

РЕВИЗИЯ КАК МЕТОД ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

Майсигова Лейла Аюповна,

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Ингушский государственный университет, г. Магас, Россия
maisigova@yahoo.com

Аннотация. В статье рассмотрены основные подходы к определению понятия ревизии и ее методов. На основе проведенного исследования выявлено, что существующие классификации охватывают лишь какую-то часть существующих методов ревизии, что отрицательно сказывается на разработке ее теории и практики. Определены типичные ошибки при разработке классификации методов ревизии в бюджетных учреждениях. Предложена новая классификация методов ревизии. Сделан вывод, что использование аналитических процедур как метода ревизии позволит ревизору оценить фактическое состояние и перспективы финансового состояния бюджетного учреждения, а также достоверность его непрерывной деятельности. Разработанные в статье классификационные основы методов ревизии исходят из самого понимания ревизии, методологии и усовершенствования практики контроля. Автором определены основные цели классификации методов ревизии: научная разработка основ теории; дальнейшее усовершенствование практики контроля; улучшение подготовки и повышения квалификации кадров ревизии; повышение эффективности и качества всей ревизионной работы. Предложена методика проведения ревизии, в основе которой шесть основных этапов: организационно-научный; нормативно-правовой; расчетно-аналитический; проверка достоверности отчетных данных; проверка учетных данных; обобщение результатов ревизии. Каждый из приведенных этапов имеет довольно самостоятельное значение при проведении ревизии и дает возможность: получить наиболее объективный результат проверки в более короткий срок; исследовать первичные документы и материалы, что может привести к улучшению качественных показателей реализованных инспектирований, выявлять скрытые и неиспользованные резервы. Расширена и дополнена классификация методов ревизии в бюджетных учреждениях. Предложенные процедуры, по мнению автора, необходимо применять на каждом этапе классификации ревизии в бюджетных учреждениях.

Ключевые слова: ревизия; бюджетное учреждение; контроль; метод; классификация.

Для цитирования: Майсигова Л.А. Ревизия как метод государственного финансового контроля в бюджетных учреждениях. Вестник Финансового университета. 2017. Т. 21. Вып. 3. С. 108–122.

УДК 657.6

JEL H83; M42

AUDIT AS A METHOD OF STATE FINANCIAL CONTROL AT BUDGET-FUNDED INSTITUTIONS

Maisigova Leyla A.,

PhD (Economics), associate professor of the Accounting, Analysis and Audit Department, Ingush State University, Magas, Russia
maisigova@yahoo.com

Abstract. The paper examines the main approaches to the definition of the concept of the audit and its methods. The research findings have demonstrated that the existing classifications cover only a part of the existing audit methods, which negatively affects the development of the audit theory and practice. Typical errors were identified in classifying audit methods for budget-funded institutions. A new classification of audit methods is proposed. It is concluded that the use of analytical procedures as an audit method will allow the auditor to assess the actual state and financial prospects of a budget-funded institution as well as reliability of data on its continuous operation. The classification principles of audit methods developed in the paper are based on the deep insight into the audit nature, the methodology and improvement of the control practice. The author defines the principal objectives

for the classification of audit methods: development of the theoretical basis; further enhancement of control practices; improving the training and professional development of auditors; increasing the efficiency and quality of audit activities in the whole.

The methodology of the audit is proposed based on six main stages: organizational and scientific; regulatory; calculations and analysis; reporting data verification; accounting data verification; summarizing audit results. Every stage is relatively independent in carrying out the audit making it possible to obtain: the most objective result of the audit in a shorter time, review initial documents and materials, which can improve the quality indices of implemented inspections, and reveal hidden and unused reserves. The classification of audit methods for budget-funded institutions has been expanded and supplemented. The proposed procedures, in the opinion of the author, should be applied at each stage of the audit in budget-funded institutions.

Keywords: audit; budget-funded institution; control; method; classification.

Одной из главных задач экономической науки в современных условиях является одновременное обеспечение эффективной и законной деятельности субъектов хозяйствования всех форм собственности. Однако вопрос эффективности и законности использования средств был и остается наиболее актуальным для бюджетных учреждений, представляющих собой особую форму хозяйствующих субъектов. Они выполняют определенные государственные функции, используют активы, принадлежащие государству, финансируются государством за счет бюджетных средств. Таким образом, финансовый контроль за деятельностью бюджетных учреждений имеет большое значение для обеспечения нормального их функционирования. С помощью финансового контроля бюджетные учреждения добиваются полной сохранности материальных и финансовых ресурсов, своевременного формирования целевых денежных фондов, их эффективного и экономного использования. Общество получает возможность следить за пропорциями в распределении финансовых ресурсов между секторами и отраслями экономики, проверять полноту и своевременность поступлений необходимых денежных средств субъектам хозяйствования, оценивать степень экономности и эффективности их использования. Кроме того, дефицит бюджетных средств влечет за собой необходимость планирования и использования их с максимальной экономией при условии получения высокой результативности выполнения бюджетных программ. Это возможно только при условии наличия соответствующего контроля над деятельностью непосредственных исполнителей.

Существует значительное количество форм и методов финансового контроля. Прежде всего, необходимо отметить, что финансовый контроль в бюджетном учреждении осуществляется государ-

ством. Порядок проведения проверок устанавливается Бюджетным кодексом, Правительством РФ, нормативными актами, определяющими функции и полномочия соответствующего финансового органа (например, полномочия по проведению проверок могут быть переданы федеральному органу исполнительной власти, осуществляющему правоприменительные функции по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы РФ).

Бюджетная реформа, проводимая в соответствии с Федеральным законом от 08.05.2010 № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений», внесла существенные коррективы во многие области деятельности и сферы управления. Одной из таких областей является финансовый контроль эффективного и целевого использования бюджетных и внебюджетных средств [О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: Федеральный закон от 08.05.2010 № 83-ФЗ // Справочно-правовая система «Консультант Плюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.08.2013)]. Общий контроль, а также нормативно-правовое обеспечение бюджетного контроля до февраля 2016 г. проводились Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами. Однако в связи со стремлением сделать более компактной систему финансово-контрольных и надзорных органов, которые входят в структуру Министерства финансов, было принято решение упразднить Федеральную службу финансово-бюджетного надзора, а ее правопреемниками были установлены Федеральное казначейство, Федеральная таможенная служба и Федеральная налоговая служба.

Таким образом, в соответствии со ст. 265 Бюджетного кодекса РФ Государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Органами внешнего государственного (муниципального) контроля выступают Счетная Палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Внутренний государственный (муниципальный) контроль осуществляют: Федеральное казначейство; органы государственного (муниципального) финансового контроля, являющиеся, соответственно, органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации; местные администрации [органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля], финансовых органов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований).

На наш взгляд, такой подход к классификации видов государственного контроля является не совсем корректным: первый классификационный признак подразумевает различие контроля в зависимости от субъектов контроля (табл. 1), а второй — разделение видов контроля в зависимости от периодов его проведения.

В современной научной литературе определено различное количество методов проведения контрольных мероприятий: проверки, обследования, надзор, анализ финансового состояния, наблюдения (мониторинг), ревизии. В соответствии с Административным регламентом было предусмотрено только три самостоятельных контрольных мероприятия: камеральная проверка, выездная проверка (ревизия) и обследование. Однако различия между ними и случаи использования того или иного метода в регламенте не раскрываются. По нашему мнению, проверка сконцентрирована на установлении законности и достоверности совершаемых хозяйственных и финансовых операций. Обследование предполагает личное ознакомление контролирующего лица на месте с отдельными сторонами финансово-хозяйственной деятельности субъекта проверки. А ревизия предусматривает наиболее глубокое изучение финансово-хозяйственной деятельности субъекта, в процессе которого устанавливаются законность

и достоверность совершаемых хозяйственных и финансовых операций, а также ведение бухгалтерского учета в нескольких или во всех направлениях деятельности. Ревизия объединяет в себе фактический и документальный контроль, что позволяет наиболее полно и глубоко проверить результаты производственной и хозяйственно-финансовой деятельности предприятий (объединений), организаций и учреждений, эффективность использования находящихся в их распоряжении материальных, финансовых и трудовых ресурсов. В ходе ревизии изучаются все стороны хозяйственно-финансовой деятельности проверяемых предприятий, организаций и учреждений, что не является обязательным, при осуществлении других способов хозяйственного контроля.

В отличие от других способов хозяйственного контроля ревизия имеет четкий правовой статус, определяющий границы ее распространения, сроки проведения, порядок оформления и рассмотрения результатов, права и обязанности лиц, проводящих ревизию и должностных лиц, деятельность которых проверяется.

Таким образом, ревизия выступает в виде наиболее распространенного и всеобъемлющего метода финансового контроля, что делает возможным ее использование для внутреннего и внешнего контроля.

Однако главной особенностью ревизии на современном этапе является ее ретроспективный характер. А это снижает возможности ее использования для текущего и перспективного контроля и приводит к необходимости детального изучения и усовершенствования в целях расширения возможностей ее практического использования.

Ревизия по времени осуществления относится к последующему контролю и проведению путем сплошной или выборочной проверки совершенных хозяйственных операций по данным первичных документов, записей в учетных регистрах и отчетности.

Важным является выявление сущности понятия «ревизия», так как от этого зависят перспективы развития ревизии как одной из форм экономического контроля в рамках ее применения в практической деятельности. Необходимо отметить, что в настоящее время единый подход к определению сущности ревизии не сформирован.

Слово «ревизия» произошло от латинского «revision», т.е. «пересмотр». В нормативных актах и научных работах понятия «ревизия», «проверка», «контроль» часто отождествляются [1]. По сравнению с другими видами контроля, которые

Таблица 1

Взгляды исследователей на сущность понятия «ревизия»

Автор	Определение понятия	Комментарии
А.Г. Волков, Е.Н. Чернышева [2]	Система обязательных контрольных действий по документальной проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организации, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера и иных лиц, на которых установлена ответственность за их осуществление	Ревизия определяется как способ документальной проверки. Данное определение считаем неполным, так как ревизия предусматривает использование не только способа документальной проверки, но и фактической
Г.М. Пупко [3]	Система мероприятий по осуществлению документальной проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий за определенный период с целью установления законности, достоверности и экономической целесообразности произведенных хозяйственных операций	
Н.А. Голощапов [4]	Форма контроля, который представляет систему обязательных контрольных действий, направленных на документальное и фактическое обследования осуществленных предприятием, учреждением или организацией хозяйственных операций и их последствий, бухгалтерского учета и отчетности с целью выявления незаконных мобилизации, распределения и использования финансовых ресурсов, нехватки средств и материальных ценностей, нецелевого и неэффективного их использования, установления виновных в нарушении законодательства должностных и материально ответственных лиц и вызванных нарушениями финансовых потерь	Ревизия рассматривается одновременно как форма и метод контроля
М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин [5]	Метод последующего периодического контроля, документальное или фактическое исследование обоснованности (законности) и целесообразности действий должностных лиц	
Р.И. Криницкий [6]	Метод контроля, осуществляемый специальным ревизионным аппаратом, который за определенный период времени проверяет производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий с точки зрения целесообразности и экономической эффективности этой деятельности, достоверности и законности совершенных хозяйственных операций, обеспечения сохранности средств производства и продуктов труда	
В.В. Бурцев [7]	Наиболее действенная форма контроля. Ее основная цель – изучить специальными приемами документального и фактического контроля экономическую эффективность финансово-хозяйственной деятельности, законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций	

Автор	Определение понятия	Комментарии
Н.А. Горлова, Е.Ю. Дьяченко [8]	Под ревизией понимается комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Авторы определяют «ревизию» как систему мероприятий по осуществлению документальной и фактической проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий
Ю.А. Данилевский, Л.Н. Овсянников [9]	Ревизия — это сплошная документальная и фактическая проверка всех финансово-хозяйственных операций, осуществленных проверяющей организацией по определенному периоду. Исследователи утверждают, что при ревизии проверяют все операции экономического субъекта с использованием необходимых для этого приемов и способов — от сверки имеющихся на месте документов до встречных проверок в организациях, с которыми связан объект проверки финансовыми или другими отношениями	
А.В. Тепленева [11]	Ревизия — исполнительская деятельность, которая осуществляется непосредственно в интересах органов государственного управления, что и определяет ее как важнейший метод финансового контроля. Ревизии — совокупность всех видов и методов ревизии, каждый из которых выполняет свои функции в определенной области действий	Автор определяет ревизию как метод финансового контроля исполнительных органов государственной власти

направлены на фиксацию отклонений, ревизия предполагает как выявление нарушений и недостатков, так и разработку предписаний по их устранению.

Государственный контроль основывался именно на ревизии и на каждом историческом этапе задачи государственного финансового контроля менялись, соответственно совершенствовался и механизм их решения, который все больше расширял область воздействия, что, в свою очередь, влияло и на развитие ревизии. Поэтому ревизия в ее современном понимании существенно отличается от ревизии, существовавшей, например, во времена плановой экономики.

Существует большое количество определений понятия «ревизия». Сущность этих понятий имеет между собой определенные отличия (см. табл. 1).

Как видим, определение «ревизия» в литературе трактуется по-разному. Некоторые авторы определяют ревизию как систему мероприятий по осуществлению документальной и фактической проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, другие как метод или форму контроля. На наш взгляд, наиболее удачным является определение Ф. Ф. Бутинец [12], которое является точным и лаконичным.

Фактически ревизия — это комплекс взаимосвязанных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий, она осуществляется приемами документального и фактического контроля, направленного на выявление обоснованности, целесообразности и экономической эффективности выполнения хозяйственных операций, состояния сохранности имущества.

Обобщая приведенные в табл. 1 определения, можно сделать вывод о том, что существуют как минимум три подхода к понятию термина «ревизия»:

- ревизия как система контрольных действий и мероприятий по документальной проверке;
- ревизия как метод контроля;
- ревизия как форма контроля.

Каждое из приведенных утверждений имеет свои достоинства и недостатки, которые необходимо проанализировать.

На основании вышеизложенного автором предложено следующее определение понятия ревизии: это форма экономического контроля, содержанием которой является документальная и фактическая проверка финансовой деятельности подконтрольного объекта с целью установления законности, достоверности и экономической целесообразности

Таблица 2

Классификация ревизии в бюджетных учреждениях

Признак классификации	Вид ревизии	Характеристика
По организационному признаку	Плановые	Проводятся на предприятиях согласно утвержденным планам контролирующих органов
	Внеплановые	Проводятся в случаях, не предусмотренных планом, а именно: по требованию суда, поступлению сообщения о нарушении законодательства, злоупотреблению должностных лиц
По объектам контроля	Контроль денежных средств	Ревизия денежных средств и операций с ними предполагает проверку порядка ведения кассовых операций
	Контроль вложений в ценные бумаги	Проверка законности и правильности осуществления хозяйственных операций, касающихся финансовых вложений хозяйствующего субъекта, их документального оформления и принятия к учету. Ревизия финансовых вложений может осуществляться в рамках мероприятия финансового контроля (например, документальной ревизии) либо как отдельная проверка
	Контроль основных средств и внеоборотных активов	Проверка законности и правильности осуществления хозяйственных операций, касающихся основных средств и внеоборотных активов
	Контроль расчетных операций	Проверка законности и правильности осуществления хозяйственных операций, касающихся расчетных операций и отношений с контрагентами
	Контроль товарно-материальных ценностей	Проверка законности и правильности осуществления хозяйственных операций, касающихся операций с товарно-материальными ценностями
По кругу вопросов, подлежащих контролю	Тематические	Проводятся контролирующими органами по отдельным специальным вопросам, например проверка соблюдения трудового законодательства
	Частичные	Проверяют только отдельные виды деятельности бюджетного учреждения
По объему контроля	Полные	Проверяются все бухгалтерские документы и регистры бюджетного учреждения за весь период
	Выборочные (частичные)	Проверяется лишь часть бухгалтерских документов, которая отбирается по выбранной схеме за определенный период времени
	Комбинированные	Часть документов проверяется сплошным методом, а часть – выборочным
По источникам данных	Документальные	Проводятся контролирующими органами на основании документов
	Фактические	Проводятся контролирующими органами по месту нахождения объекта проверки
Порядок проведения	Первичные	Осуществляются на конкретном предприятии данным составом ревизоров впервые
	Повторные	Проводятся после первичных ревизий в связи с необъективным, неправильным отражением их результатов в актах по требованию судебно-следственных органов. Повторные ревизии, как правило, проводит другой состав ревизоров
	Дополнительные	Проводятся для дополнения или уточнения отдельных вопросов в связи с возникновением новых обстоятельств или недоброкачественными проведенными первичными и повторными ревизиями

Признак классификации	Вид ревизии	Характеристика
По субъекту контроля	Внутренние	Осуществляются органами внутреннего контроля (главным бухгалтером предприятия, ревизионной комиссией)
	Внешние	Осуществляются субъектами контроля, которые не входят в состав структурного подразделения предприятия
По способу проведения	Сплошные	Закljučается в проведении контрольного действия в отношении всей совокупности финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки)
	Выборочные	Закljučается в проведении контрольного действия в отношении части финансовых и хозяйственных операций, относящихся к одному вопросу программы ревизии (проверки). Объем выборки и ее состав определяются руководителем ревизионной группы таким образом, чтобы обеспечить возможность оценки всей совокупности финансовых и хозяйственных операций по изучаемому вопросу
	Сквозные	Процедура, предусматривающая прослеживание нескольких хозяйственных операций в системе бухгалтерского учета
По месту проведения	Камеральные	Проверка, проводимая исключительно на основании данных, указанных в налоговых декларациях, без проведения каких-либо других видов проверок плательщика налогов
	Выездные	Проверка, проводимая по месту нахождения учреждения
По способу контроля результатов	Дополнительные	Проверка, которая проводится для дополнения или уточнения отдельных вопросов
	Повторные	Проверка, которая проводится объектам и периодам, уже проверенным в рамках предыдущих выездных проверок
По отношению к управленческим решениям (предложено автором)	Предварительная	Осуществляется до принятия управленческого решения. На этапе предварительного контроля проверяется целесообразность и законность предстоящих операций
	Последующая	Проводится по завершении реализации управленческого решения, после выполнения задания

Источник: составлено автором по [5, 14].

осуществленных операций и проверки состояния бухгалтерского учета. Приведенное определение имеет ряд отличительных особенностей, а именно: очерчено содержание понятия «ревизия» (документальная и фактическая проверка финансово-хозяйственной деятельности объекта хозяйствования), определена цель ревизии (установление законности, достоверности и экономической целесообразности совершенных хозяйственных операций и проверки состояния бухгалтерского учета).

Необходимо отметить, что значительная часть исследователей по-разному трактует ревизию, при этом классификацию по ее видам предлагает одну и ту же (табл. 2).

Как отмечают авторы Л. П. Домрачева и Н. Н. Бахтина [13], применение каждого конкретного метода зависит от специфики объекта

проверки, а также от особенностей выполнения каждой конкретной функции, закрепленной за службой.

Необходимо также при выборе формы контрольного мероприятия учитывать, что в соответствии с действующим нормативным регулированием ревизия и обследование возможны к проведению только в рамках проверки исполнения полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений. В ходе ревизии (проверки) может проводиться встречная проверка.

Опираясь на исследования предшественников, мы предлагаем дополнить классификацию видов ревизии по критерию «отношение к управленческим решениям». Это даст возможность обосновать необходимость и направления внутренней ревизии,

Таблица 3

Особенности внутренней и внешней ревизии бюджетных учреждений

	Внутренняя	Внешняя
Цель	Проверка в учреждении: соблюдения федеральных законов, постановлений и распоряжений Правительства РФ, правовых актов субъектов РФ, муниципальных правовых актов; исполнения приказов и распоряжений руководителя учреждения; законности совершения кассовых операций; организации учета и обеспечения сохранности имущества; соответствия операций регламентам и полномочиям сотрудников; наличия внутрихозяйственных резервов и принятия мер к их использованию в интересах обеспечения деятельности учреждения; соответствия проводимых финансовых операций в части финансово-хозяйственной деятельности и их отражения в бухгалтерском учете; точности и полноты документации бухгалтерского учета; своевременности подготовки достоверной бухгалтерской отчетности; предотвращения ошибок и искажений в учете; причин недостатков и нарушений в финансово-хозяйственной деятельности, а также мер их устранения, предупреждения и своевременного возмещения причиненного ответственными лицами материального ущерба; опыта практического применения и совершенствования действующих положений, инструкций и иных актов, определяющих нормы и порядок финансового и материального обеспечения	Определение правомерности, в том числе целевого характера, эффективности и экономности использования средств бюджета, государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности (Административный регламент)
Субъект	Внутренние ревизионные отделы, ревизионные службы, комиссии	Счетная Палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля], Федеральное казначейство, органы государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся соответственно органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местные администрации [органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля], финансовых органов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований)
Объект	Объектами ревизии является документальная и фактическая информация о всех направлениях деятельности, прогнозная информация по отдельным направлениям	Объектами ревизии является документальная информация о наличии и движении денежных средств, производственных запасов, готовой продукции, основных средств, капитала, использования трудовых ресурсов и фонда оплаты
Периодичность проведения	На постоянной основе	В соответствии с законодательно установленными сроками проведения
Результаты работы	Разработка мероприятий по ликвидации проблемных участков работы учреждения	Составление отчета, формирование предписания, установление виновных лиц

Источник: составлено автором по [5, 14].

которые необходимо осуществлять на постоянной основе для эффективного функционирования бюджетного учреждения и принятия законодательно обоснованных управленческих решений.

Однако в условиях постоянно меняющегося рынка невозможным становится изолированное существование субъектов, и процесс контроля за их деятельностью постепенно должен смещаться от ретроспективного анализа и последующего контроля хозяйственной деятельности к постепенному предварительному контролю. С этой целью становится необходимым расширение и совершенствование не только видов ревизии, но и ее методов.

Ревизия выступает в виде наиболее распространенного и всеобъемлющего метода финансового контроля, что делает возможным ее использование для внутреннего и внешнего контроля.

Ревизия как одна из форм контроля в первую очередь имеет цели, субъекты и объекты контроля. Целью ревизии является выявление недостатков для их устранения и наказание виновных. Она выполняется на основе инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов и предназначена для обеспечения сохранности активов, пресечения и профилактики злоупотреблений. Ревизия является составной частью финансового контроля.

По нашему мнению, для бюджетных учреждений принципиальным для формирования целей, субъектов и объектов ревизии, а в дальнейшем и методов, является вид проводимой ревизии (табл. 3).

Мероприятия, реализуемые в рамках внутреннего финансового контроля, взаимозависимы и проводятся последовательно. Вначале следует проверка: финансово-плановых документов (составления смет, штатных расписаний, тарификаций и т.п.); порядка начисления заработной платы, назначений пенсий и пособий (наличия положений об оплате труда, приказов о приеме, переводе и увольнении сотрудников и т.п.); других локальных документов, необходимых для финансово-хозяйственной деятельности в учреждении. Позднее, после со-

вершения финансово-хозяйственных операций, проводят последующий финансовый контроль документации. Например, проверяют кассовые операции, достоверность операций, совершенных по бюджетным и внебюджетным лицевым счетам, расчеты с подотчетными лицами, поставщиками и покупателями, полноту оприходования материальных запасов, готовой продукции, правильность принятия к учету и выбытия основных средств, проведения ремонтных работ и т.п. По результатам проведенного внутреннего контроля составляется соответствующий акт проверки. В нем следует отразить: программу проверки, утвержденную приказом руководителя учреждения; характер и состояние систем бухгалтерского учета и отчетности; виды, методы и приемы, способы, применяемые при проведении проверки; анализ соблюдения законодательных и нормативных актов РФ; выводы о результатах мероприятий внутреннего надзора; размеры причиненного материального ущерба, другие последствия допущенных нарушений, а также виновных должностных лиц; описание принятых мер и перечень мероприятий по устранению недостатков и нарушений, выявленных в ходе последующего контроля, рекомендации по недопущению возможных ошибок в дальнейшей работе. По результатам внутренней ревизии на основании полной и достоверной информации руководитель может принять адекватные меры.

В зависимости от субъектов и объектов ревизии применяются различные методы проведения ревизии, что тоже требует определенной структуризации. По мнению автора, метод ревизии — это совокупность специальных приемов контроля процессов расширенного воспроизведения общественно необходимого продукта и соблюдение его законодательного регулирования.

Методы ревизии можно классифицировать по различным признакам, исходя из целей классификации, т.е. из того, какие свойства исследуемого явления в данный момент имеют наибольший интерес.

Полнота и обоснованность классификации всегда определяется применяемыми критериями. Отсутствие единства в выборе принципа для классификации усложняет решение многих вопросов теории и практики ревизии. Разрабатывая классификационные основы методов ревизии нужно отметить, что классификация методов ревизии необходима для:

- а) научной разработки основ теории;
- б) дальнейшего усовершенствования практики контроля;

в) улучшения подготовки и повышения квалификации кадров ревизии;

г) повышения эффективности и качества всей ревизионной работы.

Проблема классификации методов ревизии в бюджетных учреждениях вызвана наличием значительного числа субъектов ревизии. В значительной части экономической литературы [2, 15–17] приводится неполная классификация методов ревизии, которая не позволяет расширять границы исследований новых направлений развития методов ревизии. В результате проведенного исследования автором выявлено, что чаще всего встречаются следующие ошибки при разработке классификации методов ревизии: 1) отсутствие целевой установки для деления ревизии на соответствующие группы; 2) отсутствие критериев деления ревизии и неправильный их выбор; 3) отсутствие развернутой аргументации и теоретического обоснования предложенных положений, которые существенно ограничивают возможности их применения.

Таким образом, в современных условиях достаточно сложно сформировать практический набор методических инструментов для проведения ревизии. Мы предлагаем классифицировать методы ревизии по двум направлениям:

- методы документальной, фактической и аналитической ревизии;
- методы внутренней и внешней ревизии.

Результаты классификации приведены в табл. 4.

Спорным моментом является возможность использования ревизией и проверкой методов документального и фактического контроля. Принято считать, что при проверке используются только методы документального контроля, в то время как методы фактического контроля могут быть использованы только при проведении ревизии.

Исходя из сложности и многогранности аспектов задач, источников информации и особенностей осуществления ревизии, необходимо расширить классификацию методов ревизии в бюджетных учреждениях, дополнив ее аналитическими процедурами.

Аналитические процедуры предусматривают сравнение финансовой информации бюджетного учреждения с информацией за прошлые периоды, которая подвергается сравнению; плановыми расчетами бюджетного учреждения (например, бюджетами) или прогнозами ревизора (например, оценкой запасов); тождественной информацией по отрасли [16]. Целью проведения аналитических процедур, по сути, является проверка фактического

наличия в отчетности существенных изменений, а также формирование экспертного мнения о законности и правильности принимаемых решений. В процессе проведения аналитических процедур, по сути, ревизор может сделать вывод о реальности и перспективах финансового состояния бюджетного учреждения и оценить достоверность его непрерывной деятельности.

Необходимо отметить, что использование новых информационных технологий также должно стать фактором повышения совершенствования эффективности государственного финансового контроля. Для оптимизации и уменьшения количества проверок предполагается введение щадящих методов проверок и контрольных мероприятий. Основным методом нового вида контроля станет использование информации, содержащейся в единой информационной системе (ЕИС).

Методику проведения ревизии, по мнению автора, необходимо рассматривать в разрезе шести основных этапов: организационно-научный; нормативно-правовой; расчетно-аналитический; проверка достоверности отчетных данных; проверка учетных данных; обобщение результатов ревизии.

1. Организационно-научный. На этом этапе рекомендуется проводить следующие процедуры: проверка прав соответствующих органов власти утверждать смету данного учреждения; проверка соответствия сумм поступлений из общего фонда; проверка подтверждения доходной части; проверка учета в расходной части сметы объективной потребности в средствах исходя из основных производственных показателей и контингента; проверка обеспеченности в первую очередь бюджетными средствами расходов на оплату труда с начислениями, а также на хозяйственное содержание учреждения; проверка обоснованности показателей расходов в смете соответствующими расчетами.

2. Нормативно-правовой. Включает в себя проведение следующих процедур: проверка соблюдения законодательных требований относительно выполнения сметы; проверка соблюдения нормативов относительно показателей, которые заложены в смете.

3. Расчетно-аналитический. Устанавливается наличие объективной потребности в перераспределении или сокращении ассигнований бюджетного учреждения; анализируются или вносятся соответствующие изменения в годовой бюджет; проверяется размер расходов и доходов и остатков средств к началу года.

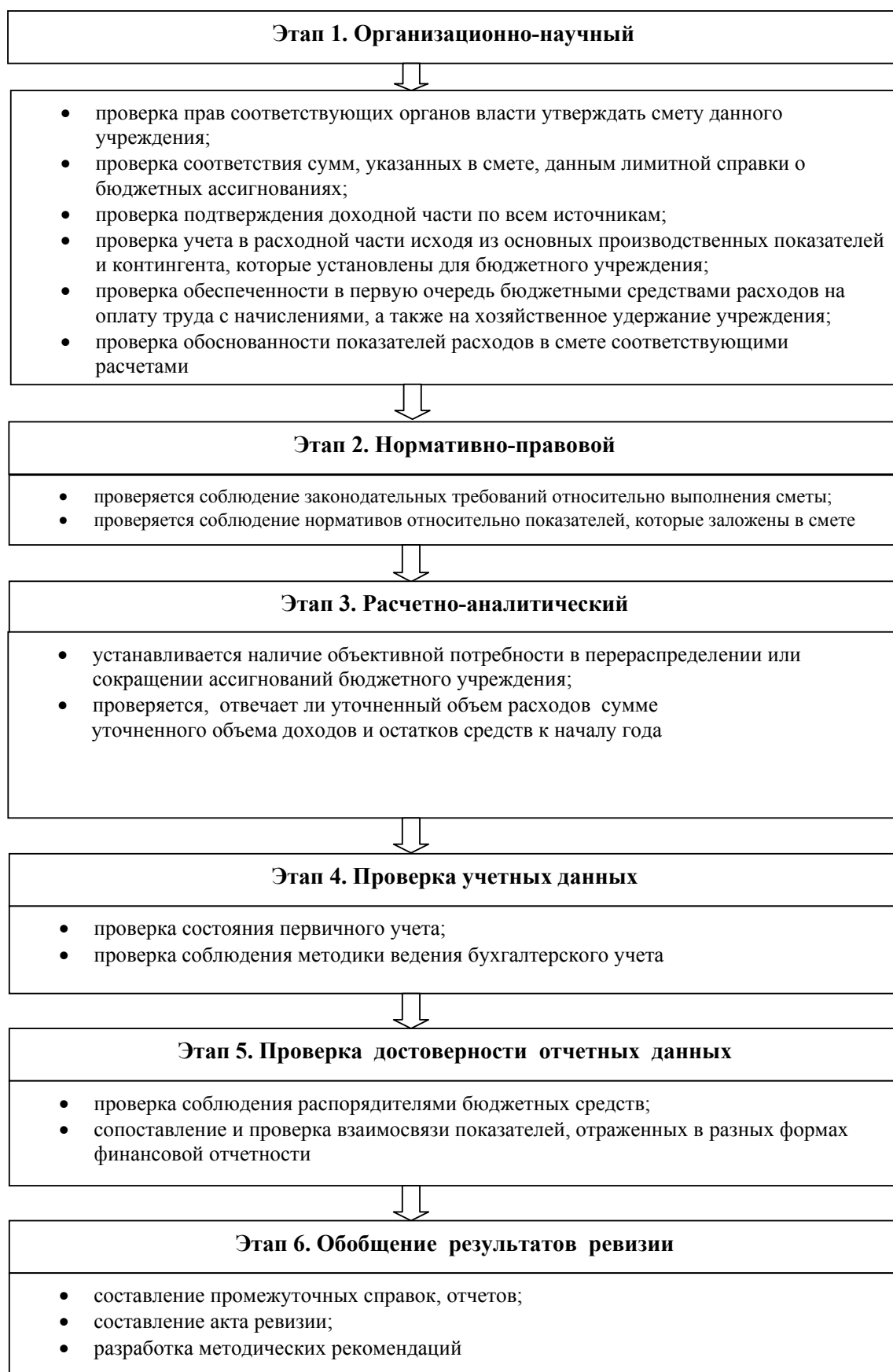
Таблица 4

Классификация методов ревизии и возможности их применения для проведения внешней или внутренней ревизии

Методы ревизии	Характеристика	Внутренняя ревизия	Внешняя ревизия
Документальная ревизия			
Расчетно-аналитические	Позволяют определить обоснованность норм расходования бюджетных средств	+	+
Взаимный контроль	Сопоставления различных документов, отражающих взаимосвязанные операции	+	+
Анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств	Хронологический анализ операций позволяет выявить отклонения от нормального оборота материальных ценностей или денежных средств и, как следствие, установить искажения данных об остатках, образующихся после совершения каждой операции	+	+
Восстановление количественно-суммового учета	По первичным документам в хронологической последовательности восстанавливаются данные о поступлении и расходовании материальных ценностей	+	+
Проверка правильности корреспонденции счетов	Нужна, чтобы установить факты ошибочного или умышленного искажения данных взаимосвязи синтетических счетов бухгалтерского учета	+	+
Проверка регистров бухгалтерского учета	Этот метод заключается в сопоставлении данных регистров бухгалтерского учета с данными первичных документов, что позволяет установить наличие подложных записей, сделанных в целях сокрытия хищений и злоупотреблений	+	+
Исследование неофициальных материалов	Согласно данному методу изучаются черновые записи кассиров и других материально ответственных лиц, анонимные письма, неофициальные заявления работников ревизуемой организации	+	+
Исследование и проверка объяснительных записок, полученных в процессе ревизии	Позволяет глубже анализировать действия должностных и материально ответственных лиц, выявлять обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины, намечать мероприятия по их устранению	+	+
Встречная проверка	Проверка по отдельным разработанным тематикам детального изучения исследуемого объекта, отдельных сторон и участков деятельности хозяйствующего субъекта, а также контрагентов	—	+
Фактическая ревизия			
Инвентаризация	Способ фактической проверки наличия тех или иных ценностей состоит в выявлении фактических остатков сумм на счетах. В акте результатов инвентаризации записываются суммы несогласованной и просроченной дебиторской и кредиторской задолженности и безнадежных долгов	+	+
Служебное расследование	Совокупность приемов проверки работниками правовых органов. Используется при выявлении злоупотреблений, нарушений	+	+
Экспертная оценка	Заключается в исследовании хозяйственных операций специалистами различных отраслей знаний по поручению ревизора	+	+

Методы ревизии	Характеристика	Внутренняя ревизия	Внешняя ревизия
Обследование	Метод целесообразен при проверках соблюдения порядка хранения, приемки и отпуска материальных ценностей; установления степени готовности объектов капитального ремонта; изношенности основных средств, временных не титульных сооружений и приспособлений; организации производства и технологических процессов	+	+
Лабораторные анализы	Этот метод применяется по требованию ревизора в случаях, когда иными методами невозможно определить качественные признаки сырья, материалов, готовых изделий, выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ	+	+
Контрольный обмер	Обмер выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ ревизор может проводить самостоятельно и с привлечением специалистов строительных организаций или банков, финансирующих указанные работы	+	+
Контрольный запуск сырья и материалов в производство	Этот метод используют в целях определения достоверности действующих норм расхода сырья и материалов на производство продукции для объемов строительно-монтажных работ	+	+
Контрольная приемка продукции по количеству и качеству	Для определения достоверности данных отдела технического контроля о количестве и качестве выпускаемой продукции, проверки сигналов о хищениях сырья, материалов, деталей, полуфабрикатов, готовой продукции, правильности начисления заработной платы рабочим, соблюдения условий хранения материальных ценностей на производственных участках и складах и т.д.	+	+
Аналитическая ревизия			
Приемы сравнений	Требует использования различных статистических приемов обработки экономической информации — группировок, расчета процентов, коэффициентов, исчисления средних величин, экономико-статистических методов (индексного, интегрального и т.д.)	+	+
Выявление узких мест и ведущих звеньев	Дает возможность определить слабые стороны в деятельности организации, сдерживающие рост ее эффективности, сделать выводы	+	—
Метод балансовых увязок	Выявляется согласованность взаимозависимых показателей в виде отдельных балансов (трудовых и материальных ресурсов, источников покрытия потребности в них; баланс времени работы оборудования). В случае несогласованности показателей можно сделать вывод об имеющихся в организации хищениях или приписках	+	—
Эвристические методы	Используются матричные методы; мозговой штурм; комиссии; коллективный блокнот; банк идей; метод активного социологического тестирования; деловые игры	+	—
Расчетные	Используются моделирование, агрегирование, группировка имеющейся финансовой и нефинансовой информации	+	—
Комбинированные	Используются имитационное моделирование, экономический анализ и пр.	+	—

Источник: составлено автором по [2, 15–17].



Этапы проведения ревизии в бюджетных учреждениях

Источник: составлено автором.

4. Проверка учетных данных, которая включает: проверку состояния первичного учета; проверку соблюдения методики ведения бухгалтерского учета и другие процедуры, связанные непосредственно с контролем учетных данных.

5. Проверка достоверности отчетных данных — соблюдение распорядителями бюджетных средств, сроков представления финансовой отчетности; сопоставление и проверка взаимосвязи показателей, отраженных в разных формах финансовой отчетности.

6. Обобщение результатов ревизии — заключительный этап проведения ревизии — должен включать следующие процедуры: составление промежуточных справок, отчетов; составление акта ревизии; разработка методических рекомендаций.

Обобщающая схема, которая наглядно изображает последовательность приведенных этапов в соответствующей взаимосвязи с рекомендованными ревизионными процедурами, представлена на рисунке.

Каждый из приведенных этапов имеет довольно значимое значение при проведении ревизии и дает возможность получить: наиболее объективный результат проверки в более короткий срок; исследовать первичные документы и материалы, что может привести к улучшению качественных

показателей проведенных, реализованных инспектирований; выявлять скрытые и неиспользованные резервы.

Таким образом, анализ литературы позволил обобщить существующие взгляды на классификацию методов ревизии, а также расширить приведенную классификацию путем учета аналитических процедур. Такие процедуры, по мнению автора, необходимо применять на каждом этапе классификации ревизии в бюджетных учреждениях.

Ревизия на прошлых этапах развития страны, являясь инструментом государственного управления, ставила своей основной задачей не только вскрывать, но и помогать устранять недостатки, вносить свои предложения по улучшению деятельности.

Сегодня же основной задачей ревизии как важнейшего метода финансового контроля должно быть не только устранение нарушений в финансовой сфере, но и разработка мер по актуализации ресурсного потенциала, предложений по выстраиванию механизмов, способствующих его сохранению. Ревизия должна способствовать экономическому росту, разрабатывать механизмы по конкурентному и эффективному развитию экономических субъектов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ключ Н.В. Контроль как функция управления в социальной сфере региона: автореферат дисс. ... канд. социол. наук. Пенза, 2004.
2. Волков А.Г., Чернышева Е.Н. Контроль и ревизия. М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. 224 с.
3. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. М.: Изд-во «Книжный дом», 2012. 385 с.
4. Голощапов Н.А., Соколов А.А. Контроль и ревизия. М.: Альфа-Пресс, 2007. 320 с.
5. Мельник М.В., Пантелеев А.В., Звездин А.Л. Ревизия и контроль. М., 2009. 640 с.
6. Крицкий Р.М. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2012.
7. Бурцев В.В. Государственный и финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2000.
8. Горлова Н.А., Дьяченко Е.Ю. Ревизия как инструмент финансового контроля в бюджетных учреждениях // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014. № 1 (337). С. 27–30.
9. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Ревизия в государственном финансовом контроле [Электронный ресурс] // Бухгалтерский учет. 2001. № 16. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/138497>.
10. Контроль и ревизия / под ред. Е.А. Федоровой. М.: ЮНИТИ, 2011. 238 с.
11. Телепнева А.В. Институт ревизии в современных социально экономических условиях // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2008. № 3 (39). С. 158–163.
12. Бутинец Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.И. Контроль и ревизия: учебник для студентов вузов специальности «Учет и аудит». 2-е изд., доп. и перераб. Житомир: ЖИТИ, 2000. 512 с.
13. Домрачева Л.П., Бахтина Н.Н. Методы проведения контрольных мероприятий органами федерального казначейства // Вектор экономики. 2017. Пермь. № 1 (7). С. 14.
14. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль. Ростов на/Д: Феникс, 2005.
15. Журавлева А., Гросс С. Основные отличия комплексной проверки от ревизии предприятия // Контроль, ревизия, проверка. 2005. № 11.

16. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных учреждениях. М.: Проспект, 2010. 464 с.
17. Контроль и ревизия / под ред. М.Ф. Овсийчук. М.: КНОРУС, 2005.

REFERENCES

1. Klach N. V. Kontrol' kak funktsiya upravleniya v sotsial'noy sfere regiona [Control as a management function in the social sphere of a region]. Avtoreferat diss. ... kandidata sotsiologicheskikh nauk. Penza, 2004 (in Russian).
2. Volkov A. G., Chernysheva E. N. Kontrol' i reviziya [Control and Audit]. Moscow, EAOI Press, 2011, 224 p. (in Russian).
3. Pupko G. M. Audit i reviziya [Audit and Inspection]. Moscow, "Knizhnyi Dom" Publishing House, 2012, 385 p. (in Russian).
4. Goloshchapov N. A., Sokolov A. A. Kontrol' i reviziya [Control and Audit]. Moscow, Alfa-Press, 2007, 320 p. (in Russian).
5. Melnik M. V., Panteleev A. V., Zvezdin A. L. Reviziya i kontrol' [Audit and Control]. Moscow, 2009, 640 p. (in Russian).
6. Krinitskiy P. M. Kontrol' i reviziya v usloviyakh avtomatizatsii bukhgalterskogo ucheta [Control and audit in automated accounting]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2012 (in Russian).
7. Burtsev V. V. Gosudarstvennyi i finansovyi kontrol': metodologiya i organizatsiya [State and financial control: methodology and organization]. Moscow, Marketing, 2000 (in Russian).
8. Gorlova NA, Dyachenko E. Yu. Reviziya kak instrument finansovogo kontrolya v byudzhethnykh uchrezhdeniyakh [Revision as a tool of financial control at budget-funded institutions]. *Bukhgalterskiy uchët v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh — Accounting in budget-funded and non-profit organizations*, 2014, no. 1 (337), pp. 27–30 (in Russian).
9. Danilevsky Yu. A., Ovsyannikov L. N. Reviziya v gosudarstvennom finansovom kontrole Audit in the state financial control [Electronic resource] // *Bukhgalterskiy uchët — Accounting*, 2001, no. 16. Available at: <http://www.lawmix.ru/bux/138497> (in Russian).
10. Kontrol' i reviziya / pod red. Ye. A. Fedorovoy [Control and audit. Ed. E. A. Fedorova]. Moscow, UNITY Press, 2011, 238 p. (in Russian).
11. Telepneva A. V. Institut revizii v sovremennykh sotsial'no ekonomicheskikh usloviyakh [Institution of audit in modern socio-economic conditions]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta MVD Rossii — Bulletin of the St. Petersburg University of the Russian Ministry of Internal Affairs*, 2008, no. 3 (39), pp. 158–163 (in Russian).
12. Butinets F. F., Bardash S. V., Malyuga N. M., Petrenko N. I. Kontrol' i reviziya: uchebnik dlya studentov vuzov spetsial'nosti «Uchet i audit». Vtoroy izd., dop. i pererab [Control and audit: a textbook for university students specializing in Accounting and Auditing. Second ed., enl. and rev.]. Zhitomir, ZHITI, 2000, 512 p. (in Russian).
13. Domracheva L. P., Bakhtina N. N. Metody provedeniya kontrol'nykh meropriyatiy organami federal'nogo kaznacheystva [Methods of carrying out control measures by federal treasury bodies]. *Vektor ekonomiki — Economics Vektor*, Perm, 2017, no. 1 (7), p. 14 (in Russian).
14. Marenkov N. L. Reviziya i kontrol' [Audit and control]. Rostov-on-Don, Fenix Publishing House, 2005 (in Russian).
15. Zhuravleva A., Gross S. Osnovnyye otlichiya kompleksnoy proverki ot revizii predpriyatiya [The main differences between the complex audit and the enterprise audit]. *Kontrol', reviziya, proverka — Control, Audit, Inspection*, 2005, no. 11 (in Russian).
16. Kondrakov N. P., Kondrakov I. N. Bukhgalterskiy uchët i nalogooblozheniye v byudzhethnykh uchrezhdeniyakh [Accounting and taxation at budget-funded institutions]. Moscow, Prospekt Publishing House, 2010, 464 p. (in Russian).
17. Kontrol' i reviziya / pod red. M. F. Ovsyichuk. [Control and audit. Ed. M. F. Ovsyichuk]. Moscow, KNORUS Publishing House, 2005 (in Russian).