

КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Издание второе, переработанное

Т.С. Маслова

ПРЕДИСЛОВИЕ

Контроль является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, поскольку такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, цель которой - вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Лимская декларация руководящих принципов контроля, 1977 г.

Огромные изменения, произошедшие в реформировании бюджетного процесса современной России, внесли существенные коррективы во многие области деятельности и сферы управления. Одна из таких областей - финансовый контроль эффективного и целевого использования бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов.

Мы сталкиваемся сейчас с тем, что многие методические разработки по контролю и ревизии, написанные в советское время, уже не совсем отвечают современному состоянию отечественной экономики и нуждаются в дополнении и обновлении.

Используя большой накопленный опыт контрольно-ревизионной работы, автор решил адаптировать его к современным условиям и изложить методику ревизии применительно к бюджетным учреждениям.

Курс "Контроль и ревизия" как отрасль экономических знаний занимает особое место в системе экономических дисциплин. В его сферу входит изучение вопросов методологии и организации контроля и ревизии финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений. Главное направление финансового контроля и ревизии - изучение хозяйственных процессов и операций с позиций законности, достоверности, хозяйственной целесообразности, обеспечения сохранности имущества и денежных средств.

Учебное пособие соответствует требованиям Государственного общеобразовательного стандарта по программе дисциплины "Контроль и ревизия" и предназначено для подготовки студентов по специальности 08.01.09 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" высшего профессионального образования (базовый уровень).

При создании учебного пособия автор учитывал то, что курсу предшествовало изучение общей теории бухгалтерского учета, аудита и анализа хозяйственной деятельности, бюджетного бухгалтерского учета в учреждениях государственного сектора, ряда общеэкономических дисциплин и студенты имеют полное представление о финансовой системе России.

В учебном пособии изложены основы контроля и ревизии, а также порядок организации и методика ревизии активов и обязательств бюджетных учреждений.

Методика ревизии отдельных объектов бюджетного бухгалтерского учета дана по определенному плану: приведена цель ревизии конкретного участка учета, описана информационная база проверки (нормативные документы и документы хозяйствующего субъекта), показаны направления ревизии.

В **главе 1** раскрыты теоретические основы контроля в России. Сделан акцент на наиболее важных исторических моментах его развития, условиях функционирования финансового контроля как науки, охарактеризованы основные виды контроля и формы его осуществления: документальная и камеральная проверки и др.

Глава 2 посвящена ревизии как одной из основных форм финансового (бюджетного) контроля в учреждениях государственного сектора. Порядок проведения ревизии описан в соответствии с Административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства Российской Федерации.

Глава 3 знакомит читателей с ревизией нефинансовых активов учреждений: основных средств, нематериальных активов, материальных запасов и др.

Глава 4 посвящена ревизии финансовых активов, а именно: операций с наличными и безналичными денежными средствами учреждений, расчетов с покупателями за оказанные услуги, подотчетными лицами.

В **главе 5** рассмотрена методика проведения ревизии расчетов с поставщиками, работниками учреждений по заработной плате, бюджетом по налогам, а также с государственными внебюджетными фондами.

В каждой главе приведены тесты и контрольные вопросы, которые способствуют закреплению изученного материала, позволяют самостоятельно и взвешенно решать профессиональные вопросы контроля и ревизии.

Важно добросовестно изучить соответствующий раздел, выполнить практические задания и подготовить исчерпывающие ответы на контрольные вопросы, так как теоретический материал наилучшим образом усваивается благодаря практике. В этом залог успешного овладения основами контроля и ревизии в бюджетных учреждениях.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ И МЕТОДИКИ КОНТРОЛЯ

- 1.1. Развитие системы контроля в России
- 1.2. Контроль как функция управления и его сущность
- 1.3. Предмет и метод контроля
- 1.4. Финансовый (бюджетный) контроль: определение, принципы и основные задачи
- 1.5. Исполнительные структуры бюджетного контроля
- 1.6. Характеристика основных форм бюджетного контроля

1.1. Развитие системы контроля в России

Современное устройство контроля в России имеет глубокие корни и развивалось постепенно,

именно поэтому мы решили остановиться на наиболее важных этапах его развития.

Во время царствования Иоанна III (1464 - 1505) были образованы отдельные учреждения - присутственные места, известные впоследствии как приказы. В системе приказного управления и зарождается система ведомственного контроля. Еще не существовало законов, но их заменял установившийся неизменный обычай. Например, во времена Ивана Грозного на Руси применялись своеобразные методы востребования дебиторской задолженности: должника били палками в течение определенного времени.

По мере присоединения к Великому княжеству Московскому различных областей круг задач управления становился все более разнообразным, вследствие чего росло количество органов, руководивших присоединенными областями. В это же время появилась потребность в контроле. В 1654 г. был учрежден Приказ счетных дел. Непосредственным поводом к его образованию послужила необходимость укрепления государственного финансового хозяйства во время войны с Польшей. Счетные и ревизионные функции Приказа составляли основу его деятельности. Приказ счетных дел также вел годовую сыскную книгу, в которой записывалось, с кого и сколько нужно получить государственных заемных денег. В его функции входило и взыскание этих денег. К обязанности Приказа относилась ревизия отчетности о расходовании государственных средств.

Финансовый контроль в его элементарных формах осуществлялся и органами местного управления. Все управление уездом сосредоточивалось в руках воеводы. При назначении нового воеводы проводилась ревизия всей деятельности предшественника, результаты которой сообщались в Приказ.

В XVII в. каждый посад и каждая слобода выбирали низших правительственных агентов, которые должны были собирать налоги и контролировать своевременность их поступления.

Контрольным органом может быть признана Ближняя канцелярия, учрежденная Петром I в 1699 г. Круг вопросов, подлежащих ведению Ближней канцелярии, не ограничивался собственно финансовой областью, а охватывал более широкую сферу административных процедур. В ней создавалась информация как о состоянии денежных сумм, так и о численности армии, расходах на ее содержание, количестве и стоимости военных запасов, состоянии городских укреплений. Это дает основание сделать вывод о том, что Ближняя канцелярия сочетала ревизионную деятельность с ведением счетоводства, данными и выводами которого власть пользовалась для хозяйственного и административного управления.

В первой четверти XVIII в. наводится порядок в учете государственных ресурсов, начинают складываться определенные приемы ревизии отчетности.

Необходимо особо отметить образование по Указу Петра I в 1711 г. Сената - органа высшего управления, перед которым были поставлены задачи проверки всех расходов государства, выявление и ликвидация ненужных.

В указе Петра I о создании коллегий (1717) три из девяти вновь созданных распределили между собой государственные финансы: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия.

Ревизион-коллегия направила свою деятельность на упорядочение отчетности. По ее докладу Сенат обязал все коллегии (начиная с 1723 г.) вести денежную и материальную отчетность по тем формам, которые указаны в Регламенте Адмиралтейском. Регламент устанавливал должность контролера, подчиненного Адмиралтейству. В конце отчетного года подотчетные учреждения сами должны были проводить ревизию своих подотчетных лиц. В ревизионный орган доставлялись не подлинные приходно-расходные книги, а надлежащим образом удостоверенные счетные выписки из них, подписанные всеми членами коллегии. Срок представления отчетности - не свыше трех месяцев по окончании года. Все неточности должны были быть разъяснены и исправлены. В случае каких-либо сомнений Ревизион-коллегия могла требовать для проверки подлинную отчетность.

В конце 1735 г. для всех учреждений были утверждены обязательные формы учета, формы рапорта и счета, которые каждое учреждение должно было ежегодно представлять в Ревизион-коллегию. Рапорт представлял собой годовой отчет учреждения о поступлении и расходовании казенных денежных средств. Основным обязательным документом, представляемым на ревизию, был счет. В день совершения операции в него записывались все доходы и расходы. По окончании года счет вместе с приходно-расходными книгами и оправдательными документами отсылался в Ревизион-коллегию.

Обязанность проверки отчетности возложили на Ревизион-коллегию начиная с 1732 г. Для ревизии непроверенной отчетности за предыдущие годы учредили Генеральную счетную комиссию. Однако результаты ее деятельности были столь незначительны, что через три года ее закрыли. Немного успешнее действовала и сама Ревизион-коллегия, так как не были устранены основные причины застоя ревизионного дела (несовершенство местного счетоводства, отчетности и неоправданно ограниченное число работников ревизионных учреждений).

Однако Ревизион-коллегия положила начало созданию органов ведомственного финансового контроля в России. Особенности финансового контроля состояли в крайней централизации всего ревизионного дела (вся финансовая отчетность со всех уголков страны поступала для ревизии в Коллегию в Москве и частично - в ее контору в Петербурге), а также в характере самой отчетности, подлежащей проверке.

В 1775 г. были созданы казенные палаты, и счета стали ревизоваться через них. Сначала эти функции возложили на губернских казначеев, а потом при казенных палатах были созданы особые экспедиции для освидетельствования государственных счетов. Для повышения эффективности их работы постепенно проводились усиление штата, упрощение и сокращение приемов ревизии. В это время также получил распространение местный контроль.

В соответствии с Манифестом от 8 сентября 1802 г. был создан особый орган - Министерство финансов. В стране установилась министерская система управления, вопросы контроля за образованием, движением и расходованием государственных средств приобрели особое значение. Министерству финансов другие министерства были обязаны в начале октября представлять свои сметы (расписи расходов) на будущий год. Министерство финансов должно было в ноябре свести их воедино и вместе с генеральной ведомостью о доходах следующего года представить на утверждение императору. После этого министр финансов отсылал роспись государственному казначею для исполнения. Государственный казначей также составлял генеральный отчет о государственных приходах, расходах и остатках за минувший год и представлял его министру финансов. Все эти документы содержались в глубочайшей тайне и не подлежали открытому рассмотрению. Манифест не внес никаких изменений в действующую систему ревизии финансовой отчетности. Созданная в 1780 г. Экспедиция для ревизии счетов сохранялась, хотя ее деятельность в начале XIX в. протекала так же малоуспешно, как и в конце XVIII в.

История государственного контроля со стороны отдельного самостоятельного ведомства началась с 28 января 1811 г., когда было образовано Главное управление ревизии государственных отчетов. Главный контролер обладал правами и обязанностями наравне с другими министрами. Главное управление ревизии государственных отчетов состояло из двух департаментов: по гражданской и военной части. В 1827 - 1836 гг. при участии Главного управления ревизии государственных счетов были выработаны формы отчетности и порядок их ревизии.

В 1836 г. Главное управление ревизии государственных счетов было преобразовано (переименовано) в Государственный контроль. Этот орган состоял из Совета Государственного контроля, трех контрольных департаментов: гражданского, военного и морского отчетов, а также канцелярии и архива. Каждый департамент включал в себя общее присутствие, отделения и канцелярии.

Однако вновь принятый порядок не задел устаревших задач и форм контроля. Положительным же моментом стало то, что департаменты могли судить о выгодности и невыгодности определенных операций независимо от законности их проведения. Совету Государственного контроля было предоставлено право принятия мер, направленных на усовершенствование счетоводства и отчетности.

Значительную роль в развитии контроля сыграл план финансов М.М. Сперанского. Суть его заключалась в том, что Министерство финансов должно состоять из трех главных учреждений. При этом Министерство финансов, главный казначей и государственный контролер должны были самостоятельно и независимо руководить вверенными им управлениями и нести ответственность за состояние соответствующей отрасли, поддерживая между собой тесную связь. Государственный контролер должен был получать и проверять счета приходов и расходов всех местных управлений. Введение должности государственного контролера привело к позитивным изменениям. Однако план Сперанского не был воплощен в жизнь по двум причинам: первая - это "падение" Сперанского, вторая - нашествие Наполеона в 1812 г. и последовавшая затем война, которые отвлекли Александра I от реформаторской деятельности.

Во времена Николая I (1827) был учрежден особый контроль при Министерстве имперского двора, упразднены адмиралтейская и черноморская контрольные экспедиции и вместо них при Государственном контроле были учреждены Департамент морских отчетов и временные комиссии для окончательной разборки залежавшихся счетов прежнего времени.

Для составления главных правил отчетности государственный контролер А.З. Хитрово в начале 1827 г. образовал особый Комитет из управляющих экспедициями и директора Канцелярии государственного контроля. Комитет должен был решать вопросы о своевременном предоставлении отчетности, устранении затруднений, которые приходилось испытывать Государственному контролю при запросах дополнительной информации и объяснений к ревизуемым счетам.

Однако вплоть до 60-х гг. XIX в. в России отсутствовали учетные данные о фактической сумме оборотных средств. Государственная роспись (Перечень ежегодных доходов и расходов) считалась государственной тайной. Целые отрасли государственных доходов сосредоточивались в руках отдельных и многочисленных распорядительных управлений и, соответственно, не только свободно ускользали от государственной казны, но и не поддавались наблюдению даже со стороны Министерства финансов, которое играло тогда роль единственной государственной бухгалтерии. Государственный бюджет подлежал рассмотрению Государственным советом, а фактически это рассмотрение сводилось только к констатации тех или иных фактов, и было практически невозможно сориентироваться и изучить хаотичные материалы, из которых состояли бюджеты и финансовые сметы. Однако слабость и беззащитность закона, обычай и практика того времени создали другой порядок, вследствие которого в кассах Министерства финансов находилось не более 1/4 всех ежегодных государственных доходов, остальное хранилось и расходовалось каждым министерством и управлением. Государственные доходы всего лишь нескольких отраслей поступали непосредственно в казну, большая же часть сборов и доходов изымалась самостоятельно министерствами и управлениями и расходовалась на свои надобности, а в казну сдавались только остатки средств.

Скрытые и явные растраты государственного достояния, длительное неиспользование государственных капиталов, их расходование не по целевому назначению стали результатом отсутствия в России единства кассы <1> и "разбросанности" государственного имущества по отдельным министерствам и управлениям. Кроме того, сосредоточение в одном лице обязанностей распорядителя и казнохранителя побуждало управления, ведавшие этими делами, изолироваться в отдельные замкнутые хозяйства, преследующие только свои цели, имеющие мало общего с потребностями государства.

<1> В современной России действует принцип единства кассы, который означает зачисление всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета, за исключением операций по исполнению бюджетов, осуществляемых в соответствии с нормативными правовыми актами органов государственной власти РФ, субъектов РФ, муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления за пределами территории соответственно РФ, субъекта РФ, муниципального образования, а также операций, осуществляемых в соответствии с валютным законодательством РФ.

Все это вело к необходимости изменений, которые связаны с именем Государственного контролера В.А. Татаринова. Служить в контрольном ведомстве В.А. Татаринов начал в 1850 г. и сразу проявил себя как активный работник, умеющий критически оценить реальность и видеть перспективу. Реформаторские замыслы инициативного чиновника нашли высокую поддержку, вплоть до императорской. Он был командирован за границу для изучения опыта государственного финансового контроля в ведущих зарубежных странах. В 1858 г. Татариновым был предложен проект реформы Государственного контроля. Суть его состояла в том, чтобы создать ревизионную инстанцию - Государственный контроль, который по подлинным документам проверял бы как исполнителей (кассиров), так и распорядителей кредитами. Реформа предполагала сосредоточение всех государственных ресурсов в руках Министерства финансов, их направление на удовлетворение государственных потребностей по степени важности последних и по обоснованным требованиям ведомств, расходование средств в строгом соответствии со сметными правилами и установление реального ревизионного наблюдения за исполнением бюджета со стороны независимого контрольного органа. К концу 1866 г. во всех губерниях действовали контрольные палаты, которые ревизовали использование государственных средств. Государственный контроль выполнял документальные проверки отчетов государственных учреждений о поступивших доходах и произведенных расходах (последующая ревизия); предварительные и фактические ревизии.

Право Государственного контроля на фактическую ревизию сначала было ограничено. В 1863 - 1866 гг. разрешилось внезапное освидетельствование казначейств и касс специальных сборщиков. Между тем только путем фактической ревизии можно было контролировать действительное расходование средств по целевому назначению, и с наибольшей для казны выгодой. По всем обнаруженным ревизиями ошибкам, упущениям и незаконным действиям подотчетных управлений Государственный контроль делал соответствующие выводы.

После завершения ревизии учреждения Государственного контроля выдавали квитанции, которые служили удостоверением об окончании ревизии и утверждении оборотов за данный год, за исключением случаев, когда были вскрыты обстоятельства, упущенные ревизией, или предъявлялись жалобы, иски со стороны частных лиц.

В основу проводимой Государственным контролем ревизии предполагалось ввести элемент предварительного контроля, который заключался бы в проверке правильности каждого ассигнования до выдачи по нему денежных сумм. Предварительный контроль рассматривался как способ рационального проведения ревизии. Он должен был сократить сроки ревизии и предупредить неправильные действия по расходованию государственных средств. Одно из главных нововведений реформы - требование единства кассы, т.е. сосредоточение всех денежных средств в ведении только Министерства финансов. Для осуществления последующей ревизии всем учреждениям следовало периодически представлять Государственному контролю подлинные документы. Кроме того, в обязанности Государственного контроля входило составление отчета об оборотах всех государственных средств.

Государственный контролер ежегодно не позднее 1 октября представлял общий отчет за минувший год, а к 1 ноября - объяснительную записку и приложение к отчету. В своем отчете государственный контролер показывал, сколько было утверждено доходов и расходов по росписям и финансовым сметам, сколько фактически поступило в доход казны и сколько израсходовано. В примечаниях к доходам и расходам каждого года вкратце указывались обуславливающие их причины. Затем в отчете приводились сведения о поступивших в отчетном году доходах и произведенных расходах в счет росписей прежних лет; движении в отчетном году сумм государственного казначейства; свободой наличности государственного казначейства как на начало, так и на конец года; состоянии долговых счетов государственного казначейства в отчетном году. Объяснительная записка к отчету государственного контролера содержала рассмотрение важнейших групп государственных доходов и расходов с указанием причин отклонений.

Результаты реформы не замедлили сказаться: уже в 1868 г. Татаринов мог засвидетельствовать, что при действии нового порядка ревизии многие виды неправильных оборотов, обычные в дореформенное время, стали редким явлением. Предварительная проверка позволила значительно сократить сметные требования.

Реформа Татаринова, давшая, несомненно, положительные результаты, поставила финансовое хозяйство государства на правильную основу, привела финансы в понятный вид и содействовала уменьшению злоупотреблений.

Однако спустя некоторое время обнаружились пробелы в системе, которые сказались на развитии государства. От внимания контрольных учреждений ускользнуло много упущений и злоупотреблений. Вследствие несостоятельности распорядителей кредитами или по другим причинам часто происходило списание расходов. Все это причиняло экономике страны громадный ущерб, что побудило Д.М. Сольского (последователь Татаринова) преодолеть обнаруженные недостатки системы посредством введения предварительного и фактического контроля на местах. Главные положения реформы Государственного контроля стали основой его последующего переустройства. В дальнейшем был расширен круг ведомств, изъятых из компетенции Государственного контроля; постепенно был введен предварительный контроль (не в виде общего правила, а применительно к определенным хозяйственным фактам); параллельно с общей иерархией контрольных учреждений совершенствовалась и деятельность местных органов.

В 1880 г. широкий спектр хозяйственных фактов стал объектом предварительного контроля. В связи с этим в составе Государственного контроля были образованы особые ревизионные организации нового типа, например контроль на железной дороге, полевой контроль.

В 1892 г. (28 апреля) был издан Закон об учреждении Государственного контроля. Этим Законом были классифицированы и закреплены все те нововведения в деятельности и организации Государственного контроля, которые последовали со времени преобразования государственной отчетности при Татаринове.

Кроме того, на основании Закона 1892 г. и многочисленных более поздних законов из сферы ревизии Государственного контроля был изъят ряд структур (Министерство Двора; Собственная Его Императорского Величества Канцелярия; государственные кредитные учреждения и Особая канцелярия Министерства финансов по кредитной части; Священный синод по заведованию специальными средствами и суммами, отпускаемыми из казны на духовно-учебные заведения; частично и некоторые другие ведомства).

Учреждения Государственного контроля подразделялись на центральные и местные. В центральные входили: государственный контролер, его помощник, Совет Государственного контроля, четыре департамента (гражданской отчетности, военно-морской отчетности, железнодорожной и кредитной отчетности), канцелярия Государственного контроля, центральная бухгалтерия и две комиссии со специальными функциями. К местным учреждениям относились: контрольные палаты, в состав которых входили управляющий, старший, младший ревизоры и прочие чины, специальные контролеры по эксплуатации и постройке казенных железных дорог, по постройке оборонительных сооружений и др. Сюда же относились полевые контролеры во время военных действий и временные ревизионные комиссии для проверки военных расходов.

Центральные учреждения проверяли финансовые операции центральных правительственных учреждений, местные - местных органов.

Ревизия контрольных палат в отношении распорядителей подразделялась на текущую и документальную. Распорядители были обязаны представлять отчетность и все необходимые разъяснения по требованию Государственного контроля, который, однако, был не вправе принуждать подотчетные учреждения к выполнению этой обязанности. Независимость Государственного контроля слабо обеспечивалась коллегиальным устройством его учреждений и выходом его местных органов из числа учреждений, подведомственных начальникам губерний. Вплоть до 1906 г. верховный контроль осуществлялся только ежегодным представлением отчета императору России.

В 1906 г. был поднят вопрос о полной независимости проверяющего от проверяемого и о переустройстве контроля на началах, которые приблизили бы его к типу контрольных учреждений конституционных стран. И в Указе было разъяснено, что ревизионная деятельность Государственного контроля была выведена из компетенции Совета министров. Но, несмотря на это, по отношению к Государственному контролю как правительственному учреждению сохранили силу положения о Совете министров, поэтому в итоге зависимость контроля осталась прежней.

В царствование Николая II функции Государственного контроля заключались в проверке представляемых к определенному сроку финансовых смет всех подотчетных министерств и управлений, контроле за соответствием сметных данных действующему законодательству, проверке сметных данных путем их сравнения с данными об исполнении сметы за прежние годы.

В советское время государственный контроль стал прерогативой Наркомата, а позднее Министерства финансов страны. В декабре 1917 г. был создан Народный комиссариат государственного контроля, получивший право финансовых ревизий. В составе Народного комиссариата финансов СССР в октябре 1923 г. образовано Финансово-контрольное управление, которое позднее было преобразовано в Финансово-бюджетную инспекцию, закончившую свою деятельность в 1937 г.

Правопреемником Финансово-бюджетной инспекции стало Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Наркомфина СССР. Определяющую роль в организации КРУ сыграл видный советский финансист А.Г. Зверев, рассматривавший финансовый контроль как функцию управления и инструмент реализации экономической роли государства. Созданная под руководством Зверева система контроля была основана на объективных принципах, доказавших свою работоспособность и эффективность благодаря многолетнему применению на практике.

В мае 1938 г. Совнарком СССР утвердил Положение о Контрольно-ревизионном управлении Народного комиссариата финансов СССР. Тогда была заложена организационная и правовая база деятельности КРУ Наркомфина СССР (позднее - Минфина СССР) и его органов на местах. Данная структура на десятилетия стала единственным независимым надведомственным органом государственного финансового контроля. Было установлено, что главным приемом ревизии следует считать проверку документов, характеризующих состояние финансового хозяйства предприятия и деятельность руководителей, ответственных за финансовую работу. Тогда же был введен порядок оформления результатов ревизии актом, скрепленным подписями ревизора, руководителя и бухгалтера проверяемого предприятия.

После распада СССР КРУ осталось единственным государственным учреждением в России, обладавшим опытом организации и проведения ревизий финансово-хозяйственной деятельности учреждений, предприятий и организаций, имевшим многолетнюю практику обеспечения законности расходования и сохранности государственных средств.

Структура органов финансового контроля на современном этапе будет рассмотрена в следующих параграфах учебного пособия.

1.2. Контроль как функция управления

Одним из обязательных условий эффективного функционирования экономики любого государства, его финансовой системы выступает контроль. Контроль - составная часть управления экономикой всех уровней. Общество не может нормально существовать и развиваться вне системы контроля за производством, распределением, потреблением общественного продукта и другими сферами экономики.

Контроль в теории управления имеет разные трактовки. Обычно он рассматривается как завершающая стадия процесса управления и считается инструментом обычной деятельности руководителей всех уровней управления в качестве основной их функции. Специалисты считают контроль неотъемлемой составляющей процесса подготовки и реализации управленческих решений. Контроль определяется также как процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям и направленный на успешное достижение поставленных целей.

Таким образом, все указанные трактовки, по существу, одинаковы и различаются лишь взглядами на роль и влияние контроля в системе управления экономическими процессами.

В системе контроля формируется информация о процессах, происходящих в экономике, обеспечивающая выработку наиболее приемлемого решения общих и специальных вопросов ее развития. Наряду с этим контролю принадлежит особая роль в обеспечении сохранности и рациональном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов государственными структурами, а также в предотвращении непроизводительных расходов и потерь.

Таким образом, **контроль в управлении экономикой** представляет собой систему наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта для оценки управленческих решений, выявления отклонений фактических результатов от заданных параметров и принятия решений по их регулированию.

Основная цель контроля заключается в объективном изучении фактического положения дел в различных областях экономики, выявлении и обобщении факторов и условий, непосредственно влияющих на выполнение принятых решений.

Контроль как функция управления необходим для выявления и устранения или существенного ограничения влияния факторов, препятствующих эффективному ведению финансово-хозяйственной деятельности и достижению поставленной цели. Используя результаты контроля, можно скорректировать деятельность хозяйствующих субъектов, установить, что именно и какие направления деятельности способствуют и не способствуют дальнейшему развитию.

Основные функции контроля представлены на рис. 1.1.

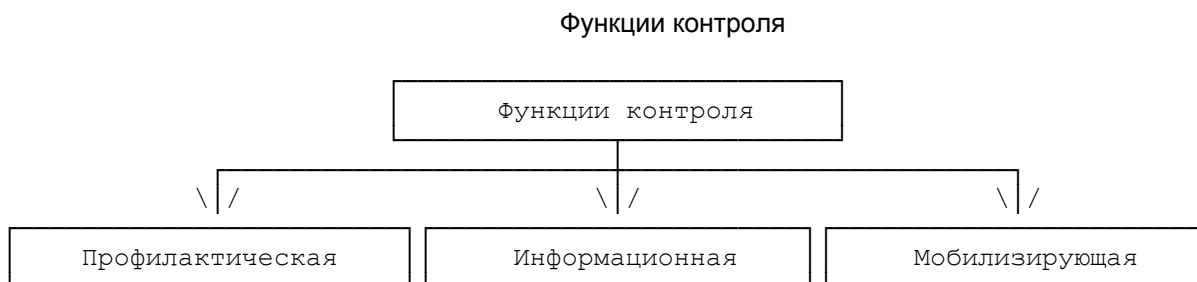


Рис. 1.1

В современной экономике вся хозяйственно-финансовая деятельность учреждений и организаций подлежит контролю, что побуждает собственников ответственно относиться к выполнению своих обязанностей. Вместе с тем контроль препятствует бесхозяйственности, хищениям и другим противозаконным действиям должностных лиц, способствует выявлению таких действий и их преодолению.

В этом состоит **профилактическая функция контроля**.

Главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств формируют экономическую информацию, которая служит инструментом внутренней и внешней связи между ними. С помощью информационного обеспечения происходит разграничение прав и ответственности каждого, согласование отдельных видов деятельности в достижении цели, поставленной перед ними государством. Информационная система подчинена потребностям структуры бюджетной системы РФ. **Информационная функция** состоит в том, что полученная во время контроля информация применяется для принятия соответствующих решений и проведения корректирующих действий, благодаря которым обеспечивается нормальное функционирование проверяемых хозяйствующих субъектов.

В процессе контроля не только выявляют недостатки, но и отмечают положительные результаты деятельности. Как передовой опыт они могут стать достоянием других субъектов хозяйствования, и в этом заключается **мобилизующая функция контроля**.

Система контроля в целом состоит из следующих элементов: субъект контроля, его объект, предмет, принципы контроля, методика и процесс контроля, его результат, подготовка и принятие решений по результатам контроля. Перечисленные элементы системы контроля в совокупности представляют собой его механизм. Вся система контроля базируется на нормах отечественного законодательства.

1.3. Предмет и метод контроля

Любая наука имеет **предмет**, который позволяет ответить на вопросы: что изучает наука, какова область ее приложения?

Основой существования и развития любого общества является материальное производство. Производство - начало движения совокупного продукта по цепочке: производство, распределение, обмен и потребление. Именно на контроль как функцию управления налагается непрерывное наблюдение за процессами производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта и их проверка, установление причин нарушения законности финансово-хозяйственных фактов.

На стадии производства предметом контроля выступают процессы труда как целесообразной деятельности, собственно труд, предметы и средства труда, которые изучаются с точки зрения соблюдения правил нормирования, тарифных ставок, расценок, условий и охраны труда, правильности и своевременности расчетов с работниками, соблюдения порядка оприходования, сохранения, использования средств производства, а также технологического режима и других элементов производственных процессов.

На стадии распределения контроль охватывает как возмещение потребленных средств производства, так и распределение и перераспределение вновь созданного продукта. Контролю подлежат

операции по восстановлению запасов средств и предметов труда, заработная плата, операции по восстановлению и пополнению собственного капитала, отчислению средств в бюджет и внебюджетные фонды.

На стадии обмена предметом контроля становятся показатели бытовой деятельности организаций: натуральные и стоимостные объемы продаж, качество продукции (работ, услуг), цены, расчеты и др.

На стадии потребления (завершающем цикле) контролю подлежит производственное и личное потребление, связанное с воспроизведением и расширением производственных фондов и удовлетворением общественных потребностей.

Следовательно, **предметом контроля** являются процессы производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта, а также собственность как материальная основа всех этих стадий материального производства.

Если конкретизировать, то предметом контроля в узком смысле выступают хозяйственные, финансовые операции и процессы субъектов хозяйствования, которые рассматриваются с точки зрения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности, сохранение собственности, правильность формирования и использования собственного капитала.

Общую характеристику предмета контроля можно дополнить определениями конкретных его объектов.

Таким образом, **объекты контроля в широком смысле** - это юридические и физические лица, деятельность которых связана с использованием общественной (государственной, муниципальной) собственности.

Применительно к публично-правовым образованиям классификация объектов, характеризующих содержание отдельных сторон предмета контроля, приведена на рис. 1.2.

Объекты контроля

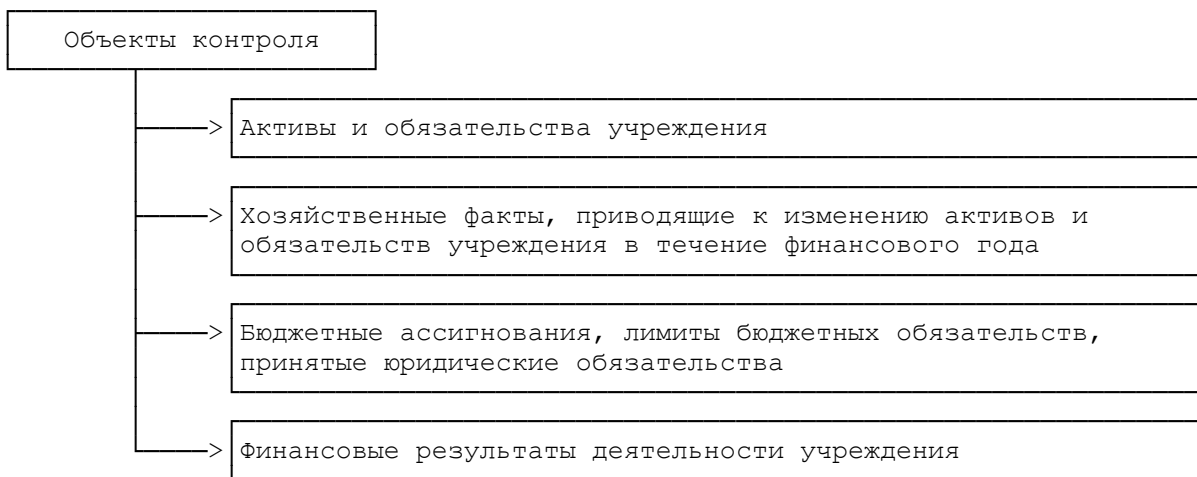


Рис. 1.2

В процессе развития сформировался свой метод контроля в системе прикладных экономических наук. Этот метод характеризуется использованием общенаучных и собственных методических приемов и способов контроля.

Метод - путь научного познания и установления истины.

Общенаучные методические приемы включают в себя анализ и синтез, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, абстрагирование и конкретизацию, системный анализ, функционально-стоимостный анализ (Приложение 1).

Метод контроля представляет собой совокупность специфических способов и приемов изучения законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных, финансовых операций и процессов на основе использования плановой, учетной, отчетной и другой информации в сочетании с фактическим исследованием объекта контроля.

1.4. Финансовый (бюджетный) контроль: определение, принципы и основные задачи

Финансовый контроль - одна из форм управления финансами, методологически самостоятельная сфера контроля, обусловленная формированием и использованием финансовых ресурсов во всех видах экономической деятельности. Финансовым контролем предусмотрена проверка соответствия финансовых фактов действующему законодательству РФ, нормам международного права, экономической целесообразности использования и достижения фактических конечных результатов деятельности.

Сферой финансового контроля являются хозяйственные факты и процессы, осуществляемые на платной основе, т.е. с использованием денежных средств, а в отдельных случаях - их эквивалентов.

Принципы, т.е. условия функционирования финансового контроля, представлены на рис. 1.3.

Принципы финансового контроля

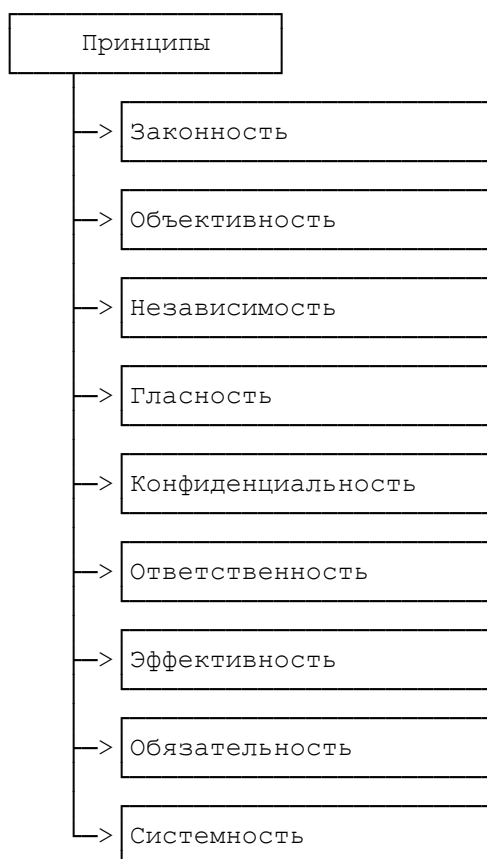


Рис. 1.3

Законность финансового контроля. Все участники процесса финансового контроля обязуются

следовать нормам законодательных актов, регулирующих общественные отношения, связанные с формированием, распределением и использованием денежных средств. Любые контрольные действия должны быть компетентны и не выходить из правового поля.

Нарушение законодательства может иметь негативные финансовые последствия для проверяемой организации, в том числе прекращение деятельности, санкции, ущерб, судебные разбирательства.

Объективность финансового контроля. Основное требование правового и этического характера - отсутствие корысти, предвзятости, зависимости и других подобных отношений по поводу исполнения контроля и его достоверности.

Ни один неисследованный факт не может быть предметом разбирательства, а результаты проверок, даже если они не установили нарушений законодательства, должны быть подтверждены и обоснованы. Гарантией объективности является соблюдение участниками процесса финансового контроля нормативных правовых актов, методических указаний, инструкций, планов проведения контроля, регулирующих процесс контроля.

Независимость финансового контроля. Это означает, что должностные лица, выполняющие контрольные действия, не должны организационно, материально или по каким-либо другим причинам зависеть от проверяемых. На этих должностных лиц никто не должен оказывать давление в целях изменения выводов проверяющих.

Деятельность органов финансового контроля осуществляется строго в пределах, предоставленных им законом или договором прав и обязанностей.

Гласность финансового контроля. Реальное финансовое положение проверяемых субъектов хозяйствования - центральный элемент экономических отношений. Результаты финансового контроля должны быть доступны широкому кругу пользователей, а не только ограниченному числу участников процесса финансового контроля. Материалы проверки должны публиковаться в средствах массовой информации. Соккрытие результатов финансового контроля обесценивает финансовую проверку, теряет значение для предотвращения, искоренения негативных фактов финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений.

Конфиденциальность финансового контроля. Информация, полученная контролером в ходе проверки, может быть использована или передана третьим лицам лишь в соответствии с законодательством РФ. Контролеры обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе ревизий и проверок, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) третьим лицам. Контролеры не вправе без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта устно разглашать содержащиеся в них сведения, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не наносит ему, по мнению проверяющих, материального или иного ущерба. Соблюдение этого принципа обязательно вне зависимости от продолжения или прекращения отношений с организацией и без ограничения по времени. Проверяющий не вправе использовать для своей выгоды или в интересах третьих лиц конфиденциальную информацию о делах проверяемой организации, ставшую ему известной при решении профессиональных задач.

Ответственность участников процесса финансового контроля. Все участники процесса финансового контроля несут ответственность за некомпетентность, проявленную при его проведении. Например, при осуществлении финансового контроля должностные лица в случае некачественного выполнения проверки, впоследствии приведшей к убыткам для проверяемого, несут дисциплинарную, гражданскую, административную и уголовную ответственность.

Эффективность (экономичность) финансового контроля. Контроль способен приносить финансовый результат, который может быть исчислен сопоставлением расходов на контроль с расчетными доходами, определяемыми по результатам контроля.

Обязательность финансового контроля. Финансовый контроль должен быть обязательным в течение определенного времени, на определенной территории и в отношении конкретных должностных лиц, структурных подразделений организаций.

Системность финансового контроля. В Российской Федерации существуют бюджетный, налоговый, таможенный, банковский, страховой, аудиторский, внутренний и другие системы контроля, действующие на разных уровнях управления экономикой. В целом они осуществляют финансовый контроль, представляя разные ветви и уровни государственной власти, предпринимательскую деятельность, но при этом системообразующий элемент - соблюдение законодательства.

На сегодняшний день основной нормативный документ, определяющий вопросы контроля и его значение в управлении социально-экономическим развитием общества, представляет собой Бюджетный кодекс РФ (далее - БК РФ) <1>.

<1> В настоящем пособии речь идет только о контроле за использованием бюджетных средств публично-правовыми образованиями на всех стадиях бюджетного процесса, поэтому далее мы будем использовать термин "бюджетный контроль" вместо термина "финансовый контроль".

Бюджетный контроль. Государственные органы проводят совокупность мероприятий по проверке законности, целесообразности, экономичности и эффективности формирования, распределения и использования денежных средств РФ, субъектов Федерации и органов местного самоуправления в целях выявления резервов увеличения поступлений в бюджеты и укрепления бюджетной дисциплины.

Бюджетный контроль заключается в содействии и обеспечении реализации бюджетной политики государства, эффективном и целевом использовании выделенных бюджетных ассигнований.

Основными задачами бюджетного контроля являются:

- обеспечение правильности составления и исполнения бюджета;
- соблюдение бюджетного и налогового законодательства;
- проверка правильности ведения бюджетного бухгалтерского учета и составления отчетности;
- проверка эффективности и целевого использования бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов;
- укрепление бюджетной и налоговой дисциплины;
- совершенствование системы межбюджетных отношений;
- проверка обращения бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов в банках и других кредитных учреждениях;
- профилактика по предупреждению незаконных решений по предоставлению налоговых льгот, трансфертов и другой помощи;
- проведение профилактической, информационно-разъяснительной работы в целях повышения бюджетной и финансовой дисциплины и др.

Бюджетный контроль, как видно из перечня задач, распространяется: на государственные и территориальные органы власти, их структурные подразделения; организации с государственным участием; организации всех форм собственности, финансируемые из бюджетов соответствующих уровней или получающие государственную помощь в виде субвенций, субсидий и прочих трансфертов; общественные неправительственные организации; внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, фонды обязательного медицинского страхования и Фонд социального страхования РФ).

Объект бюджетного контроля - денежные отношения, возникающие между государством и юридическими и физическими лицами в части мобилизации и перераспределения валового внутреннего продукта в целях выполнения государством своих функций.

1.5. Исполнительные структуры бюджетного контроля

Система органов бюджетного контроля состоит из трех уровней: федерального, регионального и местного. Отметим, что в Российской Федерации не существует единой, четко организованной системы органов контроля. Отдельные органы государственной власти осуществляют определенные контрольные полномочия в сфере публичных финансов. Состав и структура органов бюджетного контроля определяются государственным устройством страны, функциями и задачами, решаемыми государством на том или ином этапе своего развития. Четкая организация системы органов государственного бюджетного контроля является непременным условием эффективности его осуществления.

Президент РФ. Президентский контроль соблюдения бюджетно-налоговой дисциплины служит определяющим инструментом государственного управления, проведения единой фискальной политики на всей территории страны, сохранения целостности границ государства. Он осуществляется в соответствии с Конституцией РФ через изданные Президентом РФ указы по финансовым, бюджетным и налоговым вопросам, федеральные законы и другие законодательные акты.

Президентский контроль опирается на три ветви власти:

- законодательную;
- исполнительную;
- судебную.

Президент РФ как глава государства на основании Конституции РФ (ст. 80) обеспечивает согласованную работу и взаимодействие органов государственной власти, определяет основные направления внутренней и внешней политики. При проведении согласованной работы и взаимодействия органов государственной власти Президент РФ осуществляет функции общего контроля, в том числе в сфере бюджетной политики.

Главное контрольное управление Президента РФ (далее - Управление) действует в соответствии с Указом Президента РФ от 8 июня 2004 г. N 729 "Об утверждении Положения о Контрольном управлении Президента Российской Федерации" (с изменениями от 21 октября 2008 г.).

Основными задачами Управления являются:

- контроль и проверка исполнения федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, а также организациями федеральных законов (в части, касающейся полномочий Президента РФ, в том числе по обеспечению прав и свобод человека и гражданина), указов, распоряжений и иных решений Президента РФ;
- контроль за реализацией общенациональных проектов;
- контроль и проверка исполнения поручений Президента РФ и руководителя Администрации Президента РФ;
- контроль за реализацией ежегодных посланий Президента РФ Федеральному Собранию РФ, бюджетных посланий Президента РФ и иных программных документов Президента РФ;
- информирование Президента РФ и руководителя Администрации Президента РФ о результатах проверок и подготовка на их основе предложений по предупреждению и устранению выявленных нарушений.

Основными функциями Управления являются:

- организация и проведение проверок и иных мероприятий по контролю;
- рассмотрение докладов об исполнении поручений Президента РФ и подготовка предложений о снятии с контроля или продлении сроков исполнения этих поручений;
- контроль за деятельностью самостоятельных подразделений Администрации Президента РФ;
- осуществление по поручению руководителя Администрации Президента РФ контроля за исполнением сметы Администрации Президента РФ;
- участие в предупреждении и устранении выявленных нарушений;
- участие в подготовке материалов для ежегодных посланий Президента РФ Федеральному Собранию РФ;
- изучение опыта работы контролирующих органов зарубежных стран.

Работники Управления при проведении проверок и иных мероприятий по контролю имеют право прохода во все здания, занимаемые федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления, а также организациями. Работники Управления для реализации своих функций и решения задач имеют определенные права, представленные в Приложении 2.

В соответствии с БК РФ (ст. 266 - 270) бюджетный контроль осуществляют Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральное казначейство, финансовые органы субъектов Федерации и муниципальных образований, уполномоченные ими органы, главные распорядители, распорядители бюджетных средств. Также бюджетный контроль осуществляют следующие субъекты:

- Счетная палата РФ;
- Министерство финансов РФ;
- Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор);
- Федеральное казначейство;
- Федеральная налоговая служба;
- Федеральная служба страхового надзора;
- Федеральная служба по финансовому мониторингу;
- Федеральная таможенная служба;
- главные распорядители бюджетных средств;
- главные администраторы доходов бюджета;
- главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета.

Формы и порядок проведения бюджетного контроля органами исполнительной власти и местных администраций муниципальных образований устанавливаются БК РФ, иными актами бюджетного законодательства, а также правовыми нормативными актами РФ, субъектов Федерации и муниципальных органов местного самоуправления.

В соответствии с БК РФ на федеральном уровне полномочиями по осуществлению государственного бюджетного контроля обладают законодательные органы РФ. Важно, что эти органы вправе создавать собственный контрольный орган, которым, например, сейчас является **Счетная палата РФ**.

Правовой статус и полномочия Счетной палаты РФ регулируются Федеральным законом от 11 января 1995 г. (ред. от 5 апреля 2010 г.) "О Счетной палате Российской Федерации". Задачи Счетной палаты РФ сводятся в основном к деятельности по финансово-бюджетному контролю. Ее контрольные полномочия распространяются как на органы государственной власти, так и на банковскую систему и субъекты хозяйственной деятельности (в ряде случаев установленные законом).

Многие специалисты именно Счетную палату РФ считают высшим органом государственного внешнего бюджетного контроля. Это обусловлено тем, что она обладает конституционным статусом, не относится ни к одной из ветвей государственной власти и обладает достаточными гарантиями независимости.

Функции Счетной палаты РФ заключаются в следующем:

- организация и осуществление контроля за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению;

- определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности;

- оценка обоснованности доходных и расходных статей проектов федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

- финансовая экспертиза проектов федеральных законов, а также нормативных правовых актов федеральных органов государственной власти, предусматривающих расходы, покрываемые за счет средств федерального бюджета, или влияющих на формирование и исполнение федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;

- анализ выявленных отклонений от установленных показателей федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов и подготовка предложений, направленных на их устранение, а также на совершенствование бюджетного процесса в целом;

- регулярное представление Совету Федерации и Государственной Думе информации о ходе исполнения федерального бюджета и результатах проводимых контрольных мероприятий.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) контролирует использование средств федерального бюджета и средств государственных внебюджетных фондов РФ, включая использование предоставляемых из указанных бюджетов субвенций, межбюджетных субсидий, иных субсидий и бюджетных кредитов.

Росфиннадзор контролирует исполнение органами государственного (муниципального) финансового контроля, созданными органами исполнительной власти (местными администрациями муниципальных образований), законодательства РФ о финансово-бюджетном контроле и надзоре.

Федеральное казначейство осуществляет контроль:

- за непревышением лимитов бюджетных обязательств, распределенных главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета между нижестоящими распорядителями и получателями средств федерального бюджета, над утвержденными им лимитами бюджетных обязательств;

- за соответствием бюджетных ассигнований, распределенных главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета между администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета, утвержденным им бюджетным ассигнованиям;

- за непревышением кассовых расходов, осуществляемых получателями средств федерального бюджета, над доведенными до них лимитами бюджетных обязательств, бюджетными ассигнованиями;

- за непревышением кассовых выплат, осуществляемых администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета, над доведенными до них бюджетными

ассигнованиями;

- за соответствием содержания проводимой операции коду бюджетной классификации РФ, указанному в платежном документе, представленном в Федеральное казначейство получателем средств федерального бюджета;

- за наличием у получателя средств федерального бюджета документов, подтверждающих в соответствии с порядком санкционирования расходов возникновение у него денежных обязательств.

Главные распорядители бюджетных средств проводят бюджетный контроль за обеспечением правомерного, целевого, эффективного использования бюджетных средств подведомственными распорядителями (получателями) средств; использованием субсидий, субвенций их получателями в соответствии с условиями, определенными при предоставлении указанных средств из бюджета.

Главным распорядителям бюджетных средств делегировано право проверки подведомственных распорядителей (получателей) бюджетных средств и государственных (муниципальных) унитарных предприятий.

Главные администраторы доходов бюджета осуществляют бюджетный контроль за подведомственными администраторами доходов бюджета.

Главные администраторы источников финансирования дефицита бюджета осуществляют бюджетный контроль за выполнением подведомственными администраторами источников финансирования дефицита бюджета кассовых выплат из бюджета по погашению источников финансирования дефицита бюджета. Они вправе проводить проверки подведомственных администраторов источников финансирования дефицита бюджета.

Контрольные и финансовые органы субъектов Федерации и муниципальных образований ведут бюджетный контроль за операциями с бюджетными средствами получателей средств соответствующих бюджетов, средствами администраторов источников финансирования дефицита соответствующих бюджетов, а также за соблюдением получателями бюджетных кредитов, бюджетных инвестиций и государственных и муниципальных гарантий условий выделения, получения, целевого использования и возврата бюджетных средств.

Отдельные полномочия других участников, реализующих контрольные функции, систематизированы и представлены в Приложении 3.

Успешному решению сложных задач в разных сферах финансово-экономической жизни государства способствует организация контроля и форм его применения.

Бюджетный контроль **по времени проведения** подразделяют на предварительный, текущий и последующий (табл. 1.1).

Таблица 1.1. Классификация бюджетного контроля по времени проведения (ст. 265 БК РФ)

Вид контроля	Краткая характеристика
Предварительный	Осуществляется: в процессе обсуждения и утверждения проектов законов (решений) о бюджете и иных проектов по бюджетно-финансовым вопросам; на стадии составления и утверждения смет доходов и расходов бюджетных учреждений; для получения дотаций, субсидий и других средств из бюджета. Такой вид контроля носит предупреждающий характер, способствует предотвращению неэффективного расходования бюджетных ассигнований
Текущий	Происходит в процессе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов в ходе парламентских

	слушаний и в связи с депутатскими запросами в течение бюджетного года. Проводится для выявления нарушений бюджетно-налоговой дисциплины. Текущий контроль опирается на первичные документы и регистры оперативного, бюджетного бухгалтерского учета и отчетности. Широко используются различные приемы анализа, при помощи которых выявляются уровень собираемости налоговых и неналоговых доходов бюджета, размер бюджетного дефицита и источники его покрытия, и др.
Последующий	Выполняется при рассмотрении и утверждении отчетов об исполнении бюджетов. Проверяется количественное и качественное выполнение намеченных показателей по сбору налогов и других обязательных платежей. Определяется правомерность, в том числе целевой характер, эффективность и экономность расходования средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности. При этом выявляются причины отклонений фактических данных от плановых, полнота и своевременность поступления предусмотренных бюджетом средств

В зависимости от субъекта контроля бюджетный контроль подразделяется на государственный, ведомственный, общественный, независимый, внутрихозяйственный, правовой и гражданский.

Государственный контроль осуществляют органы государственной власти различного уровня. Такой контроль обеспечивает интересы государства и общества, выполнение налогоплательщиками обязательств перед бюджетом, государственными внебюджетными фондами и целевое использование бюджетных ассигнований.

Государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и др.

Ведомственный контроль проводят федеральные агентства и службы министерств. Данный контроль ограничен кругом юридических лиц, находящихся в административной подчиненности контролирующему министерству. Проверке подлежит использование бюджетных ассигнований по ведомственному признаку бюджетной классификации РФ, а также использование субсидий, субвенций и другой помощи из бюджета.

Основные задачи ведомственного контроля заключаются в проверке законности хозяйственных фактов, происходящих в учреждениях, соблюдения бюджетной и налоговой дисциплины, а также в выявлении хищений, злоупотреблений и незаконного расходования бюджетных средств.

Общественный контроль осуществляют неправительственные организации и учреждения, например профсоюзы.

Профсоюз - добровольное общественное объединение граждан, связанных общими производственными, профессиональными интересами по роду деятельности, создаваемое в целях представительства и защиты их социально-трудовых прав и интересов.

Профсоюзы, их объединения, первичные профсоюзные организации представляют и защищают права и интересы членов профсоюзов по вопросам индивидуальных трудовых и связанных с трудом отношений, а в области коллективных прав и интересов - указанные права и интересы работников независимо от членства в профсоюзах в случае наделения их полномочиями на представительство в установленном порядке.

Системы оплаты труда, формы материального поощрения, размеры тарифных ставок (окладов), а также нормы труда устанавливаются работодателями, их объединениями (союзами, ассоциациями) по согласованию с соответствующими профсоюзными органами и закрепляются в коллективных договорах,

соглашениях.

Профсоюзы вправе принимать участие в разработке государственных программ занятости, предлагать меры по социальной защите членов профсоюзов, высвобождаемых в результате реорганизации или ликвидации организаций, осуществлять профсоюзный контроль за занятостью и соблюдением законодательства в области занятости.

Ликвидация организации, ее подразделений, изменение формы собственности или организационно-правовой формы организации, полное или частичное приостановление производства (работы), влекущие за собой сокращение количества рабочих мест или ухудшение условий труда, возможны только после предварительного уведомления (не менее чем за три месяца) соответствующих профсоюзов и проведения с ними переговоров о соблюдении прав и интересов членов профсоюза.

Под контролем профсоюзов находятся процессы расторжения трудового договора (контракта) с работником - членом профсоюза по инициативе работодателя в случаях, предусмотренных законодательством, коллективными договорами, соглашениями и др.

Независимый контроль проводится специализированными аудиторскими организациями и аудиторами <1>.

<1> Данный вопрос изучается студентами в курсе "Аудит" и подробно здесь не рассматривается.

Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

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

Аудиторские организации могут оказывать сопутствующие аудиту услуги, а именно:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций;
- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценку стоимости имущества, оценку предприятий как имущественных комплексов, а также оценку предпринимательских рисков;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

- обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и др.

Аудитор вправе вести аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, занимающегося деятельностью без образования юридического лица.

Аудиторская организация осуществляет деятельность по проведению аудита на условиях и в порядке, предусмотренных федеральным законодательством.

Органы исполнительной власти (местной администрации) вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), разрабатывающие и контролирующие внутренние стандарты и процедуры составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также проводящие подготовку и организацию принятия мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств.

Внутрихозяйственный контроль - обязанность финансово-экономических служб учреждений и организаций. Он отличается наибольшей глубиной и точностью.

В системе внутрихозяйственного контроля ведущая роль принадлежит бухгалтерии. Бухгалтерия выполняет предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль предшествует хозяйственному факту, тем самым предотвращая незаконные решения и действия, неэффективное использование средств. Он применяется преимущественно на стадии согласования и утверждения смет, договоров, при подписании распорядительных и исполнительных документов на совершение хозяйственных операций. Например, перед тем как выписать расходный кассовый ордер на выдачу подотчетной суммы, бухгалтерия учреждения проверяет наличие денег на эти цели, целесообразность расходов, их соответствие приказу о командировке, составляет расчет подотчетной суммы и т.п.

Текущий контроль бухгалтерия осуществляет в ходе учетной регистрации хозяйственных фактов и инвентаризаций финансовых и нефинансовых активов учреждений и организаций. Такой контроль способствует рациональности расходования денежных средств, материальных ценностей и предотвращению бесхозяйственности и злоупотреблений.

Последующий контроль происходит на стадии обобщения всей учетной информации в разных формах отчетности и анализа учетной и отчетной информации. Такой контроль проводится совместно с другими функциональными службами ревизии и тематических проверок в отдельных внутрихозяйственных подразделениях.

Последующий контроль заключается в установлении правильности, законности и экономической целесообразности хозяйственных фактов, выявлении недостатков в работе учреждения и организации, фактов бесхозяйственности. По результатам последующего контроля разрабатываются мероприятия, направленные на ликвидацию выявленных недостатков и устранение причин и условий их возникновения.

Следовательно, внутрихозяйственный контроль является непрерывным, универсальным (сплошным), системным и строго документальным.

Правовой контроль ведут правоохранительные органы. Результат - форма контроля, применяемая судебно-следственными органами для установления точной суммы причиненного вреда и виновных лиц. Итоги следствия оформляются протоколами и постановлениями. Правовой контроль применяется, в частности, в случае хозяйственных споров.

Хозяйственный спор - способ выявления соблюдения законности и обеспечения законных прав в хозяйственных взаимоотношениях учреждений и организаций. Такие споры решаются арбитражным судом. Правильность решения хозяйственных споров играет важную роль в обеспечении государственной дисциплины и выполнении договорных обязательств.

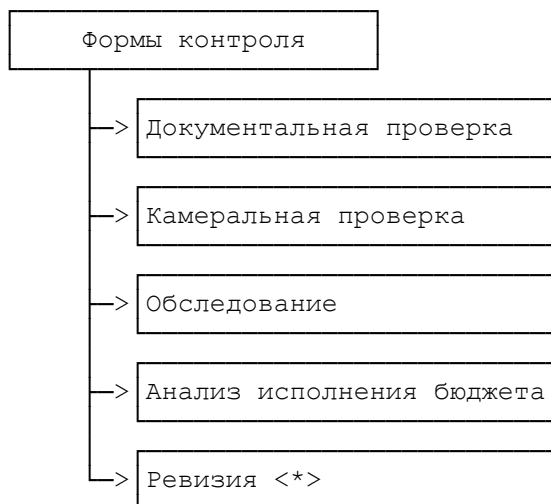
Результаты рассмотрения хозяйственных споров оформляются протоколами и постановлениями.

Гражданский контроль осуществляется физическими лицами при подаче налоговых деклараций, а также при получении денежных средств из бюджета: заработной платы, стипендий, пособий, пенсий и т.д.

1.6. Характеристика основных форм бюджетного контроля

Существуют определенные формы проведения бюджетного контроля всех видов (рис. 1.4).

Формы контроля



<*> Подробно рассмотрена в гл. 2.

Рис. 1.4

Документальная проверка. Такая проверка проводится непосредственно в учреждении и организации и обязательно в присутствии должностных лиц. Источниками информации служат первичные документы, регистры и отчетность оперативного, бюджетного бухгалтерского учета, статистики и другая документация.

Не допускается изъятие документов для проверки вне учреждения и организации. В то же время контролирующим организациям предоставлено право изъятия документов у хозяйствующих субъектов, если обнаружены серьезные факты злоупотреблений (ведение деятельности с нарушением законодательства, занижение дохода или сокрытие иных объектов налогообложения и др.) и существует угроза уничтожения или замены документов.

Документальная проверка состоит в установлении сути и достоверности хозяйственной операции, регистрируемой в первичной документации, учетных регистрах и отчетности, в которых она нашла отражение в разных подсистемах учетной системы.

По результатам проверки делают выводы и обобщения, основанные на увязке данных разных документов, их группировке, сопоставлении и противопоставлении.

В российской практике известны два способа рассмотрения документов в процессе проверки:

1) в систематизированном виде, т.е. в группировке по типам операций;

2) в хронологическом (несистематизированном) порядке.

Сплошная (несистематизированная) проверка предполагает рассмотрение всех документов по мере свершения хозяйственных фактов, что позволяет прежде всего ознакомиться с учреждением и конкретным составом его хозяйственных операций. Такой способ дает возможность установить отдельные неблагоприятные факты, выявить направления, по которым необходимо провести в дальнейшем углубленную проверку.

Несистематизированный просмотр документов позволяет также определить качество первичного учета, проверить подлинность и законность документов, выявить составленные с нарушениями документы и подлоги.

На юридическом языке исправление официальных документов в корыстных целях называется подлогом.

Служебный подлог - внесение должностным лицом, государственным служащим или служащим органа местного самоуправления, не являющимся должностным лицом, заведомо ложных сведений в официальные документы, искажающих их действительное содержание, для получения личной выгоды.

Недоброкачественные документы можно классифицировать по следующим группам:

- неправильно (неполно) оформленные (отсутствие необходимых реквизитов, подписей, необоснованное применение нетиповых документов, нарушение требований, установленных законодательством РФ);

- подложные, являющиеся орудием злоупотреблений и подлежащие исчерпывающему анализу. Такое нарушение наказывается штрафом в размере до 80 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев. Виновного могут арестовать на срок от трех до шести месяцев либо лишить свободы на срок до двух лет.

Если внешне подложный документ выглядит идеально или нет возможности установить исполнителя подлога, назначается экспертиза в составе экспертов-криминалистов подразделений МВД России. Для того чтобы собрать доказательную базу преступления, следователь задействует специалистов по судебной экспертизе разных направлений: бухгалтерского, почерковедческого, компьютерно-технического и т.д.

Различают подлоги материальные и интеллектуальные.

Материальный подлог заключается в подделке данных подлинного документа в целях изменения его содержания (подчистки, изменение или дополнение цифровых данных, исправление номера, даты, фамилии, подписание подлинного документа задним числом и др.) либо в изготовлении документа лицами, которые не имеют права его составлять (фиктивные печати и подписи).

Материальный подлог раскрывается с помощью анализа данных самого документа и сведений, на основе которых он составлялся. За дефектами оформленных документов может скрываться и интеллектуальный подлог.

Интеллектуальный подлог обычно встречается в документах, составленных формально правильно должностными лицами, которые имеют на это право: в бухгалтерском отчете, подписанном руководителем учреждения и главным бухгалтером, справке, выданной табельщиком, платежной ведомости, составленной бухгалтером и подписанной должностными лицами организации, и др.

Недоброкачественность документов проявляется в том, что указанные в них данные сознательно искажаются в преступных целях. Например, бухгалтер расчетного отдела бухгалтерии учреждения умышленно включил в ведомость "мертвые души" и оформил ее законными подписями или вымышленная работа внесена в наряд прорабом.

Разоблачение интеллектуального подлога требует более глубокого исследования: необходимо сопоставлять сведения из документов с взаимосвязанными учетными данными других документов, относящихся к разным операциям, и применять ряд приемов фактической ревизии, речь о которых пойдет

в следующей главе учебного пособия.

Внешние признаки наличия нарушений в документах. Внешние признаки недоброкачества документов многообразны и не ограничены никакими рамками. Тем не менее в практике контроля известны общие признаки нарушений стандартного порядка оформления документов, например:

- документы лишь с частично заполненными реквизитами (отсутствие номера и даты документа, каких-либо необходимых наименований, подписей и т.д.). Неуказание номера и даты может означать повторное использование ранее проведенного по учету документа. Отсутствие в документе указания адреса учреждения, фамилии, имени и отчества должностных лиц может означать подложный характер счетов, актов, нарядов и др., составление документа от имени вымышленных лиц и организаций. Поиск не проставленного на счете адреса приводит во многих случаях к выявлению вымышленного лица и организации либо помогает установить их отсутствие. Не проставленные в расчетных документах табельные номера рабочих могут свидетельствовать о том, что указаны вымышленные работники, которые внесены в расчетные ведомости и которым начисляется заработная плата, получаемая другими лицами. Или, например, не даны номера автомашин в документах о перевозке грузов. Это может свидетельствовать о фиктивности или неправильном содержании документа;

- документы, оформленные не на типовом бланке, без печати или с неясной печатью. Такие документы проверяются непосредственно в организации, из которой они получены. Это относится к доверенностям, счетам, квитанциям и другим подобным документам;

- наличие подчисток, изменений цифр (номеров, дат, сумм), следы прежней подшивки документа или внешний вид, свидетельствующий о давности документа. Такие документы должны настораживать, поскольку могут повторно использоваться;

- взаимное несоответствие отдельных реквизитов - углового штампа и круглой печати, номера и даты документа (большой номер в начале года или, наоборот, малый номер в конце года), использование странных, маловероятных фамилий, искаженных подписей, внутренние противоречия в содержании документа;

- повторение одних и тех же данных в разных документах (номера документов, адреса, даты, фамилии и т.п.). Подобные случаи необходимо немедленно брать на учет для проверки;

- излишества в оформлении (большое количество виз, резолюций, подписей, не вызываемых необходимостью и требованиями инструкций). Лицо, совершающее подлог, стремится прикрыть внутреннюю несостоятельность документа внешними признаками законности и обоснованности;

- отсутствие необходимых приложений, например первичных документов при сводном документе, оснований для начисления заработной платы при соответствующей расчетной (расчетно-платежной) ведомости. Отсутствие приложений может свидетельствовать о том, что документов не было совсем, следовательно, сводная ведомость составлена без должного основания либо подлинные документы изъяты, повторно использованы и находятся в другом деле. Особенно распространены случаи, когда приложения приведены неполностью. Такие случаи могут остаться не выявленными, если ревизор пренебрег простой арифметической проверкой. Встречаются также случаи использования документов из ранее обревизованного периода. Действенным средством предупреждения таких подлогов служит сплошное погашение проверенных документов именованным штампом;

- один и тот же почерк и схожие подписи в разных документах, представленных одним и тем же сотрудником, но якобы исходивших от разных лиц и организаций;

- несоответствия по составу материалов, отраженных в счете поставщика, с одной стороны, в нарядах и договорах - с другой, в случае отгрузки и отпуска материальных ценностей.

После проверки документов по форме проверяются записи в документах по существу, где также могут быть выявлены ошибки и нарушения.

Документы необходимо рассматривать вместе с бухгалтерской проводкой, выясняя, вся ли ее сумма подтверждена документально.

Подлежат проверке также бухгалтерские проводки необычной или редкой корреспонденции счетов, в частности списание сумм непосредственно на счета материальных запасов, минуя счета расчетов с поставщиками, списание денежных средств с банковского счета непосредственно на счета расходов.

Необходимо тщательно анализировать сторнировочные записи. Часто таким способом незаконно списываются суммы, подлежащие оприходованию или оплате. Заведомо неправильный подсчет итогов является, например, средством излишнего списания денежных средств из кассы. К той же группе сознательных ошибок относится и неправильный перенос итогов со страницы на страницу. Проверке подлежат бухгалтерские записи в документе, принятом через продолжительный период после их составления.

Камеральная проверка. Проверка представленных в налоговый орган деклараций (расчетов) и других документов, по которым организация исчисляет и уплачивает налоги, называется камеральной (п. 1 ст. 88 Налогового кодекса РФ; далее - НК РФ).

Камеральная проверка проводится по местонахождению контрольного органа (налоговой службы) на основании:

- представляемой в налоговый орган по месту учета организации налоговой декларации;
- документов, по которым исчисляется налог (договоров с контрагентами, выписок банков об операциях по счету, налоговых расчетов, форм отчетности, подлежащих представлению при отчете за тот или иной налоговый период, ведомостей, справок по установленной форме и т.д.);
- других документов о деятельности, имеющихся у налогового органа, организации, например учредительных документов организации, свидетельств о ее государственной регистрации, данных, полученных в ходе встречной проверки у другого юридического лица.

Налоговая декларация - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и др., служащее основанием для исчисления и уплаты налога. Она представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Основные задачи камеральной проверки представлены на рис. 1.5.

Задачи камеральной проверки

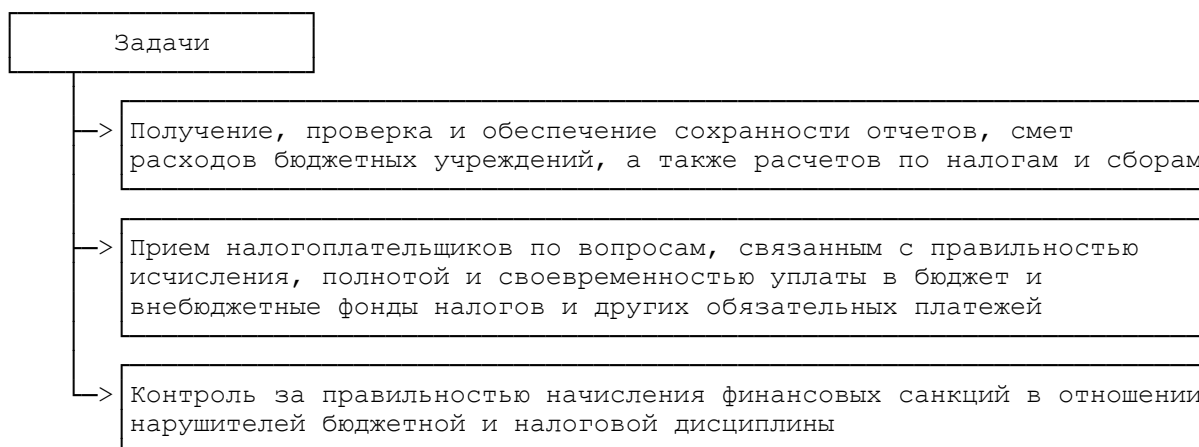


Рис. 1.5

Камеральные проверки могут охватывать не более чем три календарных года деятельности проверяемого учреждения.

На практике налоговые органы руководствуются Регламентом проведения камеральных проверок, который предназначен только для служебного пользования.

Продолжительность камеральной проверки - три месяца со дня представления декларации. Никакого специального разрешения для проведения камеральной проверки не нужно. Она начинается уже при приеме отчетности. На этом этапе сотрудник налогового органа проверяет наличие всех необходимых реквизитов: наименования учреждения, идентификационного номера налогоплательщика (ИНН), подписей, указания периода, за который представляются документы, и т.д.

Налоговый орган согласно названному Регламенту обязан за шесть дней после установленного законодательством срока представления в налоговый орган форм отчетности проверить, все ли учреждения, состоящие на учете в налоговом органе, представили документы.

Следующий шаг - изучение самой отчетности. В первую очередь налоговый орган проверяет арифметические расчеты и взаимоувязку показателей разных форм отчетности. Затем выясняет, обоснованно ли применены ставки налогов и льготы. Далее сопоставляются отчетные данные с показателями за предыдущий год, с информацией об учреждении из других источников и данными по другим аналогичным субъектам хозяйствования. Это делается для того, чтобы выявить подозрительные учреждения - кандидатов на выездную проверку.

В процессе камеральной проверки отчетности налоговый орган вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах дополнительные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, сборов.

Кроме того, если учреждение просит возместить налог на добавленную стоимость (НДС), то согласно налоговому законодательству проверяющие могут потребовать дополнительные документы, подтверждающие право на налоговые вычеты. Также они вправе запросить документы, которые подтверждают правильность применения вычетов по НДС и в том случае, когда речь о возмещении налога не идет. Организации, пользующиеся налоговыми льготами, представляют документы, подтверждающие право на эти льготы. В этом случае бухгалтер должен явиться в налоговый орган по письменному уведомлению.

Истребуемые документы представляются в виде заверенных подписью руководителя (другого лица, им уполномоченного) и печатью учреждения копий. Нотариальное удостоверение копий запрещено, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Если в ходе проверки в декларации (отчетности) выявлены ошибки или противоречия либо несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, которые имеются у налогового органа, то в течение трех рабочих дней налоговый орган должен сообщить об этом учреждению и одновременно потребовать внести исправления в документы.

На обнаруженные факты правонарушений составляется акт камеральной проверки, который подписывают проверяющие и представитель учреждения, которому делегированы соответствующие права.

В акте указывают:

- дату подписания документа проверяющими;
- полное и сокращенное наименования учреждения;
- фамилии, имена и отчества проверяющих и название налогового органа;
- дату представления налоговой декларации и иных документов;
- перечень документов, которые учреждение представило в ходе камеральной проверки;
- период, за который проведена проверка;

- наименование налога, в отношении которого проводили проверку;
- дату начала и окончания проверки;
- адрес учреждения;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, которые ревизоры провели при проверке;
- какие именно нарушения налогового законодательства были выявлены в ходе проверки;
- выводы и предложения проверяющих.

НК РФ установлено, что форма и требования к составлению акта устанавливаются федеральным органом власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Акт камеральной проверки вручают под расписку. Если налогоплательщик уклоняется от получения акта, на нем učinяется соответствующая отметка, после чего акт отправляется почтой заказным письмом по юридическому адресу налогоплательщика. В этом случае документ будет считаться полученным на шестой день после отправки.

Если налогоплательщик не согласен с выводами, отраженными в акте камеральной проверки, то представляет в налоговый орган письменные возражения в отношении документа в целом или отдельных его положений. К письму необходимо приложить документы, подтверждающие обоснованность возражений. Если нарушения не выявлены, то никакие документы при завершении камеральной проверки не составляются и о результатах проверки налогоплательщику не сообщается.

По итогам камеральной проверки налоговые органы могут применить меры взыскания к нарушителям в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Камеральные проверки в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и страховых взносов на обязательное медицинское страхование, а также страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с 2017 г. будут проводить опять налоговые органы.

Цель камеральной проверки состоит в контроле за соблюдением плательщиком страховых взносов законодательства РФ об обязательном социальном страховании в части правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

Камеральная проверка проводится по местонахождению органа контроля на базе расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам и на основании документов, представленных плательщиком страховых взносов, а также других документов о своей деятельности, имеющихся у органа контроля за уплатой страховых взносов.

Камеральная проверка выполняется уполномоченными должностными лицами в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения в течение трех месяцев со дня представления учреждением расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам.

Если камеральной проверкой выявлены ошибки, какие-либо противоречия в сведениях, содержащихся в представленных документах, либо несоответствие сведений, представленных плательщиком взносов, сведениям, имеющимся у органа контроля, об этом сообщается плательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В свою очередь, учреждение вправе дополнительно представить в орган контроля за уплатой страховых взносов выписки из регистров бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам.

Лицо, проводящее камеральную проверку, обязано рассмотреть представленные плательщиком пояснения и документы. Если после их рассмотрения либо при отсутствии пояснений орган контроля

установит факт совершения правонарушения, установленного законодательством, должностные лица обязаны составить акт проверки. Как уже говорилось, если в результате камеральной проверки не выявлены факты правонарушений, акт проверки не составляется и о результатах камеральной проверки учреждению не сообщается.

При камеральной проверке по уплате страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством в Фонд социального страхования РФ орган контроля вправе устанавливать правильность расходов, а также истребовать у учреждения документы, подтверждающие расходы на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (подробно об этом см. гл. 5 данного учебного пособия).

Обследование. Такая форма контроля заключается в личном ознакомлении контролирующего лица на месте проверки с отдельными видами финансово-хозяйственной деятельности учреждений и организаций, в частности с состоянием складского хозяйства, охраной труда, техникой безопасности, системой оплаты труда, премирования. При этом не обязательно изучать документацию хозяйствующего субъекта. Контролирующие органы могут проводить контрольные замеры работ, расхода топлива, электроэнергии, опросы, беседы с коллективом и др. При этом выявляются положительные и отрицательные стороны деятельности учреждений и организаций.

Результаты обследования оформляются докладными записками, справками, заключениями, предложениями.

Анализ исполнения бюджета. Для более эффективного контроля финансово-хозяйственной деятельности ревизор должен владеть методикой анализа. С помощью приемов экономического анализа осуществляется контроль выполнения плановых показателей и выявление неиспользованных резервов.

Анализ помогает обнаружить взаимосвязь между отдельными факторами и определить их влияние на количественные и качественные показатели деятельности, активно воздействовать на работу учреждения для ее улучшения.

Экономический анализ и комплексная ревизия находятся в тесной взаимосвязи и значительно дополняют друг друга.

В широком смысле анализ - это способ познания предметов и явлений окружающей среды, который базируется на расчленении целого на части и изучении их во всей многогранности связей и зависимостей.

Цель экономического анализа - выявление и изучение причин и факторов, которые повлияли на отклонение тех или иных показателей от нормативных и плановых значений, а также выявление слабых мест в работе учреждения для последующей более углубленной проверки.

В системе контроля широко используют **оперативный (ситуационный)** анализ, который проводится сразу после свершения хозяйственных фактов. Его цель - оперативно и конструктивно воздействовать на хозяйственные процессы.

Для оценки деятельности учреждения и организации за отчетный период применяют **итоговый (заключительный) анализ**, т.е. деятельность изучают комплексно и всесторонне по отчетным данным за соответствующий месяц, квартал, год. Этим обеспечивается более полное определение результата обычной деятельности учреждения и организации относительно использования имеющихся возможностей. Виды анализа взаимосвязаны и дополняют друг друга, что дает возможность оперативно ликвидировать недостатки и комплексно обобщить достижения в деятельности хозяйствующего субъекта.

В практике контроля используют **внутрихозяйственный анализ** (изучают деятельность одного учреждения и его структурных подразделений) и **межхозяйственный анализ** (сравнивают результаты деятельности двух или более учреждений), что позволяет выявить передовой опыт, недостатки, объективно оценить деятельность в целом.

По способам изучения объектов различают сравнительный, факторный и диагностический анализ хозяйственной деятельности (табл. 1.2).

Таблица 1.2. Виды анализа по способам изучения объектов

Вид контроля	Краткая характеристика
Сравнительный	Заключается в сравнении отчетных данных с показателями плана текущего года, прошлых лет, данными передовых организаций и учреждений
Факторный	Направлен на выявление величины влияния того или иного фактора на прирост и уровень результативных показателей
Диагностический	Позволяет установить характер нарушений нормального хода экономических процессов на основе типичных признаков, характерных только для одного нарушения

С помощью экономико-математических методов анализа выбирается оптимальный вариант решения экономической задачи, при этом выявляются резервы повышения эффективности деятельности за счет более полного использования имеющихся ресурсов.

Таким образом, анализ хозяйственной деятельности - это система специальных знаний, связанных с исследованием тенденций хозяйственного развития, научным обоснованием планов и контролем их выполнения.

К основным средствам обработки экономической информации в анализе хозяйственной деятельности относятся:

- сравнение;
- приведение показателей в сопоставимый вид;
- применение относительных величин;
- применение средних величин;
- группировка данных;
- использование балансового метода;
- использование графического метода;
- использование табличного метода.

Сравнение широко применяется в комплексной ревизии. Назовем наиболее типичные ситуации использования сравнения:

- сопоставление плановых и фактических показателей для оценки выполнения плана;
- сопоставление фактических показателей с нормативными для контроля расходов;
- сравнение фактических показателей с показателями прошлых лет для определения тенденций развития;
- сравнение показателей учреждения со средними показателями по району, области и т.д. в целях определения его положения на рынке среди других подобных учреждений;
- сравнение разных вариантов управленческих решений для выбора оптимального.

При завершении ревизии анализ становится одним из способов обобщения результатов финансово-хозяйственной деятельности учреждения.

Выявленные нарушения и прочие злоупотребления группируют по однородным признакам. Цифровой материал систематизируют, обобщают в накопительных ведомостях, аналитических таблицах, на графиках. На основании этого ревизор начинает составление акта ревизии, выводов и предложений.

Во время проверок ревизоры часто используют **относительные и средние величины**. Относительные показатели отражают соотношения величины одного явления с величиной другого явления или с величиной этого явления, но за другой период (данные плана, базисного года, другого учреждения и т.п.). Относительные показатели рассчитываются в коэффициентах или в процентах.

В анализе хозяйственной деятельности широко применяются **способы группировки информации** - деления массы совокупности объектов, которые изучаются, на качественно однородные группы по соответствующим признакам. Группировка данных дает возможность разъяснить значение средних величин, обнаружить взаимосвязь между исследуемыми показателями.

Кроме указанных способов обработки экономической информации в анализе хозяйственной деятельности используется балансовый способ. Он отражает соотношения, пропорции двух групп взаимосвязанных и уравновешенных экономических показателей, итоги которых должны быть тождественны. Ревизор обязан проверить правильность составления балансов (отчетов), балансовую увязку отдельных отчетных данных, а также реальность всех статей баланса. Балансовый способ широко применяется в ходе анализа обеспечения учреждения трудовыми, финансовыми ресурсами, сырьем, топливом, материалами, основными фондами и в процессе анализа полноты их использования.

Тесты

1. Бюджетный контроль - это:

а) совокупность мероприятий, проводимых государственными органами в целях контроля за исполнением бюджета РФ в соответствии с законодательством;

б) совокупность мероприятий, проводимых государственными органами власти, по проверке законности, целесообразности и эффективности действий в образовании, распределении и использовании денежных фондов РФ, субъектов Федерации и органов местного самоуправления в целях улучшения бюджетной дисциплины;

в) совокупность мероприятий, проводимых государственными органами для контроля операций с бюджетными средствами, их правильности и своевременности.

2. Что оказывает влияние на состав и структуру органов бюджетного контроля:

а) основные направления деятельности органов бюджетного контроля;

б) международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);

в) государственное устройство страны, функции и задачи, решаемые государством?

3. Кто (какой орган) осуществляет внутреннюю проверку исполнения бюджета:

а) Министерство финансов РФ и его территориальные органы;

б) Счетная палата РФ;

в) органы Федерального казначейства?

4. Формы и порядок осуществления финансового контроля органами исполнительной власти устанавливаются:

а) БК РФ и муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления;

б) БК РФ, нормативными правовыми актами РФ;

в) БК РФ, иными актами бюджетного законодательства и нормативными правовыми актами РФ, субъектов Федерации.

5. Бюджетный контроль какого вида осуществляется на стадии разработки и принятия законодательных актов по бюджетным и налоговым вопросам:

- а) предварительный;
- б) предупредительный;
- в) текущий?

6. Какие компетентные организации осуществляют общественный контроль:

- а) налоговая служба;
- б) неправительственные организации и учреждения;
- в) органы казначейства?

7. К какой стадии процесса управления относится контроль:

- а) начальной;
- б) завершающей;
- в) промежуточной?

8. Предметом контроля как обязательной и неперменной функции управления являются:

- а) имущество казны РФ, субъектов Федерации и муниципальных образований;
- б) процессы производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта;

в) процессы производства, распределения, обмена и потребления общественно необходимого продукта, а также собственность как материальная основа всех этих стадий материального производства.

9. Что является объектом бюджетного контроля:

а) отношения, возникающие между государством и юридическими лицами в целях обеспечения надежности функционирования государственных учреждений;

б) денежные отношения, возникающие между государством и юридическими и физическими лицами по поводу мобилизации и распределения ВВП в целях выполнения государством своих функций;

в) валютные отношения, возникающие между государствами и отражающие эффективность международных отношений?

10. Что означает принцип конфиденциальности:

а) информация, полученная контролером в ходе проверки, может быть передана третьим лицам, если это не наносит вреда учреждению;

б) информация, полученная контролером в ходе проверки, может быть использована или передана третьим лицам лишь в соответствии с законодательством РФ;

в) информация, полученная в ходе проверки, может быть использована или передана третьим лицам по решению налоговых органов?

11. Что означает принцип обязательности:

а) финансовый контроль должен быть обязательным в течение определенного времени в отношении учреждений, нарушающих законодательство РФ;

б) финансовый контроль обязательно должен проводиться по плану органов Федерального казначейства в отношении конкретных должностных лиц, организаций и учреждений;

в) финансовый контроль должен быть обязательным в течение определенного времени, на определенной территории и в отношении конкретных должностных лиц, организаций и учреждений?

12. Личное ознакомление контролирующего лица на месте с отдельными сторонами финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений носит название:

а) ревизии;

б) камеральной проверки;

в) обследования.

13. Камеральная проверка проводится:

а) непосредственно в учреждении, по его фактическому местонахождению;

б) непосредственно в учреждении, по месту его государственной регистрации;

в) по местонахождению налогового органа.

14. Акт камеральной проверки подписывают:

а) главный бухгалтер учреждения;

б) главный бухгалтер учреждения и его руководитель;

в) проверяющие и законный представитель учреждения.

15. Если данные в документах заведомо неправильные и искажают факты, хотя формально составлены правильно, то это:

а) кража;

б) материальный подлог;

в) интеллектуальный подлог.

16. Какой контроль осуществляется в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов в ходе парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами:

а) предварительный;

б) текущий;

в) последующий?

17. Проверка представленных налоговых деклараций и других документов, по которым учреждение начисляет и уплачивает налоги, называется:

а) камеральной проверкой;

б) ревизией;

в) документальной проверкой.

18. Камеральная налоговая проверка проводится в течение:

а) трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета);

б) двух месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета);

в) одного месяца со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

19. Необходимо ли для проведения камеральной проверки специальное решение руководителя налогового органа:

а) да, обязательно;

б) нет;

в) в исключительных случаях?

20. При проведении документальной проверки выделяют два способа рассмотрения документов:

а) полная и частичная проверка;

б) плановая и внеплановая проверка;

в) систематизированная и несистематизированная проверка.

21. Какой из видов служебного подлога выявляется путем сопоставления сведений из документов и учетных данных, относящихся к разным операциям, и фактического состояния дел:

а) материальный подлог;

б) интеллектуальный подлог;

в) оба вида служебного подлога?

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите имена деятелей России, которые внесли существенный вклад в становление и развитие системы контроля.

2. В каком году было создано первое Министерство финансов?

3. Назовите основные преобразования Петра I в области контроля.

4. В чем заключалась суть реформы В.А. Татаринова?

5. В чем состоит сущность контроля и каковы его основные функции на современном этапе?

6. Дайте определение контроля как функции управления.

7. Дайте определение предмета контроля.

8. Перечислите общенаучные методические приемы.

9. Перечислите основные принципы финансового контроля.

10. Дайте определение бюджетного контроля и назовите его основные задачи в условиях рыночной экономики.

11. Что означает принцип конфиденциальности финансового контроля?
12. Что означает принцип гласности финансового контроля?
13. Перечислите объекты финансового (бюджетного) контроля.
14. Что такое бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств? Дайте определения.
15. Назовите органы контроля, учрежденные в РФ, и их основные контрольные полномочия.
16. Назовите основные функции органов казначейства.
17. Назовите виды контроля и основные формы его проведения.
18. В чем заключается сущность внутрихозяйственного контроля?
19. Что такое камеральная проверка и кем она проводится?
20. Чем отличается камеральная проверка от документальной проверки?
21. Каково значение экономического анализа для контроля?
22. В чем заключается сущность обследования как одной из форм контроля?
23. Перечислите различия интеллектуального и материального подлога.
24. Назовите основные виды злоупотреблений в документах.
25. Каковы сущность и значение аудита как формы внешнего контроля?

Глава 2. РЕВИЗИЯ - ВЕДУЩАЯ ФОРМА БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ

- 2.1. Определение, цель и основные задачи ревизии
- 2.2. Классификация ревизий
- 2.3. Этапы проведения ревизии
- 2.4. Оформление материалов и проведение мероприятий по результатам ревизии
- 2.5. Ревизия состояния и организации бюджетного учета и достоверности отчетности

2.1. Определение, цель и основные задачи ревизии

Организация и методология ревизии регулируются Административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора функций контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности.

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности хозяйственных и финансовых операций, совершенных ревизуемой организацией, правильности их отражения в бюджетном бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством РФ возложена ответственность за осуществление этих операций.

Проверка - единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке работы проверяемой организации.

Цель ревизии (проверки) - определение правомерности, в том числе целевого характера, эффективности и экономичности использования средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности.

Основная задача ревизии заключается в проверке финансово-хозяйственной деятельности учреждений, а именно:

- использования средств федерального бюджета, в том числе на приобретение товаров, работ, услуг для государственных нужд;

- использования средств федерального бюджета, полученных в виде трансфертов (субвенций и субсидий, включая субвенции и субсидии, выделенные из федерального бюджета организациям любых форм собственности, бюджетных кредитов и инвестиций);

- исполнения бюджетов субъектов Федерации в соответствии с заключенными соглашениями о мерах по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению налоговых и неналоговых доходов бюджета субъекта Федерации, а также контроля за их исполнением;

- выполнения требований бюджетного законодательства РФ получателями средств федерального бюджета, межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, ссуд и инвестиций, предоставляемых из федерального бюджета, гарантий Правительства РФ;

- соответствия деятельности учредительным документам;

- исполнения смет доходов и расходов учреждениями;

- использования средств государственных внебюджетных фондов;

- поступления и расходования средств от деятельности, приносящей доход;

- обеспечения сохранности активов, находящихся в федеральной собственности;

- использования федерального имущества, находящегося в оперативном управлении или хозяйственном ведении;

- поступления в федеральный бюджет доходов от использования материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности;

- ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности и др.

Ревизия имеет определенные отличия от аудиторской проверки, основные из них систематизированы в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Сравнительная характеристика аудита и ревизии

Признак	Аудит	Ревизия
Цель	Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ	Определение правомерности, целевого характера и эффективности использования средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности
Назначение	Совершенствование учета и других функций управления,	Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений,

	повышение эффективности деятельности организации	защита интересов государства
Вид деятельности	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность
Заказчик	Хозяйствующий субъект, собственник, иногда правоохранительные органы	Государственные и правоохранительные органы
Основы взаимоотношений	Равноправные, строятся на основании договора	Принудительные, строятся на основании распоряжений соответствующих вышестоящих органов
Вид связи	Горизонтальная (равноправие во взаимоотношениях с клиентами)	Вертикальная (обязательное соблюдение субординации)
Оплата услуг	Платит клиент (заказчик)	Платит вышестоящая организация или государство
Точность результата	Разумная, ориентация на соотношение затрат и ресурсов	Максимальная, выявление виновных, возмещение ущерба
Результаты	Аудиторское заключение и рекомендации для клиента	Акты ревизии и справки, организационные выводы

2.2. Классификация ревизий

Ревизии классифицируются по определенным однородным признакам, представленным в табл. 2.2.

Таблица 2.2. Виды ревизий

Признак классификации	Виды ревизий
Ведомственная принадлежность ревизирующих органов	Ведомственные. Вневедомственные. Внутрихозяйственные
Полнота охвата деятельности ревизуемого объекта	Полные. Частичные. Комплексные
Глубина проведения ревизии	Сквозные. Локальные
Степень охвата данных	Сплошные. Выборочные. Комбинированные
Отношение к плану (графику) проведения ревизии	Плановые. Внеплановые
Очередность исследования одних и тех же документов	Первичные. Дополнительные. Повторные

Характер проверяемого материала	Документальные. Фактические
---------------------------------	--------------------------------

Ведомственные ревизии проводятся соответствующими службами министерств, ограничены кругом юридических лиц, находящихся в административной подчиненности у контролирующего министерства. В ходе ведомственных ревизий проверяется расходование бюджетных средств, выделенных по ведомственному признаку бюджетной классификации, а также использование дотаций, субсидий и других трансфертов.

Главная функция такой ревизии заключается в детальном контроле правильности расходования бюджетных средств.

Основные задачи ведомственной ревизии состоят в проверке законности хозяйственных и финансовых операций, совершаемых учреждениями, соблюдения ими налоговой, бюджетной дисциплины, выявлении злоупотреблений, незаконного расходования денежных средств и др.

Вневедомственные ревизии осуществляются другими министерствами, следовательно, отсутствует прямая подчиненность учреждения органам проверки.

Внутрихозяйственные ревизии проводятся специальными ревизионными отделами (службами) организаций и учреждений либо, при их отсутствии, финансово-экономическими службами. Эти ревизии отличаются наибольшей точностью результата и глубиной проверки. Они являются непрерывными, универсальными, системными и строго документальными.

Полная ревизия предполагает проверку видов обычной деятельности учреждений в целом и отдельных хозяйственных фактов этой деятельности, а **частичная** - проверку отдельных видов обычной деятельности либо определенных статей расходов, например расходов на оплату труда (КОСГУ <1> - 211), начислений на оплату труда (КОСГУ - 213), расходов на приобретение объектов основных средств (КОСГУ - 310).

<1> КОСГУ - классификация операций сектора государственного управления.

Разновидностью **частичной ревизии** можно считать **тематическую ревизию**, которая проводится органами ведомственного и вневедомственного контроля обычно в нескольких учреждениях для более углубленного изучения отдельных хозяйственных явлений и процессов. По материалам такой ревизии составляется мнение о состоянии определенного вида обычной деятельности нескольких однородных учреждений, что способствует вскрытию и устранению выявленных недостатков и нарушений в целом по всей родственной группе хозяйствующих субъектов.

Наиболее распространены **комплексные ревизии**. Они охватывают широкий круг вопросов деятельности ревизуемого учреждения. В них принимают участие технологи, плановики, финансисты, бухгалтеры и другие специалисты. Этим достигается наибольшая глубина, полнота охвата проверяемого объекта, что способствует повышению эффективности ревизии.

Комплексной ревизии подвергаются: финансовая и хозяйственная деятельность; взаимосвязь между финансово-экономическими показателями, технологией и организацией деятельности; сохранность и порядок использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов; состояние бухгалтерского учета и достоверности отчетности; другие объекты.

При **сквозной ревизии** подвергается проверке деятельность отраслей экономики, министерств, федеральных служб, подчиненных им учреждений и организаций, филиалов и представительств. Она проводится одновременно в вышестоящих и нижестоящих организациях по одинаковым и взаимосвязанным программам.

Локальная ревизия проводится только в одном учреждении либо организации или в нескольких, но по разным и не взаимосвязанным программам.

Сплошная ревизия охватывает все операции и учетные данные на определенном участке деятельности ревизуемого учреждения за весь изучаемый период. Объектами сплошной ревизии обычно являются кассовые операции, операции по лицевому (банковскому), валютному и другим специальным счетам, операции с ценными бумагами.

При **выборочной ревизии** проверяется часть документов, взятых на выборку за тот или иной промежуток времени. Обычно в выборку включаются периоды наиболее интенсивных и ответственных моментов совершения финансово-хозяйственных операций: последний месяц квартала, IV квартал, льготный период (январь) в бюджетном процессе, время выплаты отпускных учителям и другим служащим в летний период.

Сплошная ревизия дает более полную оценку деятельности ревизуемого объекта, позволяет выявить недостатки и нарушения в большей мере, чем выборочная. Однако сплошная ревизия отличается повышенной трудоемкостью, поэтому там, где совершаются крупные операции и большой документооборот, может выполняться **комбинированная ревизия**, при которой одни участки подвергаются сплошной, а другие выборочной проверке.

В ходе выборочной ревизии может возникнуть необходимость перехода к сплошной проверке, если выявляются факты нарушений, хищений и подлога, нецелевого использования бюджетных средств и др.

Плановые ревизии предусматриваются в годовых и квартальных планах работы контролирующих структур.

Внеплановые ревизии проводятся при наличии данных о нарушениях финансово-хозяйственной деятельности учреждений и финансовой дисциплины, злоупотреблений, а также по требованию правоохранительных органов и других структур власти.

К **первичным ревизиям** относятся такие, которые проводятся по определенной программе впервые.

Дополнительные и повторные ревизии назначаются в случае, если в процессе предыдущей ревизии не раскрыты все вопросы, включенные в программу, либо результаты нечетко отражены в акте проверки, а также по требованию следственных органов для подтверждения фактов, отраженных в итоговом документе первичной ревизии.

Документальная ревизия выполняется на основе первичных документов, регистров бухгалтерского учета, смет расходов бюджетных учреждений и расчетов к ним и другой документации.

Проверка бухгалтерских документов и базирующихся на них записей в регистрах аналитического учета проводится способами "от записи к документу" и "от документа к записи".

При первом способе объектом ревизии являются учетные регистры. Каждую запись в них, отражающую хозяйственную операцию, проверяют оправдательными документами.

При втором способе за основу берется папка (дело) с оправдательными документами. Каждый документ в папке, которым оформлена хозяйственная операция, сопоставляют с соответствующими бухгалтерскими записями в учетных регистрах. Массовые хозяйственные факты, изложенные в учетных регистрах (журналах операций), проверяют способом "от записи к документу".

В настоящее время основными приемами документальной ревизии являются следующие:

- формальная и арифметическая проверка документов;
- встречная проверка документов или записей;
- юридическая, экономическая и финансовая оценка совершенных хозяйственных операций;
- нормативная проверка;

- способ обратного счета;
- приемы экономического анализа (сравнения, балансовая увязка и т.д.).

Формальная и арифметическая проверка бухгалтерских документов направлена на определение достоверности и своевременности оформления первичной документации, заполнения реквизитов, наличия подписей, правильности отражения хозяйственного факта, его целесообразности, правильности арифметических расчетов и т.д.

В практике ревизии выявляются случаи, когда после формальной и арифметической проверки возникают сомнения относительно того или иного факта, например количества материалов, принятых складом по акцептованным счетам-фактурам поставщиков, или суммы денежных средств, полученных с банковских счетов. Тогда прибегают к встречным проверкам.

Встречная проверка осуществляется способом сличения данных, регистрируемых в документах, и основанных на них бухгалтерских записей, представленных ревизуемым учреждением, с данными второго экземпляра этих документов и бухгалтерскими записями, находящимися в других организациях, с которыми ревизуемое учреждение связано деловыми отношениями.

Встречная проверка назначается руководителем Росфиннадзора (территориального органа Росфиннадзора) по письменному представлению руководителя ревизионной группы.

Для проведения встречной проверки в учреждениях, расположенных на территории других субъектов РФ, руководитель Росфиннадзора (его территориального органа) направляет письменный запрос в территориальный орган Росфиннадзора, расположенный в субъекте РФ, где необходимо выполнить встречную проверку. В этом запросе приводятся: полное наименование учреждения, подлежащего встречной проверке, его юридический адрес, ИНН, а также перечень вопросов, подлежащих изучению в ходе встречной проверки.

Порядок взаимодействия территориальных органов Росфиннадзора при встречной проверке (порядок направления письменного запроса и материалов встречной проверки) устанавливается руководителем Росфиннадзора.

Разновидностью встречной проверки может быть **сравнение записей** в выписках из счета в банке проверяемого учреждения с аналогичными данными учреждения банка.

Встречная проверка возможна по внутренним и внешним документам, находящимся в делах учреждения, а также в учреждениях, которым отпускались или от которых принимались материальные ценности и с которыми проводились расчеты.

Нормативная проверка заключается в сопоставлении фактических расходов с установленными лимитами, нормами (нормативами) расходов. Такой прием необходим для оценки качества системы норм и нормативов затрат на обычную деятельность, используемых для составления сметы расходов бюджетных учреждений, обоснованности составления расчетов к смете и расходной части бюджета, обоснованности распределения расходов по статьям (подстатьям) бюджетной классификации РФ.

Нормы расходов в зависимости от метода разработки могут быть расчетными или средними. Для того чтобы удостовериться в правильности установления расчетных норм, используют **прием технико-экономических расчетов**, при котором суммы плановых расходов сопоставляются с фактическими за один год или за ряд лет по выполнению отдельных видов работ или услуг с учетом изменения норм и нормативов в результате выполнения плана организационно-технических мероприятий.

Способ обратного счета основан на экспертной оценке затрат для последующего определения (обратным счетом) сумм необоснованных расходов денежных средств, сырья и материалов на производство определенных видов продукции, которые ко времени проведения ревизии имеются в наличии на складах и счетах организаций и учреждений. Использованию этого приема обычно предшествует мотивированная экспертная оценка специалистов о действительных затратах сырья на изготовление данной продукции.

Способом обратного счета ревизоры определяют количество и стоимость сырья и материалов, излишне отнесенных на затраты производства. Для этого, например, количество фактически выпущенных изделий конкретного наименования умножается на разность между количеством и стоимостью списанных материалов на единицу продукции и нормами материальных затрат, указанными в заключении экспертов.

Оценка совершенных хозяйственных фактов на их соответствие юридическим, экономическим и финансовым нормам представляет собой комплекс общеэкономических и статистических приемов анализа и оценки для установления законности, целесообразности, рациональности и эффективности обычной деятельности ревизуемого учреждения за проверяемый период.

Юридическая проверка проводится для определения соответствия фактов, изложенных в первичных документах, действующему законодательству. Хозяйственный факт считается законным, если он не противоречит действующим законам, постановлениям и подзаконным актам.

Сравнением сути хозяйственного факта с нормами законодательства выявляются виды и причины их нарушения и виновные в этом должностные лица.

Экономическая проверка выполняется для определения полученной экономической выгоды от отдельных хозяйственных фактов и их влияния на конечные качественные результаты обычной деятельности учреждений.

Проверка целесообразности (эффективности) хозяйственной операции выявляется проверкой ее соответствия показателям плана, утвержденным нормам, уровню идентичных показателей родственных учреждений или другим показателям, которые характеризуют экономическую результативность хозяйственной операции или объективную необходимость ее совершения.

Этот прием документальной ревизии наиболее трудоемкий, но его значение трудно переоценить как для ревизирующего органа, так и для самого учреждения.

Фактическая ревизия состоит в установлении реального (соответствующего действительности) состояния ревизуемого объекта.

К приемам фактической ревизии относятся:

- инвентаризация активов и обязательств;
- экспертная оценка;
- визуальное наблюдение;
- контрольный обмер;
- контрольный запуск сырья и материалов в производство;
- проверка качества сырья и материалов.

Необходимо провести грань между функциональной ролью **инвентаризации** как элемента метода бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля, с одной стороны, и методического приема, используемого при проведении ревизий органами ведомственного и вневедомственного контроля - с другой.

В бухгалтерском учете инвентаризация используется в дополнение к документации как способ прерывного первичного наблюдения за объектами учета, для приведения учетных данных в соответствие фактическому состоянию дел в организации. Контрольное назначение инвентаризации - выявлять расхождения между учетными данными и фактическими остатками средств и внесение требуемых коррективов в учетные данные.

Вместе с тем инвентаризацию справедливо рассматривать как инструмент регулярного внутрихозяйственного бухгалтерского контроля за сохранностью материальных ценностей, денежных

средств и достоверностью информации о требованиях и обязательствах хозяйствующего субъекта.

Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" предусматривает обязательное проведение полной инвентаризации материальных ценностей и расчетов перед составлением годового отчета, а также с определенной периодичностью в течение года. Необходимо иметь в виду, что проведение инвентаризации обязательно при смене материально ответственных лиц, установлении фактов хищений и других злоупотреблений, после пожара или стихийных бедствий, при переоценке товарно-материальных ценностей, реорганизациях и т.п.

В ревизионной практике инвентаризация используется как один из приемов фактического контроля сохранности определенных активов и реальности данных о состоянии расчетов. Инвентаризации финансовых и нефинансовых активов, осуществляемые в процессе ревизии, как правило, являются внезапными.

Выбор объектов для инвентаризации обусловлен конкретными задачами ревизии и состоянием системы внутривозрастного контроля учреждения или организации.

В процессе ревизии в первую очередь подвергаются инвентаризации объекты, по которым были вскрыты нарушения установленного порядка оприходования денежных средств, материалов и продукции, оформления приходно-расходной документации, сроков выполнения плановых инвентаризаций, смены материально ответственных лиц.

Экспертная оценка представляет собой способ фактического контроля, основанный на проведении компетентными специалистами экспертизы действительных физических объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке материальных ценностей, выполнения технологических режимов, соответствия продукции государственным стандартам и техническим условиям.

Экспертиза назначается, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные навыки в экономике, технике, налогообложении, бухгалтерском учете и других отраслях знаний.

Работа эксперта осуществляется на договорной основе. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

При назначении и выполнении экспертизы проверяемое лицо имеет право заявить отвод эксперту, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц, представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта, присутствовать с разрешения должностного лица контрольного органа при проведении экспертизы, давать объяснения эксперту и знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает в письменной форме от своего имени заключение, в котором излагает результаты проведенных им исследований, выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Заключение эксперта или его отказ от дачи заключения предъявляется проверяемому лицу, которое вправе представить объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается при недостаточной ясности или полноте заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае признания заключения необоснованным или при наличии сомнений в его правильности. Повторное проведение экспертизы поручается другому эксперту.

Криминалистическая экспертиза документов назначается следственными органами и судом и осуществляется в специальных лабораториях путем исследования доказательств в целях установления преступлений и предотвращения их в будущем. В результате такой проверки может быть обнаружен подделанный (фальшивый) документ. Подделка документов выражается в дописках, зачеркиваниях,

частичном или полном изъятии текстов путем подчистки, вымывания, вытравливания, вырезания и вклеивания, подделке почерка должностных лиц.

Исправления в документах возможны с помощью подчисток и вытравливания.

Подчисткой считается механическое изъятие штрихов текста посредством вытирания острым предметом. Основные признаки подчистки: нарушения структуры верхнего пласта бумаги, уменьшение толщины бумаги в месте подчистки, расплывчатость чернильных штрихов, повреждения знаков. Признаки подчистки устанавливаются как путем обзора документов невооруженным глазом, так и с помощью специальных средств.

Вытравливанием признается изъятие штрихов документа путем химического разрушения или обесцвечивания чернил. Установить признаки вытравливания можно благодаря внимательному обзору документа. Основные признаки вытравливания: матовые пятна на бумаге, пожелтевшие, локализованные участки белой бумаги, изменение цвета и расплывание штрихов.

Экспертная оценка иногда применяется для изучения других вопросов, требующих специальных знаний, а также для определения качества проектно-сметной и другой технической документации, подлинности подписей в первичных документах (графологическая экспертиза) и др. <1>.

<1> Более полно см.: Инструкция по организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации. Приказ МВД России от 29 июня 2005 г. N 511; Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ".

Визуальное наблюдение заключается в следующем:

- обследовании на месте готовности объектов, вышедших из ремонта, и объектов собственных капитальных вложений;
- установлении степени изношенности объектов основных средств;
- проверке порядка хранения, приемки и отпуска материальных ценностей;
- контроле за ввозом и вывозом материалов и готовой продукции;
- проверке организации производства и труда на рабочих местах, состояния пропускной системы и др.

Контрольный обмер выполненных работ чаще всего применяют для проверки выполнения строительно-монтажных и ремонтных работ. По результатам обмеров устанавливаются фактический объем и стоимость выполненных работ по сравнению с указанными в актах приемки работ и нарядах, а также расход материалов в натуральных измерителях на выполнение этих работ. Как правило, обмер осуществляется с привлечением технических специалистов.

С помощью контрольного обмера проверяются:

- соответствие видов, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проекте и смете;
- соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренному сметными нормами, на основе которых составлены примененные при расчетах единичные расценки, калькуляции и преискуртантные цены, а также расценками в нарядах;
- законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей (в тех случаях, когда это имеет значение для ревизии).

При подготовке обмера определяются конкретные объекты, конструктивные элементы и виды работ, подлежащие проверке. Затем подсчитываются количество и стоимость работ, выполненных и оплаченных

с начала строительства по проверяемым актам приемки работ и нарядам. Эти данные сверяются с данными проектно-сметной документации. Результат сверки может свидетельствовать о наличии отклонений по видам, количеству и стоимости капитальных работ. Если в сданных и оплаченных объектах обнаруживаются недоделки, то это рассматривается как завышение стоимости работ. При необходимости проверить списание материалов подсчитываются виды и количество израсходованных материалов по текущим нормам на выполненные фактические объемы работ.

К участию в обмере привлекаются заинтересованные должностные лица (обычно прорабы, начальники участков), исполнители, ответственные за строительство или ремонт объекта и подписавшие акты приемки работ, наряды и документы на списание материалов. Кроме того, для участия в обмере могут быть приглашены представители заказчика, сметно-проектной организации, рабочие, фамилии которых указаны в нарядах на выполнение проверяемых работ, представители общественности.

В тех случаях, когда по имеющимся документам не представляется возможным достоверно определить объемы выполненных работ (отсутствие текущего учета выполненных работ, некачественное ведение журнала работ или других документов, фиксирующих выполнение работ), проверка проводится непосредственно на объекте. В таких случаях проверка осуществляется путем сопоставления фактически выполненных объемов в натуре с принятыми к оплате в актах выполненных работ и данными, содержащимися в проектно-сметной документации.

Проведению контрольного обмера должно предшествовать изучение рабочих чертежей объекта, выявление характеристик видов работ и конструкций, на которые следует обратить внимание при обмере (размеры помещений, конструкций, материалы, из которых изготовлены строительные конструкции, и т.п.).

Правильность включения в акты объемов выполненных работ по конструкциям, обмер которых затруднен, подтверждается проверкой соответствия фактически выполненных работ рабочим чертежам и спецификациям при условии установки конструкций в проектное положение. Кроме того, используются первичные документы, обосновывающие объемы и состав выполненных работ, включая акты на скрытые работы.

Проверка объемов скрытых работ (засыпанные фундаменты, конструкции полов, автомобильные дороги, траншеи, каналы с уложенными в них трубопроводами и др.) проводится по актам на скрытые работы. При отсутствии таких актов объемы работ подсчитываются по рабочим чертежам, а в необходимых случаях для установления факта выполнения объема проверяющие вправе требовать от заказчика вскрытия за его счет выполненных конструкций.

К завышению объемов и стоимости выполненных работ кроме рассмотренных относятся также:

- стоимость предъявленных к оплате или оплаченных незаконченных частей конструкций и видов работ, по которым не допускается отдельная оплата отдельных операций, входящих в состав расценок на работы, а также стоимость строительных материалов, деталей и конструкций, завезенных или изготовленных на строительной площадке, но уложенных в проектное положение;

- стоимость обнаруженных недоделок, когда объект без недоделок сдан в эксплуатацию по акту приемки;

- разница в стоимости работ и материалов, принятых по проекту и фактически уложенных в конструкции, если выявлена неравноценная замена материалов и конструкций более дешевыми (например, замена паркетных полов на дощатые, плиточных на цементные);

- разница в стоимости работ и материалов, фактически уложенных в конструкции и принятых по проекту, если выявлена замена материалов и конструкций на более дорогие;

- стоимость завышения по расходу основных строительных материалов (металла, сборного железобетона, труб и т.д.) по сравнению с данными проектно-сметной документации;

- стоимость оборудования, если она включена в объем выполненных монтажных работ;

- разница в стоимости ранее выполненных работ, представленных к оплате, по ценам более позднего времени с учетом инфляции и по ценам фактического времени их выполнения, если работы

выполнялись в пределах договорных сроков, и др.

Так как перечисленные нарушения представляют собой завышение стоимости строительно-монтажных работ, в учетные данные и бухгалтерскую отчетность необходимые коррективы вносятся в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство проводят при необходимости проверки применяемых в ревизуемом периоде производственных текущих норм расхода строительных материалов, сырья на изготовление продукции, норм производственных отходов и др. Этот способ контроля позволяет выявить необоснованное (сверхнормативное и непредусмотренное нормами) списание сырья и материалов на выпуск продукции.

Результаты контрольного запуска оформляются актом, который подписывают ревизор, технолог, повар и работники учреждения. Если в процессе ревизии появляется необходимость в заключении специалиста по вопросам качества материальных ценностей, готовых изделий или проектно-сметной документации на строительство либо ремонт какого-то объекта, то такой специалист приглашается с согласия руководителя ревизующей организации или учреждения, подлежащего проверке.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство помогает выявить недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть хищения и другие злоупотребления, связанные с созданием неучтенных излишков материальных ценностей за счет применения завышенных норм расхода и необоснованного списания материалов сверх норм, изменения технологического режима, искажения качественных показателей продукции.

Большое значение имеют объяснения должностных лиц и сотрудников, работавших ранее в учреждении. Письменные объяснения помогают проверить достоверность данных, отраженных в документах, выявить подлоги, установить действительно произошедшие события и их участников, а также роль других лиц. Если в представленном письменном объяснении какой-либо вопрос окажется нераскрытым или недостаточно освещенным, то ревизор может предложить соответствующему лицу дать дополнительные объяснения. В случае его отказа дать объяснения ревизор должен затребовать их служебной запиской, копия которой прилагается к акту ревизии.

Можно предположить, что при организации и проведении контрольного запуска для сокрытия нарушений и злоупотреблений ревизуемые лица нередко подговаривают рабочих или сами пытаются обманным путем изменить те или иные существенные условия эксперимента и исказить его результаты. В связи с этим для лучшего наблюдения и контроля за соблюдением условий эксперимента целесообразно привлекать незаинтересованных лиц либо проводить эксперимент с участием группы ревизоров.

Весь ход данного мероприятия от начала до конца с необходимыми подробностями фиксируется в одном или нескольких актах, подписываемых его участниками. Зафиксированные результаты используются в дальнейшей ревизионной проверке и отражаются затем в общем акте ревизии.

Проверка качества сырья и материалов проводится для установления причин низкого качества готовой продукции, услуг и происхождения брака. Такая проверка осуществляется путем лабораторного анализа, технических испытаний и другими методами.

Для проведения фактической ревизии обычно привлекаются специалисты узкого профиля. Важная особенность - фактор внезапности, иначе невозможно получить объективные данные, например при инвентаризации складских помещений или кассы, если должностные лица будут информированы заранее о готовящейся ревизии. Кроме того, невозможно выполнить одно и то же контрольное действие (инвентаризацию, обмер, опрос и т.д.) дважды (при фактическом контроле в отличие от документальной ревизии) спустя определенный промежуток времени, при повторной проверке результат будет совсем другим, и эта проверка будет не повторной (как при документальной), а новой. Лучших результатов можно достичь, сочетая фактический и документальный контроль.

Нарушения и злоупотребления, выявленные перечисленными приемами документального и фактического контроля, систематизируются по участкам контролируемой деятельности, видам операций и другим признакам. Они регистрируются в рабочей тетради ревизора со ссылками на соответствующие документы, записи в учетных регистрах и другие источники.

Накопленные данные используются при составлении соответствующих разделов основного акта ревизии.

2.3. Этапы проведения ревизии

Организация и проведение ревизии представляют собой последовательный процесс, начинающийся с планирования и подготовки к ее осуществлению и заканчивающийся контролем за выполнением предложений по акту ревизии. Весь ревизионный процесс обычно принято разделять на четыре самостоятельных этапа, которые подразделяются на подэтапы (рис. 2.1).

Этапы ревизионного процесса и их составляющие



Рис. 2.1

Ревизионная работа ведется планомерно, по заранее составленному и утвержденному на календарный год плану в соответствии с утвержденным Минфином России Административным регламентом.

Предложения по формированию плана, представляемые структурными подразделениями центрального аппарата Росфиннадзора, ответственными за проведение ревизий (проверок), должны содержать следующие данные:

- наименование проверяемого учреждения;
- основание проведения ревизии (проверки);
- тему ревизии (проверки);

- проверяемый период;
- срок проведения ревизии (проверки);
- дату начала ревизии (проверки);
- тип ревизии (проверки), или централизованное задание;

- срок подготовки доклада по результатам ревизии структурным подразделением центрального аппарата Росфиннадзора, ответственным за их проведение;

- срок представления территориальными органами материалов ревизии, проводимой по централизованному заданию;

- результаты рассмотрения предложений органов государственной власти (перечень неучтенных предложений органов государственной власти с обоснованием нецелесообразности или невозможности проведения ревизий (проверок)).

План проведения ревизий и проверок находится у руководителя контрольно-ревизионного органа и не подлежит разглашению.

Решение о назначении ревизии оформляется приказом, в котором указываются: наименование проверяемого учреждения, проверяемый период, тема ревизии, основание ее проведения, персональный состав ревизионной группы, срок проведения.

На основании решения о назначении ревизии оформляется удостоверение на право ее выполнения работниками Росфиннадзора либо его территориального органа. В удостоверении указываются: наименование органа, назначившего ревизию (проверку), наименование проверяемого учреждения, проверяемый период, тема ревизии (проверки), основание проведения ревизии (проверки), персональный состав ревизионной группы и срок проведения. Удостоверение на проведение ревизии подписывается лицом, ее назначившим, и заверяется печатью Росфиннадзора (территориального органа Росфиннадзора).

Срок проведения ревизии, численный и персональный состав ревизионной группы устанавливаются исходя из темы ревизии, объема предстоящих контрольных действий, особенностей финансово-хозяйственной деятельности проверяемого учреждения и других обстоятельств.

При необходимости к ревизии могут привлекаться специалисты других организаций. Решение о включении таких специалистов в состав ревизионной группы принимается по согласованию с руководителем соответствующего учреждения.

Срок проведения ревизии (проверки), т.е. дата начала и дата окончания, не может превышать 45 рабочих дней.

Датой начала ревизии (проверки) считается дата предъявления руководителем ревизионной группы удостоверения на проведение ревизии (проверки) руководителю (лицу, его замещающему) проверяемого учреждения.

Датой окончания является день подписания акта ревизии (проверки) руководителем учреждения. В случае отказа руководителя учреждения подписать или получить акт ревизии (проверки) в акте учиняется соответствующая запись. Акт направляется в тот же день заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении либо иным способом, удостоверяющим фиксацию данного факта.

В случае отказа руководителя учреждения подписать или получить акт при наличии возражений по акту датой окончания ревизии считается день утверждения должностным лицом, назначившим ревизию, заключения на возражения проверенного учреждения.

Срок проведения проверки, установленный при ее назначении, может быть продлен на основании мотивированного представления руководителя ревизионной группы, но не более чем на 30 рабочих дней. В удостоверении на проведение ревизии (проверки) делается об этом соответствующая отметка.

Ревизия может быть приостановлена из-за отсутствия или неудовлетворительного состояния бюджетного бухгалтерского учета в учреждении, а также вследствие других обстоятельств, препятствующих ее дальнейшему проведению.

Не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения о приостановлении ревизии должностное лицо, принявшее такое решение, письменно извещает руководителя учреждения (его вышестоящий орган) о приостановлении ревизии и направляет в проверяемое учреждение (его вышестоящий орган) письменное предписание о восстановлении бюджетного бухгалтерского учета, устранении выявленных нарушений и других обстоятельств, препятствующих нормальному проведению ревизии. После устранения всех причин ревизионная группа возобновляет ревизию в установленные сроки, при этом в удостоверении делаются соответствующие отметки.

Для осуществления ревизии утверждается программа проверки, содержащая перечень основных объектов ревизии. При необходимости с учетом конкретных обстоятельств ревизии программу можно изменить.

При подготовке к ревизии участники ревизионной группы должны изучить:

- программу ревизии;
- законодательные и нормативные правовые акты по теме ревизии;
- бухгалтерскую (бюджетную) и статистическую отчетность, другие доступные материалы, характеризующие деятельность проверяемого учреждения;
- материалы предыдущих ревизий (при их наличии в архиве Росфиннадзора или его территориального органа).

Руководитель ревизионной группы до начала ревизии знакомит ее участников с содержанием программы ревизии и распределяет вопросы и участки работы между исполнителями.

Участники ревизионной группы, руководствуясь программой ревизии, определяют необходимость и возможность применения тех или иных ревизионных действий, приемов и способов получения информации, методики выполнения аналитических процедур, объем выборки данных из проверяемой совокупности, обеспечивающий возможность сбора требуемых сведений и доказательств. Затем члены ревизионной группы составляют рабочие планы ревизии, которые утверждаются руководителем группы.

Рабочий план включает в себя перечень работ, подлежащих выполнению в процессе ревизии, сроки их выполнения и способ проверки (сплошной, выборочный), срок окончания ревизии (табл. 2.3).

Таблица 2.3. Фрагмент рабочего плана ревизора

N п/п	Название работы	Способ проведения ревизии (сплошной, выборочный)	Срок выполнения	
			по плану	фактически
1	Ревизия кассовых операций	Сплошной	15 - 20 марта 2011 г.	15 - 21 марта 2011 г.
2	Ревизия операций по счетам в банках и т.д.	Сплошной	21 - 25 марта 2011 г.	21 - 25 марта 2011 г.

Руководитель ревизионной группы предъявляет руководителю учреждения удостоверение на проведение ревизии, знакомит его с программой ревизии, представляет участников ревизионной группы и решает другие организационно-технические вопросы.

При необходимости работы с документами, содержащими сведения государственной тайны, участники ревизионной группы, которые имеют допуск к государственной тайне и которым поручено

осуществление контрольных действий по соответствующим вопросам программы ревизии, предъявляют документы, удостоверяющие их личность, справки о допуске и предписания на выполнение заданий. Кроме того, участники ревизионной группы должны иметь служебные удостоверения.

На ревизора возлагаются определенные обязанности (рис. 2.2), за выполнение которых он несет ответственность (рис. 2.3).

Обязанности ревизора

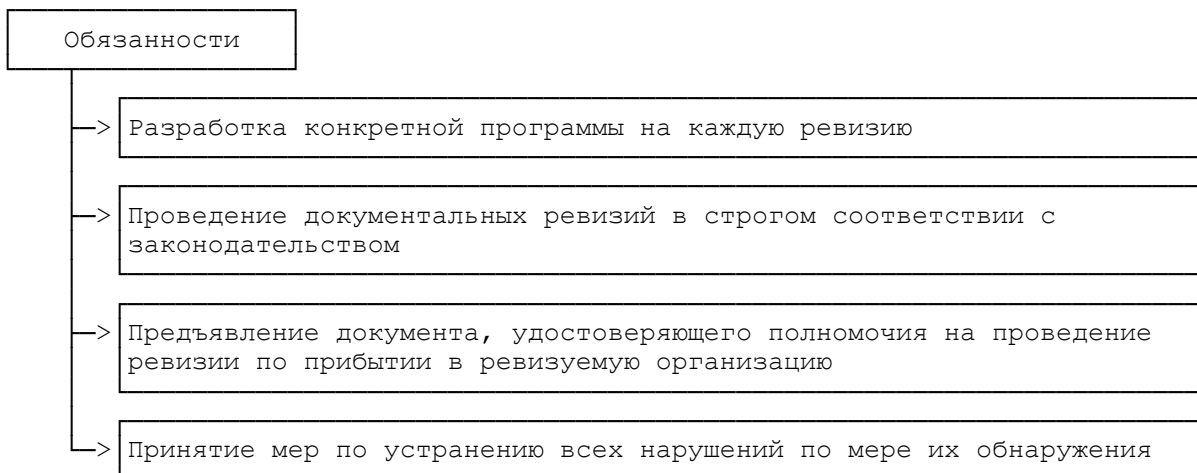


Рис. 2.2

Ответственность ревизора

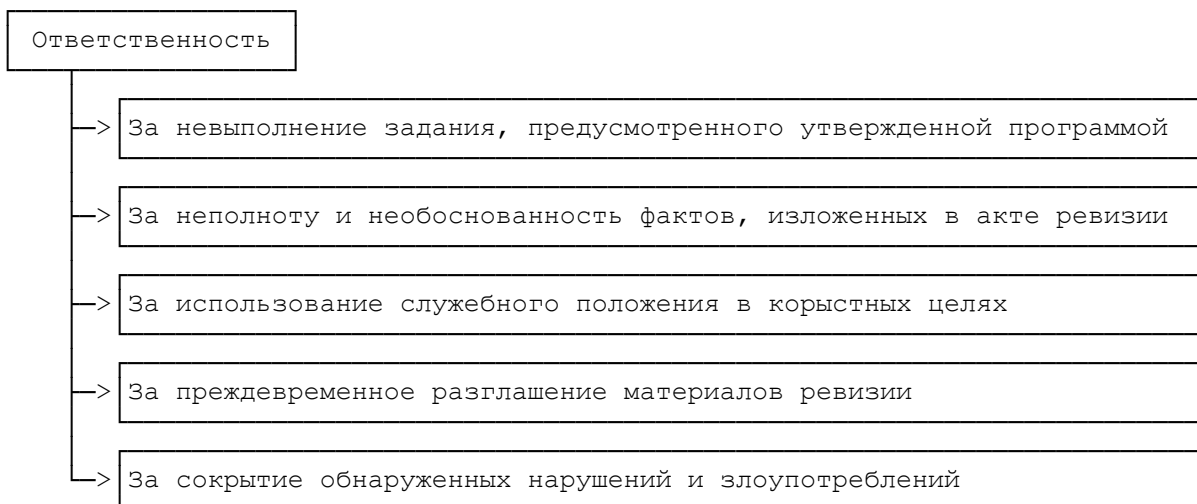


Рис. 2.3

Ревизор имеет право:

- требовать предъявления денежных документов, бухгалтерских регистров, отчетов, планов, смет, приказов, хозяйственных и трудовых договоров и других финансовых документов;

- получать устные разъяснения и письменные объяснения от работников ревизируемых учреждений;

- осматривать служебные помещения учреждения, его территорию, склады, оборудование и др.;
- проводить встречные проверки записей и документов в ревизуемом учреждении с соответствующими записями и документами в организациях, учреждениях и предприятиях, от которых получены или которым выданы денежные средства и материальные ценности;
- сличать в необходимых случаях имеющиеся в ревизуемом учреждении выписки обслуживающего банка по бюджетным и внебюджетным счетам с подлинными записями по этим счетам в обслуживающем банке, а также знакомиться с документами, ставшими основанием для осуществления указанных записей;
- назначать и проводить инвентаризации материальных ценностей;
- печатывать кассы и кассовые помещения учреждения.

2.4. Оформление материалов и проведение мероприятий по результатам ревизии

В процессе ревизии по решению руководителя ревизионной группы могут составляться справки по промежуточным результатам контрольных действий. Такие справки составляются участниками ревизионной группы и согласовываются с руководителем ревизионной группы, подписываются должностным лицом проверяемого учреждения, ответственным за соответствующий участок обычной деятельности. При отказе должностного лица подписать справку об этом выполняется необходимая запись и прилагаются оформленные в письменном виде возражения должностного лица.

Справки прилагаются к актам ревизии или встречной проверки и учитываются при составлении сводного акта ревизии.

В том случае, когда предполагается, что выявленное в ходе ревизии (встречной проверки) нарушение может быть скрыто либо по нему необходимо принять меры для незамедлительного устранения, составляется промежуточный акт ревизии (акт встречной проверки), к которому прилагаются необходимые письменные объяснения соответствующих должностных лиц, материально ответственных и других работников проверяемого учреждения.

Промежуточный акт ревизии, или акт встречной проверки, подписывается участником ревизионной группы, проводившим контрольные действия по конкретным пунктам программы ревизии (встречной проверки), руководителем ревизионной группы и руководителем учреждения.

Факты, изложенные в промежуточном акте ревизии (промежуточном акте встречной проверки), включаются в акт ревизии или в акт встречной проверки.

Составление акта ревизии - завершающий этап ревизионного процесса. Акт ревизии и приложения к нему вместе составляют **материалы ревизии**.

Акт ревизии представляет собой документ, на основании которого оценивается деятельность учреждения и принимаются необходимые финансовые, административно-правовые, хозяйственные и другие решения, поэтому он не должен содержать субъективных предположений и личных выводов ревизора.

Акт ревизии составляется в двух экземплярах: один экземпляр - для проверенного учреждения; другой - для Росфиннадзора (его территориального органа); или в трех экземплярах: один экземпляр - для органа, по мотивированному обращению, требованию или поручению которого проведена ревизия, другой направляется проверенному учреждению, третий - Росфиннадзору (территориальному органу Росфиннадзора) при проведении ревизии по мотивированному обращению руководителя правоохранительного органа федерального уровня или правоохранительного органа субъекта Федерации.

Каждый экземпляр акта ревизии подписывают руководитель ревизионной группы и руководитель учреждения.

Если в процессе ревизии участники ревизионной группы не составляли справки, то они подписывают каждый экземпляр акта ревизии вместе с руководителем ревизионной группы.

Руководитель ревизионной группы устанавливает по согласованию с руководителем учреждения срок для ознакомления и подписания акта ревизии (встречной проверки), но не более пяти рабочих дней со дня вручения акта руководителю учреждения.

При наличии у руководителя учреждения возражений по акту он делает об этом отметку перед своей подписью и вместе с подписанным актом представляет руководителю ревизионной группы письменные возражения, которые приобщаются к материалам ревизии.

Руководитель ревизионной группы в срок до 30 рабочих дней со дня получения письменных возражений по акту ревизии (акту встречной проверки) рассматривает обоснованность этих возражений и составляет по ним письменное заключение. Такое заключение утверждает лицо, назначившее ревизию. Один экземпляр направляется проверенному учреждению заказным почтовым отправлением с уведомлением о вручении либо вручается руководителю учреждения или лицу, им уполномоченному, под расписку. Другой экземпляр заключения приобщается к материалам ревизии (встречной проверки).

О получении одного экземпляра акта ревизии (акта встречной проверки) руководитель учреждения или лицо, им уполномоченное, делает запись в экземпляре акта ревизии (акта встречной проверки), который остается в Росфиннадзоре (его территориальном органе). Такая запись должна содержать в том числе дату получения акта ревизии (акта встречной проверки), подпись лица, которое получило акт, и расшифровку этой подписи.

Документ, подтверждающий факт направления акта ревизии (акта встречной проверки) проверенному учреждению, приобщается к материалам ревизии.

Акт ревизии (встречной проверки) со всеми приложениями руководитель ревизионной группы представляет должностному лицу, назначившему ревизию, не позднее пяти рабочих дней после даты окончания ревизии.

Порядок комплектования, хранения и учета материалов ревизии (встречной проверки) устанавливает руководитель Росфиннадзора.

Акт ревизии состоит из трех частей: вступительной (вводной), описательной (основной) и результативной (заключительной).

Вступительная (вводная) часть акта ревизии должна содержать следующую информацию:

- наименование темы ревизии;
- дата и место составления акта ревизии;
- кем и на каком основании проведена ревизия (номер и дата удостоверения, а также указание на плановый характер ревизии или ссылка на задание);
- проверяемый период и сроки проведения ревизии;
- полное и краткое наименование учреждения, ИНН, основной государственный регистрационный номер (ОГРН), код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета (при наличии);
- ведомственная принадлежность и наименование вышестоящего органа с указанием адреса и телефона такого органа (при наличии);
- сведения об учредителях (участниках) (при наличии);
- основные цели и виды деятельности учреждения;
- имеющиеся у учреждения лицензии на осуществление отдельных видов деятельности;
- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных организациях, включая депозитные, а также лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства;

- должностные лица, имевшие право первой подписи в учреждении;

- название контролирующей организации и дата проведения предыдущей ревизии, что сделано в учреждении за прошедший период по устранению выявленных недостатков и нарушений.

Вводная часть акта ревизии может содержать и иную необходимую информацию, относящуюся к предмету ревизии.

Описательная (основная) часть акта ревизии должна состоять из разделов, соответствующих вопросам, указанным в программе ревизии. В этой части акта ревизии излагаются конкретные факты и действия, свидетельствующие о нарушениях порядка ведения бюджетного бухгалтерского учета, составления отчетности, использования бюджетных средств и средств внебюджетных фондов, несоблюдении налогового законодательства и др.

Каждый факт нарушения фиксируется в акте в отдельности с указанием времени его свершения, стоимостной оценки, бухгалтерских проводок и ссылками на соответствующие первичные документы (так как сводные регистры бухгалтерского учета являются производными от них и не всегда могут отражать всю реальную ситуацию на ревизуемом объекте), а также с указанием фамилии, имени, отчества и должности виновного лица.

Все эти факты следует излагать объективно и точно, чтобы исключить их двоякое толкование. Квалификация факта в качестве нарушения должна быть обоснована ссылками на конкретные статьи и пункты законодательных и нормативных актов.

Результативная (заключительная) часть акта ревизии должна содержать обобщенную информацию о результатах ревизии, в том числе выявленных нарушениях, сгруппированных по видам, с указанием по каждому виду финансовых нарушений общей их суммы. Суммы обнаруженного нецелевого использования бюджетных средств проставляются по кодам бюджетной классификации расходов РФ.

На основании акта ревизии (проверки) руководитель Росфиннадзора выносит обязательное предписание по устранению выявленных нарушений проверенным учреждением. Предписание направляется учреждению в течение 10 рабочих дней после даты окончания ревизии.

В предписании руководителя Росфиннадзора содержится следующая информация:

- наименование юридического лица, которому выносится предписание;

- факты выявленных ревизией нарушений требований бюджетного законодательства с указанием содержания нарушения, суммы расчетно-платежной операции, совершенной с нарушением, нормативного правового акта, положения которого нарушены, документов, подтверждающих наличие нарушения;

- способы (предложения) по устранению обнаруженных нарушений требований бюджетного законодательства РФ;

- сроки принятия мер по устранению выявленных нарушений требований бюджетного законодательства РФ;

- срок извещения должностного лица, вынесшего предписание, о принятии мер по устранению нарушений требований бюджетного законодательства РФ.

Также по результатам ревизии (проверки) руководитель Росфиннадзора выносит обязательное к рассмотрению представление о ненадлежащем исполнении бюджета.

В представлении приводится следующая информация:

- фамилия, имя, отчество руководителя организации - главного распорядителя, распорядителя, которому подведомственно проверенное учреждение, либо фамилия, имя, отчество руководителя учреждения - получателя бюджетных средств;

- факты выявленных нарушений с указанием содержания нарушения, суммы расчетно-платежной операции, совершенной с нарушением, нормативного правового акта, положения которого нарушены, документов, подтверждающих нарушение;

- предложение о рассмотрении представления;

- предложение о применении мер по недопущению в дальнейшем совершения отмеченных в представлении нарушений;

- срок для рассмотрения представления и принятия необходимых мер по недопущению в дальнейшем совершения указанных в представлении нарушений бюджетного законодательства РФ;

- срок извещения должностного лица, вынесшего предписание, о принятии мер по недопущению в дальнейшем совершения указанных в представлении нарушений требований бюджетного законодательства РФ.

Предписание (представление) подготавливается структурным подразделением центрального аппарата Росфиннадзора (территориального органа), согласовывается с заместителем руководителя Росфиннадзора (территориального органа), курирующим данное структурное подразделение, и подписывается руководителем Росфиннадзора (его территориального органа).

Структурное подразделение центрального аппарата Росфиннадзора (территориального органа) обеспечивает контроль за ходом работы по материалам ревизии (проверки).

Контроль за исполнением предписаний (представлений) по результатам ревизии (проверки) осуществляется путем выезда в учреждение, получения от него к установленному сроку информации о выполненной работе по устранению отмеченных нарушений, а также при проведении следующей ревизии.

За невыполнение требований предписания (представления) административная ответственность предусмотрена ст. 19.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ).

Контрольно-ревизионный орган систематически изучает и обобщает материалы ревизий и на основе этого в необходимых случаях вносит предложения Правительству РФ о совершенствовании системы государственного финансового контроля, дополнениях, изменениях, пересмотре действующих в России законодательных и других нормативных правовых актов.

2.5. Ревизия состояния и организации бюджетного учета и достоверности отчетности

Под организацией бюджетного бухгалтерского учета подразумевается система взаимосвязанных элементов учетного процесса, предназначенная для получения достоверной и своевременной информации о финансово-хозяйственной деятельности учреждения и осуществления контроля за рациональным использованием ресурсов.

Система бюджетного бухгалтерского учета включает в себя несколько направлений: первичный учет и документооборот, инвентаризацию, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ.

В соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете" ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Проверка состояния бюджетного учета и достоверности отчетности - основное звено комплексной ревизии. Такая проверка осуществляется на всем протяжении комплексной ревизии. На любом участке проверки деятельности учреждения оценивается соответствие бюджетного бухгалтерского учета требованиям нормативных документов, утвержденных в установленном порядке, и достоверность представляемой отчетности. При проверке состояния и организации бюджетного учета и достоверности отчетности рассматриваются следующие вопросы:

- оформление первичных документов, своевременность их представления в бухгалтерию в соответствии с формой бухгалтерского учета;
- своевременность обработки и накопления данных из первичных документов;
- расчеты по начислениям, распределению и списанию расходов;
- порядок отражения хозяйственных операций на синтетических счетах;
- достоверность записей в учетных регистрах и отражение плановых и фактических (учетных) данных в статистической и бухгалтерской отчетности.

Если материалов ревизии отдельных участков деятельности учреждения окажется недостаточно, то проводится дополнительная проверка.

Некоторые вопросы состояния бюджетного учета необходимо выяснить до начала ревизии. Так, после ознакомления с общей структурой и функциями учреждения необходимо определить обоснованность форм организации бухгалтерского учета - централизованной или децентрализованной. При децентрализованной форме, как правило, требуется большее число счетных работников.

Далее определяется уровень автоматизации учетной работы и использования программных продуктов по каждому разделу бюджетного бухгалтерского учета.

Необходимо обследовать структуру бухгалтерии учреждения с учетом фактического объема и уровня автоматизации учетных работ, с тем чтобы выяснить, есть ли излишнее число работников и как между сотрудниками распределены обязанности. Одновременно нужно проверить, соответствует ли квалификация работников бухгалтерии занимаемым должностям, обеспечена ли взаимозаменяемость работников, имеются ли должностные инструкции на каждого работника бухгалтерии и график работ всех ее подразделений с указанием сроков их выполнения.

Проверяется обеспеченность бухгалтерии справочными материалами, инструкциями по ведению бюджетного учета и составлению отчетности и другими нормативными документами.

Необходимо установить наличие в учреждении утвержденного руководителем графика документооборота. В графике должны быть отражены сроки сдачи первичных документов и определены сотрудники, ответственные за их оформление, исполнение и проверку. Ответственность за соблюдение графика документооборота несут лица, подготовившие и подписавшие документы. Требуется выяснить, включены ли в обязанности работников создание и представление оправдательных первичных документов, относящихся к их деятельности, в строгом соответствии с графиком документооборота.

Главный бухгалтер учреждения несет ответственность за выполнение графика документооборота.

Нужно проверить наличие приказов руководителя учреждения о назначении материально ответственных лиц и заключение договоров о полной материальной ответственности.

Особое внимание необходимо уделить формированию учетной политики учреждения. В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета под **учетной политикой** подразумевается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Термин "учетная политика" определен действующим законодательством, и никакие исключения для бюджетных учреждений не предусмотрены. По нашему мнению, учетная политика - это документ, в котором должны отражаться отраслевые особенности бухгалтерского учета бюджетных учреждений.

Учетная политика при бюджетном бухгалтерском учете имеет следующие аспекты: методологический, организационный и технический.

Методологический аспект: методология включает в себя принципы и правила получения, обработки, регистрации, передачи информации, оценки, критериев разграничения основных средств и материальных запасов, погашения стоимости активов, учета и распределения накладных расходов и ряд

других.

Организационный аспект определяет структуру бухгалтерии, разработку внутренних инструкций, порядок взаимодействия бухгалтерии с другими управленческими службами.

Технический аспект: ведение бюджетного бухгалтерского учета представляет собой комплекс процедур, реализация которых позволяет обеспечить методологический и организационный аспекты учетной политики на уровне современных требований к постановке учета.

Изучение учетной политики дает возможность оценить основные принципы организации бюджетного учета в ревизуемом учреждении. При этом необходимо выявить соответствие методических вопросов учетной политики действующему законодательству в области бюджетного учета и порядок ее выполнения в течение года.

К началу ревизии рекомендуется установить форму бухгалтерского учета, используемую учреждением.

Форма бухгалтерского учета представляет собой совокупность учетных регистров и технологические схемы процедур их ведения, отражающих комплекс задач по регистрации, хранению и обработке учетных данных. Форма бухгалтерского учета определяет связь между учетными регистрами, а также порядок действий в отношении первичных данных.

Форма бухгалтерского учета предполагает реализацию принципов учета при оптимальных затратах труда, рассчитанных на формирование учетной информации, необходимой и достаточной для оптимального управления учреждением и организацией. Инструкцией по бюджетному учету утверждена отраслевая форма учета с использованием журналов операций.

Особенностью существующей журнальной формы является:

- формирование журналов операций по ограниченному перечню счетов;
- дополнительное ведение аналитического учета на карточках;
- одновременное отражение в журналах дебетовых и кредитовых оборотов.

В процессе ревизии необходимо проверить порядок ведения и соответствие данных аналитического и синтетического учета. При обнаружении расхождений между данными этих видов учета ревизор обязан выявить их причины, виновных в этом должностных лиц и принять меры к исправлению допущенных искажений в учете.

Всесторонне проверяется первичная документация.

Первичный документ представляет собой письменное свидетельство о свершении определенного хозяйственного факта, имеющее юридическую силу (отвечающее правовым нормам и учетным стандартам) и не требующее дальнейшей детализации.

Документы для бухгалтерского учета содержат информацию на материальном носителе (бумаге, магнитном диске, фотопленке). Они имеют официальный характер, конкретное назначение и адресуются определенным исполнителям - должностным лицам.

Перед тем как первичная документация будет принята к учету, она проходит процедуры контроля как по форме, так и по соответствию хозяйственного факта законодательству РФ. Поскольку документально регистрируется каждый отдельно взятый факт экономической жизни хозяйствующего субъекта, назначение бухгалтерской документации - сплошная, непрерывная и качественная их регистрация в целях формирования данных, необходимых для ведения учета. Качество формируемой в документации первичной учетной информации во многом определяет информационную ценность всей системы бюджетного бухгалтерского учета, а с ним - бюджетной отчетности.

В процессе ревизии необходимо обследовать порядок составления и представления первичных документов, обращая особое внимание на своевременность этих процедур. Своевременность составления документов выявляется по датам, проставленным в них, в сопоставлении с данными графика

документооборота и других документов, связанных с осуществлением данного хозяйственного факта.

Передача документации в бухгалтерию оформляется распиской получателя, на которой проставляются даты сдачи и поступления. Сопоставив дату фактического поступления с датой, предусмотренной в графике документооборота, можно оценить своевременность представления первичной документации и отчетности.

Проверяя качество первичной документации, необходимо внимательно изучить выполнение общих правил оформления документов (заполнение всех реквизитов, наличие соответствующих подписей, а также наличие неоговоренных исправлений). Документы подвергаются выборочной, а в случае необходимости - сплошной арифметической проверке.

Для определения достоверности хозяйственных операций, отраженных в первичных документах и отчетах, используются разные приемы. Например, сличается количество оприходованных материальных ценностей по приходным документам с их количеством, указанным в сопроводительных документах поставщиков, суммы оприходованных денег - с суммой, отраженной в соответствующей выписке со счетов, целевое назначение полученных денег - с их фактическим использованием по такому же коду бюджетной классификации расходов, подписи получателей денег или материальных ценностей в расходных документах - с их подписями в других документах.

Далее в ходе ревизии выясняется достоверность хозяйственных фактов, отраженных в учетных регистрах по аналитическим и синтетическим счетам. Этот процесс заканчивается изучением ведения записей в учетных регистрах и переноса итоговых данных из них в Главную книгу, после чего ревизор проверяет соблюдение сроков и правил инвентаризаций активов и обязательств учреждения, правильность документального оформления результатов инвентаризаций и их отражения в бюджетном бухгалтерском учете.

Ревизор также обращает внимание на наличие подписи главного бухгалтера (или его заместителя) в учетных регистрах и соответствие организации хранения бухгалтерских документов правилам архивного дела. Отсутствие в организации установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и хранения исполненных документов повышает риск несанкционированного доступа к учетной документации, что может привести к утере документов и различного рода злоупотреблениям. Каждое учреждение обязано хранить первичную документацию в соответствии с правилами архивного дела.

Согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" организации обязаны хранить первичную документацию не менее пяти лет. Источниками информации для ревизора могут служить график документооборота, в котором зафиксированы сроки сдачи документов в архив, оформленные к передаче в архив и уже хранящиеся в архиве дела, акты о выделении документов к уничтожению. В ходе проверки может быть использована информация о наличии или отсутствии в учреждении системы паролей доступа к автоматизированным рабочим местам, на которых осуществляются создание и обработка документов данного раздела учета.

Для организации хранения информации в условиях комплексной автоматизации бюджетного учета необходимо обеспечить формирование с определенной периодичностью регистров бюджетного бухгалтерского учета на бумажных носителях (табл. 2.4).

Таблица 2.4. Периодичность формирования регистров бюджетного учета на бумажных носителях

№ п/п	Наименование регистра	Периодичность формирования
1	Инвентарная карточка учета основных средств	Ежегодно
2	Инвентарная карточка группового учета основных средств	То же
3	Опись инвентарных карточек учета основных средств	-"
4	Инвентарный список нефинансовых активов	-"

5	Оборотная ведомость по нефинансовым активам	Ежемесячно
6	Оборотная ведомость	То же
7	Накопительная ведомость по приходу продуктов питания	-"
8	Накопительная ведомость по расходу продуктов питания	-"
9	Книга учета животных	Ежегодно
10	Карточка количественно-суммового учета материальных ценностей	То же
11	Книга учета материальных ценностей	По мере совершения операций согласно Приказу N 123н
12	Карточка учета материальных ценностей	Ежегодно
13	Книга регистрации боя посуды	По мере совершения операций согласно Приказу N 123н
14	Книга учета бланков строгой отчетности	То же
15	Книга учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия и стипендий	-"
16	Реестр депонированных сумм	Ежемесячно
17	Книга аналитического учета депонированной заработной платы, денежного довольствия и стипендий	То же
18	Авансовый отчет	По мере необходимости формирования регистра
19	Карточка учета средств и расчетов	Ежегодно
20	Реестр карточек	То же
21	Реестр сдачи документов	По мере необходимости формирования регистра
22	Многографная карточка	Ежегодно
23	Книга учета материальных ценностей, оплаченных в централизованном порядке	То же
24	Реестр учета ценных бумаг	-"
25	Ведомость учета внутренних расчетов между органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджета	-"

26	Карточка учета лимитов бюджетных обязательств	-"
27	Карточка учета расчетных документов, ожидающих исполнения	-"
28	Журналы операций	Ежемесячно
29	Главная книга	Ежегодно
30	Инвентаризационная опись ценных бумаг	При инвентаризации
31	Инвентаризационная опись остатков на счетах учета денежных средств	При инвентаризации
32	Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов	-"
33	Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов	-"
34	Инвентаризационная опись наличных денежных средств	-"
35	Инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами	-"
36	Инвентаризационная опись расчетов по доходам	-"
37	Инвентаризационная опись задолженности по бюджетным ссудам (кредитам)	-"
38	Ведомость расхождений по результатам инвентаризации	-"
39	Ведомость учета невыясненных поступлений	Ежегодно

Кроме того, такие регистры бюджетного учета формируются на бумажном носителе независимо от установленного срока по требованию проверяющих органов.

Руководители органов государственной власти РФ, федеральных государственных учреждений обязаны обеспечить сохранность в электронном виде учетной информации в первичных документах, регистрах бюджетного учета, отчетности до их сдачи в архивное производство.

По всем вскрытым фактам нарушений оформления хозяйственных операций первичными документами или их отражения на счетах бюджетного учета необходимо определить причины нарушений, их последствия и виновников. На основе данных ревизии разрабатываются предложения по устранению недостатков.

Проверка системы внутривозвратного контроля. В начале ревизии организации и функционирования внутривозвратного контроля проверяется наличие утвержденных руководителем учреждения положений о функциях соответствующих управленческих структур, а также инструкций о служебных обязанностях работников. При этом выборочно определяется, соответствуют ли действующие положения о функциях служб и отделов типовым положениям, принятым нормативными актами.

При ревизии необходимо установить, как организована и выполняется контрольно-ревизионная работа в учреждении. Прежде всего нужно изучить содержание утвержденного руководителем учреждения плана проведения ревизий и тематических проверок внутренних подразделений учреждения. Ревизор выборочно знакомится с содержанием программ и актов ревизий внутренних подразделений и определяет их качество. Рассматривая содержание и выполнение плана ревизий и проверок, следует выяснить:

- полноту охвата контролем подразделений;
- период, за который проводятся ревизии;
- проводятся ли комплексные ревизии работы подразделений и каков их удельный вес;
- результаты проведенных ревизий;
- порядок и полноту возмещения ущерба;
- осуществляются ли внезапные проверки (параллельно с контрольно-ревизионной работой по плану), исполнителями которых назначаются сотрудники бухгалтерии, других отделов, и т.п.

При проверке выполнения плана ревизий и внезапных проверок используются материалы ревизий и проверок, приказы, распоряжения и протоколы совещаний по результатам выполненных ревизий и проверок внутренних подразделений учреждения, данные о вскрытых недостатках, размере ущерба и его возмещении, другие материалы.

Своевременность проведения внутренних ревизий и внезапных проверок определяется путем сопоставления даты по плану и времени их осуществления, указанного в актах.

Качество ревизий определяется по содержанию актов в сопоставлении с требованиями их программы; **действенность ревизий** - по скорости устранения вскрытых нарушений и недостатков в работе.

В заключение необходимо установить своевременность рассмотрения и принятия решений руководством учреждения по результатам ревизий и проверок внутренних подразделений. Важно проверить и порядок контроля за выполнением этих решений.

В акте ревизии указываются основные недостатки в организации и осуществлении внутрихозяйственного контроля в учреждении и предлагаются мероприятия по его совершенствованию.

Проверка составления бюджетной отчетности. Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации, результатах ее хозяйственной деятельности и составляется по установленным формам на основе данных бухгалтерского учета.

Отчетность бюджетных учреждений представляет собой исключительный по важности источник информации для законодателей, налогоплательщиков, главных распорядителей бюджетных средств о том, как были израсходованы государственные средства, выполнен основной финансовый план государства или муниципального образования. По отчетным данным оценивается качественный результат обычной деятельности учреждения в целом и принимаются управленческие решения, поэтому повышению достоверности отчетных данных придается большое значение.

Состав отчетности, формируемой участниками бюджетного процесса, представлен в табл. 2.5.

Таблица 2.5. Состав отчетности участников бюджетного процесса

<p>Главный распорядитель, распорядитель, получатель бюджетных средств, главный администратор, администратор источников финансирования дефицита бюджета, главный администратор, администратор доходов бюджета</p>	<p>Финансовый орган</p>	<p>Финансовый орган, уполномоченный на формирование бюджетной отчетности об исполнении соответствующего консолидированного бюджета РФ</p>	<p>Орган, осуществляющий кассовое обслуживание исполнения бюджета</p>
<p>Баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора, администратора доходов бюджета. Справка по консолидируемым расчетам. Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года. Отчет об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета. Отчет об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств. Отчет о финансовых результатах деятельности. Пояснительная записка. Разделительный (ликвидационный) баланс главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников</p>	<p>Баланс по поступлениям и выбытиям бюджетных средств. Баланс исполнения бюджета. Справка по консолидируемым расчетам. Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года. Отчет о кассовом поступлении и выбытии бюджетных средств. Отчет о кассовом поступлении и выбытии средств от приносящей доход деятельности. Отчет об исполнении бюджета. Отчет об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности. Отчет о движении денежных средств. Отчет о финансовых результатах деятельности. Пояснительная записка</p>	<p>Баланс исполнения консолидированного бюджета субъекта РФ и бюджета территориального государственного внебюджетного фонда. Справка по консолидируемым расчетам. Отчет об исполнении консолидированного бюджета субъекта РФ и бюджета территориального государственного внебюджетного фонда. Консолидированный отчет об исполнении смет доходов и расходов по приносящей доход деятельности субъекта РФ и муниципальных образований. Консолидированный отчет о движении денежных средств. Консолидированный отчет о финансовых результатах деятельности. Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года. Пояснительная записка к отчету об исполнении консолидированного бюджета</p>	<p>Баланс по операциям кассового обслуживания исполнения бюджета. Справка по консолидируемым расчетам. Справка по заключению счетов бюджетного учета отчетного финансового года отчет по поступлениям и выбытиям. Консолидированный отчет о кассовых поступлениях и выбытиях. Отчет об операциях по поступлениям в бюджетную систему РФ, учитываемым органами Федерального казначейства. Пояснительная записка</p>

финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета			
--	--	--	--

Сначала необходимо проверить наличие нормативных документов по составлению отчетности, а также состояние отчетной дисциплины.

Изучается отнесение доходов и расходов к отчетным периодам по соответствующим кодам статей бюджетной классификации РФ, полнота отражения в учете всех хозяйственных операций, осуществленных в этом отчетном периоде.

При проверке отчетной дисциплины анализируют:

- соответствие представленных форм отчетов последним утвержденным формам;
- соблюдение сроков представления периодической и годовой отчетности;
- правильность и полноту оформления отчетных форм (наименование учреждения, адрес, единица измерения, наличие подписей, других необходимых реквизитов).

Затем выявляют взаимосвязку отчетных показателей и выполняют счетную проверку.

Проверяя достоверность отчетных данных, необходимо определить соответствие фактических расходов плановым, указанным в сметах, а также то, по каким статьям бюджетной классификации корректировались сметы, в какие сроки, на основании какого распоряжения. Следует помнить, что отчетность учреждениями представляется по видам деятельности: бюджетной, приносящей доход, и деятельности со средствами во временном распоряжении.

Устанавливается соблюдение положений действующих инструкций при составлении отчетов, соответствие данных бухгалтерских отчетов данным первичного учета, взаимосвязка показателей разных форм за одни и те же периоды.

Если в проверяемом периоде обнаружено несоответствие отчетных данных, требуется определить, внесены ли необходимые исправления и соответствуют ли порядок и сроки внесения исправления нормам законодательства.

Все обнаруженные искажения отчетности должны быть тщательно проанализированы с выяснением причин их возникновения, и должны быть разработаны предложения по предотвращению искажений данных в дальнейшем.

Тесты

1. Какая проверка осуществляется для определения целесообразности хозяйственных операций, их экономической выгоды, обоснованности составленных расчетов и влияния операций на конечный результат деятельности:

- а) юридическая;
- б) экономическая;
- в) финансовая?

2. Решение руководителя Росфиннадзора либо руководителя его территориального органа о назначении ревизии должно быть оформлено:

- а) приказом;
- б) письменным распоряжением;
- в) устным распоряжением.

3. В чем заключается назначение ревизии:

- а) в защите интересов государства и восстановлении бюджетного бухгалтерского учета;
- б) в пресечении и профилактике злоупотреблений;
- в) в сохранении собственности, пресечении злоупотреблений и защите интересов государства?

4. Основная задача ревизии состоит в проверке:

а) использования средств федерального бюджета, полученных в виде трансфертов (субвенций и субсидий, включая субвенции и субсидии, выделенные из федерального бюджета организациям любых форм собственности, бюджетных кредитов и инвестиций);

б) соблюдения требований бюджетного законодательства РФ получателями средств федерального бюджета, межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, ссуд и инвестиций;

в) нет правильного ответа.

5. Из каких этапов состоит ревизионный процесс:

а) планирование ревизии, составление программы проведения ревизии, оформление ее результатов;

б) подготовка к проведению ревизии, проведение ревизии, систематизация материалов ревизии и работа по ним;

в) подготовка к проведению ревизии, систематизация материалов ревизии и устранение недостатков в ходе ревизии?

6. Кем должны быть подписаны акты и ведомости пересчета стоимости работ, составленные по результатам контрольного обмера при проведении фактической ревизии:

а) ревизором, заказчиком и технологом;

б) ревизором, технологом и подрядчиком;

в) ревизором, заказчиком и подрядчиком?

7. Приемами фактической ревизии являются:

а) инвентаризация, экспертная оценка, визуальное наблюдение;

б) контрольный обмер, контрольный запуск сырья и материалов в производство, встречная проверка записей;

в) все перечисленные приемы.

8. Какой вид ревизии предполагает проверку всех сторон деятельности организаций и учреждений:

а) полная документальная ревизия;

б) сквозная ревизия;

в) сплошная ревизия?

9. Как называется вид ревизии, при которой часть операций подвергается сплошной проверке, а часть - выборочной:

а) комплексная ревизия;

б) локальная ревизия;

в) комбинированная ревизия?

10. Обследование на месте готовности объектов, вышедших из ремонта, и объектов собственных капитальных вложений носит название:

- а) визуального наблюдения;
- б) экспертной оценки;
- в) инвентаризации.

11. Срок проведения ревизии в соответствии с законодательством РФ не может превышать:

- а) трех месяцев;
- б) 45 рабочих дней;
- в) 30 календарных дней.

12. Кем и насколько может быть продлен срок проведения ревизии:

- а) ревизором - до 30 рабочих дней;
- б) руководителем Росфиннадзора (либо руководителем территориального органа Росфиннадзора) - до 30 рабочих дней;
- в) руководителем Росфиннадзора - до 45 рабочих дней?

13. В какой срок руководитель организации, назначившей проверку, должен вынести необходимое решение об устранении вскрытых нарушений и недостатков, применении санкций к нарушителям бюджетно-налогового законодательства:

- а) не позднее чем в двухнедельный срок с момента подписания акта или завершения ревизии;
- б) не позднее чем через месяц с момента подписания акта или завершения ревизии;
- в) не позднее чем в недельный срок с момента подписания акта или завершения ревизии?

14. Назовите виды ревизии по полноте охвата деятельности ревизуемого объекта:

- а) сплошные, выборочные, комбинированные;
- б) полные, частичные, комплексные, тематические;
- в) сквозные, локальные.

15. В чем заключается сущность нормативной проверки:

- а) в сопоставлении фактических расходов с плановыми расходами;
- б) в проверке соблюдения нормативных правовых актов;
- в) в юридической и экономической оценке совершенных хозяйственных операций?

16. Что не относится к обязанностям ревизора:

- а) получение устных разъяснений и письменных объяснений от работников ревизуемых учреждений;
- б) разработка конкретной программы на каждую ревизию;

в) проведение документальной ревизии в строгом соответствии с законодательством РФ?

17. Что не относится к приемам документальной ревизии:

- а) встречающая проверка документов или записей;
- б) способ обратного счета;
- в) экспертная оценка?

18. Что относится к приемам документальной ревизии:

- а) контрольный обмер;
- б) способ обратного счета;
- в) экспертная оценка?

Контрольные вопросы и задания

1. В чем заключается сущность ревизии как одной из основных форм контроля?
2. Дайте определение ревизии.
3. Сформулируйте цель ревизии и ее основные задачи.
4. Перечислите основные различия между аудитом и ревизией.
5. Назовите основные отличия частичной ревизии от полной, сплошной - от выборочной ревизии.
6. В чем заключается отличие фактической ревизии от документальной?
7. Назовите основные приемы документальной ревизии.
8. Назовите основные приемы фактической ревизии.
9. В чем заключается контрольный обмер?
10. В чем состоит способ встречающей проверки документов или бухгалтерских записей?
11. Что означает служебный подлог?
12. Перечислите права и обязанности ревизора.
13. Назовите максимальный срок проведения ревизии.
14. В каких случаях срок проведения ревизии может быть пересмотрен?
15. Опишите процесс подписания акта ревизии (проверки).
16. Что подразумевается под организацией бюджетного бухгалтерского учета?
17. Как можно оценить систему внутреннего контроля в учреждении?
18. Каким образом ревизор контролирует выполнение вынесенных им решений и предписаний по результатам ревизии учреждением?
19. Как можно оценить своевременность проведения внутренних ревизий в учреждении?
20. Как можно оценить качество проведения внутренних ревизий в учреждении?

21. С какой периодичностью на бумажных носителях формируется кассовая книга?

22. С какой периодичностью на бумажных носителях формируются авансовые отчеты?

23. Назовите этап ревизии, к которому относится составление промежуточных актов и справок проверки.

24. Назовите этап ревизии, на котором изучаются законодательные и нормативные правовые акты.

Глава 3. РЕВИЗИЯ НЕФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

3.1. Ревизия целевого использования средств федерального бюджета

3.2. Ревизия операций с основными средствами

3.3. Ревизия операций с нематериальными активами

3.4. Ревизия материальных запасов

3.1. Ревизия целевого использования средств федерального бюджета

Бюджетным кодексом РФ утверждены принципы формирования бюджетной системы РФ, одним из которых является принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, означающий, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования.

Проверка целевого использования бюджетных средств представляет собой, пожалуй, основное направление любой ревизии отдельных участков бюджетного бухгалтерского учета. При проверке целевого использования средств необходимо руководствоваться нормами БК РФ, Инструкции по бюджетному учету, Указаниями о порядке применения бюджетной классификации и другими нормативными документами.

Нецелевым использованием средств федерального бюджета признается направление и использование средств федерального бюджета на цели, не соответствующие условиям получения таких средств, определенным утвержденным федеральным бюджетом на соответствующий финансовый год, бюджетной росписью федерального бюджета, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения.

Нецелевое использование средств федерального бюджета выражается в расходовании:

а) денежных средств на цели, не предусмотренные бюджетной росписью федерального бюджета и лимитами бюджетных обязательств на соответствующий финансовый год;

б) денежных средств федерального бюджета на цели, не предусмотренные в утвержденных сметах доходов и расходов на соответствующий финансовый год;

в) денежных средств на цели, не предусмотренные договором (соглашением) на получение бюджетных кредитов или бюджетных ссуд;

г) средств, полученных в виде субсидий или субвенций на цели, не предусмотренные условиями их предоставления;

д) иных средств федерального бюджета на цели, не предусмотренные бюджетным законодательством.

При проверке целевого использования средств федерального бюджета, выделенных на безвозвратной основе организации, учреждению, органами Федерального казначейства в обязательном порядке проверяются:

- устав учреждения;

- его учетная политика;

- сметы расходов;

- денежные документы (кассовые, банковские) - кассовая книга, приходные кассовые ордера, квитанции на прием в кассу наличных денежных средств, расходные кассовые ордера, выписки о движении денежных средств по соответствующим счетам с приложенными к ним документами (книжками денежных и расчетных чеков, копиями платежных поручений, требований, инкассовых поручений и др.), ведомость на выдачу из кассы денежных средств подотчетным лицам и проч.;

- регистры бюджетного бухгалтерского учета - журнал операций по счету "Касса", журнал операций по банковскому счету; журнал операций по расчетам с подотчетными лицами; журнал операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками; журнал операций по расчетам с дебиторами по доходам; журнал операций расчетов по заработной плате, денежному довольствию и стипендиям; журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов; журнал по прочим операциям; Главная книга;

- штатные расписания, приказы, распоряжения;

- таблицы учета использования рабочего времени и расчета заработной платы;

- расчетно-платежная (платежная) ведомость;

- записка-расчет по исчислению среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и в других случаях;

- акт о списании бланков строгой отчетности;

- трудовые соглашения;

- договоры на капитальный ремонт;

- сметы на выполнение работ по капитальному ремонту;

- требование-накладная;

- акт о списании объекта основных средств;

- акт о списании групп объектов основных средств;

- акт о списании автотранспортных средств;

- путевые листы;

- баланс исполнения бюджета;

- справка по внутренним расчетам;

- справка об остатках денежных средств на банковских счетах получателя средств бюджета и другие документы.

В ходе ревизии сотрудники Федерального казначейства определяют общую сумму финансирования, фактически поступившую учреждению из федерального бюджета за проверяемый период, а также по статьям экономической классификации РФ.

При ревизии составления и исполнения сметы сотрудниками Федерального казначейства проверяют:

- наличие утвержденной в установленном порядке сметы расходов и расчетов к ней;

- обоснованность и правильность внесенных изменений в смету (на основании какого документа, когда и кем утвержденного), наличие подписей руководителей учреждения, главного бухгалтера и утверждающей резолюции вышестоящей организации;

- сумму сметных назначений;

- исполнение сметы расходов по статьям;

- наличие разрешения на право расходования денежных средств не по коду экономической классификации, по которому осуществлено финансирование, а в пределах групп расходов бюджетов РФ в соответствии с разрешением главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств.

В процессе ревизии расходов средств федерального бюджета по подстатье 211 "Заработная плата" классификации расходов бюджетов РФ сотрудники Федерального казначейства проверяют:

- законность начисления сумм заработной платы и выплат по должностным окладам согласно действующей системе оплаты труда, почасовой оплате, воинским и специальным званиям и штатным расписаниям учреждения, соответствие фактической численности работников их числу, принятому по смете;

- правильность начисления и выплат надбавок за квалификационный разряд (классный чин, дипломатический ранг); особые условия государственной и иной службы; выслугу лет; работу и стаж работы в пустынных, безводных местностях, в высокогорных районах, районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях; работу со сведениями, имеющими степень секретности; шифровальную работу; специальный режим работы; допуск к государственной тайне; должности доцента и профессора; ученые степени; ученое звание; знание иностранного языка; другие надбавки;

- обоснованность начисления и выплат сумм премий; материальной помощи; вознаграждений по итогам работы за год; авторских, исполнительских и постановочных вознаграждений; других вознаграждений и выплат поощрительного характера;

- обоснованность оплаты очередных и учебных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, исчисление среднего заработка;

- суммы, направленные на выплату заработной платы работникам, и фактическое расходование средств на заработную плату, начисленную по расчетно-платежным ведомостям, а также кассовые расходы;

- внутренние документы, регулирующие расходование средств на оплату труда, отсутствие в них противоречий действующим законодательным и нормативным правовым актам;

- наличие случаев установления незаконных (неправомерных) доплат к заработной плате;

- законность начисленных сумм выплат за совместительство, замещение отсутствующих работников, выплат сторонним лицам - за работы, подлежащие выполнению штатными работниками, работы, которые не выполнялись или выполнялись по фиктивным трудовым договорам;

- соблюдение установленных законодательством норм рабочего времени;

- составление и оформление расчетно-платежных ведомостей на выплату заработной платы, других сумм; наличие на ведомости разрешительной надписи руководителя и главного бухгалтера о выплате, а также правильность итогов по каждой странице ведомости; наличие надписи кассира в конце ведомости о фактически выплаченной сумме и неполученной сумме заработной платы. Данные суммы сверяют с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно должна быть сделана надпись "Деньги по ведомости выдал - должность, подпись, расшифровка подписи". После тщательной проверки отметок, сделанных кассиром в документе, и подсчета выданных и депонированных сумм на расчетно-платежной ведомости заполняются реквизиты расходного кассового ордера на сумму заработной платы, выданную из кассы.

Установление завышенных разрядов оплаты труда по должностям работников бюджетных учреждений приводит к излишним выплатам заработной платы, что является нецелевым использованием бюджетных средств. То же относится к доплатам и надбавкам.

Заработная плата, начисленная за счет бюджетных средств, не должна превышать сумму, установленную по штатному расписанию. Превышение начисленной заработной платы над оплатой по штатному расписанию - это также нецелевое использование бюджетных средств.

При проверке подстатьи 213 "Начисления на выплаты по оплате труда" необоснованные переплаты обязательных страховых взносов в соответствующие государственные внебюджетные фонды (Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд и территориальные фонды обязательного медицинского страхования), а также взносов по страховым тарифам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний рассматриваются как нецелевое использование бюджетных средств с последующим начислением штрафных санкций.

Расходы бюджетов по уплате страховых взносов по договорам гражданско-правового характера, заключаемым с физическими лицами, подлежат отражению по тем статьям КОСГУ, где отражаются расходы за оплату работ, услуг по данному договору.

При ревизии расходов на командировки и служебные разъезды проверяются следующие подстатьи бюджетной классификации:

222 "Транспортные услуги";

212 "Прочие выплаты";

226 "Прочие работы, услуги".

По подстатье 222 "Транспортные услуги" проверяются:

- обоснованность оплаты проезда по служебным командировкам - оплата проезда к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы транспортом общего пользования к станции, пристани, аэропорту и от станции, пристани, аэропорта соответственно, если они находятся за чертой населенного пункта, при наличии документов (билетов), подтверждающих эти расходы;

- суммы расходов за пользование на транспорте постельными принадлежностями, сборов при приобретении проездных документов (комиссионных, страховых платежей по обязательному страхованию пассажиров на транспорте и т.д.);

- расходы на обеспечение должностных лиц проездными документами в служебных целях на все виды общественного транспорта, а также возмещение указанных расходов в случае, если должностные лица не были обеспечены в установленном порядке проездными документами в соответствии с законодательством РФ.

При ревизии расходования средств на служебные разъезды следует выяснить, не производилась ли оплата месячных проездных билетов для проезда на городском транспорте сотрудникам, работа которых не связана с постоянными служебными разъездами. При отдельных (разовых) выплатах за проезд по служебным делам должны быть оправдательные справки о дате, маршруте, цели поездки и ее стоимости.

На служебные командировки денежные средства выдаются в соответствии с приказом по учреждению на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается.

При ревизии бухгалтерских записей о выданных суммах на командировочные расходы и утвержденных авансовых отчетов необходимо установить:

- практиковались ли выдачи авансов сверх установленных размеров, выдачи новых авансов при отсутствии отчета по ранее полученным денежным суммам, незаконные выдачи авансов;

- имелись ли случаи нарушения сроков сдачи авансовых отчетов, а также использования подотчетных сумм не по назначению.

При проверке представленных в бухгалтерию учреждения авансовых отчетов необходимо изучить их оформление, в частности наличие в авансовом отчете документов, подтверждающих произведенные расходы. Ревизор определяет соответствие сумм в представленных оправдательных документах суммам, отраженным в авансовых отчетах.

При выяснении своевременности представления в бухгалтерию авансового отчета об израсходованных подотчетных суммах на командировочные расходы следует обратить внимание на сроки сдачи авансового отчета, которые установлены законодательно и составляют три рабочих дня с момента возвращения подотчетного лица из командировки.

Нецелевым использованием средств бюджета, выделенных для возмещения командировочных расходов, считаются:

- расходование средств при отсутствии оправдательных документов;
- несоответствие установленным правилам оформления первичных документов;
- расходование средств сверх установленных норм без разрешения руководителя учреждения;
- перераспределение бюджетных средств получателем, у которого отсутствует право самостоятельно определять направление их расходования по кодам бюджетной классификации расходов бюджетов РФ внутри сметы доходов и расходов.

Также по подстатье 222 "Транспортные услуги" проверяется правильность расхода горюче-смазочных материалов (ГСМ) согласно нормам расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте.

Нормы расхода топлива могут устанавливаться для каждой модели, марки и модификации эксплуатируемых автомобилей и соответствуют определенным условиям работы автомобильных транспортных средств согласно их классификации и назначению. Нормы включают в себя норму расхода топлива, необходимого для осуществления транспортного процесса.

Расход топлива на технические, гаражные и прочие внутренние хозяйственные нужды, не связанные непосредственно с технологическим процессом перевозок пассажиров и грузов, в состав норм (в таблицы) не включен и устанавливается отдельно.

Для автомобилей общего назначения установлены следующие нормы:

а) базовая норма в литрах на 100 км (л/100 км) пробега автотранспортного средства (АТС) в снаряженном состоянии;

б) транспортная норма в литрах на 100 км (л/100 км) пробега при проведении транспортной работы:

- автобуса - учитывается снаряженная масса и нормируемая по назначению автобуса номинальная загрузка пассажиров;

- самосвала - учитывается снаряженная масса и нормируемая загрузка самосвала (с коэффициентом 0,5) и др.;

в) эксплуатационная норма.

Базовая норма расхода топлива зависит от конструкции автомобиля, его агрегатов и систем, категории, типа и назначения автомобильного подвижного состава (легковые, автобусы, грузовые и т.д.), вида используемого топлива, учитывает массу автомобиля в снаряженном состоянии, типизированный маршрут и режим движения в условиях эксплуатации в пределах Правил дорожного движения.

Транспортная норма (норма на транспортную работу) включает в себя базовую норму и зависит от грузоподъемности, или от нормируемой загрузки пассажиров, или от конкретной массы перевозимого груза.

Эксплуатационная норма устанавливается по месту эксплуатации АТС на основе базовой или транспортной нормы с использованием поправочных коэффициентов (надбавок), учитывающих местные условия эксплуатации, по формулам, приведенным в данном документе.

Завышение установленных норм расхода горючего на 100 км пробега автомобилей разных марок квалифицируется как нецелевое использование средств федерального бюджета.

По подстатье 212 "Прочие выплаты" проверяется обоснованность расходов учреждений на дополнительные выплаты и компенсации, связанные с условиями трудового договора, со статусом военнослужащих и приравненных к ним лиц, а также со статусом прокуроров, судей, депутатов, иных должностных лиц в соответствии с законодательством РФ, в том числе:

- подъемные пособия при переезде на новое место работы (службы); оплата стоимости проезда к месту отпуска и обратно (лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, военнослужащим и приравненным к ним лицам, судьям, работникам заграничных учреждений и другим работникам в соответствии с законодательством РФ);

- компенсации расходов, связанных с переездом из районов Крайнего Севера; оплата средств при убытии в основной отпуск (до заключения контракта), отпуск по болезни; единовременное пособие при перезаключении трудового договора;

- компенсации за неиспользованное право на санаторно-курортное лечение; взамен продовольственного пайка (включая табачное довольствие); стоимости форменной одежды и обуви (вещевого имущества); стоимости проездных документов на все виды общественного транспорта; за содержание служебных собак по месту жительства; стоимости жилья, связанной с наймом (поднаймом) жилых помещений; за приобретение книгоиздательской продукции и периодических изданий; связанные с депутатской деятельностью; за установку телефона; взамен бесплатного обеспечения лекарственными средствами; взамен лечебно-профилактического питания; за использование личного транспорта для служебных целей;

- ежемесячные пособия на ребенка и др.

Выплаты компенсаций за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок также отражаются по подстатье 212 "Прочие выплаты". Выплаты компенсаций за использование автомобиля, являющегося имуществом работника, регулируются нормами трудового законодательства.

При использовании работником с согласия или ведома работодателя и в его интересах личного имущества работнику выплачиваются компенсации за использование, износ (амортизацию) личного транспорта, оборудования и других принадлежащих ему технических средств и возмещаются расходы, связанные с использованием личного имущества.

В рамках внебюджетной деятельности учреждения могут руководствоваться Постановлением Правительства РФ от 2 июля 2013 г. N 563 "О порядке выплаты компенсации за использование федеральными государственными гражданскими служащими личного транспорта (легковые автомобили и мотоциклы) в служебных целях и возмещении расходов, связанных с его использованием".

В Постановлении установлены компенсации для легковых автомобилей в зависимости от объема двигателя, а также для мотоциклов.

Максимальный размер компенсации в месяц не должен превышать предельный размер этой компенсации, предусмотренный Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 июля 2013 г. N 563.

Размеры компенсаций представлены ниже в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Размеры компенсаций

в зависимости от вида транспортного средства
и объема двигателя

Объем двигателя автомобиля	Размер компенсации в месяц, руб.
Легковые автомобили с рабочим объемом двигателя:	
до 2 000 см ³ включительно	2 400
более 2 000 см ³	3 000
Мотоциклы	1 200

По подстатье 212 "Прочие выплаты" проверяют суммы выплаченных суточных при служебных командировках, которые законодательно утверждены в размере 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке. В рамках внебюджетной деятельности суточные установлены в размере не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке на территории РФ и не более 2 500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке.

По этой же подстатье проверяют суточные при служебных заграничных командировках (табл. 3.2), доплаты к суточным представлены в табл. 3.3.

Таблица 3.2. Размеры суточных в иностранной валюте, выплачиваемых работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета, при служебных командировках на территории иностранных государств

Страна	Суточные, долл. США	
	при командировке с территории РФ на территорию иностранных государств	при командировке работников заграничных учреждений РФ в пределах территории иностранного государства, где находится заграничное учреждение
Австралия	60	42
Армения	57	40
Великобритания	69	48
Греция	58	41
И т.д.		

По подстатье 226 "Прочие работы, услуги" проверяют обоснованность расходов по найму жилых помещений при командировках, а также расходы по найму жилого помещения (кроме случая, когда направленному в служебную командировку работнику предоставляется бесплатное помещение) - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 руб. в сутки; при отсутствии документов, подтверждающих эти расходы, - 12 руб. в сутки.

Таблица 3.3. Размеры надбавок к суточным в иностранной валюте, выплачиваемых отдельным категориям работников

в период пребывания в служебных командировках
на территории иностранных государств

Должность	Размер надбавки, % суточных
Федеральный министр, руководитель государственного комитета	50
Руководитель (директор) федеральной службы, федерального агентства; первый заместитель, заместитель федерального министра, заместитель руководителя государственного комитета; главный военный эксперт МЧС России; главный государственный инспектор РФ по пожарному надзору; генеральный директор МИД России; начальник службы Минобороны России	45
Первый заместитель руководителя (директора) федеральной службы, федерального агентства	40
Руководитель координационного (консультативного, совещательного) органа при Президенте РФ, при Правительстве РФ	35
Первый заместитель, заместитель руководителя координационного (консультативного, совещательного) органа при Президенте РФ, при Правительстве РФ	30
Руководитель правительственной делегации	50
Член правительственной делегации	20

Примечания. 1. К правительственным делегациям относятся делегации, получившие полномочия выступать от имени или по поручению Правительства РФ. 2. Работники имеют право на получение только одной из надбавок, предусмотренных законодательством. 3. Работникам, имеющим право на получение надбавок, возмещаются расходы по проезду по тарифам I класса и фактические расходы по найму жилого помещения при служебных командировках на территории иностранных государств независимо от установленных предельных норм возмещения расходов на указанные цели.

По подстатье 226 "Прочие работы, услуги" проверяется обоснованность расходов по найму жилых помещений при командировках на территории иностранных государств (табл. 3.4).

Таблица 3.4. Предельные нормы возмещения расходов по найму жилого помещения в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств

Страна	Нормы суточных	Наименование иностранной валюты	Предельная норма возмещения расходов по найму жилого помещения в сутки
Австралия	60	Доллары США	До 130
Бельгия	64	Евро	До 150
Великобритания	69	Английские фунты	До 120 в Лондоне, до 100 на остальной территории
Германия	64	Евро	До 200

Израиль	70	Доллары США	До 100
Италия	65	Евро	До 150
Канада	62	Доллары США	До 130
Люксембург	61	Евро	До 90
США	72	Доллары США	До 350 в Нью-Йорке, до 260 на остальной территории
Франция	65	Евро	До 185
И др.			

В большинстве случаев при ревизии оправдательных документов за наем жилого помещения на территории иностранного государства необходимо дополнительно привлечь эксперта-переводчика.

Командировочные расходы возмещаются сверх установленных законодательством норм за счет экономии средств, выделенных по смете на содержание учреждения, по согласованию с главным распорядителем бюджетных средств.

Что касается ревизии **расходов средств федерального бюджета по подстатьям 221 "Услуги связи", 223 "Коммунальные услуги"**, то в ходе ревизии правильности расходования средств на услуги связи (подстатья 221 "Услуги связи") изучаются договоры и государственные (муниципальные) контракты на оказание данных услуг. Необходимо проверить законность заключения договоров или контрактов в соответствии с нормами ГК РФ при условии соблюдения требований Федерального закона от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд".

Ревизия состояния расчетов по подстатье 223 "Коммунальные услуги" также начинается с изучения договоров поставки услуги, которые являются основанием для осуществления расчетов между участниками сделки. Порядок заключения и требования в отношении договоров регулируются названными ранее законодательными актами.

Кроме договоров на поставку коммунальных услуг в учреждении должны быть все необходимые первичные и прочие документы, подтверждающие фактические расходы (счета-фактуры, платежные поручения, акты сверки расчетов и др.).

Подстатья 223 "Коммунальные услуги" - это так называемая защищенная статья, и договоры за коммунальные услуги подлежат учету в органах казначейства. Бюджетные учреждения пользуются коммунальными услугами по специальным тарифам. Тарифы на электроэнергию устанавливаются региональные энергетические комиссии субъекта РФ, на природный газ - Федеральная служба по тарифам, на воду - органы местного самоуправления.

В ходе проверки ревизор обращает внимание на правильность применения тарифов. Коммунальные услуги потребляются в пределах лимитов бюджетных обязательств по бюджетному тарифу, а сверхнормативный расход оплачивается из средств внебюджетных источников по коммерческому тарифу. При отсутствии таковых оплата может состояться лишь после внесения изменений в бюджетную смету учреждения.

Сумма заключенных договоров не должна быть меньше суммы сметных назначений.

По статье 290 "Прочие расходы" проверяются расходы, не связанные с оплатой труда, приобретением услуг учреждениями для собственных нужд, обслуживанием государственных и муниципальных долговых обязательств и др., а именно:

- уплата налогов (включаемых в состав расходов), государственных пошлин и сборов, разного рода

платежей в бюджеты всех уровней;

- выплата стипендий;
- выплата государственных премий, денежных компенсаций, надбавок, иные выплаты;
- возмещение убытков и вреда;
- расходы на приобретение (изготовление) подарочной и сувенирной продукции, не предназначенной для дальнейшей перепродажи;
- представительские расходы, расходы на прием и обслуживание делегаций;
- иные расходы.

При ревизии расходов средств федерального бюджета по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств" Федеральное казначейство проверяет наличие договоров на приобретение, строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, расширение и модернизацию объектов основных средств, в том числе жилых и нежилых помещений, зданий, сооружений, машин и оборудования, инструментов, транспортных средств, производственного и хозяйственного инвентаря, библиотечного фонда (на бумажных и иных носителях), драгоценностей и ювелирных изделий, сценическо-постановочного оборудования, наглядных пособий и экспонатов, прочих основных средств.

На данную статью относятся расходы по оплате:

- договоров (государственных, муниципальных контрактов) на выполнение подрядных работ по строительству, реконструкции объектов капитального строительства;
- договоров на приобретение (изготовление) в государственную, муниципальную собственность объектов, относящихся к основным средствам, и модернизацию основных средств, закрепленных на праве оперативного управления, находящихся в государственной казне РФ, субъекта РФ, казне муниципального образования и полученных в аренду или безвозмездное пользование.

Целевое использование бюджетных средств на указанные нужды выявляется на основании проектно-сметной документации, договоров подряда, актов приемки-сдачи выполненных работ (услуг), справок на оплату стоимости выполненных строительно-монтажных работ за месяц и с начала года в текущих ценах, договоров поставки объектов основных средств в соответствии со спецификацией проектно-сметной документации, счетов на приобретение строительных материалов по заявкам подрядчиков и др.

К **реконструкции** относится изменение технических параметров объектов капитального строительства, их частей (высоты, количества этажей, площади, показателей производственной мощности, объема) и качества инженерно-технического обеспечения.

Модернизация представляет собой совокупность работ по усовершенствованию объекта основных средств путем замены его конструктивных элементов и систем более эффективными, в результате которой существенно возросли показатели технического уровня и экономических характеристик объекта.

Дооборудование означает дополнение основных средств новыми частями, деталями, механизмами, которые будут составлять единое целое с этим оборудованием, придадут ему новые (дополнительные) полезные функции или существенно повысят показатели работы.

Все расходы на реконструкцию, модернизацию и дооборудование основных средств, произведенные учреждением, а также сторонними организациями, собираются и учитываются по дебету счета 10601310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства". Реконструкция, модернизация и дооборудование увеличивают первоначальную (восстановительную) стоимость объектов основных средств.

При заключении государственного (муниципального) контракта, предмет которого - модернизация единых функционирующих систем (таких, как охранно-пожарная сигнализация, локальная вычислительная сеть, телекоммуникационный узел связи), не являющихся одним инвентарным объектом основных

средств, расходы учитываются в следующем порядке:

- в части оплаты поставки основных средств, необходимых для проведения модернизации, - по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств";

- в части услуг по разработке документации, а также работ по проведению монтажа, инсталляции оборудования, его сопряжения - по статье 226 "Прочие работы, услуги".

При проверке расходов средств федерального бюджета по статье 340 "Увеличение стоимости материальных запасов" нужно помнить, что на данную подстатью относятся расходы по оплате договоров на приобретение (изготовление), в том числе из материалов подрядчика, в государственную, муниципальную собственность объектов материальных запасов в форме сырья, материалов и готовой продукции, предназначенных для использования в процессе деятельности учреждения, а также для продажи.

По статье 340 "Увеличение стоимости материальных запасов" учитываются, в частности, расходы на приобретение материальных запасов:

а) медикаментов и перевязочных средств, в том числе:

- наркотических препаратов, витаминов, аптечек (медицинские укладки, индивидуальные пакеты);
- пломб, материалов для зубопротезирования;
- медицинской техники, вживляемой в организм пациента;

б) продуктов питания, включая спецпитание для работающих во вредных условиях труда;

в) ГСМ, в том числе:

- специального топлива, дизельного топлива, включая топливо, предназначенное для использования в котельных;

- автола;

г) строительных материалов, в том числе:

- ванн, умывальников, смесителей;
- прочих строительных материалов;

д) мягкого инвентаря - имущества, функционально ориентированного на охрану труда и технику безопасности, гражданскую оборону, в том числе спецодежды, в состав которой входят специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления (комбинезоны, костюмы, куртки, брюки, халаты, полушубки, тулупы, различная обувь, рукавицы, очки, шлемы, противогазы, респираторы и др.);

е) прочих материальных запасов, в том числе:

- фасадных вывесок и табличек для рабочих и хозяйственных помещений;

- бутилированной воды, за исключением случаев отсутствия централизованного питьевого водоснабжения учреждения либо представления получателем бюджетных средств заключения, выданного органом санитарно-эпидемиологического надзора или лабораторией организации, эксплуатирующей системы водоснабжения, аккредитованной в установленном порядке на право выполнения исследований (испытаний) качества питьевой воды, подтверждающего эпидемиологическое и другое подобное благополучие системы питьевого водоснабжения, а также питьевой воды, когда данные расходы подлежат отражению по подстатье 223 "Коммунальные услуги";

ж) запасных частей:

- для машин, оборудования, оргтехники, систем телекоммуникаций и локальных вычислительных сетей, систем передачи и отображения информации, защиты информации, информационно-вычислительных систем; средств связи и т.д.;

- для вычислительной техники (мониторы, системные блоки, клавиатуры, манипуляторы типа "мышь", соединительные кабели и т.п.);

- для ремонта автотранспорта, оборудования (двигатели, аккумуляторные батареи и др.);

э) кухонного инвентаря;

и) сценическо-постановочных средств со сроком полезного использования менее 12 месяцев независимо от стоимости;

к) кормов, средств ухода, дрессировки, экипировки служебных собак.

В процессе ревизии по данной статье необходимо проверить обоснованность и правильность планирования ассигнований на приобретение и расходование материальных запасов и соответствие произведенных расходов выделенным ассигнованиям, полноту оприходования, правильность списания материальных запасов с бюджетного учета и обеспечение их сохранности.

Контролирующие органы относят к нецелевому использованию денежных средств:

- перечисление средств без получения материальных ценностей;

- выдачу авансов подрядной организации, не отработанных в срок, указанный в договоре подряда;

- приобретение оборудования, не предусмотренного сметной документацией;

- выполнение объемов работ, не предусмотренных сметой;

- размещение бюджетных средств на депозитные счета в коммерческих банках;

- предоставление бюджетных средств в качестве кредитов и ссуд;

- покупку свободно конвертируемой валюты, векселей и отвлечение средств в другие операции краткосрочного характера;

- нарушение сроков платежей в доход федерального бюджета сумм арендных платежей, полученных от сдачи помещений, находящихся в федеральной собственности, в аренду, а также в субаренду.

К нарушителям бюджетного законодательства применяются следующие меры:

- предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса;

- блокировка расходов;

- изъятие бюджетных средств;

- приостановление операций по счетам в кредитных организациях;

- наложение штрафа;

- начисление пени;

- иные меры в соответствии с БК РФ и федеральными законами.

В табл. 3.5 охарактеризованы полномочия контролирующих органов в отношении нарушителей бюджетного законодательства.

Таблица 3.5. Полномочия федеральных органов исполнительной власти в области применения мер принуждения за нарушения бюджетного законодательства РФ (ст. 284 БК РФ)

Руководители органов исполнительной власти	Полномочия (права) органов исполнительной власти
Руководители федеральных органов исполнительной власти и их территориальных органов	<p>Списывать в бесспорном порядке суммы бюджетных средств, выданных ими на возвратной основе, срок возврата которых истек. Списывать в бесспорном порядке суммы процентов (плату) за пользование средствами федерального бюджета, предоставленными на возвратной основе, срок уплаты которых наступил.</p> <p>Взыскивать в бесспорном порядке пени за несвоевременный возврат средств федерального бюджета, предоставленных на возвратной основе, просрочку уплаты процентов за пользование бюджетными средствами, предоставленными на возвратной основе, в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.</p> <p>Списывать в бесспорном порядке суммы предоставленных ими субсидий, межбюджетных субсидий, субвенций, бюджетных инвестиций, использованных не по целевому назначению их получателями</p>
Руководители Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и ее территориальных органов при наличии оснований, установленных ст. 283 БК РФ	<p>Принимать решения о списании (взыскании) в бесспорном порядке сумм предоставленных из федерального бюджета субсидий, субвенций, бюджетных инвестиций, использованных не по целевому назначению их получателями.</p> <p>Выносить руководителям органов исполнительной власти, органов местного самоуправления и получателям бюджетных средств представления о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса, в том числе о возмещении средств.</p> <p>Привлекать к административной ответственности в соответствии с КоАП РФ</p>
Руководители Федерального казначейства, его территориальных органов (в соответствии с их полномочиями)	<p>Могут приостанавливать в предусмотренных бюджетным законодательством РФ случаях в порядке, установленном Правительством РФ, операции по лицевым счетам, открытым в органах Федерального казначейства главным распорядителям, распорядителям и получателям средств федерального бюджета, и счетам, открытым получателям средств федерального бюджета в кредитных организациях</p>

3.2. Ревизия операций с основными средствами

Цель ревизии операций с основными средствами заключается в определении правомерности, в том числе целевого характера, и эффективности использования объектов основных средств, находящихся в федеральной собственности.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете основных средств и являющихся источниками информации при ревизии:

- Бюджетный кодекс РФ;
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы";

- Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н;

- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;

- Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";

- Приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

- Инструкция о порядке проведения в организациях ревизий и проверок учета, использования и хранения драгоценных металлов и драгоценных камней, утвержденная Приказом Минфина России от 15 октября 1999 г. N 68н;

- Порядок проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 15 ноября 2002 г. N 1611-р;

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49;

- Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ), утвержденный Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 359;

- Постановление Совета Министров СССР от 22 октября 1990 г. N 1072 "О единых нормах амортизационных отчислений".

Выделим главные направления комплексной ревизии основных средств:

- проверка правильности включения объектов в состав основных средств;

- ревизия сохранности основных средств;

- определение законности и правильности учета операций поступления в учреждение, перемещения и оформления первичных документов;

- выявление законности и правильности отражения операций выбытия основных средств и оформления первичных документов;

- проверка законности и своевременности начисления амортизационных отчислений;

- установление правильности отражения на счетах бюджетного учета операций движения основных средств;

- проверка расходов на текущий и капитальный ремонт основных средств.

Источниками для ревизии основных средств служат первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений), кроме объектов основных средств стоимостью до 3 000 руб., библиотечного фонда, драгоценностей и ювелирных изделий независимо от стоимости;

- акт о приеме-передаче здания (сооружения) с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях;
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений);
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств;
- ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения;
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств);
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств);
- акт о списании автотранспортных средств;
- акт списания исключенной из библиотеки литературы;
- инвентарная карточка учета объекта основных средств;
- инвентарная карточка объекта группового учета объектов основных средств;
- описи инвентарных карточек;
- оборотная ведомость по нефинансовым активам;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- Главная книга;
- баланс исполнения бюджета получателя;
- отчет о финансовых результатах деятельности.

Проверка правильности включения объектов в состав основных средств. В бухгалтерском учете основными средствами признаются материальные объекты основных фондов, используемые неоднократно или постоянно на праве оперативного управления в процессе деятельности учреждения при выполнении работ или оказании услуг, осуществления государственных полномочий либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг), независимо от их стоимости со сроком полезного использования более 12 месяцев.

Основные средства в рамках бюджетной деятельности находятся в оперативном управлении бюджетных учреждений и не являются их собственностью. В процессе ревизии проверяются документы на приобретение (строительство) основных средств: акты о приеме-передаче с приложением документов, подтверждающих государственную регистрацию объектов недвижимости; акты приема-передачи групп объектов основных средств; накладные и др., где указан срок службы, стоимость объектов. Для оформления операций по вводу в эксплуатацию объектов основных средств в учреждении должна быть создана постоянно действующая комиссия (наличие приказа руководителя учреждения об этом).

На основе данных бюджетного бухгалтерского учета и первичных документов проверяется своевременность зачисления объектов в состав основных средств.

Правильность отнесения учитываемых объектов к основным средствам, их классификация и правильность формирования инвентарных объектов устанавливаются также в ходе изучения состояния инвентарных карточек в картотеке аналитического учета основных средств, описей инвентарных карточек учета основных средств по классификационным группам путем сравнения данных документов с имеющимися в картотеке инвентарными карточками.

Ревизор проверяет классификацию объектов на ее соответствие Общероссийскому классификатору основных фондов (ОКОФ).

Ревизия сохранности основных средств. Определяя сохранность основных средств, необходимо установить соответствие фактического наличия этих объектов данным бюджетного бухгалтерского учета. Для такой проверки нужно:

- оценить качество, полноту и своевременность проводимых инвентаризаций основных средств, регулирования инвентаризационных разниц и качество постановки пообъектного учета;

- выполнить сплошную или выборочную (по обстоятельствам) инвентаризацию основных средств;

- выяснить, соответствует ли бюджетный бухгалтерский учет в учреждении основным средствам нормам Инструкции по бюджетному учету;

- установить, допускались ли списание недостач, продажа имущества и другое выбытие основных средств с нарушением нормативных актов.

Следует обращать внимание на качество оформления инвентаризационных описей. Встречаются случаи формального проведения инвентаризации, когда сведения об объектах (наличии и состоянии) переносят в инвентаризационные описи из инвентарных карточек или прошлогодних инвентаризационных описей. Необходимо определить, были ли выявлены в процессе инвентаризации объекты основных средств, пришедшие в негодность и подлежащие списанию, а также излишние и ненужные машины и оборудование, которые должны быть проданы или переданы другому учреждению. На объекты, подлежащие продаже (передаче) или списанию, составляют отдельные инвентаризационные описи. Полноту инвентаризации устанавливают сопоставлением инвентаризационных описей с показателями аналитического учета основных средств.

Изучив все материалы инвентаризации, включая отражение результатов инвентаризации основных средств на счетах бюджетного учета, дают заключение о качестве проведенной инвентаризации и предложения по ее улучшению.

Для ревизии качества инвентаризации целесообразно осуществить выборочную инвентаризацию основных средств.

Необходимо также установить наличие и содержание инвентарных карточек в картотеке аналитического учета основных средств и соответствие данных пообъектного аналитического учета основных средств данным синтетического учета на проверяемые даты. Для этого ревизор сопоставляет данные описи инвентарных карточек учета основных средств по классификационным группам с данными инвентарных карточек. Параллельно определяется обоснованность отнесения учитываемых объектов к основным средствам и определенной классификации по группам.

При отсутствии каких-либо инвентарных карточек необходимо выяснить причины и убедиться в наличии объектов, по которым нет инвентарных карточек, а также потребовать восстановить аналитический пообъектный учет основных средств.

После проверки наличия инвентарных карточек учета основных средств на проверяемую дату (обычно на 1-е число месяца) подсчитывают итоги стоимости основных средств внутри классификационных групп. Для этого по соответствующей группе сумму, полученную путем сложения первоначальной (или восстановительной) стоимости объектов, проставленной в инвентарных карточках, сопоставляют с остатком, зафиксированным в карточке учета движения основных средств данной классификационной группы. Далее общую сумму остатков по классификационным группам сопоставляют с сальдо, учтенным на синтетическом счете 101.00 "Основные средства" в Главной книге. При расхождении между данными аналитического и синтетического учета выясняют несоответствие, причины и виновных в этом должностных лиц.

Важным элементом обеспечения сохранности основных средств является своевременное и полное их закрепление за материально ответственными лицами по местонахождению, месту эксплуатации. Для этого стоимость закрепленных за материально ответственными лицами основных средств по данным

инвентарных списков сопоставляют с данными бюджетного бухгалтерского учета по счету 101.00 "Основные средства" на дату проверки. Выявив неполное закрепление объектов основных средств за материально ответственными лицами, не ожидая окончания ревизии, нужно потребовать от руководства ревизуемого учреждения незамедлительно принять меры по закреплению основных средств за материально ответственными лицами.

Визуальная проверка наличия договоров с работниками, которые временно или постоянно выполняют обязательства материально ответственных лиц, дает возможность определить критерии выбора объектов для контроля, выявить взаимосвязанные нарушения, недостатки, кражи, их причины.

Особое внимание обращают на обеспечение сохранности излишнего, бездействующего и находящегося в запасе оборудования, транспортных средств и др. По всем фактам бесхозяйственного отношения к хранению основных средств проводится расследование, в результате которого определяется размер непроизводительных потерь, а также принимаются меры по привлечению виновных лиц к ответственности.

Проверка правильности учета поступления в учреждение и оформления первичных документов. Объекты основных средств принимаются к бюджетному бухгалтерскому учету в оценке по **первоначальной стоимости**, поэтому в ходе ревизии необходимо проверить правильность формирования первоначальной стоимости основных средств в результате приобретения, сооружения, безвозмездного получения (дарения).

Первоначальной стоимостью основных средств признается сумма фактических вложений учреждения в приобретение, сооружение и изготовление объектов основных средств, а именно:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- затраты по доставке объектов основных средств до места их использования, включая расходы по страхованию доставки;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объектов основных средств, включая содержание дирекции строящегося объекта и технический надзор.

Затраты учреждения по оплате договоров на приобретение основных средств, а также договоров подряда на строительство, реконструкцию, техническое перевооружение, расширение и модернизацию объектов основных средств для собственных нужд учитываются по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств" бюджетной классификации РФ.

Затраты учреждения по оплате договоров на оказание транспортных услуг по доставке основных средств включаются в подстатью 222 "Транспортные услуги".

Затраты учреждения по оплате договоров на монтаж основных средств, оказание услуг по страхованию имущества, консультационных услуг при приобретении основных средств учитываются по подстатье 226 "Прочие работы, услуги".

Если по договору поставки основных средств предусмотрены также их доставка, монтаж поставщиком или другие сопутствующие услуги, то оплата производится в зависимости от сущности

договора в полной стоимости по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств". Остальные услуги рассматриваются в этом случае как дополнительные в рамках основного договора и оплачиваются также по коду 310 "Увеличение стоимости объектов основных средств" КОСГУ.

Если учреждение заключило несколько договоров на приобретение основных средств, каждый из них оплачивается по соответствующему коду бюджетной классификации РФ.

Оплата регистрационных сборов, государственных пошлин в связи с приобретением основных средств учитывается по статье 290 "Прочие расходы".

Фактические затраты на приобретение основных средств предварительно собираются на счете 106.01 "Капитальные вложения в основные средства", КОСГУ - 310 "Увеличение стоимости объектов основных средств".

В связи с этим необходимо проверить данные многографных карточек аналитического учета капитальных вложений, их соответствие данным инвентарных карточек учета основных средств, а также первичные документы на приобретение и строительство основных средств.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств уменьшаются или увеличиваются на суммовые разницы, образующиеся при расчетах в условных денежных единицах. Такие затраты исчисляются как разница между покупной стоимостью объекта основных средств в рублях, выраженной в иностранной валюте, по курсу, объявленному Банком России или согласованному участниками сделки, на дату акцепта счета-фактуры поставщика (подрядчика) и дату погашения кредиторской задолженности.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных учреждением по договору дарения, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бюджетному учету, а также стоимость услуг по их доставке, регистрации и доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении выражена в иностранной валюте, проводится в валюте РФ путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия объекта к бюджетному учету.

Безвозмездная передача объектов основных средств между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям бюджетных средств одного бюджета, между учреждениями разных уровней бюджетов, между учреждениями, подведомственными одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджета, а также государственным и муниципальным организациям, осуществляется по первоначальной стоимости с одновременной передачей суммы начисленной на объект амортизации.

Первоначальная стоимость объектов основных средств изменяется лишь в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки.

Учреждения вправе на начало отчетного года переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей рыночной стоимости, за исключением активов в драгоценных металлах. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством РФ <1>.

<1> Порядок проведения переоценки основных средств бюджетных учреждений разработан в соответствии с Распоряжением Правительства РФ от 15 ноября 2002 г. N 1611-р. Переоценка осуществляется путем индексации балансовой стоимости основных средств, приобретенного оборудования, предназначенного к установке, накопленной амортизации по основным средствам на коэффициенты, разработанные Росстатом на основе индексов цен производителей на фондообразующие товары и индексов цен производителей в строительстве (строительно-монтажные работы).

В результате переоценки таких активов их первоначальная стоимость преобразуется в **восстановительную стоимость** - первоначальную стоимость, скорректированную до рыночных цен.

Результаты переоценки объектов основных средств учитываются обособленно. Они не включаются

в данные бюджетной отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

В табл. 3.6 приведен перечень бухгалтерских проводок в бюджетном бухгалтерском учете, оформленных по результатам переоценки.

Таблица 3.6. Бюджетный бухгалтерский учет переоценки основных средств <1>

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма дооценки первоначальной стоимости объектов основных средств (по субсчетам)	1(2) 10100310	1(2) 40103000
2. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма уценки первоначальной стоимости объектов основных средств (по субсчетам)	1(2) 40103000	1(2) 10100410
3. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма дооценки первоначальной стоимости активов в драгоценных металлах	110108310	140101171
4. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма уценки первоначальной стоимости активов в драгоценных металлах	140101171	110108410
5. Принята к бюджетному учету сумма дооценки амортизации (по субсчетам) объектов основных средств, накопленной на дату переоценки	1(2) 40103000	1(2) 10400410
6. Принята к бюджетному учету сумма уценки амортизации (по субсчетам) объектов основных средств, накопленной на дату переоценки	1(2) 10400410	1(2) 40103000

<1> В данной таблице и далее приводятся бухгалтерские проводки по операциям с кодами счетов бюджетного учета начиная с 18-го разряда. Цифра 1 в данном разряде означает бюджетную деятельность, 2 - деятельность, приносящую доход, 3 - деятельность со средствами во временном распоряжении, а запись 1(2) указывает на то, что проводка возможна как в бюджетной, так и в приносящей доход деятельности.

Особенности учета операций поступления компьютерной техники. Компьютер учитывается как единый инвентарный объект основных средств, поскольку любая его часть не может выполнять свои функции в отдельности.

Принтеры, сканеры, внешние модемы и иная периферия учитываются в качестве отдельных инвентарных объектов.

При наличии в документах поставщика информации о стоимости комплектующих компьютера ее следует отразить в инвентарной карточке, чтобы в дальнейшем грамотно оформить модернизацию, частичную ликвидацию компьютера, а также принять к учету запчасти, полученные в результате ремонта или списания компьютера.

Приобретаемые учреждением комплектующие компьютера для последующей сборки или замены отдельных его деталей (системных блоков, мониторов, клавиатур, мышей, звуковых карт, видеокарт и т.п.) отражаются по статье 340 "Увеличение стоимости материальных запасов" и на счете 105.06 "Прочие материальные запасы".

Стоимость запасных частей, использованных в дальнейшем при сборке компьютера, в бюджетном учете отражается следующей записью:

Д-т сч. 110601310 "Увеличение капитальных вложений в основные средства"

К-т сч. 110506440 "Уменьшение стоимости прочих материальных запасов".

При проверке полноты и своевременности оприходования поступивших основных средств выясняется, соблюдаются ли правила оформления актов ввода в эксплуатацию капитальных вложений или актов о приеме-передаче объектов основных средств, а также порядок принятия активов к бухгалтерскому учету.

Своевременность оприходования в бюджетном учете основных средств можно определить сопоставлением даты их оприходования по счету 101.00 "Основные средства" с датами, указанными в первичных документах (накладных, актах о приеме-передаче).

При выявлении незаконного поступления основных средств, экономически нецелесообразных перемещений, нарушений порядка оформления документов, а также несвоевременной постановки на учет основных средств устанавливаются причины нарушений и виновных в этом должностных лиц.

Серьезное внимание уделяется экспертизе договоров, которыми оформлено приобретение права собственности на объекты капитальных вложений. По договорам купли-продажи целесообразно обратить внимание:

- на наличие договоров (соблюдение формы);
- на наличие документов, подтверждающих государственную регистрацию сделки;
- на заполнение реквизитов, наличие соответствующих печатей и подписей.

От результатов выполнения перечисленных процедур зависит порядок формирования первоначальной стоимости и достоверности бюджетного бухгалтерского учета основных средств.

Полнота и правильность оформления первичных документов проверяются в соответствии с требованиями Федерального закона "О бухгалтерском учете".

Проверка операций по перемещению и выбытию основных средств. Здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства и другие объекты основных средств списываются с бюджетного бухгалтерского учета по следующим причинам:

а) полного физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушения нормальных условий эксплуатации и др.;

б) морального износа;

в) в связи со строительством, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением предприятий, цехов или других объектов.

При этом имущество, относящееся к основным средствам, подлежит списанию лишь в тех случаях, когда восстановить его невозможно или экономически нецелесообразно, а также когда оно не может быть в установленном порядке реализовано или передано другим организациям и учреждениям.

Для определения непригодности основных средств, нецелесообразности их ремонта, а также для оформления необходимой документации на списание основных средств в учреждении приказом руководителя создается постоянно действующая комиссия. В состав комиссии можно включить

руководителя учреждения или его заместителя (председатель комиссии), главного бухгалтера или его заместителя, а также лиц, на которых возложена материальная ответственность за сохранность основных средств.

В учреждениях, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, в состав постоянно действующей комиссии включаются руководители групп учета или другие работники этой бухгалтерии.

Постоянно действующая комиссия:

- проводит непосредственный осмотр объекта, подлежащего списанию, используя при этом необходимую техническую документацию (паспорт, чертежи, поэтажные планы и другие документы), а также данные бухгалтерского учета, и констатирует непригодность этого объекта к восстановлению и дальнейшему использованию;

- устанавливает конкретные причины списания объекта (износ, реконструкция, нарушение нормальных условий эксплуатации, аварии и др.);

- выявляет лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие основных средств из эксплуатации, вносит предложения об их привлечении к ответственности, установленной действующим законодательством;

- определяет возможность использования отдельных узлов, деталей материалов списываемого объекта и проводит их оценку;

- осуществляет контроль за изъятием из списываемых основных средств годных узлов, деталей, материалов, цветных и драгоценных металлов, определяет их количество, вес и контролирует сдачу на соответствующий склад;

- составляет акты на списание отдельных объектов основных средств.

Составленные комиссией акты на списание объектов основных средств утверждает руководитель учреждения.

Разборка и демонтаж основных средств до утверждения актов (получения разрешения вышестоящей организации) на списание не допускаются.

Детали, узлы разобранного и демонтированного оборудования, годные для ремонта других машин, а также другие материалы, полученные от ликвидации основных средств, приходятся по соответствующим счетам бюджетного бухгалтерского учета в оценке по текущей рыночной стоимости (КОСГУ - 172 "Доходы от реализации активов", 180 "Прочие доходы"). Ревизор тщательно проверяет правильность таких операций.

Детали и узлы, изготовленные с применением драгоценных металлов, подлежат сдаче в соответствующие организации.

В каждом случае необходимо изучить порядок оформления документов на выбытие основных средств, законность и целесообразность выбытия, а также бухгалтерские проводки по операциям выбытия основных средств.

Правильность и своевременность оформления документами выбытия основных средств устанавливаются проверкой данных первичных документов (актов на списание, ведомостей выдачи материальных ценностей на нужды учреждения, требований-накладных, инвентаризационных описей по объектам нефинансовых активов), аналитического и синтетического учета, законность их ликвидации - по действующим нормативным актам на списание.

В процессе ревизии выясняют, допускалось ли списание новых объектов основных средств без уважительных причин, имелись ли факты подмены их устаревшими или негодными. Для этого сверяют данные актов ликвидации основных средств с соответствующими данными инвентарных карточек и проверяют бухгалтерские проводки на даты поступления и выбытия объекта основных средств.

При списании основных средств вследствие стихийных бедствий и аварий определяют, имелись ли основания для такого списания (акты, заключения специализированных государственных инспекций и других компетентных органов). В случае выбытия основных средств из-за аварий необходимо проверить, возмещались ли виновными лицами понесенные учреждением убытки.

По данным инвентарных списков, накладных и других документов устанавливают целесообразность внутреннего перемещения основных средств, суммы затрат учреждения по перемещению этих средств (на демонтаж, монтаж и отладку на новом месте эксплуатации), потери производственных мощностей за время перемещения и т.д.

При безвозмездной передаче основных средств по распоряжению вышестоящей организации дату передачи основных средств, указанную в распоряжении, сопоставляют с датами передачи, проставленными в актах о приеме-передаче объектов основных средств.

Не используемые в учреждении оборудование, транспорт, приборы, инструмент и др. могут быть реализованы в установленном порядке при условии отказа вышестоящего органа от их перераспределения, а также в случаях решения вопроса о продаже основных средств администрацией, если в течение месяца не получен ответ на запрос о выдаче разрешения на их продажу. Суммы, полученные от продажи основных средств, за вычетом расходов по демонтажу и продаже в рамках бюджетной деятельности в полном объеме должны быть перечислены в доход соответствующего бюджета.

Операции по выбытию и списанию основных средств: пришедших в негодность вследствие физического износа, аварий, стихийных бедствий, нарушений нормальных условий эксплуатации и по другим причинам; морально устаревших; в связи со строительством, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением учреждения - проверяются сплошным порядком.

Документы на выбытие объектов основных средств направляются учреждениями для согласования вышестоящему распорядителю.

После согласования актов представленный пакет документов возвращается учреждению для согласования вопроса о списании, передаче, реализации объектов основных средств в территориальных органах Федерального агентства по управлению государственным имуществом.

Объекты основных средств учреждения списывают с бюджетного бухгалтерского учета по мере получения согласованных с учреждением и территориальным органом Федерального агентства по управлению государственным имуществом документов. Дата актов о списании объекта основных средств является датой фактического списания объектов основных средств и проставляется после указанного согласования.

Проверка правильности, своевременности определения и начисления амортизационных отчислений по основным средствам. Ревизия начисления сумм амортизационных отчислений начинается с рассмотрения обоснованности срока полезного использования объектов.

Срок полезного использования объектов основных средств в целях принятия к бюджетному бухгалтерскому учету и начисления амортизационных отчислений определяют исходя из следующего:

1) информации, содержащейся в законодательстве РФ, устанавливающем сроки полезного использования имущества в целях начисления амортизации;

2) при отсутствии информации в законодательстве - исходя из рекомендаций, содержащихся в документах производителя, входящих в комплектацию объекта имущества;

3) при отсутствии информации в законодательстве и документах производителя - на основании решения комиссии учреждения по выбытию основных средств, принятого с учетом:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью,

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации, естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта,

- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта,

- гарантийного срока использования объекта,

- сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации - для объектов, безвозмездно полученных от бюджетных учреждений, участников бюджетного процесса бюджетов бюджетной системы РФ и государственных и муниципальных организаций.

При улучшении (повышении) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенных достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации срок полезного использования по данному объекту учреждения должны пересматривать. В связи с этим проверяется наличие соответствующих записей в инвентарных карточках.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется в соответствии с Классификацией, утвержденной Постановлением Правительства РФ N 1. Согласно этому Постановлению амортизируемое имущество объединяется в 10 амортизационных групп (табл. 3.7).

Таблица 3.7. Амортизационные группы

Группа	Срок полезного использования имущества
Первая	От 1 года до 2 лет включительно
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
Десятая	Свыше 30 лет

Указанная Классификация используется как в бюджетном бухгалтерском учете, так и при налогообложении прибыли.

Для основных средств, входящих в 10-ю амортизационную группу, суммы амортизации рассчитываются в соответствии со сроками полезного использования имущества, Годовыми нормами износа основных фондов учреждений и организаций, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденными Госпланом СССР, Минфином СССР, Госстроем СССР и ЦСУ СССР 28 июня 1974 г.

Ревизия начисления амортизационных отчислений предусматривает проверку применения установленных единых норм амортизационных отчислений и начисленных сумм по отдельным группам или инвентарным объектам основных средств, числящихся в учреждении.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем их принятия к бюджетному бухгалтерскому учету, и продолжается до полного погашения их стоимости либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объектам основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления, начисленные в размере 100% учетной стоимости объекта основных средств, пригодного к дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для списания по указанной причине.

Согласно Инструкции по бюджетному учету учет начисленной амортизации ведется по следующим аналитическим счетам:

104.01 "Амортизация жилых помещений";

104.02 "Амортизация нежилых помещений";

104.03 "Амортизация сооружений";

104.04 "Амортизация машин и оборудования";

104.05 "Амортизация транспортных средств";

104.06 "Амортизация производственного и хозяйственного инвентаря";

104.07 "Амортизация библиотечного фонда";

104.08 "Амортизация прочих основных средств".

Требуется проверить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации. Для этого нужно сравнить общую стоимость основных средств, принятых в расчет при начислении амортизационных отчислений по состоянию на 1 января текущего года в оборотной ведомости по основным средствам, и сальдо по счету 101.00 "Основные средства" в Главной книге, а также данных баланса. Сумма амортизации отражается в активе баланса (раздел "нефинансовые активы") отдельной строкой и в итог по разделу не включается.

Однако при этом нужно иметь в виду следующие особенности начисления амортизации.

1. На объекты недвижимого имущества при их принятии к учету по факту государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества, предусмотренной законодательством РФ:

- стоимостью до 40 000 руб. включительно амортизация начисляется в размере 100% балансовой стоимости объекта;

- стоимостью свыше 40 000 руб. амортизационные отчисления начисляются в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

2. На объекты движимого имущества:

- на объекты библиотечного фонда стоимостью до 40 000 руб. включительно амортизационные отчисления начисляются в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объектов в эксплуатацию;

- на объекты основных средств стоимостью свыше 40 000 руб. амортизационные отчисления начисляются в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами;

- на драгоценности, ювелирные изделия независимо от их стоимости, а также на объекты основных средств стоимостью до 3 000 руб. включительно, за исключением объектов библиотечного фонда, амортизационные отчисления не начисляются;

- на иные объекты основных средств стоимостью от 3 000 до 40 000 руб. включительно амортизационные отчисления начисляются в размере 100% балансовой стоимости при их выдаче в эксплуатацию.

Общая сумма амортизационных отчислений, начисленная за отчетный месяц по основным средствам, учитывается в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы и выявляются причины нарушений.

Проверка затрат на восстановление основных средств. Восстановление объектов основных средств возможно посредством ремонта, модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования, технического перевооружения.

Назначение ремонта - восстановление эксплуатационных характеристик объекта основных средств в связи с физическим износом отдельных конструктивных элементов (узлов, деталей и т.д.) и поддержание основных средств в работоспособном состоянии в течение всего срока их эксплуатации.

При ремонте не происходит увеличения или улучшения качественных характеристик основного средства. В рамках выполнения ремонтных работ проводятся:

- восстановление основных физико-технических и эстетических показателей, потребительских качеств объекта, утраченных в процессе эксплуатации;

- устранение неисправности всех элементов и систем;

- работы по предотвращению дальнейшего интенсивного износа объекта;

- замена или восстановление любых частей объекта, включая базовые, которые не вызывают изменений основных технико-экономических показателей.

В результате ремонтных работ не меняются технико-экономические показатели, конструкция и комплектация, ресурс, срок службы и учетная стоимость объекта.

Ремонтные работы подразделяются на текущие, средние, капитальные. Различия между видами ремонта следуют из определений терминов, приведенных Госстроем России и систематизированных нами в табл. 3.8.

Таблица 3.8. Виды ремонта и их краткая характеристика

Вид ремонта	Краткая характеристика вида ремонта
Текущий	Заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций, отделки, инженерного оборудования и поддержанию их в рабочем состоянии, а также работах по устранению мелких повреждений, неполадок, дефектов и неисправностей и замене быстроизнашивающихся и вышедших из строя деталей (Постановление Госстроя России от 5 марта 2004 г. N 15/1 "Об утверждении и введении в действие методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации")
Средний	Выполняется для восстановления исправности объекта основных средств с заменой или восстановлением составных частей ограниченной номенклатуры и контролем технического состояния составных частей; характеризуется частичной разборкой ремонтируемого объекта
Капитальный	Требует, как правило, полной разборки агрегатов, замены или восстановления износившихся деталей и узлов, сборки, регулирования и испытания агрегата. Например, к капитальному ремонту зданий и

сооружений относятся работы по восстановлению или замене отдельных их частей либо целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с физическим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их эксплуатационные показатели. К капитальному ремонту наружных инженерных коммуникаций и объектов благоустройства относятся работы по ремонту сетей водопровода, канализации, теплогазоснабжения и электроснабжения, озеленению дворовых территорий, ремонту дорожек, проездов и тротуаров и т.д.

Расходы на все виды ремонта объектов основных средств включаются в состав текущих расходов учреждения.

Ремонт основных средств проводится в соответствии с планом, который составляется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении и системой планово-предупредительного ремонта. План учреждение разрабатывает самостоятельно, при этом учитываются технические характеристики основных средств, условия их эксплуатации и другие причины.

Системой планово-предупредительного ремонта должны быть предусмотрены:

- планирование и учет расходов по местам эксплуатации и видам объектов основных средств;
- планирование и учет расходов по видам объектов в разрезе видов ремонта;
- порядок выполнения работ по обслуживанию и ремонту объектов;
- состав расходов по ремонту объектов;
- признание расходов по всем видам ремонта в бюджетном учете.

Работы по обслуживанию состоят в осмотре действующих объектов и уходе за ними. Цель заключается в проверке технического состояния зданий и сооружений, машин и оборудования, устранении мелких неисправностей, а также в выявлении дефектов, подлежащих устранению при очередном ремонте.

Оплата договоров по оказанию услуг, связанных с содержанием, техническим обслуживанием, пусконаладочными работами, капитальным и текущим ремонтом основных средств, учитывается по подстатье 225 "Услуги по содержанию имущества" КОСГУ. По данной подстатье оплачиваются и расходы на составление проектно-сметной документации по капитальному ремонту, а также на осуществление ее экспертизы, если такие расходы входят в сводный сметный расчет капитального ремонта.

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения либо иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и другими новыми качествами.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Расходы на достройку, дооборудование, модернизацию, реконструкцию, техническое перевооружение объектов основных средств учитываются в составе капитальных вложений в основные средства с последующим отнесением на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости объекта.

Оплата договоров подряда на реконструкцию, техническое перевооружение, расширение и модернизацию объектов основных средств учитывается по статье 310 "Увеличение стоимости основных средств". Бухгалтерские проводки по операциям восстановления объектов основных средств представлены в табл. 3.9.

Таблица 3.9. Бюджетный бухгалтерский учет восстановления объектов основных средств

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1. Учреждением признаны текущие расходы на ремонт основных средств в сумме израсходованных материальных запасов, проведенный за счет собственных ресурсов	140101272	110503440 110504440 110505440 110506440
2. Учреждением признаны текущие расходы на ремонт основных средств, выполненный сторонней организацией по договору гражданско-правового характера	140101225	130208730
3. Учреждением признаны расходы на модернизацию, реконструкцию основных средств за счет собственных ресурсов	110601310	130205730 110503440 110504440 110505440 110506440
4. Учреждением признаны расходы на модернизацию, реконструкцию основных средств, произведенные сторонней организацией по договору гражданско-правового характера	110601310	130219730
5. Отнесены на увеличение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств расходы на модернизацию, реконструкцию, достройку	110101310 110102310 110103310 110104310 110105310	110601410

Если максимальный срок полезного использования объекта, установленный до начала проведения реконструкции, модернизации, дооборудования, закончился и остаточная стоимость объекта равна нулю, то фактически создается новый объект основных средств с измененными характеристиками.

При ревизии расходов на текущий и капитальный ремонт необходимо проверить наличие сметы и технической документации, кем и когда она утверждалась, каким способом проводился ремонт.

Ревизор должен изучить по нарядам, актам сдачи-приемки работ и др. правильность применения расценок, списания материалов в пределах норм при выполнении работ.

При ремонте, выполненном подрядным способом, необходимо проверить состояние расчетов с подрядчиками. Нужно определить, каким образом ведется учет ремонта, верно ли выписаны расчеты на выполненные работы, а также наличие актов приемки-сдачи работ, где указываются также недоделки, дефекты и установленные сроки их устранения. Требуется обратить внимание на следующее:

- способ финансирования ремонтно-строительных работ и их вид;
- способ строительства или ремонтных работ (подрядный или хозяйственный);
- оформление и ведение учета договоров по строительству или ремонту;
- осуществление подрядных торгов;

- проведение независимой экспертизы проектов и смет;
- наличие полного комплекта договорной документации (копий лицензий подрядных организаций, сметной документации, расчетов и документов, подтверждающих стоимость работ);
- правильность вида договорной цены (твердая, установленная на весь период работ, или текущая, изменяющаяся под воздействием различных экономических факторов);
- применение индексов удорожания на базе фактических затрат (рыночного коэффициента) по данным регионального центра по ценообразованию;
- наличие ежегодных актов сверки дебиторской и кредиторской задолженности между заказчиком и подрядчиком и др.

Источниками информации служат договоры на выполнение ремонтно-строительных работ, счета, счета-фактуры, акты выполненных работ, справки о выполнении работ, акты инвентаризации (сверок) расчетов, сметная и исполнительная документация и др.

При ревизии выполняются контрольные обмеры объемов выполненных работ, на основе которых возможно выявление нарушений: завышения физических объемов работ, повторной оплаты одних и тех же работ, в том числе выполненных разными подрядными организациями, а также несоблюдения подрядчиком проектных решений (необоснованная замена одних видов материалов и работ на другие, несоблюдение технологии отделочных работ и проч.). К обнаруженным при проверке расходов нарушениям, сведения о которых включаются в акты выполненных работ, можно отнести завышение норм накладных расходов, дополнительных затрат при проведении работ в зимнее время, затрат на строительство временных зданий и сооружений, затрат на непредвиденные работы.

3.3. Ревизия операций с нематериальными активами

Цель ревизии (проверки) операций с нематериальными активами (НМА) - определение правомерности, в том числе целевого характера, эффективности использования НМА, находящихся в федеральной собственности.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете НМА и являющихся источниками информации при ревизии:

- Бюджетный кодекс РФ;
- Гражданский кодекс РФ, часть четвертая;
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные Приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. N 65н;
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Порядок проведения переоценки основных средств и нематериальных активов бюджетных учреждений, утвержденный Распоряжением Правительства РФ от 15 ноября 2002 г. N 1611-р;

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49.

Отметим, что в бюджетном бухгалтерском учете нет первичных документов и учетных регистров, предназначенных специально для учета нематериальных активов. Поступление и выбытие НМА оформляются документами, которые предусмотрены для учета объектов основных средств и о которых говорилось ранее. Это акт о списании объекта основных средств и разные формы актов о приеме-передаче объекта основных средств; накладная на внутреннее перемещение объекта основных средств; требование-накладная, инвентарная карточка учета объекта основных средств, журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов; журнал по прочим операциям; Главная книга; баланс исполнения бюджета получателя; отчет о финансовых результатах деятельности и другие документы.

Кроме того, источниками информации при ревизии НМА могут быть охранные документы: свидетельства на право пользования, патенты, договоры об отчуждении исключительного права, лицензионные договоры, авторские договоры и проч.

Основными направлениями комплексной ревизии НМА являются:

- проверка включения учетных объектов в состав НМА;
- проверка законности оформления первичных документов и бухгалтерского учета поступления активов и их внутрихозяйственного перемещения;
- проверка законности оформления первичных документов и бухгалтерского учета выбытия НМА;
- проверка начисления амортизационных отчислений.

НМА составляют хозяйственные средства учреждения длительного срока полезного использования, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие материально-вещественной (физической) формы.

Полный перечень таких объектов приведен в ст. 1225 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ):

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для электронных вычислительных машин (программы для ЭВМ);
- базы данных;
- исполнения;
- фонограммы;
- сообщения в эфир или по кабелю радио- или телепередач (вещание организаций эфирного или кабельного вещания);
- изобретения;
- полезные модели;
- промышленные образцы;
- селекционные достижения;
- топологии интегральных микросхем;
- секреты производства (ноу-хау);
- фирменные наименования;
- товарные знаки и знаки обслуживания;

- наименования мест происхождения товаров;
- коммерческие обозначения.

Проверка включения учетных объектов в состав НМА. Особенности правового регулирования конкретных видов объектов интеллектуальной собственности (НМА) установлены частью четвертой ГК РФ.

Все объекты интеллектуальной деятельности можно разделить на следующие группы:

- 1) объекты, права на которые являются авторскими правами;
- 2) объекты, права на которые являются смежными правами;
- 3) патентные права;
- 4) права на селекционные достижения;
- 5) права на топологии микросхем;
- 6) права на секреты производства (ноу-хау);
- 7) средства индивидуализации.

Чтобы активы можно было принять к бюджетному бухгалтерскому учету в качестве нематериальных, необходимо одновременное выполнение ряда условий (Инструкция по бюджетному учету):

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд учреждения;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у учреждения на результаты интеллектуальной деятельности (патентов, свидетельств, других охраняемых документов, договора уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.) или права учреждения на результаты научно-технической деятельности, охраняемые в режиме коммерческой тайны, включая потенциально патентоспособные технические решения и секреты производства (ноу-хау).

К НМА могут быть отнесены только объекты интеллектуальной собственности, отвечающие всем перечисленным признакам.

Таким образом, в процессе ревизии необходимо установить наличие в учреждении охраняемых документов: авторских договоров на создание научных разработок, патентов, лицензий и др.

Ряд учетных объектов, близких к НМА, и затрат, результатом которых предполагалось создание объектов НМА, не относятся к последним в силу определенных причин. К ним относятся не давшие положительного результата научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР); не законченные и не оформленные в установленном законодательством порядке НИОКР и ТР; материальные объекты (материальные носители), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства.

В состав НМА не включаются также программы для ЭВМ и базы данных, на которые учреждение не имеет исключительных прав, поэтому в документах на поступление НМА необходимо обратить внимание на следующее:

- программное обеспечение, на которое имеются исключительные права;
- программное обеспечение, предустановленное при приобретении вычислительной техники;
- программное обеспечение, на которое нет исключительных прав у учреждения.

Принять бухгалтерскую программу к бюджетному учету в качестве НМА учреждение вправе, если ему принадлежит исключительное авторское право на указанный программный продукт.

Стоимость программного обеспечения, предустановленного при приобретении вычислительной техники, относится на увеличение первоначальной стоимости этой вычислительной техники.

В соответствии с законодательством копии приобретаемых программных продуктов, на которые учреждение не имеет исключительных прав, не являются НМА, т.е. они должны списываться на расходы учреждения в момент приобретения.

Ревизия бухгалтерского учета поступления НМА и их внутрихозяйственного перемещения. По данному разделу ревизии необходимо проверить формирование и признание в учете первоначальной стоимости приобретенных, созданных, безвозмездно полученных НМА.

Объекты НМА принимаются к бюджетному бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, т.е. по стоимости фактических вложений в их приобретение (создание) с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемый НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ). Объекты, которые подвергались переоценке, учитываются по восстановительной стоимости.

В первоначальную стоимость приобретения (создания) НМА включаются следующие расходы:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением НМА;
- таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, связанные с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены объекты НМА, в соответствии с условиями договора;
- другие расходы, непосредственно связанные с приобретением объектов НМА и доведением их до состояния, в котором они пригодны к использованию в установленных целях (израсходованные учреждением материалы, оплата труда и начисления на оплату труда, услуги сторонних организаций и т.д.).

Первоначальная стоимость объектов НМА, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), определяют исходя из их рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Оценка объекта НМА, стоимость которого выражена в иностранной валюте, проводится в валюте РФ путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

НМА считаются созданными собственными силами, если исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности получены в порядке выполнения служебных обязанностей сотрудников или по конкретному заданию работодателя.

Изобретение, полезная модель или промышленный образец, созданные работником в связи с выполнением своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя, признаются соответственно служебным изобретением, служебной полезной моделью или служебным промышленным образцом. Право авторства на них принадлежит работнику (автору).

Исключительное право на служебное изобретение, полезную модель или служебный промышленный образец и право на получение патента принадлежат работодателю, если трудовым или иным договором между работником и работодателем не предусмотрено иное. При отсутствии в договоре между работодателем и работником такого соглашения работник должен письменно уведомить работодателя о создании в связи с выполнением своих трудовых обязанностей или конкретного задания работодателя такого результата, в отношении которого возможна правовая охрана.

Если работодатель в течение четырех месяцев со дня уведомления его работником не подаст заявку на выдачу патента на соответствующее служебное изобретение, служебную полезную модель или служебный промышленный образец в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности, не передаст право на получение патента на служебное изобретение, служебную полезную модель или служебный промышленный образец другому лицу либо не сообщит работнику о сохранении информации о соответствующем результате интеллектуальной деятельности в тайне, право на получение патента на такие изобретение, полезную модель или промышленный образец принадлежит работнику.

Если промышленный образец создан по договору, предметом которого было его создание (по заказу), то право на получение патента и исключительное право на такой промышленный образец принадлежат заказчику, если договором между исполнителем и заказчиком не предусмотрено иное (ГК РФ).

НМА признаются созданными и тогда, когда патент или свидетельство на объект интеллектуальной собственности выданы на имя учреждения.

Все расходы, связанные с формированием первоначальной стоимости НМА при их приобретении, создании, предварительно учитываются на счете 106.02 "Капитальные вложения в нематериальные активы", КОСГУ - 320 "Увеличение капитальных вложений в нематериальные активы". В связи с этим ревизору нужно проверить многографные карточки аналитического учета капитальных вложений, а также инвентарные карточки учета НМА и первичные документы на приобретение и создание НМА.

Проверка переоценки НМА. Первоначальная стоимость объектов НМА изменяется лишь в случаях их модернизации и переоценки.

Учреждения проводят переоценку стоимости объектов НМА по состоянию на начало отчетного года путем пересчета их балансовой стоимости и сумм амортизации, начисленной за все время использования объектов. Сроки и порядок переоценки устанавливаются Правительством РФ.

В результате переоценки указанных активов их первоначальная стоимость преобразуется в восстановительную стоимость (первоначальная стоимость, скорректированная до рыночных цен).

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов НМА отражаются в бухгалтерском учете обособленно. Они не включаются в данные бюджетной отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Проверяется наличие и содержание приказа руководителя о проведении переоценки НМА и правильность применения коэффициентов пересчета стоимости, утвержденных органами статистики.

Проверка начисления амортизационных отчислений по НМА. Первоначальная или восстановительная стоимость объектов НМА возмещается **бухгалтерским способом амортизационных отчислений**, производимых по отчетным периодам в течение всего срока полезного использования объектов.

Годовую сумму начисления амортизационных отчислений по НМА рассчитывают линейным способом исходя из их балансовой стоимости и нормы амортизационных отчислений, исчисленной в

соответствии со сроком полезного использования НМА. В течение отчетного года амортизация на НМА начисляется ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы.

Срок полезного использования объектов НМА устанавливаются при их принятии к бюджетному бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования объектов НМА, полученных безвозмездно, определяют:

- для объектов, полученных от других бюджетных учреждений, государственных и муниципальных учреждений, - **с учетом сроков фактической эксплуатации и ранее начисленной суммы амортизации** ;

- для объектов, полученных от иных юридических и физических лиц, - по **рыночной стоимости объекта и срокам эксплуатации, установленным комиссией учреждения.**

Срок полезного использования объектов НМА учреждение устанавливает исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ, а также исходя из ожидаемого срока использования этого объекта.

По НМА, срок полезного использования которых определить не представляется возможным, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности учреждения).

Таким образом, ревизору необходимо выяснить, установлены ли для каждого объекта НМА нормы амортизационных отчислений, срок их полезного использования и ежемесячное начисление амортизации. Для этого используются акты о приемке-передаче, договоры купли-продажи, охранные документы или лицензионные договоры, инвентарные карточки, журналы по прочим операциям.

Начисление амортизационных отчислений по объектам НМА начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия объектов к бухгалтерскому учету, и заканчивается на дату полного погашения стоимости этих объектов или их выбытия в связи с уступкой (утратой) учреждением исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим причинам.

Датой прекращения начисления амортизационных отчислений по объектам НМА является 1-е число месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов или списания с бюджетного бухгалтерского учета выбывших объектов.

Сумма амортизационных отчислений в размере 100% учетной стоимости НМА, которые пригодны для дальнейшей эксплуатации, не может служить основанием для их списания по причине полной амортизации.

Учет суммы начисленных амортизационных отчислений ведется на счете 104.09 "Амортизация нематериальных активов". Аналитический учет по этому счету осуществляется в оборотной ведомости по основным средствам и НМА.

По НМА амортизация начисляется в следующем порядке:

- на объекты НМА стоимостью до 40 000 руб. включительно - в размере 100% балансовой стоимости при выдаче объекта в эксплуатацию;

- на объекты НМА стоимостью свыше 40 000 руб. - в соответствии с рассчитанными в установленном порядке нормами.

Проверка правильности оформления первичных документов и бухгалтерского учета выбытия НМА. Ревизор обращает внимание на наличие приказов руководителя на списание НМА с бюджетного бухгалтерского учета, правильность оформления актов на списание и соответствие информации, отраженной в них и журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

Бухгалтерские проводки по операциям выбытия НМА систематизированы в табл. 3.10.

Таблица 3.10. Бюджетный бухгалтерский учет выбытия НМА

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списана с бюджетного бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов НМА при их продаже, вследствие недостачи, отнесенной за счет виновных лиц, а также пришедших в негодность	140101172	110201420
2. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче учреждениям, подведомственным одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов	130404320	110201420
3. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче учреждениям, подведомственным разным главным распорядителям (распорядителям) средств бюджетов одного уровня, кроме их передачи государственным и муниципальным организациям	140101242	110201420
4. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче бюджетам других уровней бюджетной системы РФ	140101251	110201420
5. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче наднациональным организациям и правительствам иностранных государств	140101252	110201420
6. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче международным организациям	140101253	110201420
7. Списана с бюджетного бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов НМА, эксплуатация которых прекращена вследствие стихийных бедствий, катастрофы и иных чрезвычайных ситуаций	140101273	110201420
8. Списана с бюджетного бухгалтерского учета первоначальная стоимость НМА при их безвозмездной передаче государственным и муниципальным организациям	140101241	110201420
9. Списана с бюджетного бухгалтерского учета стоимость объектов НМА по истечении срока их полезного использования	1(2) 10409420	1(2) 10201420
10. Списана с бюджетного бухгалтерского учета остаточная стоимость объектов НМА в результате их передачи (вклада) в уставный капитал других	220402530	210201420

организаций		
-------------	--	--

3.4. Ревизия материальных запасов

Цель ревизии (проверки) материальных запасов - определение правомерности, в том числе целевого характера, эффективности использования материальных запасов, находящихся в федеральной собственности.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете материальных запасов и являющихся источниками информации при ревизии:

- Бюджетный кодекс РФ;
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Приказ Минздрава России от 5 августа 2003 г. N 330 "О мерах по совершенствованию лечебного питания в лечебно-профилактических учреждениях Российской Федерации";
- Межотраслевые правила обеспечения работников специальной одеждой, специальной обувью и другими средствами индивидуальной защиты, утвержденные Приказом Минздравсоцразвития России от 1 июня 2009 г. N 290н;
- Приказ Минздрава СССР от 10 марта 1986 г. N 333 "Об улучшении организации лечебного питания в родильных домах (отделениях) и детских больницах (отделениях)";
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49;
- Инструкция по учету медикаментов, перевязочных средств и изделий медицинского назначения в лечебно-профилактических учреждениях здравоохранения, состоящих на государственном бюджете СССР, утвержденная Приказом Минздрава СССР от 2 июня 1987 г. N 747;
- Инструкция о выдаче доверенностей на получение товарно-материальных ценностей и отпуска их по доверенности, утвержденная Приказом Минфина СССР от 14 января 1967 г. N 17.

Источники ревизии материальных запасов - первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- требование-накладная;
- меню-требование на выдачу продуктов питания;

- ведомость на выдачу кормов и фуража;
- ведомость выдачи материальных ценностей на нужды учреждения;
- путевой лист;
- акт о списании материальных запасов;
- акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря;
- карточка количественно-суммового учета материальных ценностей;
- оборотная ведомость по нефинансовым активам;
- накопительная ведомость по приходу и расходу продуктов питания;
- книга регистрации боя посуды;
- книга (карточка) учета материальных ценностей;
- журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- баланс исполнения бюджета получателя;
- отчет о финансовых результатах деятельности.

К материальным запасам бюджетных учреждений относятся следующие активы:

- предметы, используемые в деятельности учреждения в течение периода, не превышающего 12 месяцев, независимо от их стоимости;

- готовая продукция, товары;

- орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и прочие орудия лова) независимо от их стоимости и срока службы;

- бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу сроком эксплуатации до двух лет (передвижные обогревательные домики, котлопункты, пилоточные мастерские, бензоаправки и проч.) независимо от их стоимости;

- специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа) независимо от их стоимости;

- сменное оборудование, многократно используемые в производстве приспособления к основным фондам и другие вызываемые специфическими условиями изготовления устройства (изложницы и принадлежности к ним, воздушные фурмы, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т.п.) независимо от их стоимости и срока службы;

- мягкий инвентарь;

- временные сооружения, приспособления и устройства, затраты по возведению которых относятся на себестоимость строительно-монтажных работ в составе накладных расходов;

- тара для хранения товарно-материальных ценностей;

- предметы, предназначенные для выдачи напрокат, независимо от их стоимости;

- молодняк животных и животные на откорме, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, подопытные животные;

- многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Сначала рассмотрим общие вопросы проведения проверки запасов, а затем остановимся на отдельных ее разделах.

Основная задача ревизии заключается в проверке:

- условий, обеспечивающих сохранность материальных запасов и контроль за их соблюдением;
- исчисления фактической стоимости материальных запасов;
- правильности операций приобретения и отпуска материальных запасов;
- правильности их списания на расходы;
- состояния внутрихозяйственного контроля материальных запасов.

Проверка условий, обеспечивающих сохранность материальных запасов, и контроль за их соблюдением. Ревизия сохранности материальных запасов в целом предполагает рассмотрение комплекса вопросов предотвращения недостатков и хищений.

В первую очередь проверяются состояние складского хозяйства, подбор и расстановка материально ответственных лиц, а также своевременность, полнота и правильность осуществления инвентаризаций.

Ревизия состояния складского хозяйства, подбора и расстановки материально ответственных лиц. Проверка сохранности предусматривает обследование складских помещений и мест хранения материальных запасов и выполняется для выяснения их соответствия принятым стандартам, соблюдения правил хранения ценностей, обеспечения противопожарной безопасности и др.

В соответствии с установленными правилами материальные запасы на складах хранятся по группам, видам, артикулам и сортам на стеллажах, в ячейках или специальной таре. Номенклатурные номера материальных ценностей указаны на прикрепляемых ярлыках.

Особое место отводится проверке материальной ответственности.

Приступая к исполнению своих обязанностей, материально ответственные лица должны изучить правила приемки и документального оформления операций движения запасов, а также ведения учета в местах хранения. Материально ответственные лица должны быть ознакомлены с должностными инструкциями, порядком документального оформления операций и правилами аналитического учета объектов.

Работники принимаются на должности, связанные с материальной ответственностью, с согласия главного бухгалтера учреждения. В отделе кадров (личном деле работника) можно проверить наличие визы главного бухгалтера, разрешающей зачислить работника на должность, связанную с материальной ответственностью.

На материально ответственные должности не должны приниматься лица, имевшие ранее судимость за растрату, хищения и не оправдавшие доверия на прежней работе. Можно ознакомиться с трудовыми книжками, документами об образовании, выписками из приказов.

В процессе контроля проверяются: наличие письменных договоров с работниками о материальной ответственности, состояние организации контроля за деятельностью материально ответственных лиц, первичного учета и отчетности о движении материальных запасов, соблюдение режима работы складов.

При проверке выясняются система отпуска материальных запасов на нужды учреждения и в производство, правильность определения их количества с помощью весовых и измерительных приборов, а также состояние контроля со стороны руководителей подразделений, своевременность и достоверность оформления отпуска в соответствующих первичных и сводных документах (требованиях-накладных, меню-требованиях, накопительных ведомостях по расходу продуктов питания и др.).

Неотъемлемой частью ревизии сохранности материальных запасов на складах учреждения является проверка складского учета. Практика ревизионной работы показывает, что основными нарушениями в ведении складского учета являются:

- наличие отрицательных переходящих остатков ("красное" сальдо) по видам материальных ценностей;
- отсутствие записей о поступлении запасов в карточках складского учета по отдельным приходным документам;
- расхождения между данными карточек складского учета материалов и бухгалтерского учета;
- завышение количества по списываемым документам, арифметические ошибки.

Одновременно изучается оформление передачи складского хозяйства при смене материально ответственных лиц на время их нетрудоспособности, очередного и учебного отпусков, а также порядок бухгалтерского учета выявленных отклонений.

Ревизия своевременности, полноты и правильности осуществления инвентаризаций. Порядок инвентаризации регламентирован Инструкцией по бюджетному учету и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Цель инвентаризации заключается в обеспечении достоверности показателей бюджетного учета, сохранности финансовых и нефинансовых активов. Инвентаризация позволяет установить реальность всех статей баланса и других форм отчетности учреждений. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка материальных запасов.

Ревизией могут быть выявлены, например:

- факты неполного охвата инвентаризацией материальных запасов;
- нарушение сроков проведения инвентаризаций;
- наличие неоговоренных исправлений и подчисток в инвентаризационных описях и сличительных ведомостях;
- отсутствие подписей в инвентаризационных описях отдельных членов инвентаризационной комиссии;
- отсутствие подписи материально ответственных лиц о принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение.

До начала проверки необходимо получить сведения о местах хранения материальных запасов и составить перечень подлежащих инвентаризации ценностей.

Затем должна быть создана инвентаризационная комиссия, в состав которой обычно включают представителей руководства учреждения, а также соответствующих специалистов и работников бухгалтерии. Присутствие материально ответственных лиц при инвентаризации обязательно.

На дату начала инвентаризации материально ответственное лицо составляет отчет по приходу и расходу материальных запасов в двух экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию учреждения, второй экземпляр - ревизору. Кроме того, председатель комиссии должен получить расписки материально ответственных лиц в том, что все документы, относящиеся к приходу и расходу, сданы в бухгалтерию и никаких неоприходованных или не списанных с учета предметов нет.

Аналогичные расписки берут у лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение мягкого инвентаря или доверенности на его получение.

Результаты инвентаризации оформляются инвентаризационными описями (сличительными ведомостями) по объектам нефинансовых активов.

Инвентаризационная опись (сличительная ведомость) составляется по материально ответственным лицам с указанием места проведения инвентаризации и распиской материально ответственного лица. В документе отражаются: наименование и код объекта учета, инвентарный номер, единица измерения; сведения о фактическом наличии (цена, количество); сведения по данным бюджетного учета (количество, сумма); сведения о результатах инвентаризации (по недостатке и излишкам - количество и сумма).

Бывают случаи, когда председатель комиссии при инвентаризации не включает в опись ценности, которые, по заявлению материально ответственного лица, якобы не принадлежат данному учреждению, а находятся временно у него на хранении. В данной ситуации комиссия должна составить отдельную опись по предметам мягкого инвентаря, затем путем проведения встречной проверки выяснить, кому данные ценности принадлежат и почему хранятся на складе другой организации.

Оформленную опись председатель инвентаризационной комиссии передает в бухгалтерию для составления сличительной ведомости. Сличительные ведомости составляют только по тем ценностям, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Их подписывают главный бухгалтер и материально ответственное лицо.

Следует проверить также своевременность отражения результатов инвентаризации в бюджетном бухгалтерском учете. Согласно Федеральному закону "О бухгалтерском учете" выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета должны быть приняты к бухгалтерскому учету в следующем порядке:

- излишки имущества оприходованы - по текущей рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации;

- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на расходы хозяйствующих субъектов, а сверх норм - на счет виновных лиц или на финансовые результаты.

Взаимозачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается в виде исключения за один и тот же проверяемый период у одного и того же материально ответственного лица по ценностям одного и того же наименования.

Недостачи и потери материальных запасов сверх норм убыли, когда конкретные виновники не установлены или во взыскании с них отказано судом, учреждение списывает на расходы. Бухгалтерские проводки по учету недостач и потерь материальных запасов представлены в табл. 3.11.

Таблица 3.11. Регулирование в бюджетном бухгалтерском учете разниц, выявленных в результате проведения инвентаризации

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Правовое основание
	Дебет	Кредит	
1. Учреждением сформирована дебиторская задолженность на недостачу материальных запасов, выявленную в результате инвентаризации, утвержденной в установленном порядке. Одновременно с бюджетного бухгалтерского учета списывается фактическая стоимость недостающих объектов в дебет счета 140101172 "Доходы от реализации активов"	120904560	140101172	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н
2. Учреждением приняты к бюджетному бухгалтерскому учету	1(2) 10500340	1(2) 40101180	План счетов бухгалтерского учета

излишки материальных запасов, оприходованные на склад по результатам инвентаризации, утвержденным в установленном порядке, в оценке по текущей рыночной стоимости			бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н
3. Погашена виновным лицом недостача материальных запасов наличными денежными средствами в кассу учреждения	1(2) 20104510	1(2) 20904660	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н
4. Погашена виновным лицом недостача материальных запасов в безналичном порядке. Денежные средства поступают на лицевой счет, открытый в органах Федерального казначейства, и в дальнейшем подлежат обязательному перечислению в доход соответствующего бюджета на счет 121002440 "Расчеты с финансовыми органами по поступлениям в бюджет от реализации материальных запасов"	130405340	120904660	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н
5. Погашена виновным лицом недостача материальных запасов денежными средствами в безналичном порядке в рамках деятельности, приносящей доход	220101510	220904660	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н
6. Учреждением списана с бюджетного бухгалтерского учета сумма недостачи материальных запасов при отсутствии конкретных виновников, а также при отказе во взыскании судом	140101172	120904660	План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н

В целях организации документооборота, обеспечивающего количественный учет и сохранность

материальных запасов, приказом руководителя учреждения утверждаются лица, на которых возлагается ответственность за сохранность и движение материальных запасов, правильное и своевременное оформление операций по их приобретению, оприходованию на склад, выдачу, возврат, обмен и выбытие.

По результатам инвентаризации иногда принимаются неправильные решения, противоречащие законодательству и приводящие к злоупотреблениям: сокрытие недостачи под видом пересортицы; списание недостач на затраты производства (в рамках деятельности, приносящей доход) или на другие счета вместо взыскания с виновных лиц. При контроле следует использовать решения инвентаризационных комиссий, отраженные в протоколах этих комиссий, записи по счетам бюджетного бухгалтерского учета в журналах операций или машинограммах.

Проверка поступления материальных запасов и их оценки. Способы поступления материальных ценностей:

- от поставщиков (по договорам поставки);
- путем разовых операций приобретения подотчетными лицами;
- безвозмездно;
- в порядке централизованного снабжения;
- из собственных производств по выпуску готовой продукции, конструкций, деталей и других материальных ценностей и др.

Материальные запасы принимаются к бюджетному учету по фактической стоимости.

Определение фактической стоимости приобретения материальных запасов в зависимости от способа поступления показано в табл. 3.12.

Таблица 3.12. Оценка материальных запасов

Способ поступления	Оценка
Приобретение за плату у поставщиков	Сумма фактических затрат, связанных с приобретением данных активов
Изготовление самим учреждением	Сумма фактических затрат, связанных с изготовлением данных активов
Получение по договору дарения	Текущая рыночная стоимость на дату принятия к бюджетному учету, а также суммы, уплачиваемые учреждением за доставку материальных запасов и их приведение в состояние, в котором они пригодны к использованию
Безвозмездное получение от учреждений, подведомственных: разным главным распорядителям бюджетных средств одного уровня бюджета (а также от государственных и муниципальных организаций); одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств; от учреждений бюджетов разных уровней бюджетной системы РФ	Фактическая стоимость, а также суммы, уплачиваемые учреждением за доставку материальных запасов и приведение их в состояние, в котором они пригодны к использованию
Не принадлежащие учреждению, но находящиеся в его пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора	Стоимость, предусмотренная в договоре

В фактическую стоимость материальных запасов, приобретенных за плату, включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику, с учетом сумм НДС, предъявленных учреждению поставщиками и подрядчиками (кроме их приобретения (изготовления) в рамках деятельности, приносящей доход, облагаемой НДС, если иное не предусмотрено налоговым законодательством РФ);
- стоимость информационных и консультационных услуг, таможенные пошлины и иные платежи, связанные с приобретением материальных запасов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные запасы, в соответствии с условиями договора;
- суммы, уплачиваемые за заготовку и доставку (транспортные услуги) материальных запасов до места их использования, включая страхование доставки;
- стоимость работ по доведению материальных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанные с их использованием), и др.

Оценка материальных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, проводится в валюте РФ путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия запасов к бюджетному бухгалтерскому учету.

Фактическая стоимость материальных запасов уменьшается или увеличивается на суммовые разницы, образующиеся до принятия материальных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в валюте РФ (рублях) в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

В процессе ревизии проверяются:

- порядок бюджетного бухгалтерского учета операций поступления материальных запасов;
- регистрация транспортных, товарных и других документов, связанных с получением и оприходованием материальных запасов в журнале учета поступающих грузов;
- своевременность запросов по розыску непоступивших грузов;
- своевременность отметок об оплате счетов, отказе от акцепта, поступлении материальных запасов;
- наличие списка работников, уполномоченных получать ценности по доверенностям, выданным бухгалтерией;
- факты выдачи новых доверенностей должностным лицам, не отчитавшимся в использовании ранее полученных доверенностей, срок действия которых истек.

Выборочно изучается полнота оприходования материальных запасов. При этом ревизор сопоставляет данные счетов поставщиков с данными первичных документов на оприходование соответствующих материальных ценностей и отражение этих операций в журналах операций по счетам: 201.04 "Касса", 208.00 "Расчеты с подотчетными лицами", 201.01 "Безналичные денежные средства" и др.

Поступление материалов от заказчиков через подотчетных лиц оформляется в таком же порядке, что и при их поступлении от поставщиков, т.е. приходными ордерами.

Возврат материалов из производственных подразделений на склад оформляется накладными-требованиями.

Внутреннее перемещение материалов от одного материально ответственного лица к другому оформляется накладными-требованиями, меню-требованиями, ведомостями выдачи материальных

ценностей на нужды учреждения.

Прочее поступление материалов оформляется приходными ордерами, составляемыми на основании актов о ликвидации объектов основных средств, протоколов инвентаризационной комиссии и др.

В процессе ревизии материальных запасов проверяются:

- порядок выдачи доверенностей на получение материальных запасов и их отпуск по доверенностям, установленный действующим законодательством, а также наличие приказа на список должностных лиц, уполномоченных руководителем и главным бухгалтером учреждения подписывать доверенности;

- правильность оформления доверенностей и установления сроков их действия;

- правильность регистрации выданных доверенностей;

- возврат неиспользованных доверенностей;

- порядок сдачи доверенным лицом полученных ценностей на склад или соответствующему материально ответственному лицу.

Ревизия операций использования материальных запасов и их оценки. Выбытие материальных запасов становится следствием:

- отпуска в производство;

- отпуска сторонним организациям (продажи);

- безвозмездной передачи;

- недостачи, хищения и порчи;

- передачи в счет вклада в уставный капитал других организаций.

Списание (отпуск) материальных запасов возможно в оценке по фактической стоимости каждой единицы или по средней фактической стоимости.

Материальные запасы оцениваются по средней фактической стоимости по каждой группе (виду) запасов. Она исчисляется путем деления общей фактической стоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из средней фактической стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение текущего месяца на дату списания.

При ревизии отпуска материалов со склада ревизор выясняет, лимитируется ли расход материальных ценностей, по каким нормам рассчитывается потребность в материальных ценностях на производство и калькулирование себестоимости готовой продукции. Одновременно необходимо определить своевременность и правильность исчисления лимита отпуска материалов. Такая проверка проводится выборочно на основе данных о выпуске и действующих норм расхода материалов с учетом их остатка на начало месяца.

В процессе ревизии следует установить наличие приказа по учреждению о назначении должностных лиц - работников подразделений, которым поручено получать материальные ценности со складов, наличие на складах списков этих лиц и образцов их подписей. Проверяется также своевременность внесения коррективов в лимиты отпуска материальных ценностей при изменении производственной программы.

Подлежат отдельному изучению операции отпуска материальных ценностей сторонним организациям, в частности, проверяются целесообразность этих операций и условия договора продажи. Ревизор обращает внимание на разрешения на продажу материальных ценностей, условия продажи этих ценностей и ее результат. Для этого необходимы данные аналитического учета по счету 240101130 "Доходы от оказания платных услуг", а также данные первичных документов, которыми оформлены

операции, связанные с продажей.

Ревизор изучает документы по отпуску материальных ценностей. При этом сверяются данные расходных документов склада с данными пропусков на вывоз продукции и платежных документов, а также количественные данные по наименованиям материальных ценностей в соответствии с договором поставки, соглашением, заявкой с их количеством по расходным документам склада.

Злоупотребления в материальной сфере облегчаются их большим разнообразием, громоздкостью аналитического учета и в значительной степени неудовлетворительным его состоянием.

В практике ревизии известны следующие нарушения, связанные с операциями по заготовлению и приобретению материальных запасов:

- искажение данных первичных документов о фактическом количестве поступивших материальных запасов в целях их присвоения;

- фиктивное оприходование непоступивших материалов в целях присвоения денежных средств, предназначенных для их приобретения;

- хищение материалов, поступивших от поставщиков по железной дороге и через другие транспортные организации, которое возможно посредством составления фиктивных актов на недостачи грузов, учета поступивших грузов в составе материалов в пути, переадресовки поступающих грузов на другие станции с последующим их оформлением как утраченных, списания этих грузов с бюджетного бухгалтерского учета на основании отказа арбитража или суда в удовлетворении исков к поставщикам и транспортным организациям, а также из-за истечения срока исковой давности.

Такие неправомерные списания выявляются в результате сверки документов на непоступившие грузы с данными железной дороги, анализа решений суда об отказе в исках по недостаче и непоступлению грузов. При этом не исключены случаи действительного поступления грузов и необоснованности документов, представленных в суд, а также сознательное нарушение правил и сроков предъявления исков.

В процессе хранения материалов на складах возможны прямое и замаскированное хищения, накопление излишков для их последующего присвоения.

Прямое хищение у материально ответственных лиц может иметь временный характер до накопления перекрывающих его излишков материальных запасов.

Замаскированное хищение заключается в том, что есть надежный способ "перекрыть" возможные недостачи фиктивными приходными или расходными документами других мест хранения, с которыми существуют взаимоотношения. Действенным средством пресечь такую взаимную вырубку может стать сквозная инвентаризация. Злоупотребление раскрывается встречной сверкой расчетов с соответствующими организациями и экспертным анализом документов.

Накопление излишков материалов посредством неполного их отпуска получателям во многих случаях проводится в порядке сговора с ними и дележа полученной выгоды. Накопленные излишки вывозятся за пределы учреждения для продажи. В определенной мере обнаружению таких злоупотреблений способствует внезапная инвентаризация. Для облегчения этой процедуры целесообразна и выборочная проверка по важнейшим видам материалов, особенно по тем из них, которые легко (без возможной пересортицы) отделить от других близких к ним видов.

Ревизия мягкого инвентаря. В соответствии с Инструкцией по бюджетному учету в составе мягкого инвентаря учитываются:

- белье (рубашки, сорочки, халаты и т.п.);

- постельное белье и принадлежности (матрацы, подушки, одеяла, простыни, пододеяльники, наволочки, покрывала, спальные мешки и т.п.);

- одежда и обмундирование, включая спецодежду (костюмы, пальто, плащи, полушубки, платья, кофты, юбки, куртки, брюки и т.п.);

- обувь, включая специальную (ботинки, сапоги, сандалии, валенки и др.);
- спортивная одежда и обувь (костюмы, ботинки и др.);
- прочий мягкий инвентарь.

Мягкий инвентарь учитывается на счете 105.05 "Мягкий инвентарь", КОСГУ - 340 "Увеличение стоимости мягкого инвентаря" и КОСГУ - 440 "Уменьшение стоимости мягкого инвентаря".

Цель ревизии применительно к рассматриваемому участку бюджетного бухгалтерского учета заключается в контроле за соблюдением законодательства РФ при осуществлении учреждением операций с мягким инвентарем, их обоснованностью, наличием, движением и использованием этого инвентаря в соответствии с утвержденными нормами и сметами.

Остановимся на отдельных разделах ревизии мягкого инвентаря.

В процессе ревизии устанавливается:

- закреплен ли мягкий инвентарь за материально ответственными лицами;
- не хранятся ли на складе белье и обмундирование без фабричных этикеток;
- имеются ли на мягком инвентаре, находящемся в использовании, штампы с указанием наименования ревизуемого учреждения, а также штампы с указанием года его выдачи в носку, наименования или номера отделения, общежития и т.п.;
- обеспечивается ли отдельное хранение на складе нового и бывшего в употреблении белья.

При определении правильности планирования расходов на приобретение мягкого инвентаря нужно выяснить, учитывалось ли наличие белья, постельных принадлежностей, спецодежды и др. на складе и в эксплуатации в ревизуемом учреждении. Проверка правильности расходов на приобретение мягкого инвентаря начинается с его инвентаризации.

Мягкий инвентарь должен приниматься к учету на основании накладных поставщика. При наличии расхождений с данными документов поставщика составляется акт о приемке материалов.

При поступлении предметы мягкого инвентаря маркируются материально ответственным лицом в присутствии руководителя учреждения или его заместителя и работника бухгалтерии специальным штампом несмываемой краской без порчи внешнего вида предмета с указанием наименования учреждения, а при выдаче предметов в эксплуатацию проводится дополнительная маркировка с указанием года и месяца выдачи со склада.

Маркировочные штампы в соответствии с Инструкцией по бюджетному учету должны храниться у руководителя учреждения или его заместителя.

Поскольку маркировка мягкого инвентаря штампами должна обеспечить его сохранность и предотвратить злоупотребления, ревизор выясняет, где хранится штамп для маркировки мягкого инвентаря, оформлено ли приказом руководителя лицо, у которого должны храниться маркировочные штампы, есть ли к ним свободный доступ.

При проверке наличия нового мягкого инвентаря на складе целесообразно сопоставить цены, значащиеся на этикетках, с ценами, указанными в документах поставщика.

По документам банка, счетам поставщиков, приходным документам и данным складского и бухгалтерского учета ревизор устанавливает своевременность и полноту оприходования мягкого инвентаря. При этом нужно выяснить, не допускается ли передача мягкого инвентаря, поступившего в учреждение, непосредственно в пользование подразделений, минуя склад.

Если мягкий инвентарь производится в учреждении, ревизор по документам определяет соблюдение порядка оформления списания использованных материалов и оприходования изготовленного инвентаря.

Учет мягкого инвентаря ведется в книге (карточке) учета материальных ценностей. Книга применяется для учета в местах хранения мягкого инвентаря материально ответственными лицами. Учет ведется по наименованиям, сортам и количеству мягкого инвентаря. Для каждого наименования объекта учета отводятся отдельные страницы.

Бухгалтерия систематически осуществляет контроль за поступлением и расходованием мягкого инвентаря, находящегося на складе (в местах хранения), а также выполняет сверку данных по учету инвентаря с записями, ведущимися на складе. О результатах проверок должны быть сделаны записи на отведенной для этого странице в конце книги.

При ограниченном объеме наименований мягкого инвентаря учет можно вести в карточке учета материальных ценностей.

Бухгалтерские записи поступления в учреждение предметов мягкого инвентаря на счетах бюджетного бухгалтерского учета представлены в табл. 3.13.

Таблица 3.13. Бюджетный бухгалтерский учет поступления предметов мягкого инвентаря

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Приняты к бюджетному бухгалтерскому учету предметы мягкого инвентаря в оценке по фактической стоимости их приобретения при наличии дополнительных расходов (в рамках нескольких договоров). Фактические расходы, связанные с приобретением, сначала собираются в дебете счета 1(2) 10604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)"	1(2) 10505340	1(2) 10604440
2. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь собственного производства в оценке по фактической стоимости	1(2) 10505340	1(2) 10604440
3. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь, безвозмездно полученный по договору, распоряжению (извещению) от учреждений, подведомственных одному главному распорядителю (распорядителю) средств бюджетов, в том числе при централизованном снабжении	110505340	130404340
4. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости мягкий инвентарь, безвозмездно полученный учреждением в рамках движения объектов между учреждениями, подведомственными разным главным распорядителям (распорядителям) бюджетных средств одного уровня бюджета, одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств в рамках приносящей доход деятельности, а также полученный от государственных и муниципальных организаций, иных организаций (за исключением государственных и муниципальных), а также от физических лиц	110505340	140101180

5. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету в оценке по фактической стоимости мягкий инвентарь, безвозмездно полученный по договору от учреждений бюджетов других уровней	110505340	140101151
6. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь, приобретенный через подотчетное лицо, в оценке по фактической стоимости	1(2) 10505340	1(2) 20822660
7. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь в оценке по фактической стоимости, приобретенный за плату по договорам поставки и другим хозяйственным договорам, без дополнительных затрат	1(2) 10505340	1(2) 30222730
8. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь, ранее числившийся в составе "материалов в пути", при их приобретении по аккредитиву и переходе права собственности в момент отгрузки поставщиком	1(2) 10505340	1(2) 10703440
9. Принят к бюджетному бухгалтерскому учету мягкий инвентарь, поступивший в учреждение в натуральной форме при возмещении ущерба, причиненного виновным лицом	110505340	140101172
10. Приняты к бюджетному бухгалтерскому учету излишки мягкого инвентаря, оприходованные на склад учреждения по результатам инвентаризации, утвержденным в установленном порядке, в оценке по текущей рыночной стоимости	1(2) 10505340	1(2) 40101180

Заметим, что в эксплуатацию (пользование) предметы мягкого инвентаря выдаются в соответствии с типовыми нормами бесплатной выдачи спецодежды, спецобуви и других средств индивидуальной защиты, утвержденными приказами Минздравсоцразвития России.

Предметы мягкого инвентаря (специальная, форменная одежда и др.) подлежат возврату в следующих случаях:

- по окончании срока носки;
- при увольнении работника;
- при переводе работника на другую работу, для которой выдача спецодежды не предусмотрена.

Мягкий инвентарь выдается в эксплуатацию по ведомости выдачи материальных ценностей на нужды учреждения. Выдача специальной одежды и обуви наряду с оформлением ведомости сопровождается соответствующими записями в личной карточке учета выдачи средств индивидуальной защиты.

Операции по перемещению мягкого инвентаря между материально ответственными лицами в учреждении отражаются путем изменения указания материально ответственного лица в карточке количественно-суммового учета материальных ценностей на основании требования-накладной.

Выбытие мягкого инвентаря оформляется актом о списании мягкого и хозяйственного инвентаря. Акт применяется для списания мягкого инвентаря независимо от стоимости. Он составляется комиссией, назначенной приказом (распоряжением) руководителя учреждения. Списание производится при полной

изношенности предметов. Акт оформляется в двух экземплярах: первый экземпляр направляется в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица.

Работник обязан сдать на склад пригодную для дальнейшего использования спецодежду. Прием спецодежды на склад оформляется приходным орденом в двух экземплярах.

Если при увольнении работник сдал спецодежду, срок носки которой не истек, то комиссия учреждения определяет процент ее износа. При повторной выдаче спецодежды, бывшей в употреблении, срок ее носки исчисляется с учетом установленного процента износа.

При повторной выдаче спецодежды выполняется запись в личной карточке работника с пометкой "б/у" (бывшая в употреблении).

Дежурная спецодежда может выдаваться работникам в коллективное пользование. Дежурная спецодежда выдается ответственному лицу, о чем делается запись на отдельной карточке с пометкой "дежурная".

Особое внимание при ревизии уделяется проверке списания предметов мягкого инвентаря.

Определение непригодности и решение вопроса о списании мягкого инвентаря осуществляются в учреждении постоянно действующей комиссией, назначенной приказом (распоряжением) руководителя. Нужно убедиться, что члены комиссии действительно принимали участие в осмотре списанных предметов, уничтожении (путем сожжения) маркировочных штампов, отборе и взвешивании части пригодного для починки мягкого инвентаря, а также ветоши для уборки помещений и других целей.

В присутствии комиссии списанный мягкий инвентарь уничтожается (режется, рвется и т.д.) и превращается в ветошь. При этом штампы, нанесенные ранее на мягкий инвентарь при его приеме к учету и выдаче в эксплуатацию, отрезаются.

Ветошь, пригодная для использования в хозяйственных целях, принимается на склад по приходному орденом с указанием веса, затем отпускается в подразделения и используется для уборки помещений.

Ветошь принимается к учету в условной оценке (например, 1 руб. за 1 кг) и отражается в бюджетном бухгалтерском учете проводкой по дебету счета 110506340 "Увеличение стоимости прочих материальных запасов" и кредиту счета 140101180 "Прочие доходы".

Важно проверить списание предметов мягкого инвентаря до истечения срока их носки. Сроки носки (эксплуатации) спецодежды, предметов мягкого инвентаря исчисляются со дня их фактической выдачи в эксплуатацию.

Необходимо изучить расход предметов, которые не маркируются при передаче в эксплуатацию, и установить факты преждевременного их списания.

Проводки по операциям выбытия из учреждения предметов мягкого инвентаря на счетах бюджетного бухгалтерского учета систематизированы в табл. 3.14.

Таблица 3.14. Бюджетный бухгалтерский учет выбытия предметов мягкого инвентаря

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Списан с бюджетного бухгалтерского учета мягкий инвентарь в результате продажи по соответствующим хозяйственным договорам	1(2) 40101172	1(2) 10505440
2. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря на основании	140101272	110505440

оправдательных документов		
3. Списана с бюджетного бухгалтерского учета на основании оправдательных документов фактическая стоимость пришедших в негодность предметов мягкого инвентаря	210604340	210505440
4. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря в результате чрезвычайных обстоятельств	140101273	110505440
5. Произошло внутреннее перемещение предметов мягкого инвентаря между подразделениями учреждения. Отражается в соответствующих регистрах аналитического учета путем изменения материально ответственного лица	1(2) 10505340	1(2) 10505340
6. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря в результате недостачи, выявленной при инвентаризации	140101172	110505440
7. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря, безвозмездно переданных учреждениям своего ведомства	130404340	110505440
8. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря, безвозмездно переданных учреждениям, подведомственным другому главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств одного уровня бюджета; одному главному распорядителю (распорядителю) бюджетных средств в рамках приносящей доход деятельности, а также государственным и муниципальным организациям	140101241	110505440
9. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря, безвозмездно переданных организациям, за исключением государственных и муниципальных	140101242	110505440
10. Списана с бюджетного бухгалтерского учета фактическая стоимость предметов мягкого инвентаря, безвозмездно переданных учреждениям бюджета другого уровня	140101251	110505440

Ревизия операций с мягким инвентарем заканчивается проверкой организации ремонта мягкого инвентаря, расходов по его проведению и порядка их списания.

Работодатель за счет собственных средств обязан организовать надлежащие хранение и уход: своевременную химчистку, стирку, дегазацию, дезактивацию, дезинфекцию, обезвреживание, сушку, а также ремонт и замену предметов мягкого инвентаря. Если в учреждении нет технической возможности для проведения мероприятий по уходу, они выполняются организацией, привлекаемой со стороны по гражданско-правовому договору.

Расходы на ремонт мягкого инвентаря лимитируются. Расходы на стирку белья, ремонт обуви и одежды планируются не выше установленных норм на контингент учащихся, студентов, проживающих в общежитиях, или исходя из среднего расхода, сложившегося на одного ребенка в детских учреждениях. Расходы на стирку белья можно определять по среднему показателю расходов за предыдущие годы. При стирке белья в централизованных прачечных сумму расходов определяют по оплаченным счетам.

Фактические расходы на стирку, сушку, дезинфекцию, ремонт мягкого инвентаря отражаются следующими проводками:

- **в рамках бюджетной деятельности** - по дебету счета 140101225 "Расходы на услуги по содержанию имущества" и кредиту счета 130208730 "Увеличение кредиторской задолженности по оплате работ, услуг по содержанию имущества";

- **в рамках деятельности, приносящей доход**, - по дебету счета 210604340 "Увеличение стоимости изготовления материалов, готовой продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 230208730 "Увеличение кредиторской задолженности по оплате работ, услуг по содержанию имущества".

Ревизия горюче-смазочных материалов. В составе горюче-смазочных материалов (ГСМ) учитываются все виды топлива, горючего и смазочных материалов. Это дрова, уголь, торф, бензин, мазут, керосин, автол и др. Остановимся на некоторых разделах ревизии применительно к ГСМ.

ГСМ могут приобретаться путем покупки талонов, которые относятся к денежным документам, за наличные деньги через подотчетных лиц и в безналичном порядке по пластиковым картам.

В случае приобретения ГСМ на автозаправочной станции (АЗС) за наличные деньги приказом руководителя учреждения должны быть утверждены:

- список водителей, имеющих право на получение наличных денег под отчет на приобретение ГСМ;
- сроки, на которые могут выдаваться подотчетные суммы;
- сумма наличных денежных средств на месяц (или другой период), необходимая для приобретения ГСМ.

Водители, приобретающие ГСМ за наличные деньги, должны представить в учреждение кассовый чек АЗС.

Списание стоимости приобретенного за наличный расчет топлива на расходы учреждения, минуя счета учета материальных ценностей, не допускается.

При ведении бюджетного учета операций приобретения ГСМ по безналичному расчету с использованием пластиковых топливных карт и талонов на бензин следует учитывать момент перехода права собственности на ГСМ согласно условиям договора поставки нефтепродуктов: после передачи талонов или пластиковых карт либо после заправки автомобиля.

Особенности бюджетного учета полученных талонов на ГСМ определяются видом талонов: литровые с указанием вида топлива и литража, рублевые с указанием суммы, на которую можно произвести заправку.

Указание на кассовом чеке, выдаваемом на АЗС, стоимости нефтепродукта при косвенной безналичной оплате необязательно.

Аналитический учет талонов на бензин ведется по их видам (марке бензина) в карточке учета средств и расчетов.

Талоны на ГСМ от поставщика материально ответственное лицо получает по доверенности. Талоны принимаются к учету по накладной и хранятся в кассе учреждения как денежные документы на основании приходного ордера. Ревизор должен проверить наличие талонов и авансового отчета, составленного материально ответственным лицом, к которому должен прилагаться второй экземпляр накладной (либо копия).

Выдача талонов под отчет оформляется расходными кассовыми ордерами. Аналитический учет талонов ведется в карточке учета средств и расчетов, а синтетический - в журнале по прочим операциям.

В целях сохранности выданных топливных карт учреждениям рекомендуется выдавать их водителям под расписку в ведомости учета приема и выдачи топливных карт. В ведомости фиксируются реквизиты топливной карты, дата ее выдачи (возврата), фамилии, имена, отчества водителей.

Приобретение ГСМ по договору поставки происходит, как правило, в учреждениях с большим парком машин, имеющих возможность их хранения. В этом случае ГСМ принимаются к бюджетному учету на основании накладной и акцептованного счета-фактуры поставщика.

Следующее, на что нужно обратить внимание при проверке, - это правильность расходования ГСМ и соблюдение требований к оформлению путевого листа.

Требования к заполнению обязательных реквизитов путевого листа утверждены Приказом Минтранса России от 18 сентября 2008 г. N 152 "Об утверждении обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов".

ГСМ списываются на основании путевых листов в пределах установленных Норм расхода топлив и смазочных материалов на автомобильном транспорте.

Нормы расхода топлива устанавливаются для каждой марки и модификации автомобилей. Кроме того, учитываются время года, численность населения населенного пункта, в котором эксплуатируется автомобиль, и прочие факторы, которые могут повлиять на расход ГСМ.

Для автомобилей, не указанных в названных Нормах, а также в случае отклонения от установленных законодательством норм, нормы расхода устанавливаются по результатам контрольных замеров, проведенных комиссией учреждения на основании приказа руководителя. Результаты контрольного замера оформляются актом, который служит основанием для приказа об утверждении нормы расхода топлива.

Нормы расхода топлива устанавливаются на каждое автотранспортное средство и утверждаются приказом руководителя учреждения.

Фактический расход определяется по показаниям приборов и сверяется с данными путевого листа автомобиля, который выписывается уполномоченным лицом учреждения перед началом рабочего дня.

Остаток неизрасходованных ГСМ должен в конце месяца подтверждаться актом снятия остатков.

Бухгалтерские записи по отражению в бюджетном бухгалтерском учете учреждения операций поступления и расходования ГСМ представлены в табл. 3.15.

Таблица 3.15. Бюджетный бухгалтерский учет ГСМ

Содержание хозяйственной операции	Основание	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение ГСМ за наличный расчет			
1. Сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц учреждения по выданным им под отчет денежным средствам на приобретение ГСМ	Расходный кассовый ордер	120822560	120104610
2. Приняты к бюджетному учету ГСМ, приобретенные водителем учреждения	Авансовый отчет и чеки контрольно-кассовой	110503340	120822660

	техники (ККТ)		
3. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках бюджетной деятельности	Путевой лист	140101272	110503440
4. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках внебюджетной деятельности	Путевой лист	210604440	210503440
Приобретение ГСМ по талонам, имеющим стоимостное выражение			
5. Приняты к бюджетному учету (в кассу учреждения) топливные талоны на ГСМ	Приходный кассовый ордер, акт приема-передачи талонов	120105510	130222730
6. Погашена задолженность поставщику за топливные талоны денежными средствами в безналичном порядке	Платежное поручение	1(2) 30222830	130405340 220101610
7. Сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц учреждения по выданным им под отчет топливным талонам на приобретение ГСМ	Расходный кассовый ордер	120822560	120105610
8. Учреждением приняты к бюджетному учету ГСМ, приобретенные водителем учреждения по топливным талонам	Авансовый отчет с приложенными корешками талонов	110503340	120822660
9. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках бюджетной деятельности	Путевой лист	140101272	110503440
10. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках внебюджетной деятельности	Путевой лист	210604440	210503440
Приобретение ГСМ по талонам, имеющим количественное выражение (указано количество топлива без цены)			
11. Погашена задолженность поставщику за топливные талоны денежными средствами в безналичном порядке (перечислен аванс)	Платежное поручение	1(2) 20622560	130405340 220101610
12. Приняты на забалансовый учет топливные талоны на ГСМ по учетной цене 1 руб. за один талон	Акт приема-передачи талонов	03	

13. Сформирована дебиторская задолженность подотчетных лиц учреждения по выданным им под отчет топливным талонам на приобретение ГСМ. В аналитическом учете меняется лишь материально ответственное лицо (МОЛ)	Приказ руководителя учреждения	03 (МОЛ)	03 (МОЛ)
14. Принято к бюджетному учету топливо, приобретенное водителем по топливным талонам и залитое в баки	Корешки талонов и чеки ККТ	110503340	130222730
15. Уменьшена задолженность перед поставщиком за топливные талоны на суммы ранее перечисленного ему аванса	Бухгалтерская справка	1(2) 30222830	1(2) 20622660
16. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках бюджетной деятельности	Путевой лист	140101272	110503440
17. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках внебюджетной деятельности	Путевой лист	210604440	210503440
18. Списаны с забалансового учета использованные водителем учреждения топливные талоны	Акт о списании бланков строгой отчетности		03
Приобретение ГСМ по топливным пластиковым картам			
19. Приняты к бюджетному учету приобретенные топливные пластиковые карты	Акт приема-передачи топливных карт, накладная	210503340	230222730
20. Принято к бюджетному учету топливо, приобретенное водителем учреждения по топливным пластиковым картам и залитое в баки	Акт приема-передачи топлива	210503340 "Топливо в баке"	210503340 "Топливо по карте"
21. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках бюджетной деятельности	Путевой лист	140101272	110503440 "Топливо в баке"
22. Списана с бюджетного учета стоимость ГСМ, израсходованных водителем учреждения в рамках внебюджетной деятельности	Путевой лист	210604340	210503440 "Топливо в баке"

1. Какие нормативные правовые акты используются при ревизии объектов основных средств:

- а) Бюджетный кодекс РФ, ПБУ 6/01 "Учет основных средств";
- б) Налоговый кодекс РФ, Методические указания по учету основных средств;
- в) Инструкция по бюджетному учету, ОКОФ?

2. К объектам основных средств учреждений относятся:

- а) объекты сроком использования более 12 месяцев стоимостью более 3 000 руб.;
- б) объекты сроком использования более 12 месяцев стоимостью более 20 000 руб.;
- в) объекты сроком использования более 12 месяцев независимо от стоимости.

3. При проверке сохранности основных средств устанавливается:

- а) полнота и своевременность оприходования объектов основных средств;
- б) закрепление основных средств за материально ответственными лицами;
- в) своевременное начисление амортизационных отчислений.

4. Регистром синтетического учета НМА является:

- а) журнал по прочим операциям;
- б) журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- в) инвентарная карточка учета нематериальных активов.

5. В процессе ревизии операций с основными средствами ревизор установил, что некоторые инвентарные карточки отсутствуют. Каковы будут его дальнейшие действия:

- а) выяснить причины отсутствия инвентарных карточек;
- б) завести инвентарные карточки;
- в) предложить восстановить аналитический пообъектный учет основных средств?

6. Акты и заключения специализированных государственных инспекций изучаются ревизором при проверке списания объектов основных средств вследствие:

- а) физического износа;
- б) безвозмездной передачи;
- в) стихийных бедствий.

7. Учреждение, приняв к учету здание стоимостью 500 000 руб., определило для него срок полезного использования 30 лет и начисляет в течение этого периода амортизацию линейным способом. Общая сумма начисленных амортизационных отчислений отражается в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов, Главной книге и отдельной строкой в балансе с ее включением в итог актива баланса. Какое нарушение выявлено ревизией:

- а) срок полезного использования не соответствует требованиям Постановления Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы";
- б) для данной группы основных средств амортизация должна начисляться в размере 100%;

в) общая сумма накопленной амортизации не должна включаться в итог баланса?

8. Какие расходы в рамках бюджетной деятельности не увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств:

а) расходы по НДС;

б) расходы по содержанию имущества;

в) расходы на модернизацию и реконструкцию объекта основных средств?

9. Срок полезного использования НМА, не определенный законодательством и производителем, устанавливается в расчете:

а) 10 лет;

б) 20 лет;

в) 30 лет.

10. Проверка ревизором НМА выявила, что на счете "Нематериальные активы" числится сумма 120 000 руб. Ревизор изучил договор о передаче прав в рамках бюджетной деятельности. В разделе "Предмет договора" значится: "Передается на машинном носителе экземпляр программного обеспечения и права на его использование". В разделе "Стоимость" значится "120 000 руб., в том числе НДС - 20 000 руб.". В акте ревизор должен отметить:

а) правомерность оформления проверенной операции;

б) завышение суммы, числящейся на счете "Нематериальные активы" (120 000 руб. вместо 100 000 руб.);

в) неправомерность учета компьютерной программы в составе НМА.

11. Стоимость объектов НМА, полученных учреждением по договору дарения (безвозмездно), определяется на основе:

а) рыночной стоимости на дату принятия к бюджетному бухгалтерскому учету;

б) остаточной стоимости на дату принятия к бюджетному бухгалтерскому учету;

в) восстановительной стоимости на дату принятия к бюджетному бухгалтерскому учету.

12. Взаимозачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается:

а) у разных материально ответственных лиц по материальным ценностям одного и того же наименования;

б) у одного и того же материально ответственного лица по материальным ценностям разных наименований;

в) у одного и того же материально ответственного лица по материальным ценностям одного и того же наименования.

13. Обязательно ли заключение договоров о полной материальной ответственности с материально ответственными лицами:

а) не обязательно;

б) по решению руководителя учреждения;

в) обязательно.

14. В каких случаях НДС включается в первоначальную стоимость приобретаемого мягкого инвентаря:

- а) данный вопрос обязательно согласовывается с налоговым органом;
- б) в рамках бюджетной деятельности учреждения;
- в) в рамках деятельности, приносящей доход?

15. Документ для ведения аналитического учета амортизационных отчислений по НМА носит название:

- а) инвентарной карточки;
- б) журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;
- в) оборотной ведомости.

16. Документ для ведения аналитического учета медикаментов носит название:

- а) ведомости аналитического учета материальных запасов;
- б) оборотной ведомости по нефинансовым активам;
- в) карточки количественно-суммового учета.

17. При проверке списания в расход всех видов топлива, горючего и смазочных материалов проверяются данные:

- а) лимитно-заборных карт;
- б) требований-накладных;
- в) путевых листов.

18. Акт о списании мягкого и хозяйственного инвентаря применяется для списания мягкого инвентаря:

- а) стоимостью от 3 000 до 10 000 руб.;
- б) независимо от стоимости;
- в) стоимостью до 500 МРОТ.

19. При проверке аналитического учета продуктов питания данные накопительной ведомости по приходу и расходу продуктов питания сверяются с данными:

- а) карточек количественно-суммового учета материальных ценностей;
- б) оборотной ведомости по нефинансовым активам;
- в) журнала операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов.

20. Целью ревизии ГСМ является:

- а) плановая проверка наличия и расходования ГСМ и надлежащего оформления путевых листов;
- б) осуществление контроля за соблюдением законодательства РФ при совершении учреждением операций с ГСМ, их обоснованностью, соответствием использования утвержденным нормам и

нормативам;

в) правильность отражения и раскрытия информации о ГСМ в бухгалтерской отчетности.

21. Приобретение ГСМ за наличные денежные средства отражается в бюджетном бухгалтерском учете записью:

а) Д-т сч. 110503340 К-т сч. 130222730;

б) Д-т сч. 140101272 К-т сч. 110503440;

в) Д-т сч. 110503340 К-т сч. 120822660.

22. Аналитический учет фактических затрат учреждения на реконструкцию объекта основных средств ведется:

а) в ведомости аналитического учета расходов;

б) в журнале операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;

в) многографной карточке.

23. Задолженность покупателя за проданное имущество в рамках деятельности, приносящей доход, отражается бухгалтерской записью:

а) Д-т сч. 120901560 К-т сч. 140101172;

б) Д-т сч. 240101172 К-т сч. 220503660;

в) Д-т сч. 220509560 К-т сч. 240101172.

24. Списание с бюджетного бухгалтерского учета автомашины, пришедшей в негодность (при не полностью начисленной сумме амортизации), оформляется записью:

а) Д-т сч. 120509560 К-т сч. 140101172

Д-т сч. 140101172 К-т сч. 110105410;

б) Д-т сч. 110405410 К-т сч. 110105410

Д-т сч. 140101172 К-т сч. 110105410;

в) Д-т сч. 110405410 К-т сч. 110105410.

25. При проведении инвентаризации материальных запасов инвентаризационные описи (сличительные ведомости) должны составляться:

а) по отдельным наименованиям запасов;

б) по местам хранения этих запасов;

в) по материально ответственным лицам.

26. В процессе ревизии операций с материальными запасами была проведена инвентаризация по одному материально ответственному лицу. По объектам, находящимся в учреждении на хранении, составлена отдельная инвентаризационная опись. Выявленные недостачи и излишки в результате пересортицы оформлены сличительной ведомостью. Произведен зачет недостачи излишками у данного материально ответственного лица по разным наименованиям ценностей. Нарушения:

а) инвентаризация должна была проводиться не по материально ответственному лицу, а по отдельным наименованиям запасов;

б) объекты, находящиеся в учреждении на хранении, должны быть включены в общую инвентаризационную опись;

в) нельзя производить зачет недостачи излишками по разным наименованиям ценностей.

27. Бланки строгой отчетности учитываются на забалансовых счетах бюджетного учреждения:

а) в оценке по фактической стоимости приобретения;

б) в условной оценке;

в) в оценке по стоимости, устанавливаемой приказом руководителя для каждого вида бланков строгой отчетности.

28. Регистром синтетического учета объектов основных средств является:

а) книга учета основных средств;

б) журнал операций по выбытию и перемещению нефинансовых активов;

в) оборотная ведомость по нефинансовым активам.

29. Срок полезного использования объектов основных средств в целях начисления амортизационных отчислений определяют:

а) исходя из рекомендаций, содержащихся в документах поставщика, входящих в комплектацию объекта имущества;

б) на основании решения комиссии учреждения по поступлению и выбытию основных средств, принятого с учетом ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

в) в расчете на 20 лет, но не более срока деятельности учреждения.

30. Учреждением принятие к бюджетному бухгалтерскому учету излишков мягкого инвентаря, оприходованного на склад по результатам инвентаризации, оформляется бухгалтерской проводкой:

а) Д-т сч. 110505340 К-т сч. 140101180 - в оценке по фактической стоимости приобретения;

б) Д-т сч. 110505340 К-т сч. 1401.01180 - в оценке по текущей рыночной стоимости;

в) Д-т сч. 110505340 К-т сч. 140101172 - в оценке по текущей рыночной стоимости.

31. Учреждение учет расходов на стирку, ремонт и другой уход за мягким инвентарем в бюджетной деятельности отражает записью:

Д-т сч. 110505340 К-т сч. 130222730;

Д-т сч. 110601340 К-т сч. 130208730;

Д-т сч. 140101225 К-т сч. 130208730.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите нормативный документ, которым нужно руководствоваться при отнесении объектов к основным средствам.

2. Перечислите источники информации, которые используются при проверке правильности принятия объектов основных средств к бюджетному учету.

3. Назовите регистр учета, в котором отражается выбытие объектов основных средств.
4. Перечислите первичные документы, предусмотренные законодательством и используемые при оформлении операций поступления объектов основных средств и НМА.
5. На что должен обратить внимание ревизор при проверке начисления амортизационных отчислений по НМА?
6. Назовите документ, в котором ведется аналитический учет НМА.
7. Назовите документ, в котором ведется аналитический учет мягкого инвентаря.
8. Какие объекты учитываются в составе материальных запасов?
9. Перечислите типовые первичные документы, используемые при оформлении операций поступления материальных запасов.
10. Перечислите типовые первичные документы, используемые при оформлении операций выбытия материальных запасов.
11. Как определяется фактическая стоимость материальных запасов, полученных учреждением по договору дарения?
12. Какое значение имеет своевременность, правильность проведения и оформления результатов инвентаризации для сохранности материальных запасов?
13. Имеет ли значение для сохранности материальных ценностей подбор и расстановка материально ответственных лиц?
14. Назовите способы оценки материальных запасов при их отпуске в производство.
15. В каких регистрах ведется аналитический учет продуктов питания?
16. Какой проводкой ветошь принимается к бюджетному бухгалтерскому учету?
17. Перечислите регистры аналитического учета специальной одежды.
18. Назовите коды КОСГУ, по которым учитываются операции списания нефинансовых активов.
19. Назовите коды КОСГУ, по которым учитываются операции списания ГСМ в рамках бюджетной и внебюджетной деятельности.
20. Назовите коды КОСГУ, по которым учитываются операции оприходования материалов, полученных от разборки объектов основных средств.
21. На каких счетах бюджетного бухгалтерского учета отражаются фактические расходы, связанные с приобретением нефинансовых активов?
22. Назовите формы отчетности учреждения, в которых отражается информация о нефинансовых активах.
23. Какие применяются основные санкции за нецелевое использование средств?
24. На каком этапе исполнения бюджета можно применить блокировку расходов бюджета?
25. Дайте определение и перечислите типичные признаки нецелевого использования бюджетных средств по подстатье 222 "Транспортные расходы".
26. Что является нецелевым использованием бюджетных средств по подстатье 211 "Оплата труда"?

27. Что подразумевается под нецелевым использованием бюджетных средств по командировочным расходам?

Глава 4. РЕВИЗИЯ ФИНАНСОВЫХ АКТИВОВ

4.1. Ревизия кассовых операций

4.2. Ревизия операций с безналичными денежными средствами

4.3. Ревизия расчетов с дебиторами по доходам

4.4. Ревизия расчетов с подотчетными лицами

4.1. Ревизия кассовых операций

Кассовые и другие операции с денежными средствами проверяются в сплошном порядке.

Кассовые операции отражаются практически во всех разделах бюджетного бухгалтерского учета, например в учете расчетов с подотчетными лицами, доходов, расчетов с поставщиками, прочими кредиторами. Следовательно, при ревизии практикуется обязательная встречная проверка кассовых документов с взаимосвязанными первичными документами по другим участкам бюджетного учета.

Цель ревизии кассовых операций заключается в контроле соблюдения законодательства РФ при осуществлении учреждением операций с наличными денежными средствами, их обоснованности и сохранности наличных денежных средств.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете наличных денежных средств и являющихся источниками информации при ревизии:

- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт";
- Постановление Правительства РФ от 6 мая 2008 г. N 359 "О порядке осуществления наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "О порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49;
- Указание ЦБ РФ от 11 марта 2014 г. N 3210-У "О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства";

- Правила организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденные Советом директоров Банка России 5 января 1998 г. N 14-П;

- Указание Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя".

К документам, используемым при ревизии наличных денежных средств учреждения, относятся, в частности:

- заявление на получение денежных чековых книжек;
- денежный чек;
- заявка на получение наличных денег;
- карточка учета лимитов бюджетных обязательств;
- книга учета выданных раздатчикам денег на выплату заработной платы, денежного довольствия и стипендий;
- приходный кассовый ордер;
- расходный кассовый ордер;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
- расчет лимита наличия денег в кассе;
- инвентаризационная опись (сличительная ведомость) бланков строгой отчетности и денежных документов;
- инвентаризационная опись наличных денежных средств;
- ведомость на выдачу денежных средств из кассы под отчет;
- платежная ведомость;
- кассовая книга;
- журнал операций по счету "Касса";
- журнал по прочим операциям;
- баланс главного распорядителя (распорядителя), получателя средств бюджета.

К основным направлениям проверки можно отнести следующие:

- обеспечение условий хранения и сохранности наличных денег и других ценностей в кассе и при их доставке из банка;
- соблюдение порядка хранения чековых книжек, выписки чеков и получения по ним денег;
- выполнение правил документального оформления операций по приходу и выдаче денежных средств из кассы;
- соблюдение лимита кассовой наличности;
- своевременность и полнота оприходования полученных из банков наличных денежных средств и выручки;

- своевременность и полнота сдачи денежных средств из кассы на лицевой (банковский) счет учреждения;

- состояние учета кассовых операций, ведение кассовой книги и книг аналитического учета денежных документов, бланков строгой отчетности, других активов, хранящихся в кассе;

- соблюдение предельного размера расчетов наличными деньгами.

Проверка условий хранения и сохранности наличных денег и других ценностей в кассе и при их доставке из банка. Ревизия кассовых операций начинается с внезапной инвентаризации наличных денег, денежных документов и бланков строгой отчетности, хранящихся в кассе учреждения. Такая инвентаризация проводится при участии кассира и главного бухгалтера (или заместителя главного бухгалтера). Если по болезни и другим уважительным причинам кассир не может присутствовать при проверке кассовой наличности, то назначается специальная комиссия в составе руководителя, главного бухгалтера, временно исполняющего обязанности кассира, ревизора и представителя коллектива, не связанного с бухгалтерским учетом.

До пересчета кассовой наличности кассир в присутствии ревизора составляет на момент ревизии отчет о кассовых операциях. В отчет включаются данные из имеющихся в кассе, надлежаще оформленных приходных и расходных кассовых ордеров и других документов. Кассир дает расписку типовой формы о том, что все приходные и расходные документы включены в отчет и к моменту ревизии не оприходованных и не списанных в расход денег не имеется. Составленный кассиром отчет после проверки ревизором передается в бухгалтерию.

Аналогичные процедуры осуществляются в отношении денежных документов и бланков строгой отчетности, хранящихся в кассе, т.е. определяются их остатки на дату проведения инвентаризации.

К денежным документам относятся: оплаченные талоны на бензин и масла, на питание и т.п., полученные извещения на почтовые переводы, почтовые марки и марки государственной пошлины, оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, турбазы и др. Денежные документы учитываются на счете 201.05 "Денежные документы".

В составе бланков строгой отчетности учитываются квитанционные книжки, аттестаты, дипломы, бланки удостоверений, бланки трудовых книжек и вкладыши в них, квитанции строгой отчетности и др. Бланки строгой отчетности учитываются на забалансовом счете 03 "Бланки строгой отчетности" в условной оценке, например 1 руб. за один бланк. Оплата договоров на приобретение и изготовление бланков строгой отчетности относится на подстатью 226 "Прочие работы, услуги".

После составления отчета пересчитываются предъявленные кассиром наличные деньги, денежные документы и бланки строгой отчетности, имеющиеся в кассе.

Заявления кассира о наличии в кассе денежных средств и других ценностей, не принадлежащих учреждению, во внимание не принимаются. При подсчете фактического наличия денег расписки и неоформленные документы в остаток наличности не принимаются.

В виде исключения разрешается зачитывать в качестве наличных денег суммы, выплаченные по платежным ведомостям, по которым выдача денежных средств еще не закончена. Все предъявленные кассиром частные расписки и другие незаконные документы перечисляются в акте инвентаризации кассы с указанием, когда, кому, для какой цели, сколько и по чьему распоряжению (без разрешения) выданы деньги.

Наличные деньги нужно просчитывать поштучно по купюрам, пачки денег обязательно распечатывать и проверять в них количество денег прямым счетом. Закончив пересчет наличных денег, ревизор проверяет наличие в кассе денежных документов (марок, путевок в дома отдыха и санатории, проездных билетов и др.), а также бланков строгой отчетности.

Фактические остатки денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности следует сопоставлять с остатками по данным бюджетного бухгалтерского учета. Если выявлена недостача или излишек, то кассир обязан представить письменное объяснение причин расхождений.

Ревизор определяет достоверность представленных объяснений, а руководитель учреждения обязан принять меры к взысканию с кассира выявленной недостачи денежных средств.

Согласно Трудовому кодексу РФ (далее - ТК РФ) работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб, под которым подразумевается реальное уменьшение или ухудшение наличного имущества работодателя, а также необходимость для него произвести дополнительные затраты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

В рассматриваемом случае ущерб заключается в уменьшении сумм денежных средств и других активов, хранящихся в кассе, на сумму их недостачи.

ТК РФ предусматривает два вида материальной ответственности за ущерб, причиненный работодателю: ограниченную и полную материальную ответственность.

Ограниченная материальная ответственность заключается в обязанности работника возместить причиненный прямой действительный ущерб, но не свыше установленного законом максимального предела (среднего месячного заработка работника).

Перечень случаев полной материальной ответственности работников установлен ст. 243 ТК РФ <1>.

<1> Письменные договоры о полной материальной ответственности могут заключаться только с работниками и на выполнение видов работ, которые предусмотрены Перечнем должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности за недостачу вверенного имущества, утвержденным Постановлением Министерства труда и социального развития РФ от 31 декабря 2002 г. N 85.

Таким образом, согласно действующему законодательству кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех ценностей, находящихся в кассе, и возмещает ущерб, причиненный учреждению, из своих средств. В связи с этим сумма недостачи относится на счет кассира, а сумма излишка приходится.

Далее проверяется соблюдение условий, обеспечивающих сохранность денежных средств.

В приложении N 3 к Порядку ведения кассовых операций даны единые требования для обеспечения надежной сохранности наличных денежных средств и ценностей, а также к помещениям касс хозяйствующих субъектов и оборудованию, а именно:

- помещение кассы должно быть изолированным от других служебных и подсобных помещений;
- располагаться на промежуточных этажах многоэтажных зданий. В двухэтажных зданиях кассы размещаются на верхних этажах. В одноэтажных зданиях окна кассового помещения оборудуются внутренними ставнями;
- иметь капитальные стены, прочные перекрытия пола и потолка, надежные внутренние стены и перегородки;
- закрываться на две двери (внешнюю, открывающуюся наружу, и внутреннюю, изготовленную в виде стальной решетки, открывающейся в сторону внутреннего расположения кассы);
- оборудоваться специальным окошком для выдачи денег;
- располагать исправным огнетушителем;
- иметь сейф (металлический шкаф) для хранения денег и ценностей, в обязательном порядке прочно прикрепленный к строительным конструкциям пола и стены стальными ершами. Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты. Учтенные дубликаты

ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках и др. хранятся у руководителя учреждения. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем учреждения, ее результаты фиксируются в акте.

При обнаружении утраты ключа руководитель учреждения сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

В приложении N 2 к Порядку ведения кассовых операций даны рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке.

При приеме на работу и назначении на должности, связанные с ведением кассовых операций, обслуживанием средств охранно-пожарной сигнализации, охраной и транспортировкой денежных средств, либо периодическом привлечении лиц к указанным работам рекомендуется обращаться в органы внутренних дел и медицинские учреждения для получения сведений об этих лицах. К таким работам не допускаются лица, ранее привлекавшиеся к уголовной ответственности за умышленные преступления, судимость за которые не погашена или не снята в установленном порядке, а также лица, страдающие хроническими и психическими заболеваниями, нарушающие общественный порядок и т.п.

Руководитель учреждения должен предоставить кассиру охрану при транспортировке денежных средств и ценностей из учреждений банков или сдаче в них, в случае необходимости - транспортное средство. При транспортировке денежных средств запрещается:

- разглашать маршрут движения и размер суммы доставляемых денежных средств и ценностей;
- допускать в салон транспортного средства лиц, не назначенных руководителем учреждения для их доставки;
- следовать пешком, попутным или общественным транспортом;
- посещать магазины, рынки и другие подобные места;
- выполнять какие-либо поручения и любым иным образом отвлекаться от доставления денег и ценностей по назначению.

Результаты внезапной инвентаризации кассовой наличности оформляются промежуточным актом (Приложение 4).

Ревизуя кассовые операции, необходимо установить соблюдение кассовой дисциплины и порядка ведения кассовых операций, достоверность, законность и целесообразность совершенных операций с наличными деньгами. В связи с этим проверяется правильность оформления документов, по которым совершались операции получения и выдачи наличных денежных средств.

При проверке необходимо установить, все ли кассовые приходные и расходные ордера и другие документы заполнены четко, ясно, без помарок (подчистки и исправления в этих документах не допускаются) и погашены путем наложения штампов "Получено" или "Оплачено" с указанием даты и подписаны кассиром.

Кассовые приходные и расходные документы имеют отдельную порядковую нумерацию. Пропуск номеров, обнаруженный при проверке, может свидетельствовать о случаях уничтожения документов для сокрытия нарушений, поэтому каждый такой случай подлежит отдельному изучению. Нарушение нумерации кассовых ордеров также можно выявить по данным журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Проверяется наличие на платежных ведомостях разрешительных надписей на выплату денег с указанием срока выплаты, а в самих ведомостях - расписки лиц, получивших деньги. При выдаче денежных средств по доверенности выясняется, есть ли в платежной ведомости соответствующая запись и приложена ли сама доверенность к ведомости. Особое внимание необходимо уделять достоверности подписей руководителя, кассира и получателей денег.

Ревизия депонированных сумм осуществляется по данным платежной (расчетно-платежной) ведомости, в которой против фамилий работников, не получивших деньги, должен стоять штамп (либо

написано от руки) "Депонировано". Далее ревизор определяет наличие составленного реестра депонированных сумм и наличие надписи в конце ведомости о фактически выплаченных и депонированных суммах. Необходимо также проверить сдачу депонированных денежных средств в обслуживающий банк.

Поступление и выдача наличных денег учреждения учитываются в кассовой книге. Каждое учреждение ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного учреждения.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетами кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. На первых и вторых экземплярах листов проставляются одинаковые номера.

Подчистки, неоговоренные исправления и изъятие листов из кассовой книги не допускаются. Внесенные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера учреждения. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера учреждения.

В современных условиях кассовая книга ведется автоматизированным способом, и тогда ее листы формируются в виде машинограммы "Вкладной лист кассовой книги". Одновременно с ней создается машинограмма "Отчет кассира". Оба документа готовятся к началу следующего рабочего дня, должны иметь одинаковое содержание и содержать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги <1>.

<1> В целях обеспечения хранения информации в условиях комплексной автоматизации бюджетного учета (письмо Минфина России от 1 февраля 2006 г. N 02-14-10а/187) необходимо обеспечить формирование на бумажных носителях регистров бюджетного учета, утвержденных Приказом Минфина России от 23 сентября 2005 г. N 123н "Об утверждении регистров бюджетного учета".

В процессе ревизии необходимо установить факты выполнения обязанностей кассира бухгалтерами и другими работниками, которым делегировано право подписи кассовых документов и которые ведут учет кассовых и банковских операций или связанных с учетом расчетов с рабочими и служащими, разными дебиторами и кредиторами. Такое "совместительство" не допускается правилами совершения и учета операций с наличными денежными средствами.

В ревизионной практике известны, например, такие злоупотребления:

- оплата фиктивных счетов или документов, изъятых из архива прошлых периодов и использованных вторично;
- подделки подписей получателей денег;
- изменение текста документов и оттисков печати, штампа;
- включение в платежные документы подставных лиц;
- увеличение сумм выплачиваемой заработной платы, отпускных, премий;
- неоприходование денег, полученных кассиром по чекам в банке, выручки от продажи материалов, оказания услуг.

При контроле выплаты денежных средств по платежным ведомостям необходимо выборочно проверить, все ли внесенные в них лица являются работниками ревизуемого учреждения, нет ли среди них подставных лиц. Такие факты можно обнаружить, сопоставляя фамилии лиц, внесенных в ведомости, с данными учета личного состава.

Обоснованность сумм, выплачиваемых каждому работнику учреждения, и итоговой суммы по платежной ведомости в целом определяется путем сличения этих данных с соответствующими данными расчетной ведомости. Если в расчетной ведомости указан общий итог без подразделения по платежным

ведомостям, то изучают общую сумму всех платежных ведомостей за данный период. Правильность суммы итогов платежных ведомостей устанавливают путем прямого подсчета, а затем сверяют ее с итогом графы расчетной ведомости "К выдаче".

Этой проверке сопутствует проверка выплаченных сумм отдельным лицам (особенно депонентам) с последующим выяснением достоверности подписей получателей, дополнительно включенных к оплате сумм, подчисток, неоговоренных исправлений, некачественно оформленных доверенностей и т.д. Если возникли сомнения, то нужно выполнить соответствующие встречные проверки и получить по интересующим вопросам объяснения у должностных лиц.

Ревизия целевого использования поступивших в кассу денег. Проверка проводится по данным заявки на получение наличных денежных средств, составляемой бюджетным учреждением. В заявке указываются серия, номер и дата денежного чека, номер лицевого счета получателя средств, должность, фамилия, имя и отчество представителя получателя средств, на которого выписан денежный чек, данные паспорта или иного удостоверяющего личность документа, показатели бюджетной классификации РФ, соответствующие целям получения наличных денег по данному денежному чеку, и суммы.

Можно воспользоваться данными ведомости о поступлении и расходе наличных денег, составляемой при ревизии кассовых операций. Основанием для формирования этой ведомости служат данные уведомлений о лимитах бюджетных обязательств, заявок на получение наличных денежных средств, отчетов кассира и приложенных к ним документов, а также журнала операций по счету "Касса". На основании этой ведомости можно сделать выводы не только об использовании наличных денег по целевому назначению, но и о полноте взносов, поступивших и неиспользованных суммах, соблюдении установленного лимита остатка денег в кассе и др.

Ведомость должна быть подписана ревизором и главным бухгалтером ревизуемого учреждения. Составление такой ведомости занимает значительное время, поэтому целесообразно дать задание главному бухгалтеру о подготовке необходимых сведений к определенному времени. Ревизор должен проверить их сплошным образом или выборочно.

На основе данных, приведенных в ведомости, ревизор выясняет, в какие месяцы заработная плата и премии выплачивались из прочих источников поступления наличных денег, а также причины таких заимствований наличных денег и лиц, распорядившихся их выплатить. Одновременно устанавливаются причины использования наличных денег из других источников на командировочные и хозяйственные нужды и лица, разрешившие такие расходы.

Проверка соблюдения порядка хранения чековых книжек, выписки чеков и получения по ним денежных средств. Хранение чековых книжек, выписка чеков и получение по ним денег осуществляются по определенному стандарту в соответствии с законодательством РФ, а именно:

- все записи в чеке выполняются от руки чернилами или шариковой ручкой черного или синего цвета;

- сумма, проставленная в денежном чеке цифрами, должна совпадать с суммой, указанной прописью;

- наличие на денежном чеке расписки лица, на имя которого выдан чек, в получении денег и данных его документа, удостоверяющего личность.

В связи с этим ревизору нужно выяснить, что наличные денежные средства, полученные учреждением, расходуются на цели, указанные в чеке. Поправки в тексте чека не допускаются.

Если допущена ошибка при составлении чека, то его перечеркивают и на нем проставляют надпись "Аннулирован".

Испорченный чек остается в чековой книжке. Затем заполняется новый (следующий по номеру) чек.

Корешки оплаченных и испорченных чеков, а также испорченные чеки должны храниться в делах бухгалтерии учреждения не менее трех лет.

При закрытии лицевых счетов, открытых учреждению в органах Федерального казначейства (расчетного счета в банке), учреждение обязано возвратить в Федеральное казначейство или банк полученные им ранее чековые книжки с корешками использованных денежных чеков и оставшимися неиспользованными чеками. При этом должно быть составлено заявление в произвольной форме, в котором указываются номера подлежащих возврату неиспользованных чеков.

Проверка соблюдения лимита наличных денежных средств в кассе. Учреждение вправе хранить в кассе наличные денежные средства в пределах лимитов, установленных обслуживающими банками или органами федерального казначейства. Лимит устанавливается ежегодно всем учреждениям независимо от их организационно-правовой формы и сферы деятельности, имеющим кассу и осуществляющим расчеты наличными денежными средствами.

Для установления лимита в учреждении в банк представляется документ - "Расчет на установление учреждению лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу".

Лимиты остатка распорядителей и получателей средств федерального бюджета, открывших лицевые счета в органах Федерального казначейства, определяются учреждениями Банка России или уполномоченными кредитными организациями органам Федерального казначейства с учетом указанных распорядителей и получателей средств федерального бюджета. Расчет на установление лимита остатка кассы в этом случае представляется органами Федерального казначейства с учетом указанных распорядителей и получателей средств федерального бюджета, открывших лицевые счета в органах Федерального казначейства в установленном порядке.

Если учреждение не представило расчет на установление лимита, то он считается равным нулю.

В процессе проверки исполнения утвержденных лимитов ревизор просматривает отчеты кассира.

Превышение установленного лимита допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы, пособий, стипендий и проч.

При обнаружении превышения лимита к учреждению могут быть применены штрафные санкции согласно КоАП РФ.

Проверка своевременности и полноты возврата денег в банк. Наличные денежные средства, поступающие в кассы учреждений за выполненные работы, оказанные услуги, а также депонированные суммы подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета учреждений.

Денежная наличность сдается непосредственно в кассы учреждений банков или через объединенные кассы при учреждениях. Наличные деньги могут сдаваться учреждениями на договорных условиях через инкассаторские службы учреждений банков или специализированные инкассаторские службы, имеющие лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей.

Порядок и сроки сдачи наличных денежных средств устанавливаются обслуживающими учреждениями банков каждому хозяйствующему субъекту по согласованию с ними.

Своевременность и полнота сдачи кассовой наличности проверяется путем сопоставления даты и суммы, указанных в квитанциях банка о приеме денег и выписках банка по счетам, с датой окончания массовых выплат, указанной в разрешительной надписи на платежных ведомостях, суммой депонированных заработной платы, пособий и стипендий, другими невыплаченными суммами, а также с датой и суммой денег, оприходованных в кассу по прочим поступлениям.

Упомянутые суммы должны быть внесены в банк (органы казначейства) на следующий день по окончании массовых выплат денежных средств.

Проверка соблюдения действующих правил расчетов наличными деньгами. Расчеты наличными денежными средствами в Российской Федерации между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и гражданином, ведущим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в рамках одного договора, заключенного между ними, могут проводиться в размере,

не превышающем 100 тыс. руб.

Соблюдение действующих правил расчетов наличными денежными средствами проверяется при анализе содержания кассовых документов. Оправдательными документами для таких расходов служат счета мелкооптовых баз и специализированных магазинов, копии товарных чеков, выдаваемых магазинами. Можно также сопоставить данные документы с первичными документами на оприходование приобретенных подотчетными лицами основных средств, материальных запасов при принятии их в эксплуатацию.

Если ревизор выявит нарушения кассовой дисциплины, то соответствующие должностные лица обязаны представить объяснения о причинах допущенных ими нарушений.

Проверка полноты и своевременности оприходования наличных денежных средств, полученных из банка. Такая проверка осуществляется путем сверки сумм по каждому чеку (идентичные суммы записаны в корешках чеков и выписках банка, органов Федерального казначейства с указанием кода бюджетной классификации).

Для снижения трудоемкости работы и обеспечения полноты ревизии рекомендуется накапливать необходимые сведения в специальной ведомости формы, приведенной в табл. 4.1.

Таблица 4.1

N чека	Дата выписки чека	Сумма	Дата получения денег согласно выписке банка	Оприходовано по кассе			Отклонения	
				дата	номер ордера	сумма	в днях	в сумме

В ведомость вносятся данные всех чеков в порядке возрастания номеров. Записываются также номера испорченных и аннулированных чеков, которые должны быть приклеены к корешкам и погашены надписью "Аннулировано". Против номера такого чека в ведомости делается отметка "Аннулирован".

При обнаружении фактов неоприходования денег или несоответствия даты получения денег, указанной в выписке банка из расчетного счета, дате их оприходования по отчету кассира выясняются причины этого и устанавливаются виновные лица, которые должны представить ревизору письменное объяснение.

Денежные средства в кассу учреждений могут поступать с банковских (лицевых) счетов, от подотчетных лиц (при возврате ими неиспользованных подотчетных сумм), в возмещение причиненного ущерба, от покупателей и заказчиков.

Необходимо проверить полноту оприходования выручки от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг. Для этого сверяют записи в приходных кассовых ордерах, кассовой книге с договорами на продажу, накладными, счетами.

Ревизор изучает также выполнение норм законодательства о применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при расчетах наличными денежными средствами. Прием в кассу денежных средств от физических лиц может оформляться бланками строгой отчетности - квитанциями без применения ККТ либо приходными кассовыми ордерами с чеками ККТ.

ККТ, используемая учреждениями, должна быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета, исправна, опломбирована в установленном порядке, а также должна иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме. Учреждения, использующие ККТ для учета выручки, должны вести книгу кассира-операциониста, в которой учитываются показания счетчика контрольно-кассовой машины на начало и конец рабочего дня и сумма поступившей за день выручки. Для определения полноты оприходования выручки в данном случае ревизор устанавливает идентичность сумм контрольной ленты, книги кассира-операциониста и кассовой книги.

Одновременно с проверкой полноты оприходования полученных из банка денег проверяется достоверность кассового учета наличных денег, внесенных в банк на счета ревизуемого учреждения. Для этого составляется отдельная ведомость, в которой указываются дата и номер расходного кассового ордера, номер и дата квитанции банка о приеме денежных средств, сумма и дата выписки банка, в которой отражено поступление денег (табл. 4.2).

Таблица 4.2

N квитанц ии	Дата выписки квитанции	Сумма	Дата получения денег согласно выписке банка	Сдано в банк из кассы			Отклонения	
				дата	номер ордера	сумма	в днях	в сумме

Изучая движение наличных денежных средств, ревизор должен просчитать правильность оборотов по приходу и расходу денег по отчетам кассира и выведенных остатков.

Обороты по кассовой книге сопоставляются с оборотами за соответствующие дни в журнале операций по дебету и кредиту счета 201.04 "Касса".

Особенно тщательно проверяются кассовые операции по расходу наличных денег, списываемых на счета расходов без последующего представления отчетов об использовании этих средств.

Проверка правильности отражения кассовых операций на счетах бюджетного бухгалтерского учета. Такой контроль осуществляется на протяжении всей ревизии при рассмотрении первичных кассовых документов и отчетов кассира, в которых указывается корреспонденция счетов бюджетного бухгалтерского учета.

Бухгалтерские записи систематизированы в таблице и представлены в Приложении 5.

Далее определяется правильность группировки сумм, относимых на соответствующие счета, что предшествует сопоставлению бухгалтерских проводок в учетных регистрах. Для этого выполняется встречная проверка:

- суммы, учтенные по дебету счета 201.04 "Касса", сопоставляются с суммами по кредиту корреспондирующих счетов в соответствующих учетных регистрах (журналах операций с безналичными денежными средствами (счета: 201.01 "Денежные средства учреждения на банковских счетах", 304.05 "Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами", 201.02 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении"), расчетов с подотчетными лицами (счет 208.00 "Расчеты с подотчетными лицами"), дебиторами по доходам (счета: 205.03 "Расчеты по доходам от оказания платных услуг", 205.09 "Расчеты по доходам от реализации активов", 205.10 "Расчеты по прочим доходам" и др.);

- операции, отраженные по кредиту счета 201.04 "Касса", сопоставляются с корреспондирующими счетами по дебету в соответствующих учетных регистрах (журналах операций с безналичными денежными средствами (счета: 201.01 "Денежные средства учреждения на банковских счетах", 304.05 "Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами", 201.02 "Денежные средства учреждения во временном распоряжении"), расчетов с подотчетными лицами (счет 208.00 "Расчеты с подотчетными лицами"), с персоналом по оплате труда (счет 302.01 "Расчеты по заработной плате"))).

Среди известных в ревизионной практике нарушений ведения операций с наличными денежными средствами можно отметить:

- недостачу или излишек денег в кассе;
- нарушение требований заполнения реквизитов документов;

- несвоевременное оприходование поступивших в кассу денег;
- хищение денежных средств путем должностных подлогов;
- превышение лимита остатка денежной наличности в кассе;
- игнорирование требования о проведении инвентаризации;
- наличные расчеты с юридическими лицами сверх установленного предела;
- отсутствие обязательства кассира о полной материальной ответственности;
- нецелевое расходование наличных денежных средств.

Возможны и явные нарушения, например излишнее списание кассовой наличности при повторном использовании одних и тех же документов, в результате неправильного подсчета итогов в кассовых документах, списания сумм без оснований, а также искажение бухгалтерских проводок.

4.2. Ревизия операций с безналичными денежными средствами

Цель ревизии операций с безналичными денежными средствами заключается в определении правомерности, в том числе целевого характера, эффективности и экономичности использования денежных средств на банковских, лицевых, валютных и других счетах учреждений.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете безналичных денежных средств и являющихся источниками информации при ревизии:

- Бюджетный кодекс РФ;
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Федеральный закон от 21 июля 2005 г. N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд";
- Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Приказ Минфина России от 14 августа 1995 г. N 88 "О порядке формирования, ведения учета и составления отчетности об использовании средств Государственного фонда борьбы с преступностью";
- Порядок осуществления федеральными бюджетными учреждениями операций со средствами, полученными от приносящей доход деятельности, утвержденный Приказом Минфина России от 1 сентября 2008 г. N 88н;

- Приказ Министерства финансов РФ, Федерального казначейства от 29 декабря 2012 г. N 24н "О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства";

- Приказ Федерального казначейства от 10 октября 2008 г. N 8н "О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и порядке осуществления органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов";

- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств Центрального банка Российской Федерации от 19 июня 2012 г. N 383-П,;

- письмо Федерального казначейства от 24 октября 2006 г. N 42-2.4-06/136 "Об отражении в бюджетном учете и отчетности операций по перечислению средств на покупку иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации с лицевых счетов получателей средств федерального бюджета".

К документам, используемым при ревизии безналичных денежных средств учреждения, относятся:

- выписка о движении денежных средств по соответствующим счетам с приложенными к ним документами (книжками денежных и расчетных чеков, копиями платежных поручений, требованиями, инкассовыми поручениями и др., заявлениями на выставление аккредитивов и проч.);

- объявление на взнос наличными;

- журнал операций с безналичными денежными средствами;

- баланс исполнения бюджета главного распорядителя (распорядителя) и получателя бюджетных средств.

При ревизии по данному направлению сначала необходимо установить, какие счета открыты учреждению, и провести проверку по всем лицевым счетам.

Ревизия начинается с изучения суммы входящего остатка на 1-е число месяца, 1-е число ревизуемого периода. Нужно убедиться также в полноте и подлинности выписки из счетов в банке, принятой к бюджетному бухгалтерскому учету бухгалтерией.

Полнота выписок банка по всем видам счетов определяется по построчной нумерации выписок и переносу остатков. Если конечный остаток денежных средств в предыдущей выписке соответствует начальному остатку в последующей, то это свидетельствует о наличии всех выписок по данному счету. Если окажется, что части выписок в делах учреждения нет, следует получить в банке (казначействе) заверенные копии.

Достоверность выписок определяется как по внешним признакам (наличие необходимых реквизитов, подписей, штампов банка и т.д.), так и путем встречной проверки в банке. На всех выписках должен быть штамп банка.

Исправления в выписках заверяются подписью главного бухгалтера и гербовой печатью банка. Встречной проверке обязательно подвергаются выписки, имеющие подчистки и исправления, не подтвержденные банком.

За ревизией выписок следует ревизия достоверности всех проведенных через банк (казначейство) операций из счетов в банке, т.е. их соответствия подлинным документам. Известны случаи, когда документы подделывались или прилагались к выпискам не полностью, что давало возможность, применяя ложную корреспонденцию счетов, скрывать в учете серьезные нарушения.

При возникновении сомнений в подлинности документов (отсутствие банковского штампа, исправление перечисленных сумм, наименования получателя денег и даты совершения операций) требуется встречная проверка платежных документов в банке и у контрагента. Одновременно с проверкой

достоверности операций и подлинности банковских документов рассматривается правильность корреспонденции счетов в учетных регистрах.

Обязанность ревизора заключается в установлении также правильности и обоснованности перечисления денежных средств за товарно-материальные ценности. Необходимо изучить порядок регистрации платежных поручений, чтобы выяснить, нет ли подписанных незаполненных чеков и др.

При ревизии безналичных расчетов необходимо определить, действительно ли причитались организациям и лицам переведенные суммы, чем вызваны такие расчеты. Для этого сверяются суммы, указанные в платежных документах, с данными выписки банка и бухгалтерскими проводками по счету 302.00 "Расчеты по принятым обязательствам".

Убедившись в правильности таких записей, по приходным документам проверяют полноту и правильность оприходования нефинансовых активов. В случае сомнения в подлинности документов или достоверности операций следует провести встречную проверку у поставщиков продукции. Выявленные при встречных проверках расхождения оформляются актами (справками).

Ревизуя расходные банковские документы, необходимо сгруппировать в отдельной ведомости данные обо всех оплаченных штрафах, неустойках и других платежах, связанных с нарушением договорных условий, что позволит впоследствии установить полноту их отражения на соответствующих счетах и принятые учреждением меры по взысканию с виновных лиц сумм причиненного ущерба.

При ревизии банковских операций нужно обратить особое внимание на расходы по статьям сметы, по которым допущен перерасход.

При ревизии операций по аккредитивам следует сверить остатки (сальдо) сумм и обороты по выпискам банка с аналогичными данными в регистрах бюджетного бухгалтерского учета. Одновременно выясняется, предусмотрена ли эта форма расчетов договором.

Затем проверяется своевременность расходования и возврата неиспользованных аккредитивов, а также оприходования материальных ценностей, поступивших от поставщиков, счета которых были оплачены с аккредитивов.

При ревизии операций с денежными средствами в иностранной валюте (бухгалтерские записи представлены в табл. 4.3) следует обратить внимание на источники поступления валюты (выручка, безвозмездная помощь на проведение каких-либо мероприятий и др.) и основания для расходования валютных средств, а также на формирование и учет курсовых разниц.

Таблица 4.3. Бюджетный бухгалтерский учет операций с иностранной валютой

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Поступили денежные средства главному распорядителю, распорядителю и получателю для осуществления платежей в иностранной валюте в соответствии с бюджетной росписью	120107510	120103610
2. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма положительной курсовой разницы по поступившим на счет главного распорядителя, распорядителя и получателя денежным средствам в иностранной валюте	120107510	140101171
3. Принята к бюджетному бухгалтерскому учету сумма отрицательной курсовой разницы по поступившим на счет главного распорядителя,	140101171	120107610

распорядителя и получателя денежным средствам в иностранной валюте		
4. Погашена дебиторская задолженность по суммам бюджетных кредитов, выданным другим бюджетам бюджетной системы РФ в иностранной валюте, с учетом начисленных по ним процентов, штрафов, пеней	120107510	120702640
5. Приняты к бюджетному бухгалтерскому учету суммы процентов, начисленных на остатки денежных средств на банковских счетах в иностранной валюте и зачисленных на валютный счет. Предварительно составляется бухгалтерская проводка на сумму начисления данных процентов на основании договора банковского счета: Д-т сч. 120502560 "Увеличение дебиторской задолженности по доходам от собственности" К-т сч. 140101120 "Доходы от собственности"	120107510	120502660
6. Перечислены денежные средства с валютного счета в доход бюджета	120103510	120107610
7. Учреждением сформирована дебиторская задолженность в сумме авансов (предварительной оплаты), выданных за материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы	120600560	120107610
8. Погашена денежными средствами в иностранной валюте кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам за оказанные услуги, выполненные работы	1(2) 30200830	1(2) 20107610
9. Перечислено со счета вознаграждение банку за проведение операций с иностранной валютой	140101226	120107610

Учет операций движения денежных средств в иностранной валюте ведется в валюте РФ (рублях) по курсу Банка России на дату совершения операций в иностранной валюте. Денежные средства в иностранной валюте переоцениваются на дату совершения операций в иностранной валюте и на отчетную дату.

Необходимо проверить отдельное ведение учета по валютным средствам. Поступление и расходование наличных денежных средств в иностранной валюте учитывается на отдельных листах кассовой книги по видам иностранной валюты.

Операции движения денежных средств на счете отражаются в журнале операций с безналичными денежными средствами на основании документов, приложенных к выпискам банка с валютных счетов.

4.3. Ревизия расчетов с дебиторами по доходам

Цель ревизии расчетов с дебиторами по доходам заключается в установлении правомерности и эффективности использования средств федерального бюджета при осуществлении расчетов с покупателями за продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с дебиторами за продукцию, выполненные работы, оказанные услуги и являющихся источниками информации при проведении ревизии:

- Гражданский кодекс РФ, глава 34 "Аренда";
- Правила оказания платных образовательных услуг, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 5 июля 2001 г. N 505;
- Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 122-ФЗ "О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним";
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт";
- Федеральный закон от 22 августа 1996 г. N 125-ФЗ "О высшем и послевузовском профессиональном образовании";
- Федеральный закон от 4 декабря 2007 г. N 329-ФЗ "О физической культуре и спорте в Российской Федерации";
- Закон РФ от 9 октября 1992 г. N 3612-1 "Основы законодательства Российской Федерации о культуре";
- Закон РФ от 10 июля 1992 г. N 3266-1 "Об образовании";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49.

К документам, используемым при ревизии данного участка бюджетного бухгалтерского учета в учреждении, относятся, в частности:

- договор аренды (имущественного найма);
- заявление о государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества;
- договоры купли-продажи, выполнения работ, оказания услуг;
- табель учета посещаемости детей дошкольных учреждений;
- списки детей, занимающихся в кружках и секциях, карточки учета средств и расчетов;
- заявление плательщика и справка органа Федерального казначейства;
- журнал операций по расчетам с дебиторами по доходам;

- инвентаризационная опись расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами;

- бюджетная отчетность.

Виды доходов, получаемых учреждениями, систематизированы и представлены в Приложении 6.

Ревизия расчетов с дебиторами включает в себя проверку:

- наличия необходимых договоров, расчетных документов, табелей учета посещаемости детей дошкольных учреждений, списков детей, занимающихся в кружках и секциях, актов сверки расчетов, документов о проведении взаимозачетов и т.д.;

- соответствия данных первичных документов учетным данным, взаимного соответствия данных аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности;

- инвентаризации расчетов в соответствии с учетной политикой учреждения;

- мероприятий по взысканию дебиторской задолженности;

- своевременности списания просроченной задолженности;

- правомерности и своевременности признания в бухгалтерском учете прекращения обязательств неденежными формами расчетов (зачетом, векселями, уступкой права требования и т.д.).

При ревизии расчетов необходимо установить:

- причины расхождений данных учета и данных актов сверок;

- суммы дебиторской задолженности, задолженности с истекшим сроком исковой давности, числящейся в учете;

- причины возникновения существенных сумм задолженности.

Целесообразно также проанализировать структуру дебиторской задолженности в динамике по отчетным периодам текущего года либо за несколько предыдущих лет.

При ревизии нужно оценить состояние расчетной дисциплины, законность операций, связанных с образованием дебиторской задолженности, достоверность учетных данных и порядок ее списания с бюджетного бухгалтерского учета, своевременность взыскания задолженности.

При ревизии расчетов с дебиторами по доходам необходимо установить тождество данных аналитического учета и данных на счетах в Главной книге и в балансе. Следует проверить данные карточек учета средств и расчетов и журнала операций расчетов с дебиторами по доходам.

После определения состояния дебиторской задолженности ревизор должен изучить данные аналитического учета задолженности в целях:

- выяснения правильности ее отнесения на каждый аналитический счет счета 205.00 "Расчеты по доходам", а именно: 205.01 "Расчеты с плательщиками налоговых доходов"; 205.02 "Расчеты с плательщиками по доходам от собственности"; 205.03 "Расчеты по доходам от оказания платных услуг"; 205.09 "Расчеты по доходам от реализации активов" и др.;

- установления характера, причин, срока возникновения задолженности, фактов пропуска сроков исковой давности и выявления должностных лиц, допустивших такие факты;

- оценки достоверности учетных данных о наличии дебиторской задолженности, числящейся длительное время без движения, и выполнения правил сверки взаимных расчетов.

В процессе ревизии дебиторской задолженности по доходам рекомендуется составить справку, данные которой характеризуют задолженность в отдельности. Фрагмент формы справки представлен в табл. 4.4.

Таблица 4.4

Справка о дебиторской задолженности по _____

 (наименование организации, учреждения)
 за _____ год

(тыс. руб.)

N п/п	Наименование дебиторов	Дата возникновения задолженности	Причина образования задолженности	Сумма		Меры, принятые для погашения задолженности	Заключение ревизора
				Д-т	К-т		

Подписи:

представитель
комиссии

представитель ревизуемой
организации

Излишне уплаченные суммы налогов и других платежей органы Федерального казначейства возвращают плательщикам на основании решений налоговых органов, распоряжений администраторов поступлений в бюджет о возврате поступлений плательщику. Ошибочно уплаченные суммы, по которым нет возможности идентификации в качестве доходов бюджетов, возвращаются на основании заявления плательщика и справки органа Федерального казначейства (код формы 0512090).

Порядок признания безнадежными ко взысканию и списания недоимки и задолженности пени по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды регламентируется Правительством РФ.

На практике нередко обязательства по оплате поставленной продукции (оказанных услуг, выполненных работ) не исполняются в предусмотренные договором сроки вследствие неплатежеспособности, реорганизации или ликвидации покупателя. При этом на счетах расчетов образуются сомнительные долги.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность учреждения, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями: залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и возможностью удержания имущества должника, а также иными гарантиями, предусмотренными законодательством или договором.

Сомнительные долги выявляются инвентаризацией дебиторской задолженности и оформляются инвентаризационной описью расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами.

Инвентаризационная опись содержит сведения по дебиторской задолженности, наименование дебитора, номер счета бюджетного учета, общую сумму задолженности по балансу, в том числе подтвержденной дебиторами, не подтвержденной дебиторами, с истекшим сроком исковой давности.

Бухгалтерия учреждения обязана обеспечить контроль структуры просроченной дебиторской задолженности и вести работу по ее взысканию. Финансовыми способами воздействия на дебиторов по взысканию задолженности являются составление актов сверки задолженности, применение штрафных санкций, предложения о проведении взаимозачетов, продажа задолженности, инициация процедуры банкротства неплатежеспособного дебитора. Если срок исковой давности истек и взыскать дебиторскую задолженность, несмотря на принятые учреждением-кредитором меры, не представляется возможным, то такая задолженность подлежит списанию с бюджетного бухгалтерского учета. Соответствующие бухгалтерские проводки представлены в табл. 4.5.

Таблица 4.5. Бухгалтерские проводки по списанию дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Учреждением признаны текущие расходы, обусловленные списанием дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности:		
- задолженность по доходам	140101173	120500660
- задолженность по расходам	140101273	120600660, 120800660

Списание задолженности не может служить основанием для аннулирования долга. Она продолжает учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания:

Д-т сч. 04 "Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов".

Суммы, полученные в погашение этой задолженности, списываются с кредита счета 04 "Списанная задолженность неплатежеспособных дебиторов" и подлежат перечислению в доход соответствующего бюджета. Аналитический учет по счету 04 ведется в карточке учета средств и расчетов с указанием фамилии, имени и отчества должника или реквизитов юридических лиц.

Бухгалтерские проводки представлены в табл. 4.6: в рамках внебюджетной деятельности - так, как это нужно делать по мнению автора, в рамках бюджетной деятельности - в соответствии с Инструкцией по бюджетному учету.

Таблица 4.6. Бухгалтерские проводки по учету полученной дебиторской задолженности, списанной ранее с бюджетного бухгалтерского учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Учреждением признаны в учете доходы, обусловленные возвратом списанной ранее дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	220600560, 220800560	240101173
2. Одновременно дебиторская задолженность списывается с забалансового учета		04
3. Приняты к учету поступившие суммы денежных	220101510	220600660,

средств в погашение дебиторской задолженности в безналичном порядке (наличными в кассу учреждения)	(220104510)	220800660
4. Учреждением признана в учете задолженность бюджету, обусловленная возвратом списанной ранее дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	120600560, 120800560	130305730
5. Одновременно дебиторская задолженность списывается с забалансового учета		04
6. Погашена задолженность перед бюджетом на поступившие суммы в погашение дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности	130305830	120500660, 120600660, 120800660

При проверке расчетов с дебиторами могут быть выявлены следующие нарушения:

- несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- отсутствие инвентаризации (сверки) расчетов;
- несоответствие ГК РФ договоров с дебиторами по доходам;
- погашение дебиторской задолженности сверх утвержденной сметы (в соответствии с БК РФ - нецелевое использование средств федерального бюджета);
- запущенность аналитического учета дебиторской задолженности;
- недостоверность данных о дебиторской задолженности в бухгалтерской отчетности.

4.4. Ревизия расчетов с подотчетными лицами

Цель ревизии расчетов с подотчетными лицами заключается в определении правомерности и эффективности использования средств федерального бюджета при расчетах с подотчетными лицами.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с подотчетными лицами и являющихся источниками информации при ревизии:

- Трудовой кодекс РФ;
- Указ Президента РФ от 18 июля 2005 г. N 813 "О порядке и условиях командирования федеральных государственных гражданских служащих";
- Федеральный закон от 22 мая 2003 г. N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт";
- Постановление Правительства РФ от 26 декабря 2005 г. N 812 "О размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте и надбавок к суточным в иностранной валюте при служебных командировках на территории иностранных государств работников организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета";
- Постановление Правительства РФ от 2 октября 2002 г. N 729 "О размерах возмещения расходов, связанных со служебными командировками на территории Российской Федерации, работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета";
- Постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. N 749 "Об особенностях направления работников в служебные командировки";

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";

- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";

- размеры выплаты суточных при краткосрочных командировках и предельные нормы возмещения расходов по найму жилого помещения при краткосрочных командировках на территории зарубежных стран, утвержденные Приказом Министерства финансов России от 2 августа 2004 г. N 64н;

- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. N 49;

- Указание Банка России от 20 июня 2007 г. N 1843-У "О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя".

Источниками ревизии расчетов с подотчетными лицами служат первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении;
- приказ о направлении сотрудника (сотрудников) в командировку;
- командировочное удостоверение;
- ведомость на выдачу денежных средств из кассы под отчет;
- путевой лист;
- авансовый отчет;
- журнал по расчетам с подотчетными лицами;
- Карточка учета средств и расчетов;
- Главная книга.

Подотчетные лица - это работники учреждения, получившие денежные средства в виде аванса на командировочные и другие целевые расходы. Денежные средства, выданные под отчет, расходуются строго по назначению.

Учет расчетов с подотчетными лицами по выдаваемым им авансам ведется на счете 208.00 "Расчеты с подотчетными лицами" в разрезе аналитических счетов.

Под отчет денежные средства выдаются:

- на операционные и хозяйственные расходы;

- на командировочные расходы;

- на представительские расходы.

Расходами на операционные и хозяйственные нужды учреждения признаются расходы на приобретение канцелярских или хозяйственных принадлежностей, материальных ценностей, бензина на АЗС, оплату мелкого ремонта и т.п.

Оплачивая те или иные операционные и хозяйственные расходы, подотчетное лицо действует от имени учреждения, следовательно, не вправе превышать предельный размер расчетов наличными, 100 000 руб. по одной сделке.

Если работник нарушит этот лимит расчетов, то учреждение может быть оштрафовано на 40 000 - 50 000 руб.

Командировка - это поездка сотрудника в другую местность для выполнения служебного поручения вне места его постоянной работы по распоряжению руководителя.

Представительскими расходами признаются расходы учреждения на прием и обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также на другие мероприятия, предусмотренные законодательством РФ. В частности, к представительским относятся расходы:

- по проведению официального приема (завтрака, обеда, ужина или другого аналогичного мероприятия) представителей других организаций;

- по транспортному обеспечению представителей других организаций, связанному с их доставкой до места проведения встречи и обратно;

- по буфетному обслуживанию лиц, участвующих во встрече во время переговоров;

- по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате учреждения.

Ревизору необходимо проверить расходование бюджетных средств по каждому направлению.

Проверка порядка выдачи в подотчет наличных денежных средств. Список подотчетных лиц, которым могут выдаваться наличные денежные средства на операционные и хозяйственные нужды, утверждает руководитель учреждения как в виде отдельного приказа (распоряжения), так и в качестве приложения к приказу об учетной политике учреждения. На служебные командировки подотчетные суммы выдаются в соответствии с приказом по учреждению о направлении работника в командировку на основании письменного заявления получателя с указанием назначения аванса и срока, на который он выдается.

При ревизии расходования подотчетных сумм на операционные и хозяйственные, командировочные расходы и утвержденных авансовых отчетов необходимо установить наличие фактов:

- выдачи авансов сверх установленных размеров или выдачи новых авансов при отсутствии отчета по ранее полученным денежным суммам, незаконных выдач авансов;

- нарушения сроков сдачи авансовых отчетов (какие меры приняты), случаев неоприходования или несвоевременного оприходования материальных ценностей, приобретенных подотчетным лицом;

- закупок материальных ценностей в магазинах без счета, без чека контрольно-кассовой машины, без накладной;

- использования подотчетных сумм не по назначению.

При изучении представленных в бухгалтерию учреждения авансовых отчетов необходимо убедиться в правильности их оформления. В обязательном порядке к авансовому отчету должны быть приложены документы, подтверждающие произведенные расходы (товарные, кассовые чеки, накладные, счета, акты

закупок, билеты и т.п.).

Определяется соответствие сумм в представленных оправдательных документах суммам, отраженным в авансовых отчетах.

При установлении своевременности представления в бухгалтерию авансового отчета об израсходованных подотчетных суммах необходимо помнить, что сроки, на которые выдаются денежные средства и по истечении которых подотчетное лицо должно отчитаться за произведенные расходы, утверждаются приказом (распоряжением) руководителя учреждения. Законодательно сроки установлены лишь для командировочных расходов, и они составляют три рабочих дня с момента возвращения подотчетного лица из командировки.

Проверка оформления командировочных расходов. В командировку может быть направлен только сотрудник, с которым заключен трудовой договор. Поездка в другую местность работника учреждения, с которым заключен договор гражданско-правового характера (например, договор подряда, договор поручения), командировкой не считается. Если данному работнику возмещаются расходы на поездку, то сумма возмещения признается частью платы по договору, а не командировочными расходами.

Перед тем как направить сотрудника в командировку, следует оформить служебное задание для направления в командировку, приказ о направлении одного или нескольких работников, командировочное удостоверение. В процессе ревизии проверяются наличие названных документов и их оформление.

Нужно проверить наличие отметок в командировочном удостоверении о датах прибытия и выезда работника, заверенных печатью, которой учреждение пользуется в своей обычной деятельности. При необходимости можно запросить справку с образцами печати и подписи должностного лица, на которого возложены обязанности регистрации командированных работников.

Далее требуется установить наличие документов, подтверждающих необходимость командировки в связи с основной деятельностью учреждения. Это, например, приглашение другой организации, заключенный договор (контракт), вызов на заседание учебно-методического объединения. Если приглашение получено на иностранном языке, то для оформления командировки за границу нужна копия с переводом.

Для подтверждения расходов согласно поставленному заданию необходимо наличие отчета о выполненной работе. Ревизор проверяет, оформлены ли документы, которые подтверждают участие командированного работника в переговорах, конференциях, проводимых по теме, связанной с обычной деятельностью этого учреждения.

При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

Командированному сотруднику в соответствии с ТК РФ оплачиваются:

- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду к месту командировки и обратно;
- суточные;
- другие расходы (например, оплата услуг связи или почты, произведенная с разрешения или ведома руководителя учреждения).

Все расчеты по командировкам с 2016 г. учитываются на счете 208.12 "Расчеты с подотчетными лицами по прочим выплатам", а именно: по проезду к месту служебной командировки и обратно; по найму жилых помещений; суточные; по иным расходам, произведенным работником с разрешения или ведома работодателя в соответствии с коллективным договором либо локальным актом работодателя (подстатья 212 "Прочие выплаты").

На счете 208.91 "Расчеты с подотчетными лицами по оплате прочих работ" учитываются расходы протокольного характера при служебных командировках на территории иностранных государств (статья

290 "Прочие расходы").

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом.

Возмещение командировочных расходов регулируется Правительством РФ. В настоящее время нормы командировочных расходов утверждены в следующих размерах:

а) **по найму жилого помещения** (кроме случая, когда направленному в служебную командировку работнику предоставляется бесплатное помещение) - в размере фактических расходов, подтвержденных соответствующими документами, но не более 550 руб. в сутки. При отсутствии документов, подтверждающих эти расходы, - 12 руб. в сутки;

б) **на выплату суточных** - 100 руб. за каждый день нахождения в служебной командировке, включая выходные и праздничные дни, дни нахождения в пути, включая дни отъезда и приезда;

в) **по проезду к месту служебной командировки и обратно к месту постоянной работы** (включая страховой взнос на обязательное личное страхование пассажиров на транспорте, оплату услуг по оформлению проездных документов, расходы за пользование в поездах постельными принадлежностями) - в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами, но не выше стоимости проезда:

- железнодорожным транспортом - в купейном вагоне скорого фирменного поезда,
- воздушным транспортом - в салоне экономического класса,
- автомобильным транспортом - в автотранспортном средстве общего пользования (кроме такси) и др.

Оплата и (или) возмещение расходов работника в иностранной валюте, связанных с командировкой за пределы территории РФ, включая выплату аванса в иностранной валюте, а также погашение неизрасходованного аванса в иностранной валюте, выданного работнику в связи с командировкой, осуществляются в соответствии с Федеральным законом "О валютном регулировании и валютном контроле".

При ревизии подотчетных сумм, расходуемых на командировки в зарубежные страны, необходимо руководствоваться Постановлением Правительства РФ о размере и порядке выплаты суточных в иностранной валюте работникам организаций, финансируемых за счет средств федерального бюджета, а также приказом Минфина России о размерах выплаты суточных и предельных нормах возмещения расходов по найму жилого помещения.

Проверкой можно установить факты оплаты расходов по найму жилого помещения по общим счетам без отражения в них фамилии проживающего, а также стоимости бронированного им номера. Обязательно требуется установить наличие приказов по учреждению о выплате суточных и других расходов сверх установленных норм.

Расходы возмещаются в пределах ассигнований, выделенных учреждениям из федерального бюджета на служебные командировки, либо (в случае использования таких ассигнований в полном объеме) за счет экономии средств, выделенных из федерального бюджета на содержание учреждений.

Расходы, превышающие установленные пределы, и иные расходы, связанные со служебными командировками, если они произведены подотчетным лицом с разрешения работодателя, возмещаются учреждениями из сэкономленных средств, выделенных из федерального бюджета на их содержание, а также за счет средств, полученных от иной деятельности, приносящей доход.

Если в учреждении ведется журнал регистрации авансовых отчетов, следует установить полноту регистрации представленных в проверяемом периоде авансовых отчетов. При отсутствии отдельных записей ревизору необходимо затребовать объяснения у должностных лиц, ответственных за ведение данного журнала.

В дальнейшем нужно убедиться в том, что неиспользованные подотчетные суммы возвращены в кассу и списаны с работника, путем проверки записей в кассовой книге и в журнале по расчетам с подотчетными лицами.

При ревизии проверяется соответствие даты признания в бюджетном учете сумм, израсходованных по представленным авансовым отчетам, датам их утверждения и возвращения неизрасходованных сумм, а также правильность отражения на счетах бюджетного бухгалтерского учета подотчетных сумм по направлениям произведенных расходов. Для этого необходимо сопоставить данные оборотных ведомостей по нефинансовым активам по кредиту счета 208.00 "Расчеты с подотчетными лицами" на определенную дату с данными Главной книги по дебету соответствующих счетов 106.00 "Вложения в нефинансовые активы", 105.00 "Материальные запасы", 40101200 "Расходы учреждения" и др.

Своевременно не возвращенные подотчетные суммы удерживаются из заработной платы на основании приказа руководителя учреждения. Работник, с которого производится удержание, должен быть ознакомлен с таким приказом. В связи с этим нужно проверить расчетную ведомость, в которой отражены суммы удержаний, и бухгалтерскую проводку на ту же сумму в журнале операций расчетов по оплате труда (Д-т сч. 1(2) 30201830 "Уменьшение кредиторской задолженности по оплате труда" К-т сч. 1(2) 20800660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетного лица").

Если работник добровольно возмещает сумму долга наличными денежными средствами в кассу учреждения (Д-т сч. 1(2) 20104510 "Поступления в кассу" К-т сч. 1(2) 20800660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетного лица"), то ревизор определяет правильность оформления приходного кассового ордера и оприходования этой денежной суммы в кассу по кассовой книге.

При нарушении сроков удержаний изучается порядок удержания налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и начисления взносов по обязательному социальному страхованию с сумм превышения норм командировочных расходов.

При ревизии расходования средств на служебные разъезды рассматриваются факты оплаты месячных проездных билетов для проезда на городском транспорте сотрудникам, работа которых не связана с постоянными служебными разъездами. При отдельных (разовых) выплатах за проезд по служебным делам должны быть оправдательные справки о дне, маршруте, цели поездки и ее стоимости.

Проверка представительских расходов. Бюджетным учреждениям представительские расходы разрешаются только на обслуживание иностранных делегаций и только в случаях, когда это предусмотрено решениями Президента РФ или Правительства РФ либо определено межгосударственными или межправительственными договорами РФ.

Сметы расходов на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц утверждаются:

- руководителями федеральных органов исполнительной власти, которым выделены ассигнования на указанные цели, - **в пределах этих ассигнований**;

- руководителями других федеральных органов исполнительной власти - **в пределах бюджетных ассигнований, предусмотренных на содержание центрального аппарата этих органов власти**;

- руководителями органов исполнительной власти субъектов РФ, а также финансируемых за счет бюджетных средств организаций и учреждений - **в пределах имеющихся в их распоряжении средств**.

Представительские расходы бюджетным учреждениям другого уровня разрешаются лишь в рамках внебюджетной деятельности. На суммы, выданные под отчет на представительские расходы, в бюджетном учете составляется бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 220818560 "Увеличение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов"

К-т сч. 220104610 "Выбытия из кассы".

Для документального подтверждения и контроля расходования подотчетных сумм рекомендуется установить предельные нормативы отдельных видов представительских расходов. Упомянутые

нормативы утверждаются приказом руководителя учреждения.

После каждого приема делегации подотчетное лицо предъявляет в бухгалтерию авансовый отчет на утверждение руководителем учреждения. В авансовом отчете указываются суммы фактически произведенных представительских расходов, подтвержденных соответствующими документами.

На суммы, списанные с подотчетного лица, в бюджетном бухгалтерском учете делается запись:

Д-т сч. 240101290 "Прочие расходы"

К-т сч. 220818660 "Уменьшение дебиторской задолженности подотчетных лиц по оплате прочих расходов".

Таким образом, необходимо проверить наличие заявления о выдаче сумм под отчет на представительские расходы, соблюдение норм данных расходов согласно утвержденным сметам и авансовые отчеты о понесенных расходах.

Тесты

1. Какое требование к помещению кассы ошибочно:

- а) касса должна закрываться на две двери;
- б) помещение кассы в многоэтажном здании должно быть расположено на промежуточных этажах;
- в) вторые экземпляры ключей должны храниться у главного бухгалтера учреждения?

2. С данными какого учетного регистра не может осуществляться сверка дебетового оборота по счету "Касса":

- а) журнала операций с безналичными денежными средствами;
- б) журнала операций расчетов с подотчетными лицами;
- в) журнала операций расчетов по оплате труда?

3. При инвентаризации кассы кассир присутствовать не смог. Ревизор, получив от кассира отчет об операциях в кассе и расписку, провел инвентаризацию в присутствии специально созданной комиссии. По итогам проверки была выявлена недостача. Ревизор принял решение о возмещении кассиром недостающей суммы. Укажите нарушения:

- а) нарушений нет;
- б) проводить инвентаризацию в присутствии кассира нельзя;
- в) решение о возмещении недостачи принимается руководителем учреждения.

4. Формирование дебиторской задолженности на недостачу денежных средств в кассе учреждения оформляется бухгалтерской записью:

- а) Д-т сч. 1209.05560 К-т сч. 1201.04610;
- б) Д-т сч. 1209.05560 К-т сч. 1201.05610;
- в) Д-т сч. 1209.05560 К-т сч. 1201.01610.

5. По результатам инвентаризации наличных денежных средств в кассе составляется:

а) инвентаризационная опись (сличительная ведомость) остатков на счетах учета денежных средств;

б) инвентаризационная опись (сличительная ведомость) наличных денежных средств;

в) инвентаризационная опись (сличительная ведомость) по объектам нефинансовых активов.

6. При проверке договоров о полной материальной ответственности было установлено, что на эту должность с согласия главного бухгалтера принят работник, ранее судимый за хищения, судимость снята. Назовите нарушения:

а) нарушений нет;

б) материально ответственное лицо принимается на работу с согласия руководителя учреждения;

в) нельзя принимать на эту должность лиц, ранее судимых за хищения, взяточничество и иные корыстные преступления, даже если судимость снята.

7. Расходы, связанные с оплатой канцелярских принадлежностей, относятся:

а) к командировочным;

б) к операционно-хозяйственным;

в) к представительским.

8. Работнику, который находился в командировке в течение пяти дней, возмещены расходы на основании представленного авансового отчета с подтверждающими документами в сумме 6 500 руб., в том числе 750 руб. - суточные, 2 750 руб. - проживание, 3 000 руб. - проезд. Какая из сумм превышает норму возмещения расходов:

а) суточные расходы;

б) расходы на проживание;

в) расходы на проезд?

9. При проверке своевременности возврата неиспользованных подотчетных сумм в кассу учреждения ревизор должен провести встречную проверку записей в отчете кассира:

а) с записями в журнале операций расчетов с подотчетными лицами;

б) с записями в карточке учета средств и расчетов;

в) верны оба ответа.

10. Осуществляя проверку, ревизор выяснил, что сотруднику учреждения П.Н. Петуховой, работающей по совместительству и внесенной в список лиц, имеющих право получать средства под отчет, выданы денежные средства из кассы на приобретение канцтоваров. Канцтовары не покупались, и подотчетная сумма в кассу своевременно не была возвращена. На основании приказа руководителя учреждения данная сумма была удержана из заработной платы П.Н. Петуховой. В акте ревизии по итогам проверки ревизор отметит:

а) нарушений нет;

б) своевременно не возвращенная подотчетная сумма неправомерно удержана из заработной платы;

в) подотчетным лицом может быть только работник учреждения, с которым заключен трудовой договор.

11. Прием в кассу наличных денежных средств от физических лиц оформляется:

- а) только приходным кассовым ордером;
- б) приходным кассовым ордером и чеком контрольно-кассовой машины;
- в) бланком строгой отчетности - квитанцией без применения контрольно-кассовой машины.

12. Должен ли руководитель бюджетного учреждения согласовывать с банком лимит кассовой наличности:

- а) да, если это предусмотрено учетной политикой учреждения;
- б) да, в определенных хозяйственных ситуациях;
- в) да, всегда?

13. На суммы, поступившие от родителей в безналичном порядке за содержание ребенка в дошкольном учреждении, составляется бухгалтерская запись:

- а) Д-т сч. 120101510 К-т сч. 120503660;
- б) Д-т сч. 220101510 К-т сч. 220503660;
- в) нет верного ответа.

14. Аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется:

- а) в журнале операций расчетов с подотчетными лицами;
- б) в авансовом отчете;
- в) нет правильного ответа.

15. Срок сдачи авансового отчета по подотчетным суммам, выданным работнику учреждения на хозяйственные расходы:

- а) должен составлять три рабочих дня с момента приобретения материальных ценностей;
- б) устанавливается руководителем учреждения;
- в) не имеет ограничения.

16. Какая властная структура устанавливает нормы возмещения командировочных расходов:

- а) учреждение самостоятельно закрепляет их в коллективном договоре;
- б) Федеральное казначейство или его территориальный орган;
- в) Правительство РФ?

17. Операции поступления и расходования наличных денежных средств в иностранной валюте учитываются:

- а) в журнале операций с безналичными денежными средствами;
- б) в кассовой книге;
- в) на отдельных листах кассовой книги по видам иностранных валют.

18. Полнота выписок банка по всем видам счетов проверяется:

- а) по наличию штампа банка на выписке;
- б) по построчной нумерации выписок и переносу остатков;
- в) нет правильного ответа.

19. Исправления в банковских выписках заверяются:

- а) гербовой печатью банка;
- б) подписью управляющего банка;
- в) подписью главного бухгалтера и гербовой печатью банка.

Контрольные вопросы и задания

1. Какой вид ревизии используется при проверке операций с денежными средствами?
2. Каким нормативным документом следует руководствоваться при проверке соблюдения расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами?
3. Назовите нормативный документ, которым регламентированы требования к помещению кассы.
4. Каким образом рассчитывается лимит хранения наличных денег в кассе?
5. Перечислите кассовые и банковские документы - источники информации при ревизии операций с денежными средствами.
6. В каком регистре бюджетного бухгалтерского учета ведется аналитический учет наличных денежных средств?
7. В каком регистре бюджетного бухгалтерского учета ведется синтетический учет денежных средств на счетах?
8. Перечислите документы, которые нужно представить для открытия лицевого счета по учету средств, находящихся во временном распоряжении учреждения.
9. Назовите состав средств, находящихся во временном распоряжении учреждения.
10. По каким признакам определяется достоверность выписок банка?
11. Охарактеризуйте основные направления расходования денежных средств, выданных под отчет.
12. Назовите регистры бюджетного бухгалтерского учета, в которых отражаются операции по расчетам с подотчетными лицами и дебиторами по доходам.
13. По каким кодам КОСГУ учитываются командировочные расходы?
14. Назовите коды КОСГУ, по которым учитываются операции принятия денежных средств к бюджетному бухгалтерскому учету.
15. Каков порядок признания в бюджетном бухгалтерском учете безнадежными и списания сумм недоимок и задолженности пеней по федеральным налогам и сборам?
16. В чем заключается экономическая сущность сомнительного долга?
17. Как называется документ, которым оформляется инвентаризация дебиторской задолженности?
18. Перечислите нормативные документы, регламентирующие учет денежных средств на лицевых счетах учреждений.

19. Назовите документ, который оформляется по результатам инвентаризации дебиторской задолженности.

20. По каким кодам КОСГУ отражаются операции погашения дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности?

21. Назовите формы отчетности бюджетного бухгалтерского учета, в которых отражается информация о финансовых активах.

22. Какой бухгалтерской проводкой списывается дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности?

Глава 5. РЕВИЗИЯ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

5.1. Ревизия расчетов с поставщиками и подрядчиками

5.2. Ревизия расчетов с персоналом по оплате труда

5.3. Ревизия расчетов с государственными внебюджетными фондами

5.4. Ревизия расчетов с бюджетом по налогам

5.1. Ревизия расчетов с поставщиками и подрядчиками

Цель ревизии расчетов с поставщиками и подрядчиками заключается в установлении правомерности и эффективности использования средств федерального бюджета при осуществлении расчетных операций с поставщиками и подрядчиками.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с поставщиками и подрядчиками и являющихся источниками информации при ревизии:

- Гражданский кодекс РФ;
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. N 44-ФЗ "О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению";
- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств Центрального банка Российской Федерации от 19 июня 2012 г. N 383-П.

Источниками ревизии расчетов с поставщиками и подрядчиками служат первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- договор на поставку;
- договор купли-продажи, выполнения работ, оказания услуг;
- контракт на размещение государственных заказов;
- дополнительное соглашение к договору;
- акт приема-передачи выполненных работ, оказанных услуг;
- денежные документы (кассовые, банковские);
- журнал операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- журнал по прочим операциям;
- договор на капитальный ремонт;
- смета на выполнение работ по капитальному ремонту;
- накладная;
- Главная книга;
- баланс исполнения бюджета получателя;
- отчет о финансовых результатах деятельности.

Проверка документальной обоснованности обязательств, подлинности документов и правильности их оформления. Рассматриваемому участку учета свойственны определенные факторы риска, обусловленные рядом причин, приведенных на рис. 5.1.

Причины, усиливающие факторы риска
при расчетах с поставщиками и подрядчиками

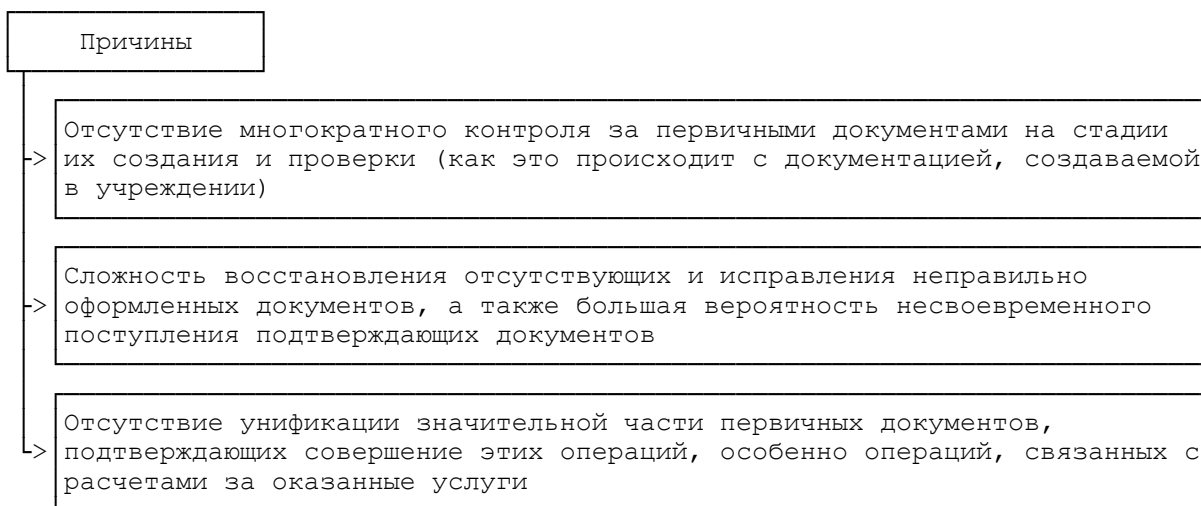


Рис. 5.1

Прежде всего риск предопределяется тем, что первичная документация по обязательствам учреждения может быть не признана в качестве подтверждающей, если возникнут какие-либо сомнения в подлинности документов и их комплектности.

Факторы риска, а также возможность разного рода злоупотреблений вызывают необходимость предварительного исследования системы первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Такой анализ позволит более подготовленно подойти к ревизии обязательств, а также обоснованно определить объемы выборки и приемы ревизии. Кроме того, благодаря предварительному анализу системы первичного учета можно оценить качество первичной документации, которая будет служить доказательственной базой.

Цель проверки законности первичной документации заключается в получении веских доказательств того, что весь массив первичной документации имеет юридическую силу.

При ревизии определяются наличие договоров поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг) и качество их оформления.

Особенно тщательно рассматривается документация на операции, по которым были обнаружены расхождения. По результатам данной процедуры проверяющий оценивает общий уровень соблюдения правил оформления первичных документов по данному участку и, выявив нарушения, отражает их в акте проверки.

Информация по операциям, по которым документов нет либо документы оформлены с нарушением правил (не заполнены отдельные реквизиты, в документах есть исправления), обязательно принимается во внимание при изучении отражения этих операций на счетах бюджетного бухгалтерского учета.

Кроме того, нужно выяснить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с поставщиками и подрядчиками. Целесообразно проанализировать выполнение графика по движению конкретного документа и исполнение сроков его создания и обработки. Если графика документооборота нет или он подготовлен формально, то появляется риск того, что некоторые первичные документы могут отсутствовать (например, утеряны) или приняты к учету (т.е. проверены и обработаны) несвоевременно, скажем в следующем отчетном периоде, а также усиливается риск умышленных искажений информации и других злоупотреблений.

В результате проверки полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах ревизор получает достаточное количество доказательств того, что:

- было достаточно оснований для регистрации каждого документа;
- документы зарегистрированы полностью и своевременно в соответствующих учетных регистрах;
- все документы приняты к бюджетному бухгалтерскому учету в соответствии с экономической сущностью обязательств;
- каждый документ принят к учету один раз.

Выборка документов, изучаемых в рамках данного этапа ревизии, проводится с учетом результатов предшествующих этапов.

Проверка состояния расчетов. Ее рекомендуется начинать с анализа материалов инвентаризации расчетов. Инвентаризация расчетов заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и определении обоснованности сумм, числящихся на счетах бюджетного бухгалтерского учета. Поскольку сами учреждения в большинстве случаев проводят инвентаризацию расчетов некачественно (либо вообще не проводят), ревизор устанавливает сроки возникновения задолженности по счетам кредиторов, ее реальность и лиц, виновных в пропуске сроков исковой давности.

Напомним, что инвентаризация обязательств учреждения должна осуществляться в сроки, назначенные приказом руководителя (или учетной политикой), но в обязательном порядке перед составлением годовой бюджетной отчетности.

Ревизор при необходимости может выполнить сверку расчетов с кредиторами с составлением актов сверок или справок.

При проверке обязательств особое внимание следует обращать:

- на правильность оплаты или получения сумм за принятые либо отгруженные активы;
- на наличие оправдательных документов при совершении этих операций и правильность их оформления;
- на обоснованность получения и перечисления авансов;
- на то, уплачен ли НДС с суммы авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок продукции, выполнения работ и оказания услуг или полученных в порядке частичной оплаты по расчетным документам в рамках деятельности, приносящей доход;
- на порядок ведения аналитического учета и составления бухгалтерских проводок по счету 302.00 "Расчеты по принятым обязательствам", а также их отнесения на расходы по статьям бюджетной классификации;
- на соответствие данных аналитического учета записям в журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, Главной книге и балансе;
- на полноту оприходования материальных ценностей. Для этого сопоставляются данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходование (счетов, товарно-транспортных накладных) и складского учета, отчетов о движении продуктов и материалов;
- на то, предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств;
- на порядок предъявления претензий поставщикам и подрядчикам в связи с несоответствием цен и тарифов, обусловленных договорами, несоответствием качества поставок стандартам или техническим условиям, за брак и простои по вине поставщиков или подрядчиков.

При поступлении материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы, необходимо выяснить, числятся ли поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков.

При ревизии обязательств нужно установить соблюдение расчетной дисциплины, достоверность и законность операций, связанных с образованием кредиторской задолженности, реальность задолженности и правильность ее списания, своевременность погашения причитающихся кредиторам сумм.

В процессе ревизии кредиторской задолженности рекомендуется составить справку, данные которой характеризуют ту или иную задолженность. (Фрагмент формы справки приведен в табл. 5.1.)

Таблица 5.1

Справка о кредиторской задолженности по _____
(наименование организации, учреждения)
за _____ год

(тыс. руб.)

N п/п	Наименование кредиторов	Дата возникновения задолженности	Причина образования задолженности	Сумма		Меры, принятые для погашения задолженности	Заключение ревизора
				Д-т	К-т		

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Подписи:

представитель
комиссии

представитель ревизируемой
организации

По истечении срока исковой давности учреждение учитывает кредиторскую задолженность в составе доходов. Задолженность, не востребованная кредиторами, списывается на основании решения инвентаризационной комиссии учреждения в порядке, установленном главным распорядителем бюджетных средств (главным администратором источников финансирования дефицита бюджета).

На сумму списанной задолженности в бюджетном бухгалтерском учете выполняется проводка:

Д-т сч. 1(2) 30200830 "Уменьшение кредиторской задолженности поставщикам за продукцию, выполненные работы, оказанные услуги"

К-т сч. 1(2) 40101173 "Чрезвычайные доходы от операций с активами".

Далее суммы не предъявленных кредиторами требований в течение срока исковой давности с момента списания задолженности с бюджетного бухгалтерского учета принимаются на забалансовый учет по дебету счета 20 "Списанная задолженность, не востребованная кредиторами".

В случае регистрации учреждением денежного обязательства по требованию кредитора ранее списанная задолженность учреждения, не востребованная кредитором, подлежит списанию с забалансового учета по кредиту счета 20 "Списанная задолженность, не востребованная кредиторами" и отражению на соответствующих аналитических счетах учета обязательств.

Аналитический учет на забалансовом счете организуется по кодам бюджетной классификации РФ, по которым на балансе учреждения отражалась задолженность кредиторам.

Аналитический учет осуществляется в карточке учета средств и расчетов с указанием фамилии, имени и отчества должника, полного наименования юридических лиц и реквизитов, необходимых для определения кредитора в целях регистрации принятого денежного обязательства и его оплаты.

При ревизии расчетов с кредиторами могут быть выявлены нарушения:

- несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком исковой давности;
- отсутствие инвентаризации (сверки) расчетов;
- несоответствие договоров с кредиторами ГК РФ;
- погашение кредиторской задолженности сверх утвержденной сметы (в соответствии с БК РФ - нецелевое использование средств федерального бюджета);
- нереальность имеющейся в организации задолженности;
- недостоверность данных о кредиторской задолженности в бухгалтерской отчетности.

5.2. Ревизия расчетов с персоналом по оплате труда

Цель ревизии расчетов с персоналом по оплате труда заключается в определении правомерности и целевого использования средств федерального бюджета при осуществлении расчетов с работниками по оплате труда.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с персоналом по оплате труда и являющихся источниками информации при ревизии:

- Семейный кодекс РФ;
- Трудовой кодекс РФ;
- Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве";
- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";
- Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 18 июля 1996 г. N 841;
- Постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. N 922 "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы";
- Постановление Правительства РФ от 5 августа 2008 г. N 583 "О введении новых систем оплаты труда работников федеральных бюджетных учреждений и федеральных государственных органов, а также гражданского персонала воинских частей, учреждений и подразделений федеральных органов исполнительной власти, в которых законом предусмотрена военная и приравненная к ней служба, оплата труда которых в настоящее время осуществляется на основе Единой тарифной сетки по оплате труда работников федеральных государственных учреждений";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";
- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;
- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";
- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению".

Источники ревизии расчетов с персоналом по оплате труда - первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- штатное расписание;
- приказ (распоряжения) о приеме работника (работников) на работу;
- контракт;
- табель учета использования рабочего времени;
- учетная карточка научного, научно-педагогического работника;
- карточка-справка;
- наряд на выполнение работ;
- график отпусков;
- заявление на почасовую оплату;

- записка-расчет об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и в других случаях;
- расчетно-платежная ведомость;
- реестр депонированных сумм;
- книга аналитического учета депонированной заработной платы, денежного довольствия и стипендий;
- журнал операций расчетов по оплате труда;
- Главная книга.

Основными направлениями ревизии являются следующие:

- проверка достоверности первичных документов и правильности их оформления;
- проверка выполнения учреждением норм трудового законодательства;
- проверка начисления выплат работникам;
- ревизия удержаний из оплаты труда;
- определение своевременности и полноты расчетов с работниками учреждения;
- проверка причитающихся выплат работникам и расчетов с депонентами.

Ревизия достоверности первичных документов и правильности их оформления. Сначала необходимо установить достоверность первичных документов, их заполнение и соответствие требованиям законодательства по начислению, удержанию и выплате заработной платы и прочих выплат, предусмотренных трудовым законодательством РФ.

При изучении табелей учета рабочего времени, расчетно-платежных ведомостей и депонентских карточек могут быть выявлены нарушения в их оформлении.

Расчетно-платежная ведомость составляется в целом по учреждению, подписывается исполнителем и лицом, проверившим документ.

Разрешение на выплату заработной платы подписывают руководитель учреждения и главный бухгалтер.

Выплаты в межрасчетный период производятся по платежной ведомости или расходным кассовым ордерам в случаях, когда разовые расчеты по заработной плате (например, при уходе в отпуск или увольнении) не совпадают с общими сроками выплат заработной платы.

Порядок оформления платежной ведомости аналогичен порядку, предусмотренному для расчетно-платежной ведомости. Начисленные и выплаченные суммы по этим расчетам включаются в расчетно-платежную ведомость текущего месяца. При этом по графе "Сумма к выдаче" против данной фамилии делается прочерк, а выплаченная сумма записывается в графе "Выплаты в межрасчетный период".

Проверяется наличие в конце ведомости надписи кассира о фактически выплаченной и неполученной сумме заработной платы. Эти суммы сверяются с общим итогом по платежной или расчетно-платежной ведомости.

Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись "Деньги по ведомости выдал - должность, подпись, расшифровка подписи". После проверки отметок кассира в расчетно-платежной ведомости и подсчета выданных и депонированных сумм изучается заполнение реквизитов расходного кассового ордера. Этот ордер на сумму выданной

заработной платы регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

В централизованных бухгалтериях расчетно-платежные ведомости составляются в отдельности на каждое обслуживаемое учреждение, подписываются его руководителем, руководителем группы учета и исполнителем. Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем учреждения, при котором создана централизованная бухгалтерия, и главным бухгалтером.

Расчетно-платежная ведомость выполняет функции расчетного и платежного документа и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда.

Расчетно-платежные ведомости проверяются путем повторного подсчета заработной платы, начисленной каждому работнику учреждения, произведенных удержаний и сумм, причитающихся к выдаче на руки. Выясняется подлинность подписей на получение заработной платы, наличие подписей работников отдела кадров о том, что все лица, указанные в расчетно-платежной ведомости, состоят в штате учреждения.

Проверка соблюдения учреждением трудового законодательства. Также необходимо определить соблюдение трудового законодательства и оформление сотрудников при приеме и увольнении и др. Прием работников на работу и оформление устанавливаются по приказам, контрактам, трудовым соглашениям.

Приказы о приеме работника на работу применяются для оформления, учета принимаемых на работу по трудовому договору (контракту) и составляются должностным лицом, ответственным за прием на работу в организацию.

В приказах указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника и др.).

Подписанный руководителем или уполномоченным на это должностным лицом приказ объявляют работнику под расписку.

Нужно помнить, что на основании приказа в трудовую книжку вносят запись о приеме на работу, в отделе кадров заводят личную карточку, а в бухгалтерии открывают лицевой счет работника, являющийся регистром аналитического учета.

Проверка начисления выплат работникам. В процессе ревизии, как правило, выборочно определяются:

- правильность арифметических расчетов;
- возможное включение в документы подставных лиц;
- отнесение расходов к фонду оплаты труда и по подстатьям бюджетной классификации КОСГУ (211 "Заработная плата", 212 "Прочие выплаты" и др.);
- составление бухгалтерских проводок на начисление заработной платы и прочих выплат.

В соответствии с законодательством проверяются новые системы оплаты труда работников, которые устанавливаются с учетом:

- Единого тарифно-квалификационного справочника работ и профессий рабочих и Единого квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и служащих;
- базовых окладов (базовых должностных окладов), базовых ставок заработной платы по профессиональным квалификационным группам и рекомендаций Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений;
- Перечня видов выплат компенсационного характера в федеральных бюджетных учреждениях;

- Перечня видов выплат стимулирующего характера в федеральных бюджетных учреждениях;
- мнения профсоюзов работников данной отрасли.

Государство как участник трудовых отношений предоставляет определенные гарантии по оплате труда. ТК РФ определено, в частности, следующее:

- размер заработной платы работников бюджетных учреждений не может быть ниже минимального размера оплаты труда в РФ (на 1 июля 2016 г. - 7 500 руб.);
- обеспечивается соблюдение мер повышения уровня реального содержания заработной платы;
- ограничивается оплата труда в натуральной форме.

Заработная плата рассчитывается на основе должностных окладов, тарифных ставок, ставок заработной платы, а также выплат компенсационного и стимулирующего характера.

Должностной оклад - фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат. **Тарифная ставка** - фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

Выплаты компенсационного характера устанавливаются к должностным окладам, ставкам заработной платы работников, занятых:

- на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными и иными особыми условиями труда;
- в местностях с особыми климатическими условиями;
- в условиях, отклоняющихся от нормальных.

Условия труда отражаются в трудовом договоре работника, поскольку это необходимо для установления ему выплат компенсационного характера.

К выплатам **стимулирующего характера** относятся выплаты, направленные на мотивирование работника к качественному результату труда, а также поощрение за выполненную работу. Их следует предусматривать работнику с учетом критериев, позволяющих оценить результативность и качество его работы.

Проверяется соответствие сметных назначений виду деятельности, штатному расписанию и другим нормативным документам.

Изучению подвергаются первичные документы, послужившие основанием для начисления оплаты труда: наряды на выполнение работ, акты выполненных работ, оказанных услуг, табели использования рабочего времени, записки-расчеты об исчислении среднего заработка при предоставлении отпуска, увольнении и других случаях, листы нетрудоспособности, приказы на премирование, заявления на почасовую оплату и другая первичная документация.

При этом необходимо обращать внимание на оплату, связанную с отклонениями от нормальных условий работы: оплату часов ночной и сверхурочной работы, работы в выходные и праздничные дни и др.

Конкретные размеры доплат регламентируются специальными нормативными документами. Ревизор должен убедиться в наличии приказа руководителя учреждения, на основании которого работники должны выполнять такие виды работ. В приказе, например, на сверхурочные работы указывают причину и время сверхурочных работ, сумму доплаты за работу сверхурочно.

Нужно проверить начисление и оплату очередных отпусков. Данная статья занимает значительное место в расходах бюджетных учреждений.

В соответствии с ТК РФ оплачиваемый отпуск должен предоставляться работнику ежегодно. Право на отпуск за первый год возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы в данном учреждении. По соглашению сторон оплачиваемый отпуск работнику может быть предоставлен и до истечения шести месяцев.

Отпуск за второй и последующие годы работы предоставляется в любое время года в соответствии с графиком отпусков. Продолжительность очередного ежегодного отпуска составляет 28 календарных дней. Следует определить правильность исчисления средней заработной платы для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска.

Работникам, совмещающим работу с обучением, ТК РФ предоставляет определенные гарантии и компенсации только в том случае, если учебное заведение имеет государственную аккредитацию, работник обучается в нем успешно и получает образование соответствующего уровня впервые.

Учебный отпуск предоставляется только после предъявления работником справки-вызова учебного заведения по типовой форме.

Ревизор выясняет правильность отнесения отдельных выплат по статьям бюджетной классификации. На сумму начисленной оплаты труда (по должностным окладам, почасовой оплате, воинским и специальным званиям, отпускных, пособий за первые два дня временной нетрудоспособности и др.) в бюджетном бухгалтерском учете составляется проводка:

Д-т сч. 140101211 "Расходы по заработной плате"

К-т сч. 130201730 "Увеличение кредиторской задолженности по заработной плате".

На сумму дополнительных выплат и компенсаций, начисленных в соответствии с законодательством (подъемных пособий, ежемесячного пособия на рождение ребенка, за использование личного автомобиля в служебных целях и др.), выполняется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 140101212 "Расходы по прочим выплатам"

К-т сч. 130202730 "Увеличение кредиторской задолженности по прочим выплатам".

В процессе ревизии проверяется расходование средств социального страхования на пособия по временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Суммы пособий должны начисляться на основании листков нетрудоспособности, выдаваемых лечебными учреждениями (подробнее см. п. 5.3).

Проверка правильности и своевременности расчетов с работниками. Ревизор также определяет своевременность выплаты заработной платы. Если в изучаемом периоде допускались несвоевременные выплаты заработной платы, то необходимо выявить причины и виновных в этом должностных лиц.

Обязательной проверке подлежит соответствие аналитического учета расчетов по заработной плате данным синтетического учета по всем отчетным датам ревизуемого периода.

Показатели аналитического учета по счетам 302.01 "Расчеты по заработной плате", 304.02 "Расчеты с депонентами", 304.03 "Расчеты по удержаниям из оплаты труда" должны соответствовать данным Главной книги и бухгалтерского баланса. Для этого необходимо сопоставить сальдо по названным счетам на отчетную дату, учтенное в журнале операций расчетов по оплате труда, Главной книге и бухгалтерском балансе учреждения, с итоговыми суммами по графам "Причисляется к выдаче", "Долг за работником" расчетно-платежных ведомостей.

При выявлении расхождений между данными аналитического и синтетического учета следует определить их причины, характер и последствия нарушений.

Проверка причитающихся выплат работникам и расчетов с депонентами. Не полученная в срок заработная плата и прочие причитающиеся к выплате суммы депонируются.

При закрытии счетов 302.01 "Расчеты по заработной плате", 302.02 "Расчеты по прочим выплатам" на депонируемые суммы составляется бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 130201830 "Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате", 130202830 "Уменьшение кредиторской задолженности по прочим выплатам"

К-т сч. 130402730 "Увеличение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами".

Ревизуются реестры депонированных сумм, составляемые кассиром учреждения, в которых указываются наименование структурного подразделения, номер платежной ведомости, фамилия, имя, отчество работника, не получившего заработную плату, табельный номер и депонируемая сумма.

Данные реестра депонированных сумм переносятся (по сути, дублируются) в книгу аналитического учета депонированной заработной платы, денежного довольствия и стипендий. Учет расчетов с депонентами ведется линейной записью. Построчно проставляются табельный номер, фамилия, имя, отчество работника, не получившего заработную плату, денежное довольствие или стипендию, месяц, номер платежной ведомости, сумма.

При получении работником депонированной суммы указываются номер расходного кассового ордера и сумма задолженности по оставшейся депонированной оплате с начала года.

При изучении депонентской задолженности устанавливаются причины ее невостребования, время образования задолженности и меры, принятые учреждением к своевременному погашению задолженности.

Не востребованная работниками учреждения депонированная заработная плата по истечении срока исковой давности подлежит списанию (согласно ст. 195 ГК РФ срок исковой давности в общем случае считается равным трем годам).

В бюджетном учете учреждения на выплаченные депонентские суммы составляется бухгалтерская проводка:

Д-т сч. 130402830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами"

К-т сч. 120104610 "Выбытие из кассы".

Списание не востребованной работниками депонированной заработной платы по истечении срока исковой давности в бюджетном учете учреждения отражается бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 130402830 "Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами"

К-т сч. 140101173 "Чрезвычайные доходы от операций с активами".

Ревизия удержаний из начисленной заработной платы и иных доходов работников. Это одна из главных задач ревизора. Проверяются все виды удержаний, предусмотренные законодательством:

- **обязательные удержания** - НДФЛ, а также по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу физических и юридических лиц, по вступившему в законную силу приговору суда и др.;

- **удержания по инициативе работодателя** - за причиненный материальный ущерб, допущенный брак, несвоевременно возвращенные подотчетные суммы, удержания по предоставленным займам и ссудам, излишне выданной заработной плате и др.;

- **удержания, инициаторами которых являются работники учреждения**, - членские профсоюзные взносы, за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях и др. Данные виды удержаний производятся в пользу физических или юридических лиц на основании письменного заявления самого работника.

Ревизия обязательных удержаний. К таким удержаниям относятся суммы НДФЛ и алименты.

Проверка правильности исчисления НДФЛ (подробнее см. в п. 5.4). Изучая расчеты НДФЛ, ревизор руководствуется гл. 23 НК РФ. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им в учреждении, и в денежной, и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды.

Проверка удержания алиментов. Алименты в соответствии с Семейным кодексом РФ выплачиваются на основании:

- соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности этих лиц - между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

- решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

- заявления плательщика алиментов, если он изъявил желание добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Ревизор должен убедиться, что поступившие в бухгалтерию учреждения исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале либо карточке и хранят как бланки строгой отчетности. О поступлении исполнительных документов бухгалтерия обязана сообщить судебному исполнителю и взыскателю.

При отсутствии соглашения об уплате алиментов они взыскиваются судом ежемесячно в размере: **на одного ребенка** - 1/4; **на двоих детей** - 1/3; **на троих и более детей** - половины заработка или иного дохода родителей. Размер этих долей суд может уменьшить или увеличить с учетом материального либо семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, регламентируется Правительством РФ.

Ревизия удержаний по инициативе организации. К таким удержаниям относятся, в частности, суммы за причиненный материальный ущерб и стоимость форменной одежды.

В ходе ревизии удержаний нужно иметь в виду, что общий их размер при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях удержания из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50% заработной платы. Ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70%.

Проверка удержаний за причиненный материальный ущерб. Порядок удержаний за материальный ущерб зависит прежде всего от того, как оформлены отношения между организацией и работником. Если с работником заключен трудовой договор, то ущерб возмещается в соответствии с ТК РФ, если же работник не является штатным сотрудником и работает по договору гражданско-правового характера, то ущерб возмещается в соответствии с ГК РФ (как правило, в полном объеме).

Согласно ТК РФ материальная ответственность подразделяется на полную и ограниченную. Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной материальной ответственности, и Перечень работ, при выполнении которых может вводиться полная коллективная (бригадная) материальная ответственность за недостачу вверенного работникам имущества, утверждены Постановлением Минтруда России.

При проверке необходимо определить законность привлечения работника к полной материальной ответственности. Так, по трудовому законодательству письменный договор о полной материальной ответственности заключается с работником при следующих условиях:

- работник достиг 18-летнего возраста;

- работник занимает должность или выполняет работы, непосредственно связанные с хранением, обработкой, продажей (отпуском), перевозкой или применением в процессе производства переданных ему ценностей.

В ходе ревизии нужно установить наличие договора о материальной ответственности, правильность его заполнения и наличие всех требуемых реквизитов сторон. Если с работником, привлекаемым к возмещению причиненного ущерба в полном размере, договор о полной материальной ответственности не заключен либо он заключен с работником моложе 18 лет, то в этом случае работник должен нести ограниченную материальную ответственность.

Помимо договора о полной материальной ответственности ревизор должен также удостовериться в наличии соответствующего приказа (распоряжения) руководителя, необходимого для того, чтобы произвести удержания. Приказ об удержании с доходов работника причиненного по его вине ущерба передается в бухгалтерию.

Сумма ущерба, образовавшаяся в результате порчи и других потерь имущества, определяется по фактическим потерям в оценке по рыночным ценам на дату документального оформления ущерба, но не ниже стоимости имущества по данным бюджетного бухгалтерского учета. При повреждении (порче) имущества к ущербу должны быть отнесены все расходы, которые учреждение понесло для исправления его повреждения либо ликвидации.

Ревизор проверяет правильность исчисления размера причиненного ущерба. При этом недополученные доходы (упущенная выгода) учреждения взысканию с виновного лица не подлежат.

Кроме того, на данном этапе ревизии следует ознакомиться с актами на списание объектов основных средств и иного имущества, пришедших в негодность по вине отдельных работников, привлеченных к материальной ответственности. Размер причиненного ущерба уменьшается на стоимость оприходованных в результате демонтажа оборудования отдельных запасных частей, использование которых в дальнейшем возможно и экономически целесообразно.

Сумма причиненного ущерба взыскивается с виновного работника по распоряжению работодателя, которое должно быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления учреждением размера причиненного ущерба.

Если причиненный ущерб выше размера среднего месячного заработка работника, то сумма ущерба взыскивается путем предъявления администрацией иска в суд.

Далее необходимо проверить соответствие денежных средств, внесенных в кассу учреждения (дебет счета 120104510 "Поступления в кассу" и кредит счета 120900660 "Уменьшение дебиторской задолженности по расчетам по недостатке") виновным лицом, размеру фактически причиненного ущерба. На внесенную сумму должен быть оформлен приходный кассовый ордер. Кроме того, нужно удостовериться (по записям в кассовой книге учреждения), что эта сумма действительно внесена в кассу учреждения.

В случае перечисления денежных средств виновным лицом в безналичном порядке сопоставляются данные банковских выписок и журнала операций с безналичными денежными средствами.

Порядок проверки удержания подотчетных сумм был рассмотрен в п. 4.4.

Проверка удержания стоимости форменной одежды. Бюджетные учреждения вправе выдавать работникам форменную одежду. Обычно это делается бесплатно. Стоимость бесплатно выданной форменной одежды может быть удержана из заработной платы, если работник увольняется и не возвращает одежду, испортил или потерял ее до окончания срока носки.

Если по законодательству форменная одежда работнику не положена, то порядок удержания ее стоимости устанавливается по договоренности между работником и учреждением.

5.3. Ревизия расчетов

с государственными внебюджетными фондами

Напомним, что 1 января 2010 г. вступил в действие Федеральный закон от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования", который отменил единый социальный налог.

В 2010 г. база для начисления страховых взносов в отношении каждого физического лица была установлена в сумме, не превышающей 415 000 руб. нарастающим итогом с начала расчетного периода, т.е. с сумм выплат и вознаграждений в пользу физического лица, превышающих указанную величину нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не начисляются. Данная предельная величина подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в Российской Федерации.

С 2010 г. контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов в государственные внебюджетные фонды будут осуществлять Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и их территориальные органы.

Цель ревизии расчетов с государственными внебюджетными фондами заключается в определении правомерности, в том числе целевого характера, эффективности и экономичности использования средств государственных внебюджетных фондов.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с государственными внебюджетными фондами и являющихся источниками информации при ревизии:

- Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации";

- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";

- федеральные законы о бюджете Фонда социального страхования РФ на соответствующие годы;

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";

- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;

- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и методических указаний по их применению".

Источники данных для ревизии по этому направлению - первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- больничный лист (листок нетрудоспособности);

- оправдательный документ на разовое пособие;

- расчетно-платежная (расчетная) ведомость;

- журнал операций по оплате труда;

- платежное поручение;
- налоговые декларации по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ (ПФР), Фонд социального страхования РФ (ФСС), Федеральный (ФФОМС) и территориальные (ТФОМС) фонды обязательного медицинского страхования;
- декларация по страховым взносам;
- расчеты по авансовым платежам страховых взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС;
- расчетная ведомость по средствам ФСС;
- индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат;
- Главная книга;
- баланс.

Необходимо выяснить правильность определения фонда оплаты труда для начисления страховых взносов в ПФР, ФСС, ФФОМС и ТФОМС. Проверке подлежат данные расчетных ведомостей по начислению заработной платы и прочих доходов работников учреждения, с которыми заключены трудовые и гражданско-правовые договоры на выполнение работ, оказание услуг, авторские договоры.

Бухгалтерские проводки по начислению и перечислению взносов представлены в табл. 5.2.

Таблица 5.2. Бухгалтерский бюджетный учет расчетов с государственными внебюджетными фондами

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (на выплату страховой и накопительной части соответственно), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников	140101213	130302730 (130310730, 130311730)
2. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (на выплату страховой и накопительной части соответственно), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (строительством) объектов основных средств	1(2) 10601310	1(2) 30302730 (1(2) 30310730, 1(2) 30311730)
3. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (на выплату	210604340	230302730 (230310730, 230311730)

страховой и накопительной части соответственно), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг		
4. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (на выплату страховой и накопительной части соответственно), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (созданием) нематериальных активов	1(2) 10602320	1(2) 30302730 (1(2) 30310730, 1(2) 30311730)
5. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (на выплату страховой и накопительной части соответственно), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением материальных запасов	1(2) 10604340	1(2) 30302730 (1(2) 30310730, 1(2) 30311730)
6. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников	140101213	130307730 (130308730)
7. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в соответствии с законодательством РФ в сумме страховых взносов на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (строительством) объектов основных средств	1(2) 10601310	1(2) 130307730 (1(2) 30308730)
8. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	210604340	230307730 (230308730)
9. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, занятых приобретением (созданием) нематериальных активов	1(2) 10602320	1(2) 130307730 (1(2) 30308730)
10. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных от фонда оплаты труда	1(2) 10604340	1(2) 130307730 (1(2) 30308730)

штатных работников, занятых приобретением материальных запасов		
<p>11. Учреждением сформирована кредиторская задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС (ТФОМС), начисленных:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по договорам гражданско-правового характера за услуги связи; - по договорам гражданско-правового характера за транспортные услуги; - по договорам гражданско-правового характера за коммунальные услуги; - по договорам гражданско-правового характера за услуги по содержанию имущества; - по договорам гражданско-правового характера за выполнение прочих работ, оказание прочих услуг 	<p>140101221</p> <p>140101222</p> <p>140101223</p> <p>140101225</p> <p>140101226</p>	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>
12. Учреждением сформирована кредиторская задолженность на суммы начисленных пособий по временной нетрудоспособности в связи с материнством, а также других выплат из средств ФСС	1(2) 30302830	1(2) 30203730
13. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, денежными средствами с банковского счета	<p>1(2) 30310730, 1(2) 30311730, 1(2) 30302730, 1(2) 30307730, 1(2) 30308730</p>	1(2) 20101610
14. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных от фонда оплаты труда штатных работников, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>	130405213
15. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное	<p>130310730, 130311730,</p>	130405221

<p>страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг связи, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства</p>	<p>130302730, 130307730, 130308730</p>	
<p>16. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных по договорам гражданско-правового характера за транспортные услуги, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства</p>	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>	<p>130405222</p>
<p>17. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных по договорам гражданско-правового характера за коммунальные услуги, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства</p>	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>	<p>130405223</p>
<p>18. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных по договорам гражданско-правового характера за услуги по содержанию имущества, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства</p>	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>	<p>130405225</p>
<p>19. Учреждением погашена задолженность в сумме страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, выплату страховой, накопительной части соответственно; обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование в ФФОМС, ТФОМС, начисленных по договорам гражданско-правового характера за оказание прочих работ, услуг, денежными средствами с лицевого счета, открытого в органах Федерального казначейства</p>	<p>130310730, 130311730, 130302730, 130307730, 130308730</p>	<p>130405226</p>

Далее проверяется формирование налоговой базы по страховым взносам как в целом, так и по каждому фонду в отдельности.

Если учреждение начисляло пособия по временной нетрудоспособности, то нужно определить фактическое наличие листков временной нетрудоспособности, выполнить подсчет суммы пособия (выборочно) и сверку с расчетами, сделанными бухгалтерией учреждения.

Объекты ревизии - суммы страховых взносов, начисленных в государственные внебюджетные фонды с выплат, осуществляемых учреждением в пользу своих работников. К таким выплатам относятся суммы возмещения расходов на служебные командировки, выплаты компенсационного характера, которые не подлежат обложению взносами в пределах норм, установленных законодательством РФ, при условии, что расходы подтверждены документально.

Рассматривается порядок применения тарифов в государственные внебюджетные фонды. Для исчисления страховых взносов применяются тарифы, представленные в табл. 5.3.

Таблица 5.3. Тарифы страховых взносов

Начало применения	Общий тариф, %	ПФР	ФСС	ФФОМС	ТФОМС
С 2010 г.	26	20	2,9	1,1	2
С 2011 г.	34	26	2,9	2,1	3

Устанавливаются своевременность и полнота погашения задолженности по страховым взносам. Для этого данные, полученные при расчете налоговой базы учреждения по взносам, сопоставляются с учетными данными журнала операций расчетов по оплате труда (кредит счетов 303.02 "Расчеты по страховым взносам на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством"; 303.07 "Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в Федеральный ФОМС"; 303.08 "Расчеты по страховым взносам на обязательное медицинское страхование в территориальный ФОМС"; 303.09 "Расчеты по дополнительным страховым взносам на пенсионное страхование"; 303.10 "Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату страховой части трудовой пенсии"; 303.11 "Расчеты по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование на выплату накопительной части трудовой пенсии"). Используются также данные по счетам 201.01 "Денежные средства учреждения на банковских счетах", 304.05 "Расчеты по платежам из бюджета с финансовыми органами".

Ревизоры выясняют правильность и обоснованность использования льгот по страховым взносам и ведение сумм начисленных страховых взносов по каждому работнику, а также соответствие записей аналитического и синтетического учета по счетам учета обязательных страховых взносов записям в журнале операций по оплате труда, Главной книге и балансе.

В завершение проверяются правильность составления специальных форм отчетности и своевременность их представления в ФСС, а индивидуальных сведений - в ПФР.

Выездная документальная проверка учреждения со стороны ПФР. Инспекторы ПФР могут проводить проверки достоверности индивидуальных сведений о трудовом стаже и заработке работников, предоставленных в фонд. При этом оформляется специальное Решение (постановление) о проведении документальной (выездной) проверки (Приложение 7).

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, являющихся источниками информации при ревизии расчетов с ПФР.

- Федеральный закон от 17 декабря 2001 г. N 173-ФЗ "О трудовых пенсиях в Российской Федерации";
- Федеральный закон от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования";

- Правила исчисления периодов работы, дающей право на досрочное назначение трудовой пенсии по старости, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 11 июля 2002 г. N 516;

- Методические рекомендации по организации и проведению документальной проверки достоверности представленных страхователями индивидуальных сведений о трудовом стаже и зарплате (вознаграждении), доходе застрахованных лиц в системе государственного пенсионного страхования, утвержденные Постановлением Правления ПФР от 30 января 2002 г. N 11п.

К ревизии привлекаются следующие документы учреждения:

- учредительные документы;
- штатное расписание, список внештатных работников, список работников, работающих по гражданско-правовым договорам;
- информация о страховых свидетельствах, имеющихся у работников;
- списки работников, выходящих на пенсию в текущем году и в ближайшие два года;
- расчетная, расчетно-платежная, платежная ведомость;
- лицевые счета работников;
- кассовые документы;
- банковские документы;
- договоры гражданско-правового характера о выполнении работ и оказании услуг (с актами приема-сдачи работ);
- приказы (о приеме на работу, переводе на другую работу, предоставлении отпуска, прекращении трудового договора и др.);
- трудовые книжки работников;
- личные карточки работников;
- табель учета рабочего времени;
- документы, подтверждающие дополнительные факторы занятости во вредных условиях труда;
- карточки налогоплательщика.

Сведения о стаже и зарплате работников проверяются за два предшествующих года. Если число работников организации не превышает 30 человек, проводится сплошная проверка индивидуальных сведений по всем работникам.

Если работников больше 30, то проводится выборочная проверка, охватывающая не менее чем 7% работников.

Длительность ревизии не может превышать двух месяцев. Еще по месяцу прибавляется на проверку каждого филиала (представительства) учреждения.

В первую очередь сотрудники ПФР рассматривают сведения о гражданах, которые имеют право выйти на пенсию в ближайшие два года. Также повышенное внимание уделяется данным о работниках, претендующих на льготную пенсию, и работниках, которые привлекались к работе на основе гражданско-правовых договоров.

В ходе проверки выясняется наличие у работников страховых свидетельств. На этом этапе контролеры изучают штатное расписание, приказы о приеме на работу и увольнении, трудовые и

гражданско-правовые договоры с работниками.

Далее оценивается достоверность индивидуальных сведений о выплатах, начисленных застрахованным работникам. В качестве источников информации используются данные расчетных (расчетно-платежных) ведомостей с приложенными к ним первичными документами, документы по начислению заработной платы, прочих выплат, лицевые счета, другие документы и регистры аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда.

Рассматриваются сведения о трудовом стаже, прежде всего первичные документы по учету кадров и использованию рабочего времени, а именно: личные карточки работников, трудовые книжки, табели учета рабочего времени, приказы об отпусках, справки о простоях.

По гражданско-правовым договорам, заключенным с сотрудниками, изучаются акты приема-сдачи работ (услуг).

Результаты проверки оформляются актом, который скрепляется печатями ПФР, учреждения и подписывается ревизорами, руководителем и главным бухгалтером учреждения.

Акт составляется в двух экземплярах (включая все приложения к нему): один экземпляр остается в отделении ПФР, другой передают руководителю учреждения. Подпись представителей учреждения на акте еще не означает, что учреждение согласно с выводами, изложенными в нем.

Если руководство учреждения не согласно с актом, ревизоры поставят на нем соответствующую отметку, а представители учреждения могут не подписывать акт или подписать, сделав оговорку о своем несогласии.

Если представители учреждения уклоняются от получения акта, проверяющие отправят его по почте заказным письмом. В этом случае датой вручения акта считается шестой день начиная с даты отправки письма.

Если в ходе ревизии индивидуальных сведений выявлены ошибки, необходимо в двухнедельный срок сдать в отделение ПФР уточненные формы отчетности.

По итогам проверки работники ПФР могут оштрафовать учреждение (табл. 5.4).

Таблица 5.4. Меры взыскания, применяемые к нарушителям по итогам проверки инспекторами ПФР

Вид нарушения	Размер штрафа (наказания)	Статья закона
Пропуск срока, в течение которого все учреждения после государственной регистрации должны встать на учет в ПФР	5 000 руб. за опоздание более чем на 30 дней. 10 000 руб. за опоздание более чем на 90 дней. Штраф налагается на руководителя или главного бухгалтера в размере от 500 до 1 000 руб.	Статья 27 Федерального закона от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации". Часть 1 ст. 15.3 КоАП РФ
Осуществление деятельности без постановки на учет	Штраф налагается на руководителя или главного бухгалтера в размере от 2 000 до 3 000 руб.	Часть 2 ст. 15.3 КоАП РФ
Несвоевременное или неполное (недостоверное) представление сведений в ПФР	10% от суммы взносов на пенсионное страхование, которую заплатило за отчетный период учреждение. Штраф налагается на руководителя или главного бухгалтера в размере от 300 до	Статья 17 Федерального закона от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе

	500 руб.	обязательного пенсионного страхования". Часть 1 ст. 15.6 КоАП РФ
--	----------	---

Решение о наложении штрафа на руководителя или главного бухгалтера принимает районный или мировой судья на основании протокола, представленного ПФР.

Если в ПФР были представлены неверные данные, что привело к перерасходу средств на выплату пенсий, учреждение обязано возместить ПФР причиненный ущерб добровольно или по решению суда.

Выездная проверка со стороны ФСС. Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, являющихся источниками информации при ревизии расчетов с ФСС:

- федеральные законы о бюджете ФСС на очередной год;
- Федеральный закон от 22 декабря 2005 г. N 179-ФЗ "О страховых тарифах на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на 2006 год до 2010 года";
- Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний";
- Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. N 190-ФЗ "Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан";
- Постановление Правительства РФ от 30 декабря 2006 г. N 870 "Об исчислении среднего заработка (дохода) при назначении ежемесячного пособия по уходу за ребенком лицам, подлежащим обязательному социальному страхованию";
- Классификация видов экономической деятельности по классам профессионального риска, утвержденная Приказом Минздравсоцразвития России от 18 декабря 2006 г. N 857;
- Методические указания о порядке назначения, проведения документальных выездных проверок страхователей по обязательному социальному страхованию и принятия мер по их результатам, утвержденные Постановлением ФСС от 7 апреля 2008 г. N 81;
- Методические указания 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, утвержденные Постановлением ФСС от 4 декабря 2003 г. N 134;
- Методические указания 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, утвержденные Постановлением ФСС от 7 апреля 2008 г. N 82;
- Методические указания по проведению камеральных проверок страхователей по обязательному социальному страхованию и обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, утвержденные Постановлением ФСС от 21 мая 2008 г. N 110.

Ревизия расчетов по социальному страхованию и обеспечению, осуществляемая в форме выездной проверки работниками ФСС, продолжается не более месяца. Этот срок может быть продлен до двух месяцев, а в исключительных случаях по мотивированному ходатайству должностного лица ФСС - до трех месяцев.

Период проверки не должен превышать трех календарных лет, предшествующих году осуществления проверки, и законченного отчетного периода года, в котором выполнялась камеральная

проверка.

Ревизор составляет справку о проведенной проверке, в которой указываются предмет, результаты и сроки проверки.

Одновременно возможна ревизия операций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Количество дней, необходимых на проверку конкретного учреждения, устанавливает руководитель отделения ФСС.

При составлении планов ревизий учитываются следующие критерии отбора страхователей для проверки:

- значительные суммы расходов, произведенные страхователем по обязательному социальному страхованию в рассматриваемом периоде;

- значительные суммы, полученные от отделения (филиала отделения) ФСС на осуществление (возмещение) расходов по обязательному социальному страхованию;

- рекомендации по результатам камеральной проверки.

ФСС не вправе дважды проверять учреждение по одним и тем же вопросам за один и тот же период. Исключения составляют ревизии в связи с ликвидацией или реорганизацией учреждения, а также ревизии в порядке контроля отделения Фонда за деятельностью своего филиала.

Проведению проверки предшествует подготовительный этап работы (как правило, не более двух дней), предусматривающий сбор и анализ следующей информации:

- 1) структуры расходов по обязательному социальному страхованию, произведенных страхователем в рассматриваемом периоде (по данным расчетных ведомостей по средствам ФСС), и отчетов по страховым взносам, добровольно уплачиваемым отдельными категориями страхователей, а также сумм, выделенных страхователю отделением (филиалом отделения) Фонда на осуществление расходов по обязательному социальному страхованию;

- 2) установленных страхователю ассигнований на оздоровление детей, санаторно-курортное лечение работников в анализируемом периоде.

Перед началом ревизии сотрудники ФСС должны предъявить решение о ее проведении и свои служебные удостоверения. Без этих документов проверка неправомерна.

Решение о ревизии принимает и подписывает руководитель филиала ФСС (или его заместитель).

В решении указываются период проверки, фамилия, имена, отчества проверяющих и вопросы проверки: расходы страхователя по государственному социальному страхованию; начисление и уплата страхователем взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и расходование этих средств.

Представителей ФСС в первую очередь интересуют:

- перечисления в Фонд;

- использование средств, предназначенных на выплаты по несчастным случаям на производстве и профессиональным заболеваниям.

Ревизия начинается с изучения устава и документов, имеющих отношение к выплатам в пользу работников.

Контролеры изучают первичные бухгалтерские документы и сверяют их данные с записями в регистрах бюджетного бухгалтерского учета (расчетно-платежных ведомостях по начислению заработной платы, журналах операций по оплате труда, Главной книге), расчетных ведомостях по средствам Фонда.

Если обнаружатся расхождения данных расчетной ведомости с кредитовым оборотом по счету 303.02 "Расчеты по страховым взносам на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством", а также с дебетовыми оборотами счетов учета расходов, то необходимо проверить суммы выплат в пользу работников, на которые начислены страховые взносы.

Для этого рассматриваются:

- приказы о приеме на работу;
- таблицы учета использования рабочего времени и расчета заработной платы;
- заявления на почасовую оплату;
- договоры гражданско-правового характера, по условиям которых на выплачиваемые вознаграждения начисляются страховые взносы;
- расчетно-платежные ведомости, платежные ведомости;
- лицевые счета.

Далее проводится проверка выплат работнику, пострадавшему в результате несчастного случая на производстве или получившему профессиональное заболевание.

К таким выплатам относятся:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- страховые выплаты;
- расходы на реабилитацию работника (затраты на дополнительное питание, медицинские препараты, санаторно-курортное лечение, протезирование и т.д.).

И последнее, на что нужно обратить внимание, - порядок финансирования предупредительных мер по сокращению числа несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. К таким мерам относятся, в частности:

- периодические медицинские осмотры работников в медицинских учреждениях;
- профилактическое санаторное лечение работников в санаториях-профилакториях.

Проверка расходов страхователей на цели обязательного социального страхования. Из средств обязательного социального страхования выплачиваются следующие виды пособий:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- пособие по беременности и родам;
- единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности;
- единовременное пособие при рождении ребенка;
- ежемесячное пособие по уходу за ребенком;
- социальное пособие на погребение либо возмещение стоимости гарантированного перечня услуг по погребению;
- оплата дополнительных выходных дней по уходу за детьми-инвалидами и инвалидами с детства до достижения ими возраста 18 лет.

Проверка назначения, исчисления и выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам. При назначении, исчислении и выплате пособия по временной нетрудоспособности отделения (филиалы отделений) ФСС и бюджетные учреждения руководствуются следующими законодательными и нормативными актами:

- Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию";

- Федеральным законом от 19 мая 1995 г. N 81-ФЗ "О государственных пособиях гражданам, имеющим детей";

- Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2007 г. N 375;

- Правилами подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, утвержденными Приказом Минздравсоцразвития России от 6 февраля 2007 г. N 91;

- Перечнем уважительных причин пропуска срока обращения за пособием, утвержденным Приказом Минздравсоцразвития России от 31 января 2007 г. N 74;

- Приказом Минздравсоцразвития России от 16 марта 2007 г. N 172 "Об утверждении формы бланка листка нетрудоспособности".

Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам назначаются и выплачиваются гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию по месту работы застрахованного лица. Если застрахованное лицо работает в нескольких местах, то пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам назначаются и выплачиваются ему каждым работодателем (по страховым случаям, наступившим с 1 января 2007 г.).

Пособие назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня восстановления трудоспособности (установления инвалидности с ограничением способности к трудовой деятельности), а также окончания периода освобождения от работы в случаях ухода за больным членом семьи, карантина, протезирования и долечивания, окончания отпуска по беременности и родам <1>.

<1> Назначенные, но не полученные застрахованным лицом своевременно пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам выплачиваются за все прошлое время, но не более чем за три года, предшествовавших обращению за ним. Пособие, не полученное застрахованным лицом полностью или частично по вине работодателя или регионального отделения ФСС, выплачивается за все прошлое время без ограничения срока.

Если застрахованное лицо работает у нескольких работодателей, размер пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам не может превышать максимальный размер указанного пособия по каждому месту работы.

Сумма пособия определяется на дату наступления страхового случая (нетрудоспособности) и зависит:

- от продолжительности страхового стажа (табл. 5.5);

- от категории застрахованных лиц, которые имели право на пособия в превышающих размерах (инвалиды Великой Отечественной войны, матери, имеющие троих детей до 18 лет, и др.).

Таблица 5.5

Размер пособия к среднему заработку, %	Лица, имеющие право на пособие
100	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж 8 и более лет
80	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж от 5 до 8 лет
60	Застрахованное лицо, имеющее страховой стаж менее 5 лет - в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой такие лица подлежат обязательному социальному страхованию
50	Застрахованное лицо - при амбулаторном лечении ребенка - за первые 10 календарных дней в размере, определяемом в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица, за последующие дни - в размере 50% среднего заработка

Примечание. В последнем случае при стационарном лечении ребенка размер пособия определяется в зависимости от продолжительности страхового стажа застрахованного лица.

Напомним, что продолжительность выплаты пособия по временной нетрудоспособности зависит от причины нетрудоспособности и категории застрахованных лиц, которым установлены иные сроки продолжительности выплаты пособий (одинокое, "чернобыльцы" и др.).

Пособие по беременности и родам застрахованной женщине, страховой стаж которой составляет более шести месяцев, выплачивается в размере 100% среднего заработка.

Основанием для выплаты пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам служит листок нетрудоспособности, выданный соответствующими медицинскими организациями.

В процессе ревизии определяется соответствие общей суммы и сумм пособий, начисленных по месяцам в соответствии с листками нетрудоспособности, данным бюджетного бухгалтерского учета (дебет счета 1(2) 30302830 "Уменьшение кредиторской задолженности по страховым взносам на обязательное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством" и кредит счета 1(2) 30203730 "Увеличение кредиторской задолженности по начислениям на выплаты по оплате труда") и отчетным данным расчетной ведомости по средствам Фонда.

Выплата пособий выявляется также по кассовым операциям (дебет счета 1(2) 30203830 "Уменьшение кредиторской задолженности по начислениям на выплаты по оплате труда" и кредит счета 1(2) 20104610 "Выбытия из кассы").

С начисленных сумм пособий по временной нетрудоспособности удерживается НДФЛ.

Устанавливается правильность расчета заработка, из которого начислены пособия. В связи с этим необходимо проверить:

- состав выплат, включаемых в расчет среднего заработка для начисления пособий;
- определение расчетного периода, за который исчисляется средний заработок;
- расчет сумм среднего дневного заработка и размера дневного пособия;
- исчисление страхового стажа.

Чтобы знать размеры пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, нужно определить продолжительность страхового стажа. В страховой стаж включаются периоды работы застрахованного лица по трудовому договору, государственной гражданской или муниципальной службы,

а также периоды иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Порядок подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам регулируется приказами Минздравсоцразвития России.

Перед проверкой назначения пособий следует обратить внимание на заполнение реквизитов листка нетрудоспособности как финансового документа. Листок нетрудоспособности должен иметь разборчивые записи медицинских работников, четкие печати, название или штампы медицинской организации, а при выдаче листка нетрудоспособности врачом, занимающимся частной медицинской практикой, - указание его фамилии и номера лицензии на право осуществления экспертизы временной нетрудоспособности. Имеющиеся исправления или зачеркнутый текст должны быть подтверждены записью "Исправленному верить", подписью лечащего врача и печатью медицинской организации. Не допускается более двух исправлений.

Следует обращать внимание на имеющиеся нарушения Приказа Минздравсоцразвития России от 1 августа 2007 г. N 514 (ред. от 18 декабря 2008 г.) "О порядке выдачи медицинскими организациями листков нетрудоспособности", например:

- не указано место работы;
- не указана причина нетрудоспособности;
- листок нетрудоспособности выдан медицинской организацией, врачом, занимающимся частной медицинской практикой вне медицинской организации, не имеющими лицензии на осуществление экспертизы временной нетрудоспособности;
- листок нетрудоспособности выдан (продлен) гражданину, находящемуся вне места регистрации по месту жительства, без разрешения главного врача медицинской организации либо его заместителя;
- листок нетрудоспособности выдан медицинским работником одновременно на срок, превышающий 10 календарных дней, и единолично или без решения врачебной комиссии продлен на срок свыше 30 дней;
- листок нетрудоспособности выдан по месту регистрации (месту жительства) гражданина, а продлен медицинской организацией за пределами административного района без разрешения главного врача медицинской организации либо его заместителя;
- при выписке гражданина после стационарного лечения листок нетрудоспособности продлен после даты выписки из стационара на срок свыше 10 дней.

Проверка назначения и выплаты единовременного пособия при рождении ребенка. Единовременное пособие при рождении ребенка назначается и выплачивается одному из родителей либо лицу, его заменяющему, по месту работы (службы, учебы). При рождении двух и более детей единовременное пособие назначается и выплачивается на каждого ребенка.

Пособие выплачивается не позднее 10 дней с даты представления всех необходимых документов, а именно:

- заявления о назначении пособия;
- справки о рождении ребенка, выданной органами записи актов гражданского состояния;
- справки с места работы (службы, учебы) другого родителя о том, что пособие не назначалось, - в случае, если оба родителя работают (служат, учатся);
- выписки из трудовой книжки, военного билета (другого документа о последнем месте занятости), заверенной в установленном порядке, - при назначении и выплате пособия органом социальной защиты населения;

- выписки из решения об установлении над ребенком опеки (копии вступившего в законную силу решения суда об усыновлении - для лица, заменяющего родителей (опекуна, усыновителя)).

Перечисленные документы вместе с расходным ордером на выплату пособия должны быть подшиты с кассовыми документами и храниться в делах бухгалтерии учреждения.

При ревизии устанавливается общее количество назначенных единовременных пособий за рассматриваемый период и соответствие общей суммы выплаченных пособий при рождении ребенка за анализируемый период данным бюджетного бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, а также данным, указанным в расчетной ведомости по средствам ФСС.

При проверке выплаты следует руководствоваться ст. 257 ТК РФ.

При определении правильности выплаты пособия, назначаемого при усыновлении ребенка, необходимо установить наличие:

- приказа о предоставлении работнику отпуска на период со дня усыновления и до истечения 70 календарных дней со дня рождения усыновленного ребенка, а при усыновлении двух и более детей - 110 календарных дней со дня их рождения;

- заявления о предоставлении отпуска с указанием в нем вида отпуска и его продолжительности;

- копии решения суда об усыновлении ребенка (детей);

- копии свидетельства о рождении ребенка (детей);

- справки с места работы (учебы, службы) другого супруга о том, что отпуск в связи с усыновлением ребенка (детей) им не используется или супруга не находится в отпуске по беременности и родам.

Проверка назначения и выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком. Согласно Федеральному закону "О государственных пособиях гражданам, имеющим детей" ежемесячное пособие по уходу за ребенком с 1 января 2007 г. выплачивается в размере 40% среднего заработка (дохода) по месту работы матери либо отца. Максимальный размер пособия по уходу за ребенком не может превышать за полный календарный месяц 6 000 руб. Вместе с тем размер ежемесячного пособия по уходу за ребенком не может быть меньше 1 500 руб. на первого ребенка и 3 000 руб. - на второго и последующих детей.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком назначается и выплачивается застрахованным - одному из родителей или другим родственникам, опекунам, фактически осуществляющим уход за ребенком и находящимся в отпуске по уходу за ребенком, по месту работы. Пособие назначается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня достижения ребенком возраста полутора лет. Лицам, имеющим право на получение ежемесячного пособия по уходу за ребенком по нескольким основаниям, предоставляется право выбора получения пособия по одному из них. Если уход за ребенком осуществляется одновременно несколькими лицами, право на получение ежемесячного пособия по уходу за ребенком предоставляется одному из них.

Право на ежемесячное пособие по уходу за ребенком сохраняется в случае работы родителей на условиях неполного рабочего времени или на дому.

За счет средств ФСС выплачивается ежемесячное пособие по уходу за ребенком только до полутора лет.

Документами, необходимыми для назначения и выплаты пособия, являются:

- заявление о назначении пособия;

- заявление матери, находящейся в послеродовом отпуске, о замене послеродового отпуска на отпуск по уходу за ребенком (если размер пособия по уходу за ребенком выше, чем размер пособия по беременности и родам);

- копия свидетельства о рождении (усыновлении) ребенка, за которым осуществляется уход;
- копия свидетельства о рождении (усыновлении, смерти) предыдущего ребенка (детей);
- выписка из решения об установлении над ребенком опеки (при усыновлении или установлении над ребенком опеки);
- копия приказа о предоставлении отпуска по уходу за ребенком;
- справка с места занятости матери (отца, обоих родителей) ребенка о том, что кто-то из них не использует указанный отпуск и не получает пособия, а в случае, если мать (отец) не работают (не учатся, не служат), - справка из органов социальной защиты населения по месту их жительства о неполучении ежемесячного пособия, а также для лиц, фактически осуществляющих уход вместо родителей ребенка.

Основание для назначения и выплаты ежемесячного пособия по уходу за ребенком - решение организации о предоставлении отпуска по уходу за ребенком (приказ, распоряжение) и определение размера пособия.

Решение о назначении ежемесячного пособия по уходу за ребенком принимается в 10-дневный срок с момента подачи работником заявления о назначении пособия со всеми необходимыми документами.

Для проверки правильности определения заработка, из которого исчисляется пособие по уходу за ребенком, необходимо установить:

- состав выплат, включаемых в расчет среднего заработка для начисления пособий;
- определение расчетного периода, за который исчисляется средний заработок;
- виды заработной платы, которые в соответствии с законодательством РФ не включаются в сумму заработка для исчисления пособия;
- правильность исчисления среднего заработка.

При проверке назначения пособия по уходу за ребенком следует обратить внимание на наличие заявления о замене послеродового отпуска на отпуск по уходу за ребенком (если мать, имеющая право на отпуск по беременности и родам, в период после родов пожелает со дня рождения ребенка получать пособие по уходу за ребенком). В этом случае ежемесячное пособие по уходу за ребенком выплачивается с зачетом ранее выплаченного пособия по беременности и родам за период послеродового отпуска.

Нужно также выявить соответствие даты окончания действия листка нетрудоспособности по беременности и родам и даты начала отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет.

Ревизоры должны установить соответствие общей суммы выплаченных пособий по уходу за ребенком за рассматриваемый период данным бухгалтерского учета и отчетным данным, указанным в расчетной ведомости по средствам ФСС.

Проверка назначения и выплаты единовременного пособия женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности. В соответствии с законодательством единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности (до 12 недель), выплачивается в размере 300 руб. Единовременное пособие женщинам назначается и выплачивается по основному месту работы. Для назначения и выплаты пособия представляется справка из медицинского учреждения с указанием конкретного срока беременности.

Пособие назначается и выплачивается одновременно с пособием по беременности и родам, если справка о постановке на учет представляется одновременно с документами для назначения пособия по беременности и родам, либо в течение 10 дней после представления справки о постановке на учет в ранние сроки беременности, если такая справка представлена позже.

Ревизоры проверяют:

- соответствие количества выплаченных единовременных пособий женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности, количеству выплаченных тем же получателям пособий по беременности и родам;

- общее количество назначенных пособий и соответствие общей суммы выплаченных пособий за изучаемый период данным бухгалтерского учета и отчетным данным, указанным в расчетной ведомости по средствам ФСС.

Проверка назначения и выплаты социального пособия на погребение либо возмещения стоимости гарантированного перечня услуг по погребению. Социальное пособие на погребение (стоимость гарантированного перечня услуг по погребению) назначается и выплачивается супругу, близким и иным родственникам, законному представителю или иному лицу, взявшему на себя обязанность осуществить погребение умершего. Пособие выплачивается, если обращение за ним последовало не позднее шести месяцев со дня смерти.

Выплата социального пособия проводится учреждением, в котором работал умерший, в том числе работающий пенсионер либо один из родителей умершего несовершеннолетнего, в день обращения на основании справки о смерти.

Заявление о назначении пособия и справка о смерти (оригинал) признаются бухгалтерскими документами, и их наличие становится объектом ревизии.

Стоимость услуг возмещается специализированной службе учреждением в 10-дневный срок на основании справки о смерти и соответствующего счета.

Проверяющие должны установить общее количество назначенных социальных пособий на погребение и соответствие общей суммы выплаченных пособий за проверяемый период данным бухгалтерского учета и отчетным данным, указанным в расчетной ведомости по средствам ФСС.

Проверка расходования средств на оплату путевок на санаторно-курортное лечение работников. Объектами ревизии являются:

- расходы на оплату стоимости путевок и их соответствие нормам, установленным федеральным законом о бюджете ФСС на соответствующий год, а также предусмотренным отделением (филиалом отделения) Фонда страхователю ассигнованиям на эти цели;

- наличие решения комиссии (уполномоченного) по социальному страхованию о предоставлении застрахованному соответствующей путевки;

- наличие обратного (отрывного) талона к санаторно-курортной путевке и соответствие указанных в нем сведений решению комиссии (уполномоченного) по социальному страхованию;

- продолжительность санаторно-курортного лечения в санаторно-курортных учреждениях и ее соответствие срокам, установленным Правительством РФ на момент предоставления работнику санаторно-курортной путевки;

- соответствие приобретенных путевок заявлениям работников и медицинским заключениям, выданным учреждениями здравоохранения (справка для получения путевки (форма 070/у-04), утвержденная Приказом Минздравсоцразвития России от 22 ноября 2004 г. N 256 (ред. от 23 июля 2010 г.) "О порядке медицинского отбора и направления больных на санаторно-курортное лечение");

- порядок отнесения расходов по оплате санаторно-курортных путевок на расходы по обязательному социальному страхованию.

Если выдача работникам путевок на санаторно-курортное лечение в связи с заболеванием, указанным в справке медицинского учреждения, не представляется возможной по каким-либо уважительным причинам, ФСС принимает решение о выплате им денежной компенсации.

Подтверждением обоснованности выплаты денежной компенсации является наличие у учреждения:

- решения отделения (филиала отделения) Фонда о возможности осуществления выплаты компенсации с указанием ее размера;
- заявления работника;
- удостоверения на право получения льгот и компенсаций (копии).

Денежная компенсация не выплачивается, если работник не обратился за путевкой на санаторно-курортное лечение в течение установленного срока либо отказался от предоставляемых ему путевок.

Проверка учета и отчетности по путевкам на санаторно-курортное лечение и оздоровление.

Путевки на санаторно-курортное лечение и оздоровление, приобретенные учреждением самостоятельно, учитываются на бухгалтерском счете 201.05 "Денежные документы", полученные под отчет от отделения (филиала отделения) Фонда, учитываются на забалансовом счете 03 "Бланки строгой отчетности".

Документом, подтверждающим пребывание работника в санаторно-курортном учреждении, служит отрывной талон к санаторно-курортной путевке, возвращаемый работником страхователю, выдавшему путевку.

На каждую путевку, выданную за счет средств обязательного социального страхования, в бухгалтерии учреждения должны быть приходные и расходные документы: приходная накладная, заявление работника, медицинское заключение, решение комиссии по социальному страхованию о выделении путевки и условиях ее оплаты, отрывной талон к санаторно-курортной путевке. Перечисленные документы должны храниться в порядке, установленном для хранения денежных документов.

Средства обязательного социального страхования, израсходованные на оплату полной или частичной стоимости путевок на санаторно-курортное лечение и оздоровление для работников, с нарушением действующего законодательства к зачету не принимаются.

В ходе проверки устанавливается соответствие данных бюджетного бухгалтерского учета путевок, стоимость которых отнесена на расходы по обязательному социальному страхованию, приходным накладным, данным аналитического учета и расчетной ведомости по средствам ФСС в натуральных и стоимостных измерителях по видам путевок.

Проверка правильности расходов на оздоровление детей. Средства обязательного социального страхования расходуются на оздоровление детей отделениями (филиалами отделений) ФСС в установленных размерах (Приложение 8).

В ходе ревизии следует: а) установить соответствие данных бухгалтерского учета путевок, отнесенных на расходы по обязательному социальному страхованию, первичным бухгалтерским документам (приходным накладным), данным аналитического учета и данным расчетной ведомости по средствам Фонда по количеству, сумме и видам и соответствие расходов на оздоровление детей, произведенных учреждением, сумме ассигнований, установленных отделением (филиалом отделения) Фонда на эти цели в проверяемом году; б) определить правильность оприходования, оформления, учета и хранения в бухгалтерии учреждения документов по приобретению и выдаче путевок в оздоровительные лагеря, а также по путевкам, полученным от Фонда:

- счетов на оплату путевок (с указанием в отдельности стоимости путевки и стоимости хозяйственных расходов);
- накладных на получение путевок;
- заявлений работников и медицинских справок по форме 070/У-04 - для выделения путевки в детский санаторный лагерь;
- свидетельства о рождении ребенка;

- счетов на стоимость (части стоимости) путевки, которую оплачивает отделение (филиал отделения) Фонда;

- платежных документов на оплату путевок;

- протоколов заседаний комиссии (уполномоченного) по социальному страхованию с решениями о выделении путевок в детские оздоровительные лагеря и детские санаторные оздоровительные лагеря и условиях их оплаты;

- ведомостей выдачи работникам путевок с росписями в их получении;

в) сверить с кассой поступление частичной стоимости путевок.

По окончании проверки работники ФСС представляют учреждению справку о результатах ревизии.

Затем в течение двух месяцев со дня окончания ревизии (либо во время ревизии) составляется акт, который должен иметь сквозную нумерацию страниц. В акте не допускаются поправки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, проводивших проверку и подписывающих акт.

Как уже отмечалось в гл. 2 учебного пособия, акт ревизии состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой. В приложении 9 представлены акт документальной выездной проверки расходов страхователя, справка о проведенной документальной выездной проверке и ведомость о расходах Нижегородского филиала небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи".

Вводная часть акта (общие положения) представляет собой общие сведения о проводимой проверке, страхователе и должна содержать, в частности:

- номер, который присваивается акту при его регистрации в отделении (филиале отделения) Фонда;

- наименование места проведения проверки (населенного пункта, на территории которого она осуществлялась);

- дату подписания акта лицами, выполнявшими проверку;

- полное и сокращенное наименование ревизуемого учреждения (обособленного подразделения) согласно учредительным документам или фамилию, имя и отчество индивидуального предпринимателя;

- регистрационный номер и код подчиненности страхователя;

- основной государственный регистрационный номер (код ОГРН) и др.

В приведенном примере это следующая информация:

- юридический адрес небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи": 125009, РФ, г. Москва, Средний Кисловский пер., д. 1/13, стр. 8;

- регистрационный номер - 7706003277, ИНН - 7702165310, КПП - 775001001, код ОГРН - 1027739132563;

- фактический адрес обособленного подразделения; 603000, Российская Федерация, г. Нижний Новгород, ул. Гордеевская, д. 10А;

- регистрационный номер страхователя - 7706003277/5205017748, код подчиненности - 52052, код ИФНС России - 5260, ИНН - 7702165310, КПП - 526043001, ОГРН - 027739132563;

- страхователь - плательщик страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с тарифом 2,9%.

Описательная часть акта проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов выявленных нарушений в расходовании страхователем средств на цели обязательного социального страхования, начислении и уплате страховых взносов на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности либо указание на отсутствие таковых.

По каждому отраженному в акте проверки факту нарушения необходимо указать (см. Приложение 9):

а) за счет каких средств произведены расходы на цели обязательного социального страхования - в счет уплаты страховых взносов или за счет средств, полученных от отделения (филиала отделения) ФСС;

б) вид пособия (иных расходов), характер допущенного нарушения со ссылками на конкретные нормы законодательных и нормативных правовых актов, которые нарушены страхователем;

в) период (месяц, год), к которому данное нарушение относится;

г) оценку количественного и суммового расхождения между данными, отраженными страхователем в расчетной ведомости по средствам Фонда по соответствующему разделу, либо данными, отраженными в отчете по страховым взносам (раздел I), и фактическими данными, выявленными при проверке первичных бухгалтерских и иных документов, а также записей в регистрах бухгалтерского учета (Главной книге и журналах операций);

д) ссылки на первичные документы (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского учета) и иные доказательства, подтверждающие факт нарушения;

е) соответствующие расчеты, которые должны быть включены в акт или в приложения к нему;

ж) однородные нарушения, которые могут быть сгруппированы в таблицы, включаемые в зависимости от объема представленной в них информации в текст акта либо в приложения.

При наличии приложений в описательной части акта делаются ссылки на прилагаемые материалы с указанием на то, что они являются неотъемлемой частью акта.

Итоговая часть акта может содержать следующие данные (в случае их установления в ходе проверки):

а) сведения о расходах, произведенных учреждением с нарушением требований законодательных и нормативных правовых актов либо не подтвержденных документами, а также о расходах, не принятых к зачету в счет начисленного страхового взноса, подлежащего зачислению в ФСС, в том числе:

- на выплату пособий по обязательному социальному страхованию;

- на санаторно-курортное лечение и оздоровление работников и членов их семей и оздоровление детей;

б) сведения о наличии задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, в том числе в связи с непринятием к зачету расходов в счет страховых взносов, подлежащих уплате в Фонд;

в) сведения о суммах выявленных недоплат по пособиям.

По результатам ревизии учреждению даются предложения проверяющих:

- об отражении суммы не принятых к зачету расходов, произведенных учреждением, в бухгалтерском учете и расчетной ведомости по средствам Фонда и представлении уточненного расчета по авансовым платежам по страховым взносам;

- об отражении суммы расходов, не принятых к зачету в счет страховых взносов на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, произведенных

учреждением, уплачивающим добровольно в Фонд страховые взносы на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, в бухгалтерском учете и отчете по страховым взносам;

- о перечислении задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности, в том числе в связи с неприятием к зачету расходов в счет страховых взносов, подлежащих уплате в Фонд;

- о доплате по неправильно выплаченным пособиям и отражении расходов в расчетной ведомости по средствам Фонда за период, в котором будет произведена доплата;

- об устранении выявленных нарушений в расходовании средств на цели обязательного социального страхования.

К акту проверки прилагаются:

а) копия решения руководителя отделения (филиала отделения) Фонда о проведении проверки;

б) приложения к акту, за исключением случаев, когда все сведения и расчеты приведены в тексте акта. Приложения должны быть подписаны ревизором, а также руководителем ревизуемого учреждения;

в) иные материалы, подтверждающие отраженные в акте факты нарушений.

В нашем примере в качестве приложения приведены данные о расходах по обязательному социальному страхованию за период с 11 января 2010 г. по 30 июня 2010 г. нижегородского филиала небанковской кредитной организации - закрытое акционерное общество "Расчетная палата московской Межбанковской валютной биржи".

Акт подписывается обеими сторонами.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица делают об этом оговорку перед своей подписью и представляют письменные возражения или замечания, которые приобщаются к материалам проверки и являются их неотъемлемой частью.

При отказе руководителя ревизуемого учреждения подписать документ проверяющий на последней странице акта выполняет запись: "Фамилия, имя, отчество руководителя учреждения с указанием его должности, полное наименование учреждения (обособленного подразделения) **от подписи акта отказался**".

Законодательство предоставляет две недели для подачи в отделение ФСС возражений по акту проверки.

По результатам рассмотрения материалов проверки в случае выявления в ходе проверки расходов, произведенных страхователем с нарушением требований законодательных или нормативных правовых актов по обязательному социальному страхованию либо не подтвержденных документами в установленном порядке, руководитель отделения (филиала отделения) Фонда выносит решение:

- о неприятии к зачету расходов, произведенных страхователем - плательщиком взносов на цели обязательного социального страхования;

- о неприятии расходов, произведенных страхователем-работодателем, применяющим специальный налоговый режим, в счет средств, полученных от отделения (филиала отделения) Фонда на цели обязательного социального страхования;

- о неприятии к зачету расходов, произведенных страхователем-работодателем, уплачивающим страховые взносы на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности;

- о направлении уведомления о наличии задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности страхователю-работодателю, применяющему специальный налоговый режим и уплачивающему

добровольно в Фонд страховые взносы на обязательное социальное страхование работников на случай временной нетрудоспособности.

Соответствующее решение принимается в течение 10 дней со дня истечения срока рассмотрения материалов проверки. По проверкам, в ходе которых не выявлены нарушения, решение руководитель отделения (филиала отделения) Фонда не принимает.

Проверка взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Такая проверка проводится в соответствии с квартальными планами, которые утверждает руководитель отделения ФСС.

Существуют следующие критерии отбора учреждений для проверки:

- наличие задолженности по уплате страховых взносов и других обязательных платежей в Фонд;
- значительные расходы, произведенные учреждением по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- резкое изменение сумм выплат, начисленных в пользу работников, при стабильной их численности;
- рекомендации по результатам камеральной проверки;
- нерегулярность представления страхователем расчетной ведомости по средствам Фонда.

Работнику, пострадавшему в результате несчастного случая на производстве или получившему профессиональное заболевание, за счет средств ФСС оплачиваются:

- пособие по временной нетрудоспособности;
- страховые выплаты;
- расходы на медицинскую, социальную и профессиональную реабилитацию.

Профессиональным заболеванием считается хроническое или острое заболевание работника, наступившее в результате воздействия на него вредных факторов производства.

Обязанности работодателя при **несчастном случае** на производстве, порядок его расследования и оформления соответствующих документов установлены ТК РФ.

Если на производстве произошел несчастный случай, то для расследования его причин создается комиссия из трех человек. В комиссию включаются представитель работодателя, должностное лицо, отвечающее за охрану труда, и представитель профсоюзного или иного уполномоченного работниками представительного органа. Состав комиссии утверждается приказом руководителя учреждения.

Расследованию как несчастные случаи подлежат события, в результате которых пострадавшими были получены: телесные повреждения (травмы), в том числе нанесенные другим лицом; тепловой удар; ожог; обморожение; утопление; поражение электрическим током, молнией, излучением; укусы и др., если указанные события произошли:

- **в течение рабочего времени на территории** учреждения либо в ином месте выполнения работы, в том числе во время установленных перерывов, а также в течение времени, необходимого для приведения в порядок орудий производства и одежды, выполнения других предусмотренных правилами внутреннего трудового распорядка действий перед началом и после окончания работы, или при выполнении работы за пределами установленной для работника продолжительности рабочего времени, в выходные и нерабочие праздничные дни;

- **при следовании к месту выполнения работы или с работы** на транспортном средстве, предоставленном учреждением, либо на личном транспортном средстве в случае использования личного транспортного средства в служебных целях по распоряжению руководства учреждения или по соглашению сторон трудового договора;

- **при следовании к месту служебной командировки и обратно**, во время служебных поездок на общественном или служебном транспорте, а также при следовании по распоряжению руководства учреждения к месту выполнения работы и обратно, в том числе пешком;

- **при следовании на транспортном средстве** в качестве сменщика во время междусменного отдыха;

- **при осуществлении иных правомерных действий**, обусловленных трудовыми отношениями с учреждением либо совершаемых в его интересах, в том числе действий, направленных на предотвращение катастрофы, аварии или несчастного случая.

Формы документов, необходимых для расследования несчастных случаев на производстве, типовые и утверждены Постановлением Минтруда России.

Расследование должно проводиться не более чем три дня. Если несчастный случай вызвал смерть работника, расследование может проводиться в течение 15 дней.

Комиссия по результатам расследования должна составить акт, который подписывается членами комиссии и заверяется печатью организации.

Акт составляется в двух экземплярах. Не позднее трех дней со дня составления акта один экземпляр передается пострадавшему работнику или его родственникам (если в результате несчастного случая работник погиб). Второй экземпляр акта должен храниться в учреждении в течение 45 лет. Если в результате несчастного случая работник имеет право на получение страховых выплат, составляется третий экземпляр акта, который направляется в региональное отделение ФСС, где учреждение состоит на учете.

Кроме акта о несчастном случае на производстве для назначения и выплаты пособий необходимо представить в региональное отделение ФСС по месту регистрации учреждения следующие документы:

- заключение учреждения медико-социальной экспертизы о степени утраты пострадавшим профессиональной работоспособности и о необходимости медицинской, социальной и профессиональной реабилитации;

- справку о зарботке (доходе) пострадавшего за период, необходимый для расчета ежемесячных страховых выплат;

- справку о периоде выплаты пособия по временной нетрудоспособности, назначенного пострадавшему в связи с несчастным случаем на производстве или профессиональным заболеванием;

- документы, подтверждающие нахождение пострадавшего в трудовых отношениях с учреждением (трудовую книжку, трудовой договор);

- гражданско-правовой договор, условия которого предусматривают страхование внештатного работника от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Решение о назначении страховых выплат принимается региональным отделением ФСС:

- **в течение 10 дней** с момента получения всех документов при назначении выплат пострадавшему;

- **в течение двух дней** с момента получения всех документов - при назначении выплат членам семьи работника, погибшего в результате несчастного случая.

Суммы страховых выплат, начисленные учреждением без решения ФСС, не засчитываются в счет уплаты взносов на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Если ревизоры обнаружили недоимку по взносам, то руководитель Фонда принимает решение о взыскании недоимки и пеней. Кроме того, на учреждение может налагаться штраф. На сумму недоимки и пеней Фонд выставляет инкассовое поручение, а за взысканием штрафа обращается в суд (если учреждение не заплатит его добровольно).

Штрафы, которые может назначить Фонд, установлены Федеральным законом "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" (далее - Закон; табл. 5.6 и 5.7).

Таблица 5.6. Меры взыскания к нарушителям по итогам проверки

Вид нарушения	Размер штрафа, руб.
Нарушение сроков регистрации в качестве страхователя:	
- менее 90 дней;	5 000
- более 90 дней	10 000
Неуплата или неполная уплата суммы страховых взносов:	
- умышленная;	40% суммы, причитающейся к уплате
- неумышленная	20% суммы, причитающейся к уплате
Нарушение сроков представления отчетности:	
впервые;	1 000
совершенное повторно в течение года	5 000

Таблица 5.7. Срок уплаты страховых взносов и пени

Время уплаты	Сумма	Статья Закона
Ежемесячно в срок, установленный для получения средств на выплату заработной платы в банках	Полная сумма взносов, подлежащая перечислению	Пункт 4 ст. 22
В более поздние сроки	1/300 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки	Статья 22.1

Кроме того, мировой судья на основании протоколов, составленных сотрудниками Фонда, может оштрафовать должностных лиц учреждения (руководителя, главного бухгалтера) за непредставление расчетной ведомости. Размер штрафа - от 300 до 500 руб. (ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).

5.4. Ревизия расчетов с бюджетом по налогам

Цель ревизии расчетов с бюджетом по налогам - контроль за соблюдением законодательства РФ при осуществлении учреждением расчетов с бюджетом по налогам и сборам, полноты и правильности их исчисления и своевременности перечисления.

Приведем перечень основных законодательных и нормативных актов, используемых в учете расчетов с бюджетом по налогам и являющихся источниками информации при ревизии:

- Налоговый кодекс РФ;

- Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. N 914;

- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете";

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2013 г. N 65н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации";

- План счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 16 декабря 2010 г. N 174н;

- Приказ Минфина России от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации";

- Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и методических указаний по их применению".

Источниками ревизии расчетов с бюджетом по налогам служат первичная документация типовой формы и регистры аналитического и синтетического учета, а также отчетность учреждения. К ним относятся, в частности:

- многографная карточка;
- карточка учета средств и расчетов;
- расчетно-платежная ведомость;
- первичные документы, послужившие основанием начисления оплаты труда работникам;
- реестр депонированных сумм;
- налоговая карточка;
- журнал операций расчетов по оплате труда;
- журнал расчетов по прочим операциям;
- баланс исполнения бюджета получателя;
- отчет о финансовых результатах деятельности.

Проверка взаимоотношений учреждения с бюджетом является для ревизора объектом особого внимания. Расчеты по начислению налогов и их перечислению в бюджет довольно трудоемки. Бюджетный бухгалтерский учет расчетов с бюджетом ведется на счете 303.00 "Расчеты по платежам в бюджеты", аналитический учет - по видам налогов на счетах:

303.01 "Расчеты по налогу на доходы с физических лиц";

303.03 "Расчеты по налогу на прибыль";

303.04 "Расчеты по НДС";

303.05 "Расчеты по прочим платежам в бюджет", на котором отражается, например, налог на имущество.

Ревизору необходимо проверить:

- исчисление налогооблагаемых баз;
- применение ставок налогов и платежей;
- своевременность и полноту уплаты платежей в бюджет;
- обоснованность применения льгот;
- ведение аналитического и синтетического учета;
- соответствие данных аналитического и данных синтетического учета.

Проверка исчисления и уплаты НДФЛ. В соответствии с гл. 23 НК РФ налоговые агенты (учреждения) должны своевременно исчислять и перечислять в бюджет НДФЛ.

Учреждения обязаны:

- вести учет полученных доходов персонально по каждому налогоплательщику. Учет доходов осуществляется в налоговой карточке (форма N 1-НДФЛ). При заполнении налоговой отчетности указываются вся сумма доходов по каждому из оснований за налоговый период и сумма предоставленных налоговых вычетов;

- своевременно перечислять удержанные суммы налога в бюджет;

- представлять в налоговый орган сведения о доходах физических лиц за налоговый период и суммах начисленных и удержанных в этом периоде налогов - ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (форма N 2-НДФЛ).

Контроль за правильным исчислением и перечислением НДФЛ в бюджет возложен на Федеральную налоговую службу (ФНС России).

При проверке расчета НДФЛ нужно учитывать, что налоговая база определяется в отдельности по каждому виду доходов, в отношении которых установлены разные налоговые ставки.

В большинстве случаев налог исчисляется по ставке 13%, но для некоторых доходов определены специальные налоговые ставки. По этим ставкам облагаются доходы:

- полученные в виде дивидендов - 13%;
- полученные в виде материальной выгоды, которая возникает при получении работником от учреждения займа или ссуды, кроме займов на строительство или покупку жилья на территории РФ, - 35%;
- от участия в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых при рекламе товаров, - 35%;
- работников учреждения, которые не являются налоговыми резидентами РФ, - 30%.

Например, если работник организации является одним из ее учредителей и помимо оплаты труда получает дивиденды от участия в организации, то налог с доходов работника удерживается по ставке 13% - с сумм начисленной оплаты труда и 30% - с сумм начисленных в его пользу дивидендов.

При ревизии также следует обращать внимание на выплату вознаграждения на основании договоров гражданско-правового характера, заключенных с физическими лицами, не являющимися резидентами РФ. В этом случае ставка налога применяется в размере 35% суммы начисленного вознаграждения.

Доходы работника учреждения, полученные в натуральной форме, должны учитываться в составе его совокупного годового дохода по государственным регулируемым ценам, а при их отсутствии - по свободным (рыночным) ценам, исчисленным на дату получения дохода. В расчет НДФЛ в стоимость выдаваемых товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС и акцизов.

Если учреждение организовало питание для работников, занятых на работах с вредными условиями труда, также необходимо выяснить правильность начисления НДФЛ. Предоставление бесплатного питания обусловлено спецификой производственного процесса и требованиями трудового законодательства, что служит обоснованием отнесения его оплаты к компенсационным выплатам, которые не облагаются НДФЛ. При отпуске бесплатного профилактического питания следует руководствоваться нормами, определенными Постановлением Минтруда России.

Во всех других случаях, не имеющих другого обоснования, независимо от содержания коллективного и трудовых договоров стоимость бесплатных обедов облагается НДФЛ. Возмещение данных расходов сотруднику считается оплатой труда в натуральной форме.

Стоимость подарков, полученных работником в течение года, подлежит налогообложению, если она превышает 2 000 руб.

Далее, например при проверке выплаты материальной помощи, нужно иметь в виду, что материальная помощь относится к выплатам непроизводственного характера и не связана с результатами деятельности учреждения. Сумма материальной помощи устанавливается руководителем в зависимости от конкретной ситуации и финансовых возможностей учреждения.

При ревизии необходимо обратить внимание на наличие личного заявления работника с разрешительной надписью руководителя, служащего основанием для получения материальной помощи, и приказа по учреждению, в котором указаны причина и сумма материальной помощи.

Порядок оказания материальной помощи должен быть закреплен в коллективном договоре.

Все суммы материальной помощи облагаются НДФЛ, за исключением материальной помощи, предоставленной в связи со смертью членов семьи или в связи со стихийным бедствием и другими подобными ситуациями независимо от суммы. Отметим, что материальная помощь, выдаваемая по другим основаниям, не облагается НДФЛ, если не превышает 4 000 руб. за налоговый период.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом учреждения.

Законодательством утвержден размер суточных, выплачиваемых работникам при нахождении в командировках (100 руб.), в рамках бюджетной деятельности. В рамках деятельности, приносящей доход, норма составляет 700 руб. НДФЛ не удерживается с суточных, размер которых не превышает норм, установленных действующим законодательством, а в остальных случаях возникает объект налогообложения. Суммы, израсходованные по авансовым отчетам и возмещенные работникам, не подтвержденные документально, также подлежат налогообложению в общеустановленном порядке по ставке 13%.

Стоимость возмещения работникам личных расходов (например, по оплате коммунальных услуг, обслуживанию мобильных телефонных аппаратов), которое осуществляется в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя учреждения, облагается НДФЛ.

Суммы выплачиваемых работнику компенсаций, превышающие нормы, установленные в соответствии с законодательством РФ, также подлежат налогообложению.

Сумма доходов, которую работник получил от учреждения в календарном месяце, уменьшается на сумму налоговых вычетов: стандартных, социальных, имущественных и профессиональных.

Для предоставления **стандартных налоговых вычетов** учреждение должно иметь пакет документов по каждому физическому лицу - получателю доходов, служащий основанием для их предоставления. Извлечение из перечня стандартных налоговых вычетов представлено в табл. 5.8.

Таблица 5.8. Перечень стандартных налоговых вычетов
и их основания

Работник, имеющий право на налоговый вычет	Размер вычета, руб.	Документ, подтверждающий право на предоставление налогового вычета
Ликвидатор аварии на Чернобыльской АЭС	3 000	Копия удостоверения участника ликвидации аварии
Участник работ по объекту "Укрытие"	3 000	Копия удостоверения участника соответствующих работ
Ликвидатор аварии на производственном объединении "Маяк"	3 000	Копия удостоверения участника ликвидации аварии
Герой Российской Федерации, Советского Союза, лицо, награжденное орденом Славы трех степеней	500	Копия удостоверения героя Советского Союза, героя Российской Федерации, награды ордена Славы трех степеней
Инвалид детства, а также инвалиды I и II групп	500	Медицинская справка, подтверждающая группу инвалидности
Перенесший лучевую болезнь	500	Медицинская справка, подтверждающая перенесенную лучевую болезнь

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный налоговый вычет, предоставляется максимальный из них.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение стандартных налоговых вычетов, на сумму которых уменьшается его доход в следующих размерах:

- 1 400 руб. - на первого ребенка;
- 1 400 руб. - на второго ребенка;
- 3 000 руб. - на третьего и каждого последующего ребенка;
- 12 000 руб. - на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Налоговый вычет действует до месяца, в котором доход превысил 350 000 руб.

Работнику учреждения стандартный налоговый вычет на содержание детей предоставляется на основании его письменного заявления по установленной форме. К заявлению должны быть приложены следующие документы:

- свидетельство о рождении ребенка - для детей в возрасте до 18 лет;
- справка учебного заведения - для учащихся дневной формы обучения;
- справка органа попечительства и надзора - для детей, опекуном которых является работник учреждения.

Уменьшение дохода работника на соответствующий налоговый вычет без представления работником письменного заявления либо при отсутствии подтверждающих документов - это нарушение законодательства РФ о налогах и сборах.

Имущественный налоговый вычет в сумме, израсходованной на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома (квартиры), может быть предоставлен налогоплательщику

до окончания налогового периода при его обращении к работодателю и условии подтверждения права на вычет налоговым органом. Размер вычета не может превышать 1 000 000 руб.

Для предоставления права на имущественный налоговый вычет налогоплательщику в бухгалтерии учреждения должно быть предоставлено уведомление налогового органа по типовой форме, а также заявление о вычете в произвольной форме. В этом документе проставляются наименование, ИНН и КПП учреждения, которое будет предоставлять имущественный налоговый вычет. Если сотрудник имеет несколько мест работы, то он может получить имущественный налоговый вычет в налоговом органе после представления налоговой декларации.

Социальные и профессиональные налоговые вычеты получают в налоговом органе, в котором налогоплательщики состоят на учете при подаче декларации о доходах за прошлый год.

При исчислении налога по гражданско-правовым договорам учреждение вправе предоставить профессиональный налоговый вычет.

Если сумма вычетов превышает сумму доходов, то налоговая база равна нулю. Сумма превышения вычетов над доходами на следующий налоговый период не переносится. Исключение составляют имущественные налоговые вычеты, которые переносятся на следующий налоговый период до их полного использования.

Ревизор должен проверить порядок ведения налоговых карточек по доходам, полученным физическими лицами от работодателя. Налоговые карточки изучаются выборочно по нескольким работникам учреждения, как правило, получающим разные доходы. В налоговых карточках должны найти отражение все доходы, полученные работниками, независимо от того, подлежат они налогообложению или освобождены от него, а также независимо от применяемой ставки налога. После рассмотрения налоговых карточек следует убедиться в том, что суммы НДФЛ, подлежащие удержанию и перечислению в бюджет, отражаются в лицевых счетах работников, заполняемых бухгалтерией учреждения.

В заключение проверяется достоверность сведений, предоставляемых учреждением в налоговые органы, о выплаченных физическим лицам доходах, начисленных и удержанных с этих доходов суммах НДФЛ.

Проверка исчисления и уплаты НДС. Определяя правильность исчисления, порядок исчисления и уплаты НДС, ревизор должен руководствоваться нормами гл. 21 НК РФ. Плательщиками НДС бюджетные учреждения являются лишь в рамках деятельности, приносящей доход. При бюджетной деятельности сумма НДС относится на увеличение стоимости активов, работ, услуг.

При выяснении правильности исчисления налога ревизору необходимо обращать внимание на следующее:

а) НДС взимается по разным ставкам (0, 10 и 18%), поэтому ревизору нужно установить правильность применения соответствующих ставок для исчисления налога;

б) с 2006 г. все организации перешли на уплату налога по методу начисления. Моментом определения налоговой базы признается более ранняя из двух дат:

- день отгрузки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав;

- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Приобретая нефинансовые активы (работы, услуги), бюджетное учреждение должно уплатить поставщикам (подрядчикам) как стоимость активов по договору, так и сумму НДС. Для учета причитающихся к уплате сумм НДС, а также для начисления НДС с полученных авансов предназначен счет 2210.01 "Расчеты по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам": 221001560 "Увеличение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам" и 221001660 "Уменьшение дебиторской задолженности по НДС по приобретенным материальным ценностям, работам, услугам".

Суммы НДС по проданным продукции, товарам, работам и услугам учитываются на счете 2303.04 "Расчеты по НДС": 230304730 "Увеличение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость" и 230304830 "Уменьшение кредиторской задолженности по налогу на добавленную стоимость".

Бухгалтерские записи по учету НДС систематизированы в табл. 5.9.

Таблица 5.9. Бюджетный бухгалтерский учет НДС по приобретенным и проданным активам, работам, услугам

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Учреждением приняты суммы НДС по акцептованным счетам-фактурам поставщиков и подрядчиков (по субсчетам) за оказанные услуги и выполненные работы	221001560	230200730
2. Учреждением приняты суммы НДС по акцептованным счетам-фактурам поставщиков по приобретенным объектам основных средств	221001560	230219730
3. Учреждением приняты суммы НДС по акцептованным счетам-фактурам поставщиков по приобретенным НМА	221001560	230220730
4. Учреждением приняты суммы НДС по акцептованным счетам-фактурам поставщиков за приобретенные материальные запасы	221001560	230222730
5. Учреждением приняты суммы НДС по акцептованным счетам-фактурам за материальные ценности, оказанные услуги, выполненные работы, оплаченные подотчетными лицами, по утвержденным авансовым отчетам (по субсчетам)	221001560	220800660
6. Учреждением признаны суммы НДС по полученной предварительной оплате (авансам) в счет предстоящей продажи нефинансовых активов, а также работ и услуг	221001560	230304730
7. Учреждением приняты суммы НДС, уплаченные поставщикам по счетам-фактурам, при импорте нефинансовых активов (основных средств, НМА, материальных запасов) на территорию РФ	221001560	230200730
8. Учреждением приняты к учету изменения уплаченных (причитающихся к уплате) сумм НДС при приобретении материальных ценностей вследствие пересмотра условий договора или возникновения суммовых разниц	221001560	230200730
9. Учреждением приняты к зачету суммы НДС, относящиеся к приобретенным материальным ценностям, выполненным работам, оказанным услугам, при выполнении определенных условий	230304830	221001660
10. Учреждением отнесена сумма НДС на	210604340	221001660

увеличение стоимости нефинансовых активов (основных средств, НМА, материальных запасов), (работ, услуг) в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ		
11. Учреждением погашена задолженность бюджету по НДС денежными средствами с банковского счета	230304830	220101610
12. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в соответствии с налоговым законодательством в сумме начисленного НДС от рыночных продаж готовой продукции, работ, услуг	240101130	230304730
13. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в соответствии с налоговым законодательством в сумме начисленного НДС от рыночных продаж активов	240101172	230304730

При проверке сумм НДС, предъявленных к возмещению, нужно обратить внимание на выполнение следующих условий:

- приобретенные ценности оприходованы на балансе учреждения (работы выполнены, услуги оказаны);

- ценности (работы, услуги) приобретены для осуществления производственной деятельности или иных операций, облагаемых НДС, а также для перепродажи;

- на приобретенные ценности (работы, услуги) есть счет-фактура, в котором сумма налога выделена отдельной строкой.

Если хотя бы одно из этих условий не выполнено, уплаченная сумма НДС списанию в зачет из бюджета не подлежит.

Сумма НДС не принимается к вычету, а относится на увеличение стоимости услуги согласно НК РФ, когда услуги используются при операциях:

- не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

- местом реализации которых не признается территория РФ;

- которые не признаются реализацией, а также если покупатель не является плательщиком НДС, освобожден от уплаты НДС.

Проверка исчисления и уплаты налога на прибыль. Плательщиками налога на прибыль бюджетные учреждения являются, если осуществляют деятельность, приносящую доход.

Налогоплательщики - бюджетные учреждения, финансируемые за счет средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов или получающие средства в виде оплаты медицинских услуг, оказанных гражданам в рамках территориальной программы обязательного медицинского страхования, а также получающие доходы от иных источников. В целях налогообложения они обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования и за счет иных источников.

Иными источниками - доходами от коммерческой деятельности - признаются доходы бюджетных учреждений, получаемые от юридических и физических лиц по операциям продажи товаров, работ, услуг, имущественных прав, и внереализационные доходы.

Для бюджетных учреждений возможность ведения внебюджетной деятельности должна быть предусмотрена законодательными и нормативными правовыми актами, регулирующими деятельность в соответствующих сферах, и учредительными документами.

К законодательным документам относятся, например, Законы РФ "Об образовании", "О культуре", "О медицинском страховании граждан в Российской Федерации", Федеральные законы "О высшем и послевузовском образовании", "О науке и государственной научно-технической политике". Так, в соответствии с Законом РФ "Об образовании" к предпринимательской деятельности образовательных учреждений относятся:

- реализация и сдача в аренду основных фондов;
- торговля покупными товарами, оборудованием;
- оказание посреднических услуг;
- доленое участие в деятельности других учреждений и организаций, в том числе образовательных;
- приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение по ним доходов;
- ведение иных внереализационных операций, приносящих доход и не связанных с производством продукции, работ, услуг и их реализацией, предусмотренных уставом. Аналогичные нормы содержатся и в других законодательных актах.

Налоговая база бюджетных учреждений определяется как разница между полученной суммой дохода от реализации товаров, выполненных работ, оказанных услуг, суммой внереализационных доходов (без учета НДС, акцизов по подакцизным товарам) и суммой фактически осуществленных расходов, связанных с ведением коммерческой деятельности.

Операции по исчислению доходов от коммерческой деятельности и расходов, связанных с ведением этой деятельности, учитываются в порядке, установленном ст. 321.1 (гл. 25) НК РФ.

Сумма превышения доходов над расходами от коммерческой (внебюджетной) деятельности до исчисления налога не может быть направлена на покрытие расходов, предусмотренных за счет средств целевого финансирования, выделенных по смете доходов и расходов бюджетного учреждения.

В составе доходов и расходов бюджетного учреждения, включаемых в налоговую базу, не учитываются доходы, полученные в виде средств целевого финансирования и целевых поступлений на содержание бюджетного учреждения и ведение уставной деятельности, финансируемой за счет указанных источников, и расходы, производимые за счет этих средств.

Декларации по налогу должны быть представлены в налоговые органы по местонахождению каждого бюджетного учреждения в порядке, установленном НК РФ.

В соответствии со ст. 284 НК РФ ставка налога на прибыль составляет 20%: 2% - в федеральный бюджет; 18% - в бюджеты субъектов Федерации. Бухгалтерские проводки по начислению и перечислению налога на прибыль представлены в табл. 5.10.

Таблица 5.10. Бюджетный бухгалтерский учет налога на прибыль

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
1. Учреждением сформирована кредиторская задолженность бюджету в соответствии с налоговым законодательством в сумме начисленного налога на прибыль:		230303730

от доходов от собственности;	240101120,	
от доходов от оказания платных услуг;	240101130,	
от доходов от реализации активов	240101172	
2. Учреждением погашена задолженность бюджету по налогу на прибыль денежными средствами с банковского счета	230303830	220101610

В соответствии со всем изложенным ревизоры должны обращать внимание на возможность ведения деятельности, приносящей доход (наличие генерального разрешения и сметы доходов и расходов по внебюджетной деятельности). Они также должны проверять отдельный учет и признание доходов и расходов бюджетным учреждением, соответствие аналитического и синтетического учета доходов и расходов, правильность и своевременность начисления налога на прибыль, оформление налоговой документации, своевременность и полноту уплаты налога, а также использование прибыли после налогообложения согласно учредительным документам.

Возможны следующие недостатки:

- сплошной учет доходов и расходов от разных видов деятельности, в связи с чем в налоговую базу могут попасть доходы и расходы от бюджетной деятельности;
- направление финансового результата на покрытие расходов до уплаты налога на прибыль;
- плохая организация аналитического учета по видам поступлений.

Проверка исчисления и уплаты налога на имущество. Источниками информации для проверки уплаты налога являются инвентарные карточки.

Налог на имущество установлен гл. 30 НК РФ и законами субъектов РФ. Налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, форма отчетности по налогу устанавливаются законами субъектов РФ. Для отдельных категорий налогоплательщиков, а также видов имущества предусмотрено освобождение от налогообложения.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;
- организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке; объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и (или) местных бюджетов; объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения и др.

Объект налогообложения - движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое в качестве основных средств на балансе учреждения в соответствии с установленным порядком ведения бюджетного учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая (средняя) стоимость имущества, которое учитывается по его остаточной стоимости.

Среднегодовая (средняя) стоимость имущества рассчитывается как частное от деления суммы, полученной в результате сложения остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база по имуществу, подлежащему налогообложению, определяется в отдельности:

- по местонахождению учреждения;
- по обособленным подразделениям, имеющим отдельный баланс;
- по каждому объекту недвижимого имущества, находящемуся вне местонахождения учреждения, обособленного подразделения учреждения, имеющего отдельный баланс;
- по имуществу, облагаемому по разным налоговым ставкам.

Тесты

1. Целью ревизии расчетов с персоналом по оплате труда является:

- а) установление соответствия порядка ведения расчетов с персоналом по оплате труда гражданскому и трудовому законодательству;
- б) выражение мнения о достоверности расчетов по оплате труда;
- в) контроль за соблюдением законодательства РФ при осуществлении учреждением расчетов по оплате труда, их обоснованности.

2. При проверке НДФЛ начисленные суммы учитываются:

- а) в лицевых счетах работников;
- б) в смете доходов и расходов;
- в) в штатном расписании учреждения.

3. Какой расчетный период (в общем случае) используется при расчете пособий по временной нетрудоспособности:

- а) три месяца;
- б) шесть месяцев;
- в) 12 месяцев?

4. Какой регистр синтетического учета используется при расчетах с персоналом по оплате труда:

- а) лицевой счет;
- б) расчетно-платежная ведомость;
- в) журнал операций по оплате труда?

5. Допускается ли компенсация отгулом сверхурочной работы:

- а) допускается;
- б) не допускается;
- в) в соответствии с коллективным договором?

6. На основании решения работодателя из заработной платы виновного лица удержана сумма причиненного ущерба в размере среднемесячной заработной платы работника по истечении одного месяца. Ревизор установил нарушение, поскольку:

- а) сумму причиненного ущерба нельзя удерживать из заработной платы;
- б) нельзя удерживать сумму ущерба в размере среднемесячной заработной платы работника;
- в) по истечении одного месяца ущерб должен взыскиваться работодателем в судебном порядке.

7. Возврат ошибочно уплаченных сумм налогов возможен на основании:

- а) решения налогового органа;
- б) распоряжения администраторов поступлений в бюджет;
- в) заявления плательщика и справки Федерального казначейства.

8. Не востребованная работниками учреждения депонированная заработная плата по истечении срока исковой давности:

- а) учитывается в составе доходов учреждения;
- б) подлежит списанию с бюджетного учета;
- в) остается в распоряжении руководителя учреждения.

9. Какие работы учреждение должно оплачивать за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном размере:

- а) сверхурочную работу;
- б) работу в выходные или нерабочие праздничные дни;
- в) работу в ночное время?

10. Проверяя своевременность выплаты заработной платы, ревизор должен убедиться в выполнении следующего требования ст. 136 ТК РФ:

- а) заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца;
- б) предусмотрена выплата аванса в размере 30%;
- в) предусмотрена выплата аванса в размере 40%.

11. Из заработной платы работника учреждения, не являющегося налоговым резидентом РФ, удержан НДФЛ в размере 35%. При этом в налоговую базу включены все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме; совокупный доход уменьшен на стандартный налоговый вычет на ребенка в размере 1 000 руб. В акте ревизор отметил нарушение:

а) требования ст. 218 НК РФ, регулирующей стандартные налоговые вычеты (налоговый вычет на ребенка должен составлять 400 руб.);

б) требования ст. 224 НК РФ, определяющей ставки НДФЛ (в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, применяется ставка 30%);

в) требования ст. 210 НК РФ, регулирующей налоговую базу (при определении налоговой базы доходы в натуральной форме не учитываются).

12. Согласно Семейному кодексу РФ с плательщика алиментов в пользу одного ребенка взыскивается:

а) 1/4 заработка и (или) иного дохода;

б) 1/3 заработка и (или) иного дохода;

в) половина заработка и (или) иного дохода.

13. По договорам гражданско-правового характера страховые взносы на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности не начисляются в части зачисления:

а) в федеральный бюджет;

б) в фонд обязательного медицинского страхования;

в) в фонд социального страхования;

14. Осуществляя выездную проверку, инспекторы ПФР должны решить три основных вопроса:

а) проверить наличие у работников страховых свидетельств; достоверность индивидуальных сведений о выплатах, начисленных работникам; сведения о трудовом стаже;

б) проверить наличие у работников страховых свидетельств; достоверность сведений о личности работника; достоверность индивидуальных сведений о выплатах, начисленных работникам;

в) проверить достоверность сведений о личности работника; индивидуальных сведений о выплатах, начисленных работникам, а также сведения о трудовом стаже.

15. Пропуск учреждением срока, в течение которого оно должно было встать на учет в ПФР, более чем на 90 календарных дней влечет за собой штраф в размере:

а) 5 000 руб.;

б) 10 000 руб.;

в) 15 000 руб.

16. Срок проведения выездной проверки ФСС не может продолжаться (без учета возможности продления проверки) более:

а) одного месяца;

б) двух месяцев;

в) трех месяцев.

17. Продолжительность выплаты пособия по временной нетрудоспособности не должна зависеть:

а) от причины нетрудоспособности;

б) от категории застрахованных лиц, по которым установлены иные сроки продолжительности выплаты пособий;

в) от размера заработной платы.

18. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит:

а) от категории застрахованных лиц;

б) от страхового стажа работника;

в) нет правильного ответа.

19. Какой случай нельзя квалифицировать в качестве нецелевого использования бюджетных средств:

а) выдачу аванса подрядной организации, отработанного в срок, указанный в договоре подряда;

б) приобретение оборудования, не предусмотренного сметной документацией;

в) предоставление бюджетных средств в качестве кредитов?

20. Задолженность учреждения, не востребованная кредиторами, списывается на основании:

а) решения главного администратора источников финансирования дефицита бюджета;

б) решения органов казначейства;

в) решения инвентаризационной комиссии учреждения в порядке, установленном главным распорядителем бюджетных средств (главным администратором источников финансирования дефицита бюджета).

21. Плательщиками налога на прибыль являются:

а) бюджетные учреждения, оказывающие образовательные услуги;

б) бюджетные учреждения, получающие доходы от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход;

в) бюджетные учреждения, оказывающие медицинские услуги.

22. Начисление сумм выплат обязательного страхового обеспечения в связи с материнством отражается в бюджетном бухгалтерском учете записью:

а) Д-т сч. 140101213 К-т сч. 130302830;

б) Д-т сч. 140101213 К-т сч. 130203730;

в) Д-т сч. 130302830 К-т сч. 130203730.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите нормативный документ, которым предусмотрены (утверждены) формы безналичных расчетов.

2. Назовите нормативный документ, которым регламентированы требования по удержанию алиментов на несовершеннолетних детей.

3. Перечислите первичные документы - источники информации при ревизии расчетов с персоналом по оплате труда.

4. Назовите регистр бюджетного бухгалтерского учета, в котором ведется аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда.

5. В течение какого времени неполученная заработная плата может находиться на депоненте?
6. Назовите регистр бюджетного бухгалтерского учета, в котором ведется синтетический учет расчетов по обязательным страховым взносам.
7. От чего зависит размер пособия по временной нетрудоспособности?
8. Перечислите документы, которые нужно представить в бухгалтерию учреждения для получения ежемесячного пособия по уходу за ребенком до полутора лет.
9. Назовите возможный размер всех удержаний из оплаты труда работников.
10. Назовите регистр бюджетного бухгалтерского учета, в котором ведется учет операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками.
11. Назовите коды КОСГУ, по которым отражаются операции формирования (возникновения) и погашения кредиторской задолженности.
12. Назовите коды КОСГУ, по которым отражаются операции возникновения обязательств по налогу на имущество.
13. Какие документы нужно представить в бухгалтерию для подтверждения права на стандартный налоговый вычет на детей?
14. Кто (какой орган) занимается проверкой исчисления и уплаты обязательных страховых взносов, перечисляемых в ПФР?
15. Кто занимается расследованием несчастных случаев, произошедших на производстве?
16. Как называется документ, которым оформляется инвентаризация кредиторской задолженности?
17. Назовите формы отчетности бюджетного бухгалтерского учета, в которых отражается информация об обязательствах бюджетных учреждений перед работниками по оплате труда и бюджетом по налогам.
18. Назовите бухгалтерскую проводку по начислению НДС по приобретенным материальным запасам.
19. Назовите бухгалтерскую проводку по начислению налога на прибыль от продажи активов.
20. Перечислите условия, при выполнении которых суммы НДС можно предъявить к возмещению из бюджета.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ

К главе 1

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ответ	б	в	а	в	а	б	б	в	б

10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
б	в	в	в	в	в	б	а	а	б	в

К главе 2

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ответ	б	а	в	а	б	в	в	а	в

10	11	12	13	14	15	16	17	18
а	б	б	а	б	а	а	в	б

К главе 3

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Ответ	в	в	б	б	а, в	в	в	а, б	б	а	а	в	в	б	в

16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
в	в	б	б	в	в	в	б	в	в	в	в	б	б	б	в

К главе 4

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Ответ	в	в	в	а	б	в	б	а	в

10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
а	б, в	в	б	а	б	в	в	б	в

К главе 5

Номер теста	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Ответ	в	а	в	в	а	в	в	б	в	а	б

12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
а	в	а	б	а	в	б	а	в	б	в

ЛИТЕРАТУРА

Бюджетный кодекс РФ. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ. Часть первая. Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный закон от 26 января 1996 г. N 14-ФЗ.

Гражданский кодекс РФ. Часть четвертая. Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. N 230-ФЗ.

Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ.

Трудовой кодекс РФ: Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. N 197-ФЗ.

Приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации".

Приказ Минфина России от 16 декабря 2010 г. N 174н "Об утверждении Инструкции по бюджетному учету".

Приказ Минфина России от 30 декабря 2009 г. N 150н "Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации".

Приказ Минфина России от 4 сентября 2007 г. N 75н "Об утверждении административного регламента 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".

Приказ Минфина России от 25 декабря 2008 г. N 146н "Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля".

Приказ Минфина России от 20 ноября 2007 г. N 112н "Об утверждении общих требований к порядку составления, утверждения и ведения бюджетных смет".

Приказ Федерального казначейства от 29 декабря 2012 г. N 24н "О порядке открытия и ведения лицевых счетов территориальными органами Федерального казначейства".

Приказ Министерства финансов РФ от 28 декабря 2010 г. N 191н "Об утверждении Инструкции о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации".

Приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. N 52н "Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями, и методических указаний по их применению".

Голубятников С.П., Ляханова Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебник / Под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юридическая литература, 1998.

Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 1988.

Мизиковский Е.А., Маслова Т.С. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2007.

Нарицкий А.С. Контроль в условиях рыночной экономики. М.: Финансы и статистика, 1994.

Романовский М.В., Врублевская О.В. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник. М.: Юрайт, 1999.

Шохин С.О. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России: Науч.-метод. пособие. М.: Финансы и статистика, 1997.

Электронные ресурсы

<http://www.historyweb.ru/study-87-1.html>.

www.consultant.ru.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Общенаучные методические приемы

Прием	Краткая характеристика
Анализ	Исследование, включающее в себя изучение предмета мысленным или практическим расчленением его на составные объекты
Синтез	Изучение 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
Индукция	Исследование, когда общий вывод составляется на основе изучения не всех примет, а лишь части элементов множества, т.е. способ выведения заключений от частного к общему
Дедукция	Исследование состояния объекта в целом, а потом его составляющих, т.е. делается заключение от общего к частному
Аналогия	Прием научных выводов, благодаря которому достигают познания одних объектов на основе сходства их с другими. Основан на сходстве некоторых сторон разных объектов, представляет собой базу моделирования, которое применяется в контроле
Моделирование	Научное познание, основанное на замене исследуемого объекта его аналогом, моделью, имеющей важные приметы оригинала. В контроле применяют организационные модели проведения контрольного процесса: стандарты, нормативы, тарифы
Абстрагирование	Прием отвлечения. Путем абстрагирования переходят от конкретных объектов к общим понятиям, например проверяют состояние трудовой дисциплины в отдельных подразделениях учреждения, абстрагируясь, строят заключение в целом по учреждению
Конкретизация	Исследование объектов во всей разносторонности их реальной, а не абстрактной действительности
Системный анализ	Изучение объекта исследования как совокупности элементов, которые образуют систему. В контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, которые влияют на его функционирование
Функционально-стоимостный анализ	Изучение объектов на стадии инженерной подготовки производства, что предусматривает проектирование и синтез сложных систем в процессе исследования их функционирования (оценка экономической

эффективности технологических процессов)
--

Приложение 2

Права Управления Президента РФ:

- создавать комиссии с привлечением в установленном порядке работников аппаратов полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах, работников федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов РФ, сотрудников правоохранительных и контролирующих органов;

- направлять работников Управления на заседания Правительства РФ, коллегий федеральных органов исполнительной власти, а также на совещания по вопросам контроля, проводимые федеральными органами исполнительной власти и органами исполнительной власти субъектов РФ;

- вносить в установленном порядке предложения Президенту РФ, в Правительство РФ, руководителям федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ о привлечении к дисциплинарной ответственности государственных служащих за неисполнение или ненадлежащее исполнение федеральных законов, указов, распоряжений и иных решений Президента РФ, а также о временном отстранении государственных служащих, допустивших должностной проступок, от исполнения должностных обязанностей;

- вызывать должностных лиц для дачи устных и письменных объяснений по поводу неисполнения или ненадлежащего исполнения федеральных законов (в части, касающейся полномочий Президента РФ, в том числе по обеспечению прав и свобод человека и гражданина), указов, распоряжений и иных решений Президента РФ;

- направлять в органы прокуратуры РФ, органы внутренних дел РФ, органы Федеральной службы безопасности и иные государственные органы материалы о выявленных в результате проверок нарушениях;

- пользоваться базами данных Администрации Президента РФ и федеральных органов исполнительной власти;

- запрашивать и получать в установленном порядке необходимые материалы от самостоятельных подразделений Администрации Президента РФ, федеральных органов государственной власти, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, а также от организаций и должностных лиц;

- привлекать для осуществления отдельных работ ученых и специалистов, в том числе на договорной основе.

Приложение 3

Некоторые полномочия участников процесса бюджетного контроля

Название контрольного органа и источник информации	Полномочия контрольного органа

Министерство финансов РФ.
БК РФ, ст. 165;
Постановление
Правительства РФ от 30
июня 2004 г. N 329 "О
Министерстве финансов
Российской Федерации"

- принимает нормативные акты в установленной сфере деятельности;
- организует составление и составляет проект федерального бюджета, представляет его в Правительство РФ, принимает участие в разработке проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов РФ;
- осуществляет методологическое руководство в области составления и исполнения бюджетов бюджетной системы РФ;
- разрабатывает и представляет в Правительство РФ основные направления бюджетной и налоговой политики;
- проектирует предельные объемы бюджетных ассигнований по главным распорядителям средств федерального бюджета либо субъектам бюджетного планирования;
- представляет Российскую Федерацию в договорах о предоставлении государственных гарантий Российской Федерации;
- ведет Государственную долговую книгу РФ;
- осуществляет управление государственным долгом и государственными финансовыми активами РФ на основании полномочий, предоставленных Правительством РФ;
- организует исполнение федерального бюджета, устанавливает порядок составления и ведения сводной бюджетной росписи федерального бюджета, бюджетных росписей главных распорядителей средств федерального бюджета и кассового плана исполнения федерального бюджета;
- устанавливает порядок составления и ведения бюджетных смет федеральных бюджетных учреждений;
- устанавливает порядок ведения сводного реестра главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, главных администраторов и администраторов доходов федерального бюджета, главных администраторов и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета;
- составляет и ведет сводную бюджетную роспись федерального бюджета и представляет ее в Федеральное казначейство;
- представляет в Федеральное казначейство лимиты бюджетных обязательств по главным распорядителям средств федерального бюджета;
- устанавливает единую методологию бюджетной классификации РФ и бюджетной отчетности;
- утверждает коды составных частей бюджетной классификации РФ, являющиеся в соответствии с БК РФ едиными для бюджетов бюджетной системы РФ;
- обеспечивает предоставление бюджетных кредитов в пределах бюджетных ассигнований, утвержденных федеральным законом о федеральном бюджете, в порядке, установленном Правительством РФ;
- осуществляет методологическое руководство подготовкой и устанавливает порядок представления главными распорядителями средств федерального бюджета обоснований бюджетных ассигнований;
- устанавливает порядок составления бюджетной отчетности федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов РФ и бюджетной отчетности РФ, представляет в Правительство РФ бюджетную отчетность РФ;
- устанавливает План счетов бюджетного учета и единую методологию бюджетного учета;
- осуществляет методологическое руководство по бухгалтерскому учету и отчетности юридических лиц независимо от их

	<p>организационно-правовых форм, если иное не предусмотрено законодательством РФ</p>
<p>Федеральная служба финансово-бюджетного надзора. Постановление Правительства РФ от 15 июня 2004 г. N 278 "Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора"</p>	<ul style="list-style-type: none"> - осуществляет контроль и надзор: за использованием средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности; соблюдением резидентами и нерезидентами (за исключением кредитных организаций и валютных бирж) валютного законодательства РФ, требований актов органов валютного регулирования и валютного контроля, а также за соответствием проводимых валютных операций условиям лицензий и разрешений; - соблюдением требований бюджетного законодательства РФ получателями финансовой помощи из федерального бюджета, гарантий Правительства РФ, бюджетных кредитов, бюджетных ссуд и бюджетных инвестиций; - осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Службы и реализацию возложенных на Службу функций; - осуществляет прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение устных и письменных обращений граждан, принятие по ним решений и направление заявителям ответов в установленный законодательством РФ срок; - осуществляет в рамках своей компетенции производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с законодательством РФ; - представляет в установленном порядке в судебных органах права и законные интересы РФ по вопросам, отнесенным к компетенции Службы; - обеспечивает мобилизационную подготовку Службы, а также контроль и координацию деятельности находящихся в ее ведении организаций по их мобилизационной подготовке; - организует профессиональную подготовку работников Службы, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку; - осуществляет в установленном порядке сбор, накопление и обработку отчетности и иной документированной информации в установленной сфере деятельности; - обеспечивает соответствующий режим хранения и защиты полученной в процессе деятельности Службы информации, составляющей государственную, служебную, банковскую, налоговую, коммерческую тайну, тайну связи и иной конфиденциальной информации; - осуществляет в соответствии с законодательством РФ работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в процессе деятельности Службы; - в установленном порядке взаимодействует с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности; - проводит в установленном порядке конкурсы и заключает государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ для нужд Службы
<p>Федеральная налоговая служба. Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О</p>	<ul style="list-style-type: none"> - осуществляет контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных

налоговых органах Российской Федерации"	законодательством РФ, а также валютный контроль согласно валютному законодательству РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования
<p>Главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств. БК РФ, ст. 158</p>	<p>Главный распорядитель бюджетных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> - обеспечивает результативность, адресность и целевой характер использования бюджетных средств в соответствии с утвержденными ему бюджетными ассигнованиями и лимитами бюджетных обязательств; - формирует перечень подведомственных ему распорядителей и получателей бюджетных средств; - ведет реестр расходных обязательств, подлежащих исполнению в пределах утвержденных ему лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований; - осуществляет планирование соответствующих расходов бюджета, составляет обоснования бюджетных ассигнований; - составляет, утверждает и ведет бюджетную роспись, распределяет бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств по подведомственным распорядителям и получателям бюджетных средств и исполняет соответствующую часть бюджета; - вносит предложения по формированию и изменению лимитов бюджетных обязательств; - вносит предложения по формированию и изменению сводной бюджетной росписи; - определяет порядок утверждения бюджетных смет подведомственных бюджетных учреждений; - формирует государственные (муниципальные) задания; - обеспечивает контроль за соблюдением получателями субвенций, межбюджетных субсидий и иных субсидий, определенных БК РФ, условий, установленных при их предоставлении; - организует и осуществляет ведомственный финансовый контроль в сфере своей деятельности; - формирует бюджетную отчетность главного распорядителя бюджетных средств; - осуществляет иные бюджетные полномочия, установленные БК РФ и принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами (муниципальными правовыми актами), регулирующими бюджетные правоотношения. <p>Распорядитель бюджетных средств:</p> <ul style="list-style-type: none"> - осуществляет планирование соответствующих расходов бюджета; - распределяет бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств по подведомственным распорядителям и (или) получателям бюджетных средств и исполняет соответствующую часть бюджета; - вносит предложения главному распорядителю бюджетных средств, в ведении которого находится, по формированию и изменению бюджетной росписи; - в случае и порядке, установленных соответствующим главным распорядителем бюджетных средств, осуществляет отдельные бюджетные полномочия главного распорядителя бюджетных средств, в ведении которого находится
<p>Главный администратор доходов бюджета. БК РФ, ст. 160.1</p>	<ul style="list-style-type: none"> - формирует перечень подведомственных ему администраторов доходов бюджета; - представляет сведения, необходимые для составления среднесрочного финансового плана и (или) проекта бюджета;

	<ul style="list-style-type: none"> - представляет сведения для составления и ведения кассового плана; - формирует и представляет бюджетную отчетность главного администратора доходов бюджета; - осуществляет иные бюджетные полномочия, установленные БК РФ и принимаемыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами (муниципальными правовыми актами), регулирующими бюджетные правоотношения
<p>Главный администратор источников финансирования дефицита бюджета. БК РФ, ст. 160.2</p>	<ul style="list-style-type: none"> - формирует перечни подведомственных ему администраторов источников финансирования дефицита бюджета; - осуществляет планирование (прогнозирование) поступлений и выплат по источникам финансирования дефицита бюджета; - обеспечивает адресность и целевой характер использования выделенных в его распоряжение ассигнований, предназначенных для погашения источников финансирования дефицита бюджета; - распределяет бюджетные ассигнования по подведомственным администраторам источников финансирования дефицита бюджета и исполняет соответствующую часть бюджета; - организует и осуществляет ведомственный финансовый контроль в сфере своей деятельности; - формирует бюджетную отчетность главного администратора источников финансирования дефицита бюджета
<p>Федеральное казначейство (Федеральная служба). Постановление Правительства РФ от 3 марта 2006 г. N 117 "О федеральном органе исполнительной власти, уполномоченном на ведение реестра государственных контрактов, заключенных от имени Российской Федерации по итогам размещения заказов"; БК РФ, ст. 267</p>	<ul style="list-style-type: none"> - ведение реестра государственных контрактов, заключенных от имени Российской Федерации по итогам размещения заказов; - непосредственно проводит государственную бюджетную политику; - осуществляют исполнение федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, в ряде случаев - и бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов; - проводит проверки финансовых документов, отчетов и смет в государственных органах (кредитных организациях, на предприятиях всех форм собственности, использующих бюджетные средства); - в случае выявления финансовых правонарушений органы Федерального казначейства приостанавливают операции по счетам нарушителей, выдают предписания о взыскании в бесспорном порядке бюджетных средств, используемых не по назначению, применяют иные меры ответственности; - контролирует за получение доходов и осуществление расходов федерального бюджета; - контролирует состояние государственных финансов в целом и представляет высшим органам государственной власти отчеты о финансовых операциях Правительства РФ и состоянии бюджетной системы государства; - контролирует совместно с Банком России состояние государственного внутреннего и внешнего долга РФ; контролирует финансовые отношения, складывающиеся между бюджетами разных уровней бюджетной системы, - бюджетные отношения
<p>Федеральная служба страхового надзора. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. N 330 "Об утверждении Положения о Федеральной службе</p>	<ul style="list-style-type: none"> - осуществляет контроль и надзор: за соблюдением субъектами страхового дела страхового законодательства, в том числе путем проведения проверок их деятельности на местах; за выполнением иными юридическими и физическими лицами требований страхового законодательства в пределах компетенции Службы;

страхового надзора"

за предоставлением субъектами страхового дела, в отношении которых принято решение об отзыве лицензий, сведений о прекращении их деятельности или ликвидации;

за достоверностью представляемой субъектами страхового дела отчетности;

за обеспечением страховщиками их финансовой устойчивости и платежеспособности в части формирования страховых резервов, состава и структуры активов, принимаемых для покрытия страховых резервов, квот на перестрахование, нормативного соотношения собственных средств страховщика и принятых обязательств;

за составом и структурой активов, принимаемых для покрытия собственных средств страховщика;

за выдачей страховщиками банковских гарантий;

за соблюдением страховыми организациями требований законодательства РФ о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма в части, относящейся к компетенции Службы;

- принимает решения о выдаче или отказе в выдаче, аннулировании, ограничении, приостановлении, возобновлении действия и отзыве лицензий субъектам страхового дела, за исключением страховых актуариев;
- проводит аттестацию страховых актуариев;

- ведет Единый государственный реестр субъектов страхового дела и Реестр объединений субъектов страхового дела;

- получает, обрабатывает и анализирует отчетность и иные сведения, предоставляемые субъектами страхового дела;
- выдает в соответствии с законодательством РФ предписания субъектам страхового дела при выявлении нарушений ими страхового законодательства;
- обращается в случаях, предусмотренных законом, в суд с исками о ликвидации субъекта страхового дела - юридического лица или о прекращении субъектом страхового дела - физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя;
- публикует в печатном органе информационные материалы по правоприменительной практике в установленной сфере деятельности, справочные и иные материалы по вопросам, отнесенным к компетенции Службы, а также Единый государственный реестр субъектов страхового дела, Реестр объединений субъектов страхового дела, информацию о приостановлении, ограничении, возобновлении действия или отзыве лицензии (исключении сведений о субъектах страхового дела из Единого государственного реестра субъектов страхового дела);
- осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Службы и реализацию возложенных на нее функций;
- обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;
- организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок;
- взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности

Акт внезапной инвентаризации кассовой наличности в кассе
учреждения "НПИ" от 20 октября 2010 г.

На основании Приказа Министерства образования и науки N 186 от 16 октября 2010 г. мною, членом ревизионной группы Шукиной Г.А., в присутствии кассира Ивановой В.А. и главного бухгалтера Василенко В.Н. произведена внезапная инвентаризация наличия денег, денежных документов и бланков строгой отчетности, находящихся в кассе производственного объединения "Прогресс" под ответственностью кассира Ивановой В.А.

Инвентаризацией установлено следующее:

I. По счету 20104 "Касса"

1. Фактическое наличие денег	2 400 руб.
2. Частично оплаченные платежные ведомости N 120 - 124 (срок оплаты по ним установлен с 20 по 22 октября)	10 600 руб.
<hr/>	
Итого	13 000 руб.
3. Остаток денег по данным бухгалтерского учета	12 980 руб.
4. Результаты ревизии наличных денег:	
недостача	-
излишек	20 руб.

Справка: последние номера кассовых ордеров: приходного N 1265 на 40 руб., расходного N 2030 на 30 руб.

II. По счету "Денежные документы"

A. Марки госпошлины:

1. Наличие марок	18 руб.
2. Остаток марок по данным бухгалтерского учета	21 руб.
3. Результаты инвентаризации:	
недостача	3 руб.
излишек	-

B. Путевки в санатории:

1. Путевки в санатории (фактическое наличие): "Россия", N 002460, срок с 1 по 24 ноября 2010 г., стоимость	1 600 руб.
то же, N 002461, то же	1 600 руб.
<hr/>	
Итого	3 200 руб.
2. Остаток путевок по данным бухгалтерского учета - 2 шт. на 3 200 руб.	

3. Результат	-
В. Трудовые книжки (фактическое наличие)	400 руб.
2. Остаток по данным учета	400 руб.
3. Результат	-

III. Прочие замечания по кассе

Касса расположена в обособленном помещении, пол и потолок из железобетонных плит, дверь обита железом, окна оборудованы решетками и внешней сигнализацией. Нестораемые шкафы обеспечивают нужды объединения в хранении наличных денег и денежных документов. По окончании рабочего дня сейфы и помещение кассы опечатываются и касса сдается под расписку охране.

Ключи-дублиеры в запечатанном виде хранятся в сейфе генерального директора производственного объединения.

Обязательство о материальной ответственности от кассира получено и хранится в отделе кадров.

Кассовая книга ведется в соответствии с требованиями Положения о ведении кассовых операций. Книга аналитического учета прочих денежных средств не прошнурована и не опечатана.

Подписи:

Член ревизионной группы	(Щукина)
Главный бухгалтер	(Василенко)
Кассир	(Иванова)

Претензий к членам ревизионной комиссии не имею. Все ценности, перечисленные в настоящем акте, приняты на мое ответственное хранение.

Кассир	(Иванова)
--------	-----------

По результатам проведенной внезапной инвентаризации кассовой наличности ревизор составляет и доводит до сведения и исполнения руководителя объединения предложения, направленные на устранение вскрытых недостатков и нарушений, примерно следующего содержания:

1. Излишек денег в сумме 20 руб. оприходовать и в течение трех дней перечислить в доход государственного бюджета.

Недостачу марок на 3 руб. отнести на счет кассира Ивановой В.А. и обеспечить взыскание до 1 ноября 2010 г.

Книгу аналитического учета прочих денежных средств прошнуровать и опечатать. Срок исполнения - 2 дня, т.е. до 23 октября 2010 г.

Приложение 5

Корреспонденция счетов бюджетного бухгалтерского учета
по счету "Касса"

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
<p>1. Оприходованы денежные средства в кассу на расходы учреждения при обслуживании через органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов. Накануне совершается операция по списанию денежных средств с лицевого счета в Федеральном казначействе на нужды учреждения: Д-т сч. 121003560 "Расчеты по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств" К-т сч. 130405000 "Расчеты по платежам из бюджета с органами, организующими исполнение бюджетов". Одновременно на принятие денежных обязательств выполняется проводка: Д-т сч. 150103000 "Лимиты бюджетных обязательств получателей бюджетных средств" К-т сч. 150201000 "Принятые бюджетные обязательства текущего года"</p>	120104510	121003660
<p>2. Оприходованы денежные средства в кассу на расходы учреждения. Учреждение не обслуживается через органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджетов, а также в рамках деятельности, приносящей доход</p>	1(2) 20104510	1(2) 20101610
<p>3. Оприходованы возвращенные в кассу денежные средства работниками учреждения в качестве остатка неиспользованных подотчетных сумм, выданных на операционные и хозяйственные расходы</p>	1 (2) 20104510	1 (2) 20800660
<p>4. Оприходованы возвращенные в кассу денежные средства работниками учреждения в качестве остатка неиспользованных подотчетных сумм, выданных на командировочные расходы для оплаты суточных, в том числе при заграничных командировках</p>	1 (2) 20104510	1 (2) 20802660
<p>5. Оприходованы возвращенные в кассу денежные средства работниками учреждения в качестве остатка неиспользованных подотчетных сумм, выданных на командировочные расходы для оплаты проезда, в том числе при заграничных командировках</p>	1(2) 20104510	1(2) 20805660
<p>6. Оприходованы возвращенные в кассу денежные средства работниками учреждения в качестве остатка неиспользованных подотчетных сумм, выданных на командировочные расходы для оплаты проживания, в том числе при заграничных командировках</p>	1(2) 20104510	1(2) 20809660
<p>7. Оприходованы в кассу учреждения денежные средства: - поступившие от покупателей и заказчиков в счет погашения дебиторской задолженности за выполненные работы и оказанные услуги; - полученные от родителей за содержание ребенка в</p>	220104510	220503660

детском дошкольном учреждении; - полученные от работников за питание, получаемое по месту работы		
8. Оприходованы в кассу учреждения денежные средства, поступившие от покупателей и заказчиков в счет погашения дебиторской задолженности за проданное имущество	220104510	220509660
9. Оприходованы в кассу учреждения денежные средства, полученные от родителей за фактические дни пребывания воспитанников в школе-интернате	120104510	120510660
10. Оприходованы в кассу учреждения денежные средства, полученные от работников за выданные им бланки трудовых книжек и вкладыши к ним	120104510	120510660
11. Оприходованы в погашение материального ущерба в кассу учреждения денежные средства виновного лица по недостатке основных средств, выявленной в ходе проведения инвентаризации имущества	120104510	120901660
12. Оприходованы в кассу денежные средства, поступившие во временное распоряжение учреждения, которые подлежат возврату при наступлении определенных условий	320104510	330401730
13. Оприходованы в погашение материального ущерба в кассу учреждения денежные средства виновного лица по недостатке НМА, выявленной в ходе проведения инвентаризации имущества	120104510	120902660
14. Оприходованы в погашение материального ущерба в кассу учреждения денежные средства виновного лица по недостатке материальных запасов, выявленной в ходе проведения инвентаризации имущества	120104510	120904660
15. Оприходованы в погашение материального ущерба в кассу учреждения денежные средства виновного лица по недостатке финансовых активов, выявленной в ходе проведения инвентаризации	120104510	120905660
16. Сданы из кассы учреждения денежные средства на банковский счет учреждения (депонентские суммы, выручка, подотчетные суммы и др.)	1(2) 20101510	1(2) 20104610
17. Сданы из кассы учреждения денежные средства на лицевой счет учреждения, открытый в органе, осуществляющем кассовое обслуживание исполнения бюджета. Данные суммы относятся на восстановление кассовых расходов учреждения	121003560	120104610
18. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для оплаты аренды за пользование имуществом	1(2) 20807560	1(2) 20104610
19. Выданы из кассы учреждения денежные	1(2) 20808560	1(2) 20104610

средства под отчет работникам для оплаты услуг по содержанию имущества		
20. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для оплаты прочих услуг, а также на командировочные расходы для оплаты проживания в рублях и в иностранной валюте при заграничных командировках	1(2) 20809560	1(2) 20104610
21. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для выдачи пенсий, пособий и выплат по пенсионному, социальному и медицинскому страхованию населения	1(2) 20815560	1(2) 20104610
22. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для выплаты пособий по социальной помощи населению	1(2) 20816560	1(2) 20104610
23. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для приобретения объектов основных средств	1(2) 20819560	1(2) 20104610
24. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для приобретения объектов непроизведенных активов	220821560	220104610
25. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для приобретения материальных запасов	1(2) 20822560	1(2) 20104610
26. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для приобретения ценных бумаг, кроме акций	220823560	220104610
27. Выданы из кассы учреждения денежные средства под отчет работникам для приобретения акций и иных форм участия в капитале	220824560	220104610
28. Выданы из кассы учреждения по назначению денежные средства во временном распоряжении	330401830	320104610
29. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда, денежному довольствию военнослужащих	1(2) 30201830	1(2) 20104610
30. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по прочим выплатам	1(2) 30202830	1(2) 20104610
31. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по стипендиям	130218830	120104610
32. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг связи	1(2) 30204830	1(2) 20104610

33. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание транспортных услуг	1(2) 30205830	1(2) 20104610
34. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание коммунальных услуг	1(2) 30206830	1(2) 20104610
35. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание услуг по содержанию имущества	1(2) 30208830	1(2) 20104610
36. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за оказание прочих услуг	1(2) 30209830	1(2) 20104610
37. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по оплате труда лицам, не состоящим в штате учреждения, по договорам гражданско-правового характера за прочие расходы	1(2) 30218830	1(2) 20104610
38. Выданы из кассы учреждения денежные средства в счет погашения задолженности по выплате сумм, ранее учтенных как депонированные	1(2) 30402830	1(2) 20104610
39. Выданы из кассы учреждения денежные средства работникам за первую половину месяца (плановый аванс)	1(2) 20601560	1(2) 20104610

Приложение 6

Виды и состав доходов бюджетных учреждений

Вид доходов	Состав доходов
Налоговые доходы	- доходы от предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах федеральных налогов и сборов, в том числе от налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных и местных налогов, а также от пеней и штрафов по ним
Неналоговые доходы	- доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством РФ, за

	<p>исключением имущества автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных;</p> <ul style="list-style-type: none"> - доходы от продажи имущества (кроме акций и иных форм участия в капитале, государственных запасов драгоценных металлов и камней), находящегося в государственной или муниципальной собственности, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством РФ, за исключением имущества автономных учреждений, а также имущества государственных и муниципальных унитарных предприятий, в том числе казенных; - доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, после уплаты налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах; - средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного РФ, субъектам РФ, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия; - средства самообложения граждан; - иные неналоговые доходы
Безвозмездные поступления	<ul style="list-style-type: none"> - дотации из других бюджетов бюджетной системы РФ; - субсидии из других бюджетов бюджетной системы РФ (межбюджетные субсидии); - субвенции из федерального бюджета и (или) из бюджетов субъектов РФ; - иные межбюджетные трансферты из других бюджетов бюджетной системы РФ; - безвозмездные поступления от физических и юридических лиц, международных организаций и правительств иностранных государств, в том числе добровольные пожертвования

Приложение 7

Пенсионный фонд Российской Федерации
 Отделение Пенсионного фонда
 РУ "Строгино"

 наименование органа ПФР

Решение (постановление) о проведении документальной
 (выездной) проверки

от 21 ноября 2009 г.

В соответствии с Федеральным законом от 1 апреля 1996 г. N 27-ФЗ "Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного пенсионного страхования" поручается
 главному уполномоченному Николаевой Л.Д.

 (должность, Ф.И.О. проверяющих лиц)

провести документальную проверку работодателя:

ООО "Пассив" 123458, Москва, ул. Таллинская, д. 56/12

(полное наименование работодателя)

регистрационный -----
N 89-134-67905

ИНН -----
7701567632

Целью проверки является проверка фактических данных по стажу и заработку с данными персонифицированного учета.

плановая

Вид проверки: -----

Причина проверки: _____

Период проведения проверки с 17 марта 2007 г. по 31 декабря 2008 г.
Решение (постановление) действительно до "1" декабря 2009 г.
Руководитель - начальник отдела по контролю за поступлением платежей

(службы уполномоченных (главный, старший уполномоченный по городу, району);
вышестоящего органа ОПФР; Ревизионной комиссии ПФР)

Иванов

(подпись)

Иванов А.С.

(Ф.И.О.)

С решением (постановлением) о проведении проверки ознакомлен

генеральный директор ООО "Пассив" Петров Л.О.

(Ф.И.О. руководителя (уполномоченного представителя) работодателя,
должность)

24 ноября 2009 г.

(дата)

Петров

(подпись)

Приложение 8

Расходование средств обязательного социального страхования
на оздоровление детей

Период	Вид учреждения	Срок путевки или оплаты набора продуктов питания	Оплата за счет средств обязательного социального страхования	Законодательные и нормативные правовые акты Российской Федерации
2007 г.	I. Полная или частичная оплата стоимости путевки для детей застрахованных граждан			
	В детские санатории - для детей в возрасте от 4 до 15 лет и санаторные оздоровительные	Со сроком пребывания 21 - 24 дня	Из расчета до 500 руб. на одного ребенка в сутки	Пункт 1 ст. 11 Федерального закона от 19 декабря 2006 г. N 234-ФЗ, пп. "а" п. 5

лагеря круглогодичного действия - для детей школьного возраста до 15 лет (включительно)			Постановления Правительства от 5 марта 2007 г. N 144
В загородные санаторные детские оздоровительные лагеря для детей школьного возраста до 15 лет (включительно)	Со сроком пребывания не менее 7 дней в период весенних, осенних, зимних школьных каникул и не более чем за 24 дня в период летних школьных каникул	В размере до 50% средней стоимости путевки, установленной органами исполнительной власти субъектов РФ исходя из фактически сложившихся цен на путевки в такие лагеря, расположенные на территории этого субъекта, и до 100% средней стоимости путевки для детей работников бюджетных организаций, финансируемых за счет средств бюджетов всех уровней, других и организаций, финансовое положение которых не позволяет им оплачивать стоимость путевки в такие лагеря	Пункт 1 ст. 11 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 234-ФЗ, пп. "а" п. 5 Постановления Правительства от 5 марта 2007 г. N 144
II. Оплата стоимости набора продуктов питания для детей			
Организованные органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации или органами местного самоуправления оздоровительные лагеря с дневным пребыванием детей и с организацией двух- или трехразового питания	Со сроком пребывания не менее 5 дней в период весенних, осенних, зимних школьных каникул и не более чем за 21 день пребывания в период летних школьных каникул	Исходя из фактически сложившихся цен в соответствующем субъекте Российской Федерации и на основании договоров, заключенных региональными отделениями Фонда социального страхования Российской Федерации с указанными органами	Пункт 3 ст. 11 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 234-ФЗ, пп. "б" п. 5 Постановления Правительства РФ от 5 марта 2007 г. N 144

			исполнительной власти и органами местного самоуправления	
2008 г. и планов ый период 2009 г. и 2010 г.	I. Полная или частичная оплата стоимости путевок для детей школьного возраста застрахованных граждан			
	В детские санаторные оздоровительные лагеря круглогодичного действия, расположенные на территории Российской Федерации	С продолжительностью пребывания 21 - 24 дня	Из расчета до 535 руб. на одного ребенка в сутки в 2008 г., до 570 руб. - в 2009 г. и до 604 руб. - в 2010 г.	Пункт 1 ст. 11 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ
	В загородные стационарные детские оздоровительные лагеря	С продолжительностью пребывания не более чем за 24 дня в период школьных каникул	В порядке, определяемом Правительством РФ	Пункт 1 ст. 11 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ
	II. Оплата стоимости набора продуктов питания для детей			
В организованные органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации или органами местного самоуправления оздоровительные лагеря с дневным пребыванием детей и с организацией двух- или трехразового питания	Не более чем за 21 день пребывания в период школьных каникул	Исходя из фактически сложившихся цен в данном регионе	Пункт 3 ст. 11 Федерального закона от 21 июля 2007 г. N 183-ФЗ	

Приложение 9

АКТ N 185 осс
документальной (выездной) проверки расходов страхователя
на выплату страхового обеспечения
на случай временной нетрудоспособности
и в связи с материнством

Небанковская кредитная организация - закрытое акционерное общество "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по местонахождению обособленного подразделения

"Нижегородский филиал небанковской кредитной организации - закрытое акционерное общество "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи"

г. Нижний Новгород

"23" августа 2010 г.

Юридический адрес небанковской кредитной организации - закрытое акционерное общество "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи": 125009, РФ, г. Москва, Средний Кисловский пер., д. 1/13, стр. 8;

регистрационный номер: 7706003277;

ИНН: 7702165310;

КПП: 775001001;

код ОГРН: 1027739132563;

фактический адрес обособленного подразделения: 603000, РФ, г. Нижний Новгород, Гордеевская ул., д. 10А;

регистрационный номер страхователя: 7706003277/5205017748;

код подчиненности: 52052;

код ИФНС России: 5260;

ИНН: 7702165310;

КПП: 526043001;

ОГРН: 027739132563;

страхователь - плательщик страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством с тарифом 2,9%.

Мною, Масловой Татьяной Степановной - главным специалистом-ревизором филиала N 5 Государственного учреждения - Нижегородского регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации, на основании решения от 10 августа 2010 г. N 1107 осс (в связи с реорганизацией - письмо от 23 июля 2010 г. N 307) проведена проверка небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по местонахождению обособленного подразделения - нижегородского филиала небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по вопросам правильности расходов на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, за период с 1 января 2010 г. по 30 июня 2010 г.

Проверка проведена в соответствии с Федеральным законом от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования"; Положением о Фонде социального страхования Российской Федерации, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1994 г. N 101; Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством"; Федеральным законом от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования". Проверка начата 10 августа 2010 г., окончена 12 августа 2010 г. Должностными лицами в проверяемом периоде являлись: управляющий - Сидоров Евгений Борисович, главный бухгалтер - Мизин Ефим Абрамович. Среднесписочная численность на 1 января 2010 г. - 8 человек, на 1 июля 2010 г. - 9 человек.

Установленная дата выплаты заработной платы - 1-е число каждого месяца. Уполномоченный по социальному страхованию - Сперанская О.А., приказ N 1/4 от 1 сентября 2008 г.

Выездные проверки не проводились.

Расчетная ведомость по средствам Фонда представлена за I квартал 2010 г., полугодие 2010 г.

Настоящая проверка правильности произведенных страхователем - небанковской кредитной организацией - закрытым акционерным обществом "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по местонахождению обособленного подразделения - нижегородского филиала небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" расходов на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством проведена сплошным методом путем анализа данных первичных документов, сопоставления их с ежемесячными данными бухгалтерского учета и данными расчетных ведомостей - формы N 4 - ФСС РФ. В ходе проверки изучены:

- штатное расписание, положение о премировании работников;
- приказы по предприятию;
- главная книга (счета 302.01, 303.02, 201.04, 304.05);
- ведомости начисления заработной платы работникам (ежемесячно);
- платежные ведомости на выплату заработной платы, пособий и иных выплат (ежемесячно);
- кассовые документы (расходно-кассовые ордера);
- сводные и оборотные ведомости, журналы операций по счету 303.02;
- реестры на получение заработной платы через пластиковые карты (ежемесячно);
- оборотные ведомости, м/о по счету 706.06;
- листки временной нетрудоспособности и расчет среднего заработка к ним, трудовые книжки (выборочно), штатное расписание, положение об оплате труда и премировании работников, приказы на выплату премий, лицевые счета работников, расчетно-платежные ведомости по начислению заработной платы (ежемесячно), табели учета рабочего времени;
- справки на единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в медицинских учреждениях в ранние сроки беременности.

К проверке представлены все затребованные документы.

1. Проведена проверка:

расходов на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством всего на сумму 178 919,51 руб. (см. приложение N 1 к акту проверки), в том числе: 19 328,83 руб. - за один случай и 17 дней по временной нетрудоспособности, 159 178,60 руб. - оплата отпуска по беременности и родам за 140 дней; 412,08 руб. - оплата по одному пособию женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности.

2. Настоящей проверкой установлено следующее:

2.1. Все произведенные страхователем расходы на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством отражены в расчетных ведомостях по средствам Фонда социального страхования и своевременно выплачены работникам.

За ревизуемый период нарушения в расходовании средств на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством не выявлены.

2.2. Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам начислены в соответствии с законодательными и нормативными правовыми актами:

- Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. N 255-ФЗ "Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством";

- Положением об особенностях порядка исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком гражданам, подлежащим обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2007 г. N 375;

- Правилами подсчета и подтверждения страхового стажа для определения размеров пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, утвержденными Приказом Минздравсоцразвития России от 6 февраля 2007 г. N 91.

2.3. Единовременное пособие женщинам, вставшим на учет в ранние сроки беременности, начислено в соответствии с законодательными и нормативными правовыми актами:

- Федеральным законом от 19 мая 1995 г. N 81-ФЗ "О государственных пособиях гражданам, имеющим детей";

- Положением о назначении и выплате государственных пособий гражданам, имеющим детей", утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 декабря 2006 г. N 865.

2.4. На основании Федерального закона от 16 июля 1999 г. N 165-ФЗ "Об основах обязательного социального страхования", Положения о Фонде социального страхования Российской Федерации, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 12 февраля 1994 г. N 101, и иных законодательных и нормативных правовых актов РФ по результатам настоящей проверки установлено, что не принятые к зачету расходы на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, произведенные страхователем с нарушением требований законодательных и иных нормативных правовых актов по обязательному социальному страхованию либо не подтвержденные документами в установленном порядке, не выявлены.

3. По результатам настоящей проверки предлагается выплату страхового обеспечения застрахованным лицам по страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством осуществлять в соответствии с действующим законодательством.

В случае несогласия с фактами, изложенными в настоящем акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющего вы вправе представить в течение 15 рабочих дней со дня получения настоящего акта письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом вы вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

К настоящему акту составлено:

Приложение N 1 к акту проверки на 1 листе.

Подписи должностных лиц филиала
отделения Фонда

Маслова Татьяна Степановна –
главный специалист-ревизор

(подпись)

Подпись управляющего нижегородским
филиалом небанковской кредитной
организации – закрытого акционерного
общества "Расчетная палата московской
межбанковской валютной биржи",

Сидоров Евгений Борисович

(подпись)

Главный бухгалтер:
Мизин Ефим Абрамович

(подпись)

Экземпляр акта с приложением на 4 листах получил: управляющий нижегородским филиалом небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи", Сидоров Евгений Борисович

(подпись)

(дата)

М.П.

СПРАВКА
о проведенной документальной выездной проверке

Мною, Масловой Татьяной Степановной - главным специалистом-ревизором филиала N 5 Государственного учреждения - Нижегородского регионального отделения Фонда социального страхования Российской Федерации, с 10 августа 2010 г. по 12 августа 2010 г. проведена документальная выездная проверка небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по местонахождению обособленного подразделения - нижегородского филиала небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи" по следующим вопросам:

1. Расходы на выплату страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Регистрационный номер страхователя - 7706003277/5205017748; код подчиненности - 52052; код ИФНС России - 5260; ИНН - 7702165310; КПП - 526043001; код ОГРН - 1027739132563.

Адрес: 603000, РФ, г. Нижний Новгород, Гордеевская ул., д. 10А.

За период с 1 января 2010 г. по 30 июня 2010 г.

Подпись проверяющего:

Маслова Татьяна Степановна -
главный специалист-ревизор

(подпись)

12 августа 2010 г.

(дата)

Экземпляр справки получил:

управляющий нижегородским филиалом небанковской кредитной организации - закрытого акционерного общества "Расчетная палата московской межбанковской валютной биржи"

Март	19 328,83	-	-	-	-	-	-	-	-	19 328,83	-
Апрель	-	159 178,60	-	-	-	-	412,08	-	-	159 590,68	-
Май	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Июнь	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Июль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Август	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сентябрь	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Октябрь	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ноябрь	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Декабрь	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всего за год	19 328,83	159 178,60	0,00	0,00	0,00	0,00	412,08	0,00	0,00	178 919,51	0,00
Итого	19 328,83	159 178,60	0,00	0,00	0,00	0,00	412,08	0,00	0,00	178 919,51	0,00

Филиал N 5 ГУ НРО ФСС РФ

НФ ЗАО "РП ММВБ"

Главный специалист-ревизор:
_____ Маслова Т.С.

Управляющий: _____ Сидоров Е.В.
Главный бухгалтер: _____ Мизин Е.А.

Подписано в печать

21.09.2016

