

О. А. Морозов

**КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННАЯ РАБОТА
И АУДИТ**

Часть 1. КОНТРОЛЬ И РЕВИЗИЯ

Учебное пособие

**Санкт-Петербург
2026**

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«Санкт-Петербургский государственный университет
промышленных технологий и дизайна»**
Высшая школа технологии и энергетики

О. А. Морозов

КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННАЯ РАБОТА И АУДИТ

Часть 1. Контроль и ревизия

Учебное пособие

Утверждено Редакционно-издательским советом ВШТЭ СПбГУПТД

Санкт-Петербург
2026

УДК 657.6 (075)
ББК 65.053.я7
М801

Рецензенты:

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры менеджмента и инноваций
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет»

М. Г. Трейман;

доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой менеджмента и права
Высшей школы технологии и энергетики Санкт-Петербургского государственного
университета промышленных технологий и дизайна

В. А. Бескровная

Морозов, О. А.

М801 Контрольно-ревизионная работа и аудит. Часть 1. Контроль и ревизия:
учебное пособие / О. А. Морозов. — СПб.: ВШТЭ СПбГУПТД, 2026. — 110 с.

ISBN 978-5-91646-476-4

Учебное пособие соответствует программам и учебным планам дисциплины
«Контрольно-ревизионная работа и аудит» для студентов, обучающихся по направлению
подготовки 38.03.02 «Менеджмент».

В учебном пособии систематизированы организационные, методические и
нормативно-правовые основы функционирования системы финансового контроля в
Российской Федерации.

Пособие предназначается для студентов всех форм обучения.

УДК 657.6 (075)
ББК 65.053.я7

ISBN 978-5-91646-476-4

© ВШТЭ СПбГУПТД, 2026
© Морозов О. А., 2026

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, СИСТЕМА И ГЕНЕЗИС КОНТРОЛЯ В ЭКОНОМИКЕ.....	8
1.1. Роль и функции контроля в экономике.....	8
1.1.1. Понятие и сущность контроля.....	8
1.1.2. Методологические подходы к организации контроля.....	9
1.1.3. Цели, задачи и принципы контроля.....	10
1.1.4. Место контроля в системе управления.....	12
1.1.5. Функции контроля.....	15
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	17
1.2. Классификация и методы финансового контроля.....	18
1.2.1. Основные методы финансового контроля.....	18
1.2.2. Назначение классификации видов финансового контроля.....	20
1.2.3. Классификация финансового контроля по субъектам.....	22
1.2.4. Классификация контроля по времени осуществления, срокам и методам.....	24
1.2.5. Классификация контроля по характеру задачи, степени обязательности и отношению к объекту.....	26
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	29
1.3. Историческая эволюция контроля и аудита.....	30
1.3.1. Зарождение финансового контроля в античном мире.....	30
1.3.2. Формирование предпосылок аудита в средневековой Европе.....	32
1.3.3. Становление аудита как глобального института в Новое время.....	33
1.3.4. Развитие контрольных практик в России.....	35
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	38
1.4. Система финансового контроля в Российской Федерации.....	39
1.4.1. Структура системы финансового контроля.....	39
1.4.2. Правовые основы финансового контроля.....	42
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	44
ГЛАВА 2. ТЕХНОЛОГИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	45
2.1. Ревизия как инструмент контроля.....	45
2.1.1. Сущность и цели ревизии.....	45
2.1.2. Задачи и объекты ревизии.....	46
2.1.3. Виды ревизии.....	47
2.1.4. Программа ревизии.....	49
2.1.5. Этапы подготовки к ревизии.....	50
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	52

2.2. Методология контрольно-ревизионной работы.....	53
2.2.1. Понятие и классификация методов контроля.....	53
2.2.2. Методы документального контроля.....	54
2.2.3. Методы фактического контроля.....	55
2.2.4. Методы экономического анализа.....	57
2.2.5. Организационные методы контроля.....	58
2.2.6. Цифровые методы контроля (ИТ-аудит).....	60
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	62
2.3. Инвентаризация и документальная проверка как основные инструменты ревизии.....	63
2.3.1. Сущность, цель, задачи и нормативная база инвентаризации.....	63
2.3.2. Объекты, случаи и периодичность проведения инвентаризации....	63
2.3.3. Правила и принципы проведения.....	64
2.3.4. Виды инвентаризации.....	65
2.3.5. Этапы проведения инвентаризации.....	66
2.3.6. Методы фактической проверки в ходе инвентаризации.....	69
2.3.7. Регулирование инвентаризационных разниц.....	70
2.3.8. Методы документальной проверки.....	70
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	72
2.4. Выявление, фиксация и анализ нарушений в ходе ревизии.....	73
2.4.1. Категории нарушений и отклонений.....	73
2.4.2. Причины возникновения нарушений.....	74
2.4.3. Способы фиксации нарушений.....	76
2.4.4. Механизм анализа отклонений и поиск коренных причин.....	77
2.4.5. Разработка предложений по результатам ревизии.....	79
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	81
2.5. Документальное оформление материалов ревизии и контроля.....	82
2.5.1. Систематизация и обобщение материалов ревизии.....	82
2.5.2. Акт ревизии: понятие, значение и требования к составлению.....	84
2.5.3. Структура и содержание акта ревизии.....	84
2.5.4. Особые требования к содержанию и оформлению акта.....	86
2.5.5. Оформление акта ревизии: типичные ошибки, контроль качества и процедура подписания.....	87
2.5.6. Автоматизация оформления материалов ревизии и переход на электронный документооборот.....	89
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	89
2.6. Реализация результатов ревизии.....	90
2.6.1. Классификация решений по результатам контроля.....	90
2.6.2. Оперативные формы реализации результатов в ходе проверки.....	91

2.6.3. Итоговые решения вышестоящих органов.....	91
2.6.4. Передача материалов в правоохранительные органы по окончании ревизии.....	92
2.6.5. Возложение ответственности по итогам ревизии.....	92
2.6.6. Организация контроля за исполнением решений.....	94
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	96
2.7. Цифровая трансформация контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации.....	96
2.7.1. Необходимость проведения реформы.....	96
2.7.2. Правовые основы цифровой трансформации КНД и внедрение реестровой модели.....	97
2.7.3. Ключевые цифровые инструменты и результаты их внедрения.....	99
2.7.4. Российский и зарубежный опыт цифровизации КНД.....	102
2.7.5. Новый этап создания цифровой инфраструктуры проверок.....	104
Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы.....	105
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	107

ВВЕДЕНИЕ

Необходимыми условиями эффективного функционирования экономики Российской Федерации являются обеспечение законности финансово-хозяйственной деятельности, целевого и рационального использования государственных и корпоративных ресурсов, а также создание действенной системы предупреждения и выявления нарушений. Достижение этих условий невозможно без организации системного финансового контроля, который выступает важнейшим инструментом управления экономическими процессами и гарантом экономической безопасности.

Вопросы совершенствования контрольно-ревизионной работы и развития аудита относятся к числу ключевых проблем современного государственного и корпоративного управления. От качества организации контрольной деятельности, своевременности выявления нарушений, объективности оценки финансовых операций, а также от эффективности мер, принимаемых по результатам проверок, во многом зависят финансовая устойчивость организаций, сохранность активов, достоверность учетных данных и, в конечном счете, доверие со стороны государства, инвесторов и общества в целом.

Цель дисциплины: сформировать у обучающихся компетенции в области изучения содержания, задач организации контрольно-ревизионной работы; подготовки и проведения документальной ревизии; методики и техники контрольно-ревизионной работы; основ аудита целей, задач, нормативного обеспечения, организации, проведения и подготовки заключения; методики проведения практического аудита (внутреннего и внешнего).

Задачи дисциплины:

- изучение студентами теоретических основ контрольно-ревизионной работы;
 - изучение студентами теоретических основ аудита;
 - формирование у студентов систематических знаний о целях и задачах аудита, способов использования учетной, экономической, инструктивной, нормативной, правовой информации для осуществления аудита.
- В процессе изучения дисциплины приобретаются:
- понимание сущности, системы и роли финансового контроля в управлении экономическими процессами, а также места аудита в системе независимого контроля;
 - знания методов документального и фактического контроля, видов ревизий и аудита, технологии их проведения и нормативно-правового регулирования;
 - умения осуществлять подготовку, организацию и проведение контрольно-ревизионных мероприятий и аудиторских проверок;
 - навыки выявления, фиксации и анализа нарушений финансово-хозяйственной деятельности, оценки достоверности бухгалтерской

(финансовой) отчетности, а также разработки предложений по их устранению и предупреждению;

- способности оформлять материалы ревизий и аудиторские заключения в соответствии с установленными требованиями, формировать обоснованные выводы и принимать управленческие решения по результатам контроля и аудита.

Пособие состоит из четырех глав. Для лучшего усвоения материала в конце каждого параграфа приведены контрольные вопросы и задания. В конце пособия дан библиографический список.

В 1 главе раскрываются сущность, система и генезис контроля в экономике. Освещаются роль и функции контроля, его место в системе управления, цели, структура и принципы организации. Представлена классификация финансового контроля. Особое внимание уделяется исторической эволюции контроля и аудита: от зарождения в античном мире до становления аудита как глобального института и формирования отечественной школы ревизии и независимого аудита. Рассматриваются структура и правовые основы финансового контроля в Российской Федерации.

Во 2 главе рассматривается технология контрольно-ревизионной деятельности. Раскрываются ревизия как инструмент контроля: сущность, цели, задачи, виды, программа и этапы подготовки. Значительное внимание уделяется методологии контрольно-ревизионной работы: методам документального, фактического, экономического анализа, организационным и цифровым методам (ИТ-аудит). Отдельный раздел посвящен инвентаризации и документальной проверке. Рассмотрены выявление, фиксация и анализ нарушений, а также документальное оформление материалов ревизии. Раскрыты вопросы принятия решений и реализации результатов ревизии. В завершении главы обобщены вопросы цифровой трансформации контрольно-надзорной деятельности.

В 3 главе рассматриваются теоретические аспекты аудита: нормативное регулирование и контроль качества, аудиторский риск, аудиторские доказательства и процедуры их получения, а также общие подходы к построению методики аудиторской проверки.

В 4 главе представлен интегрированный раздел, в котором комбинируются подходы к проведению проверок по ревизии и аудиту. Показаны общие и специфические подходы к проверке отдельных объектов и хозяйственных операций, что позволяет сформировать целостное представление о методике контрольной деятельности.

В первой части пособия, таким образом, рассмотрены вопросы контроля и ревизии, во второй части, которая является логическим продолжением настоящего издания, будут освещены вопросы аудита.

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, СИСТЕМА И ГЕНЕЗИС КОНТРОЛЯ В ЭКОНОМИКЕ

1.1. Роль и функции контроля в экономике

1.1.1. Понятие и сущность контроля

Современная российская экономика сталкивается с рядом системных вызовов: значительный объём теневого оборота, занижение налоговой базы, нецелевое и неэффективное использование бюджетных средств, рост нарушений финансовой дисциплины. Эти явления напрямую подрывают основы формирования бюджетов всех уровней, искажают конкурентную среду и препятствуют устойчивому развитию. В этих условиях финансовый контроль перестаёт быть просто технической функцией учёта, а становится стратегическим инструментом государственного и корпоративного управления. Его роль резко возрастает, и от эффективности контрольных механизмов сегодня напрямую зависит экономическая безопасность страны, реализация национальных проектов и качество жизни граждан. Система финансового контроля в Российской Федерации в основном построена по моделям, принятым в развитых странах с рыночной экономикой, адаптированным к национальным особенностям.

В управленческой науке и практике понятие «контроль» рассматривается в узком и широком смысле. В узком смысле контроль связывают с конкретной функцией управления – проверкой кого-либо или чего-либо. В широком смысле контроль представляет собой проверку соблюдения и выполнения нормативно установленных задач, планов и решений, осуществляемую в соответствии с нормативными правовыми актами специально уполномоченными органами разных уровней государственного устройства.

Контроль как функция управления представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, позволяющую выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры.

Содержание контроля раскрывается в двух аспектах:

- как вид деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования принятым решениям;
- как способ, с помощью которого проводится сравнение полученных результатов с поставленными задачами.

Первый аспект выявляет результат воздействия субъекта на объект, второй – обеспечивает механизм (процедуру) сравнения. Эффективность контрольной деятельности в значительной степени зависит от уровня профессиональной компетентности контролёра и соблюдения им этических норм.

Сущность контроля проявляется в осуществлении регламентированной нормами права деятельности уполномоченных государственных, муниципальных органов, негосударственных организаций, органов и лиц, направленной на предупреждение, выявление и пресечение нарушения правовых норм и управленческих решений, обеспечивающих нормальное функционирование экономической системы государства и её элементов.

Хорошо организованный контроль способствует укреплению законности и формирует у работников профессионализм, компетентность, деловитость и оперативность, что является немаловажным фактором обеспечения национальной безопасности.

Современная эффективная система контроля не ограничивается одним подходом. Искусство управления контролем заключается в их грамотном комбинировании.

Эффективная система контроля не возникает спонтанно – она проектируется и управляется на основе определенных методологических подходов. Каждый из них предлагает свою «оптику» для анализа и оптимизации контрольной деятельности.

1.1.2. Методологические подходы к организации контроля

Эффективная система контроля не возникает спонтанно – она проектируется и управляется на основе определённых методологических подходов. Каждый из них предлагает свою «оптику» для анализа и оптимизации контрольной деятельности. В современной теории и практике управления выделяют четыре основных подхода, представленных в таблице 1.1.

Таблица 1.1. Методологические подходы к организации контроля

Подход	Сущность	Принципы	Область применения
Системный	Контроль рассматривается как целостная система, интегрированная в общую систему управления организацией или государством. Акцент – на взаимосвязях элементов системы и её взаимодействии с внешней средой	Целостность, иерархичность, взаимосвязь элементов, обратная связь	Формирование архитектуры контрольной системы на уровне организации, отрасли, государства
Функциональный (структурный)	Контроль организуется в соответствии с существующей организационной структурой. Основное внимание – функциям конкретных подразделений и соблюдению ими установленных норм и правил	Вертикаль власти, регламентация, административное влияние	Распределение контрольных полномочий между структурными подразделениями, разработка должностных инструкций
Процессный	Контроль сфокусирован на сквозных бизнес-процессах, создающих ценность для конечного потребителя. Контрольные точки встраиваются в ключевые этапы процессов	Ориентация на процесс «от входа к выходу», сквозной характер, управление рисками, добавление ценности	Встраивание контрольных процедур в операционную деятельность, управление рисками
Прикладной (ситуационный)	Контроль не строится по жесткой универсальной схеме, а адаптируется под конкретную задачу, специфику объекта или ситуацию с использованием наиболее подходящих методов и инструментов	Прагматизм, гибкость, ситуационность, ориентация на результат	Решение локальных контрольных задач, оперативное реагирование на вызовы

Современная эффективная система контроля не ограничивается одним подходом. Системный подход задаёт архитектуру и стратегию, процессный подход является ключевым для встраивания контроля в операционную деятельность, функциональный подход сохраняет свою роль для регламентации специфических задач, а прикладной подход служит гибким инструментом для быстрого реагирования на вызовы. Эффективное управление контролем предполагает грамотное комбинирование всех указанных подходов.

1.1.3. Цели, задачи и принципы контроля

Управленческая деятельность эффективна лишь в тех случаях, когда выполнение принятых решений своевременно контролируется с целью установления законности и эффективности проводимых мероприятий. Контроль способствует соблюдению договорной и исполнительской дисциплины, требует от работников высокого профессионализма и компетентности.

Контроль может осуществляться на различных уровнях: на уровне должностного лица, отдельного подразделения, предприятия, отрасли, региона, страны.

Целью контроля является 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, а в отдельных случаях – привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причинённый ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Система контроля – это совокупность субъектов, объектов, предметов и средств контроля, направленных на установление степени соответствия достигнутых результатов принятым решениям и оценку состояния объекта контроля на основе сопоставления поставленной цели с фактическим положением дел, выработки регулирующих мер и корректирующих воздействий (рис. 1.1).

Всякая деятельность по осуществлению контроля всегда связана с выполнением возложенных на контролирующий субъект обязанностей. Можно выделить следующие группы контрольных полномочий контролирующего субъекта:

- полномочия на совершение контроля по своей инициативе беспрепятственно, в любое время в пределах своей компетенции;
- полномочия давать в случае необходимости соответствующим органам и должностным лицам указания обязательного характера по устранению вскрытых нарушений и их последствий;
- полномочия по привлечению к ответственности виновных должностных лиц;
- полномочия по выработке рекомендаций превентивного (предупредительного) характера.



Рисунок 1.1. Система контроля как цикл непрерывного управления и коррекции

Объектом контроля признается предмет, на который направлено воздействие. Объектами контроля могут быть как экономическая система в целом, отдельные отрасли, регионы, организации, так и процессы, происходящие внутри этих объектов, или отдельные элементы, относящиеся к объектам контроля.

К объектам контроля относятся:

- государственные образования – федерация, субъекты Федерации, а также муниципальные образования в лице органов законодательной (представительной) и исполнительной власти;

- организации (главным образом, государственные и муниципальные), осуществляющие аккумуляцию, перераспределение и расходование валового национального продукта (через бюджеты и внебюджетные фонды);

- хозяйствующие экономические субъекты (независимо от формы собственности и организационно-правовой формы) – в части исполнения ими финансовых обязательств перед государством (в форме налогов и иных платежей), соблюдения установленных правил осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Предмет контроля – определенное состояние объекта контроля на определенный момент или в определенном периоде. Предметом контроля являются финансово-экономические отношения:

– между государством и хозяйствующими экономическими субъектами, между государственными образованиями;

– хозяйствующих экономических субъектов между собой – в части соблюдения установленных законодательными и нормативными актами правил осуществления финансово-хозяйственной деятельности (составления и своевременной сдачи финансовой и налоговой отчетности, правильности ведения бухгалтерского учета, осуществления расчетных, валютных, таможенных операций).

Эффективное осуществление контроля предполагает соблюдение системы основополагающих принципов (таблица 1.2).

Таблица 1.2. Принципы контроля

Принцип	Содержание
Законность	Непременное соблюдение правовых норм действующего законодательства, регулирующих соответствующую среду контрольной деятельности
Объективность	Достоверность результатов контроля; несоблюдение этого принципа ведёт к утрате смысла контроля, делает невозможным принятие правильных решений
Профессиональная компетентность	Наличие специальной профессиональной подготовки, необходимой для эффективного выполнения контрольных функций; знания и навыки, непосредственно связанные с приёмами и способами проведения контрольных действий
Функциональная независимость	Обеспечение объективности контроля требует определённой свободы профессионального поведения контролёров, не обременённых служебной подчинённостью по отношению к проверяемым лицам, а также организационной и финансовой зависимостью
Ответственность	Недопущение своеволия, нечестности, корысти в действиях контролёров, защита законных интересов проверяемых лиц. Нарушение этого принципа связано с незаконным разглашением и использованием конфиденциальной информации, некачественным проведением контрольных мероприятий
Действенность	Воздействие контроля на экономику, выражающееся через эффективность мер, принятых по результатам его осуществления; позволяет не только устранять недостатки и добиваться возмещения ущерба, но и создавать условия для более эффективного ведения дел
Рациональность	Соизмерение расходов на осуществление экономического контроля с экономическими выгодами, получаемыми от его проведения. Получаемая экономическая выгода от проведения контроля должна многократно покрывать связанные с этим расходы

1.1.4. Место контроля в системе управления

Управление представляет собой непрерывный и целенаправленный процесс воздействия на объект управления (коллектив, технология, личность). Контроль является одним из этапов процесса управления, основные этапы которого представлены на рисунке 1.2.

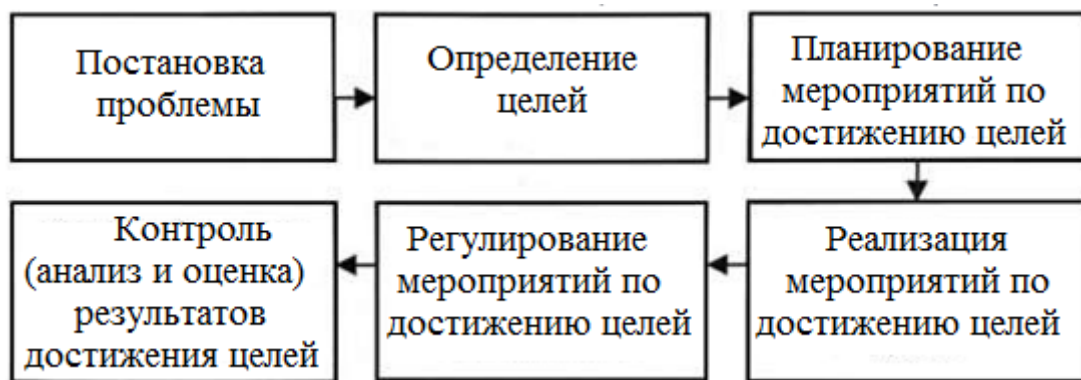


Рисунок 1.2. Основные этапы процесса управления

Управление – процесс, а система управления – механизм, обеспечивающий процесс. Управление реализуется с помощью двух систем. Элементы системы контроля представлены на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3. Элементы системы управления

В общем процессе управления контроль выступает как элемент обратной связи, поскольку по его данным производится корректировка ранее принятых решений, планов, а также норм и нормативов. Поэтому контроль выступает одним из главных инструментов выработки политики и принятия решений, обеспечивающих нормальное функционирование системы и достижение ею намеченных целей.

Контроль – это процесс, обеспечивающий достижение целей организации. Контролировать – вовсе не значит только вскрывать недостатки: необходимо анализировать любые отклонения – как в сторону ухудшения, так и в сторону улучшения показателей, выявлять положительный опыт, с тем чтобы своевременно поддерживать новое, прогрессивное, создавать возможности для его широкого распространения. Сила контроля состоит именно в том, что он помогает аккумулировать передовой опыт, находить наиболее эффективные методы и пути улучшения деятельности социальных систем.

Контроль – это не просто одна из функций управления, а системообразующий и интегрирующий элемент, который тесно переплетается со всеми остальными функциями, обеспечивая цикличность и эффективность

управления. Его можно представить как «сквозную» функцию и как завершающую стадию цикла. Взаимосвязь контроля с другими функциями управления проявляется следующим образом (рис. 1.4):

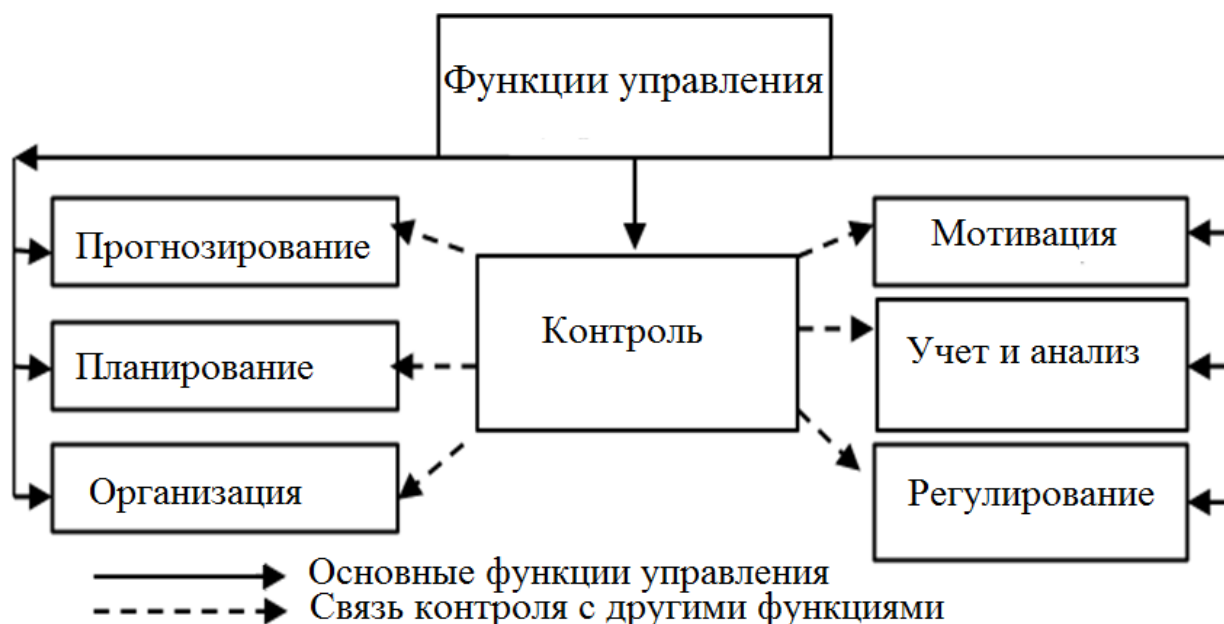


Рисунок 1.4. Место контроля среди функций управления

– *Контроль и прогнозирование:* контроль проверяет исходные данные для прогнозов и сравнивает фактические результаты с прогнозными, уточняя модели и методы прогнозирования. Без контроля прогнозы остаются неverifiedицируемыми гипотезами.

– *Контроль и планирование:* план – это стандарт, с которым контроль сравнивает факт. Контроль является основным инструментом мониторинга исполнения планов. Результаты контроля становятся главным источником информации для корректировки планов, делая их более реалистичными.

– *Контроль и организация:* контроль проверяет, насколько эффективно работает созданная структура: нет ли дублирования функций, обеспечена ли координация, достаточно ли ресурсов. Он выявляет «узкие места» в организационном построении.

– *Контроль и мотивация:* контроль предоставляет объективную основу для мотивации. Данные контроля (KPI, результаты проверок) – это главные критерии для справедливого поощрения или наказания. Без контроля мотивация теряет связь с реальными результатами.

– *Контроль и учёт:* учёт – это основной информационный источник для контроля. В то же время контроль проверяет достоверность и своевременность учётных данных. Учёт фиксирует, контроль верифицирует.

– *Контроль и анализ:* контроль собирает факты и выявляет отклонения, а анализ отвечает на вопрос, почему это произошло. Часто они проводятся параллельно: контрольный этап (что отклонилось?) сразу переходит в аналитический (почему?).

– *Контроль и регулирование*: регулирование – это прямое продолжение и цель контроля. Контроль выявляет отклонение, регулирование – его ликвидирует. Контроль запускает процесс регулирования через механизм обратной связи.

С изменением условий хозяйствования контроль приобретает характер основы, присутствующей на всех уровнях управления организацией, и обеспечивает оптимальный ход процесса управления на всех других его стадиях. При этом особенность контроля заключается в его двойственной роли в процессе управления:

- контроль является неотъемлемым элементом каждой стадии процесса управления;
- контроль выступает как «обособленная» стадия, обеспечивающая информационную прозрачность на предмет качества хода процесса управления на всех других стадиях.

В результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности для работника таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи и взаимодействия с контролем. Любая управленческая функция обязательно интегрирована с контрольной. Контроль наиболее успешен тогда, когда он адекватен требованиям, уровню организации и характеру деятельности контролируемого объекта.

Поскольку управление в социальном смысле связано с категорией властвования, постольку контроль как управленческая функция представляет собой властную деятельность, влияющую на поступки и действия участников совместного труда. Властность контроля проявляется в следующих полномочиях:

- давать подконтрольным объектам обязательные для исполнения указания об устранении вскрытых недостатков;
- ставить перед компетентными органами вопрос о привлечении к ответственности виновных в обнаруженных нарушениях лиц;
- непосредственно применять в ряде случаев меры принуждения.

Таким образом, контроль может квалифицироваться одновременно как функция социального управления и правового регулирования.

1.1.5. Функции контроля

Контроль, являясь неотъемлемой частью механизма регулирования экономических процессов, ориентирован на достижение стратегических целей, идентичных целям функционирования рыночной системы. Его миссия заключается в обеспечении устойчивого развития через повышение операционной эффективности, усиление социальной роли бизнеса и увеличение инвестиционной привлекательности.

Для реализации этой миссии перед контрольной деятельностью ставятся следующие ключевые задачи:

- *обеспечение правового соответствия* – проверка соблюдения норм действующего законодательства в финансово-хозяйственной деятельности;

- *сохранность и целевое использование ресурсов* – выявление фактов недостатков, потерь и нерационального расходования активов;
- *мониторинг исполнения планов* – сравнение фактических результатов деятельности с утверждёнными плановыми показателями (сметами, бюджетами);
- *выявление резервов роста* – поиск внутренних возможностей для повышения производительности и эффективности производства;
- *верификация отчётности* – проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчётности, а также адекватности систем внутреннего контроля и учёта;
- *формирование прозрачности* – содействие открытости бизнес-процессов для укрепления доверия со стороны контрагентов, инвесторов и общества.

Контроль не сводится к выявлению виновных лиц. Его задача – получение достоверной информации о состоянии объекта, диагностика причин отклонений, корректировка выявленных нарушений и профилактика их возникновения в будущем, а также формирование у сотрудников внутренней установки на соблюдение норм, правил и принципов законности, превращение внешних требований в личные убеждения и привычки.

На основании этого в системе управления контроль выполняет общие и специфические функции, представленные в таблице 1.3.

Таблица 1.3. Функции контроля

Функция контроля	Содержание функции
Проверочная	Установление целесообразности, обоснованности, законности решений; проверка их выполнения, соблюдения технических, экологических, правовых и иных норм и нормативов; выявление ошибок и нарушений
Информационная	Сбор, передача, обработка информации о состоянии объекта
Диагностическая	Изучение и оценка реального положения дел в организации и её окружении, выявление основных тенденций его изменения, угроз и возможностей, скрытых резервов
Профилактическая	Ликвидация условий, которые порождают бесхозяйственность и нарушения
Коммуникационная	Обеспечение установления и поддержания обратной связи
Мобилизующая	Выявление положительного опыта и содействие его распространению
Стимулирующая	Оценка персонала по итогам контроля, поощрение или наказание
Корректирующая	Изменение состояния и поведения объекта (его части) на основе полученных результатов таким образом, чтобы обеспечивались необходимые значения его характеристик или устойчивость функционирования при отклонении от них
Защитная	Содействие сохранности ресурсов
Воспитательная	Обеспечение неукоснительного соблюдения законности и чёткого исполнения обязанностей
Правоохранительная	Пресечение неправомерных действий должностных лиц и граждан, виновных в нарушениях, а также применение к ним мер воздействия

Краткие выводы

Современная российская экономика сталкивается с серьёзными вызовами, что повышает значимость финансового контроля как стратегического инструмента управления. Контроль выступает не просто технической функцией, а важнейшим элементом обеспечения экономической безопасности и устойчивого развития.

Методологическая основа эффективной системы контроля включает четыре подхода: системный (формирование целостной архитектуры контроля), функциональный (распределение контрольных полномочий), процессный (встраивание контрольных точек в бизнес-процессы) и прикладной (адаптация методов к конкретным ситуациям). Эффективность контроля достигается при их грамотном сочетании.

Система контроля состоит из четырёх базовых элементов: субъект (кто контролирует), объект (что контролируется), предмет (какие аспекты проверяются) и средства контроля. Важнейшими принципами контроля являются законность, объективность, профессиональная компетентность, независимость, ответственность, действенность и рациональность.

Контроль занимает ключевое место в системе управления, выступая как элемент обратной связи и интегрируясь со всеми управленческими функциями – от планирования до регулирования. Его задачи включают обеспечение правового соответствия, сохранность ресурсов, мониторинг исполнения планов, выявление резервов роста, верификацию отчётности и формирование прозрачности. Функции контроля многообразны и охватывают проверочную, информационную, диагностическую, профилактическую, стимулирующую и правоохранительную сферы.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Раскройте понятие контроля как функции управления. В чем отличие узкого и широкого смысла этого понятия?
2. Каковы основные причины возрастания роли финансового контроля в современных условиях?
3. Охарактеризуйте четыре методологических подхода к организации контроля: системный, функциональный, процессный, прикладной. В чем их отличие?
4. Каковы элементы системы контроля? Раскройте содержание понятий «субъект», «объект» и «предмет» контроля.
5. Перечислите и охарактеризуйте основные принципы контроля.
6. Какова роль контроля в системе управления? Опишите взаимосвязь контроля с другими функциями управления (планированием, организацией, мотивацией, учетом, анализом, регулированием).
7. Раскройте содержание основных функций контроля: проверочной, информационной, диагностической, профилактической, стимулирующей, правоохранительной.
8. В чем проявляется властный характер контрольной деятельности?

Задание 1. Анализ методологических подходов. На примере конкретной организации (по выбору) проанализируйте, какие методологические подходы к организации контроля (системный, функциональный, процессный, прикладной) в ней реализованы. Подготовьте краткий отчет с примерами.

Задание 2. Схема взаимосвязей. Составьте схему, отражающую место контроля в системе управления и его взаимосвязи с другими управленческими функциями.

Задание 3. Принципы контроля. Подберите из открытых источников (нормативных актов, публикаций) примеры, иллюстрирующие реализацию каждого из принципов контроля (законность, объективность, компетентность, независимость, ответственность, действенность, рациональность).

Задание 4. Функции контроля. Подготовьте таблицу, в которой для каждой функции контроля приведите пример из практической деятельности организации (ситуацию, когда данная функция проявлялась наиболее ярко).

1.2. Классификация и методы финансового контроля

1.2.1. Основные методы финансового контроля

Финансовый контроль часто рассматривают в качестве контрольной функции, тогда его трактуют как совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации.

Основные методы финансового контроля – это способы, приёмы и инструменты, используемые для осуществления финансового контроля. Иначе говоря, это инструментарий видов финансового контроля. К ним относятся: проверка, ревизия, анализ, обследование и наблюдение (мониторинг). Эти методы используются для непосредственной проверки документов и фактов, помогают выявлять нарушения, оценивать эффективность использования финансовых ресурсов и обеспечивать соблюдение финансовой дисциплины (рис 1.5).

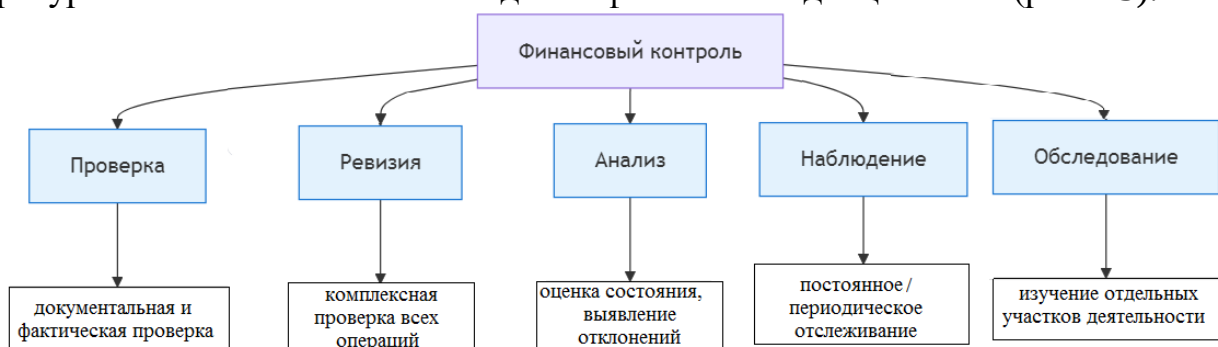


Рисунок 1.5. Основные методы финансового контроля

Эти методы используются для непосредственной проверки документов и фактов, помогают выявлять нарушения, оценивать эффективность использования финансовых ресурсов и обеспечивать соблюдение финансовой дисциплины. Рассмотрим по отдельности каждый из них.

Проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определённом участке деятельности подконтрольного объекта. Целью проверки является установление конкретных фактов соблюдения финансовой дисциплины по какому-либо отдельному вопросу, такому как правильность начисления заработной платы сотрудникам либо использование бюджетных средств согласно условиям предоставленного гранта. Важной особенностью проверок является их ограниченность по охвату и глубине исследования. Такие процедуры могут проводиться исключительно на основании анализа документации («документальная проверка») или же сопровождаться выездом на объект и проведением необходимых процедур инвентаризации («фактическая проверка»).

Ревизия – это наиболее глубокая форма контрольного мероприятия, включающая систему обязательных действий по комплексной документальной и фактической проверке всего спектра финансово-хозяйственной деятельности контролируемого объекта за заданный временной промежуток. Главная цель ревизий заключается в установлении законности, достоверности, целесообразности и экономической обоснованности проведённых хозяйственных операций.

Различают следующие виды ревизий:

- *По объёму охвата*: полная (всесторонняя), затрагивающая все аспекты деятельности организации, и частичная (тематическая), фокусирующаяся лишь на одной стороне её функционирования.
- *По способу назначения*: плановая (предусмотренная заранее установленным графиком) и внеплановая (инициированная вследствие поступивших сигналов о возможных нарушениях).
- *По глубине проведения*: комплексная (включающая участие различных экспертов: экономистов, бухгалтеров, инженеров-технологов) и некомплексная (осуществляемая силами сотрудников бухгалтерского подразделения).
- *По методике осуществления*: сплошная (анализируются абсолютно все документы за проверяемый период) и выборочная (подвергается контролю только часть документации).

Анализ служит важным инструментом принятия обоснованных управленческих решений, обеспечивает понимание реальной картины происходящих явлений и становится основой для повышения эффективности и устранения нежелательных последствий. Анализ включает следующие важные этапы:

- *Оценка исходного состояния*: определение текущих характеристик объекта, измеримых количественно и качественно. Это позволяет сравнить полученные показатели с нормативными значениями или историческими данными.
- *Выявление отклонений*: сравнение полученных значений с эталонными или запланированными параметрами помогает обнаружить расхождения между желаемым положением вещей и действительностью. Отклонения могут

свидетельствовать о проблемах, недостаточной эффективности, рисках или возможностях улучшения.

- *Определение причин отклонений*: анализ факторов, повлиявших на возникновение отклонений, позволяет глубже разобраться в причинах нарушений, выявить слабые места и угрозы.
- *Формулирование выводов и рекомендаций*: после детального рассмотрения состояния объекта и выявления отклонений формируются выводы и рекомендации по устранению недостатков, оптимизации процессов и достижению лучших результатов.

Обследование представляет собой изучение отдельных аспектов деятельности организации или процессов без углублённой проверки первичных документов. Оно часто проводится перед началом полномасштабной ревизии или отдельной проверки, позволяя выявить ключевые проблемы и потенциальные зоны риска. Основные цели обследования включают оценку текущего состояния управляемого объекта, определение слабых звеньев, оценку рисков и общей эффективности применяемых механизмов управления. Для достижения поставленных целей используются такие методы сбора информации, как анкетирование персонала, проведение опросов среди работников, визуальное наблюдение за работой подразделений и непосредственное инспектирование условий труда.

Наблюдение (мониторинг) представляет собой постоянный или периодически повторяющийся контроль финансового положения организации, ключевых показателей её ликвидности и платёжеспособности, а также динамики основных бизнес-процессов. Его основной целью выступает своевременное обнаружение отрицательных изменений в состоянии объекта мониторинга, оперативная идентификация возникающих рисков и принятие превентивных мер. Этот вид контроля позволяет регулярно отслеживать исполнение бюджетов, наблюдать за динамикой рынка ценных бумаг или оценивать эффективность принятых стратегических решений.

Таким образом, каждое контрольное мероприятие имеет свою специфику и предназначено для решения определённых задач. Правильный выбор метода контроля способствует повышению прозрачности и устойчивости деятельности организации, минимизирует финансовые потери и улучшает её общее управление.

1.2.2. Назначение классификации видов финансового контроля

Классификация видов финансового контроля необходима для:

- *Систематизации знаний* – позволяет структурировать многообразие контрольных мероприятий, выделить их общие и специфические черты.
- *Определения целей и задач* – каждый вид контроля имеет свою цель (предварительный – предотвращение нарушений, последующий – выявление и оценка уже совершенных операций).
- *Выбора методов и инструментов* – в зависимости от вида контроля определяются оптимальные приемы проверки (документальные, фактические, аналитические).

- **Разграничения субъектов и компетенций** – классификация помогает четко распределить полномочия между контролирующими органами (государственный, ведомственный, независимый аудит).
- **Планирования контрольной деятельности** – позволяет разрабатывать программы проверок, определять периодичность, глубину и объем контрольных мероприятий.
- **Повышения эффективности контроля** – правильный выбор вида и формы контроля обеспечивает достижение поставленных целей при оптимальных затратах ресурсов.
- **Правового регулирования** – различные виды контроля регламентируются разными нормативными актами (бюджетное законодательство, федеральные стандарты аудита, ведомственные инструкции).

Ниже на рисунке 1.6 представлена краткая классификация видов финансового контроля по основным признакам.

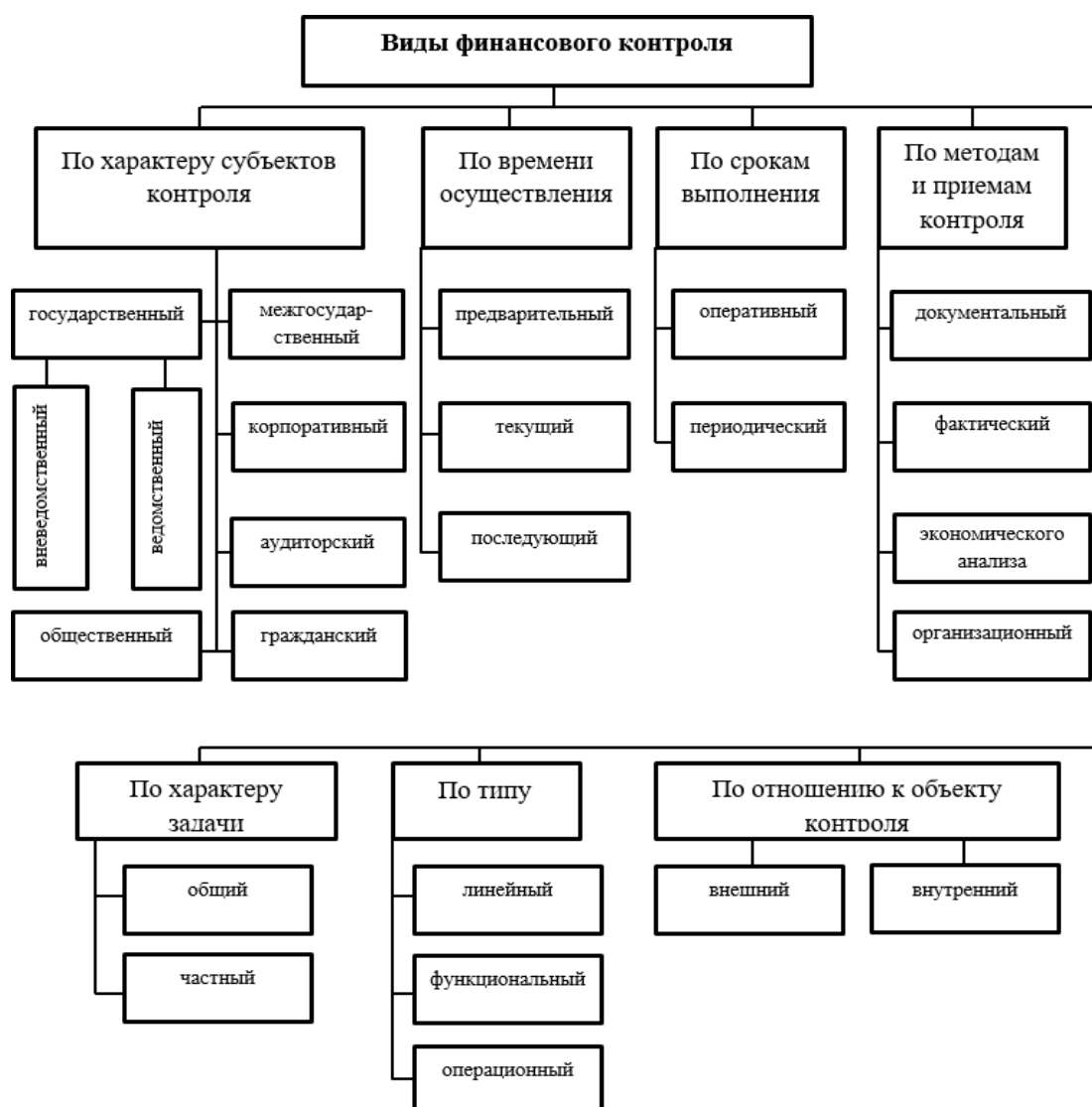


Рисунок 1.6. Виды финансового контроля

1.2.3. Классификация финансового контроля по субъектам

Классификация финансового контроля по субъектам отвечает на вопрос: кто осуществляет контроль? От субъекта зависят цели, полномочия и правовые последствия контрольной деятельности.

I. Государственный финансовый контроль

Этот контроль осуществляют органы государственной власти и управления, основная цель которых – обеспечить соблюдение законов, правильное распределение и эффективное использование государственных денежных средств. Государственный финансовый контроль делится на две большие группы:

1. Внешний (вневедомственный) государственный контроль

Внешний контроль выполняют структуры, независимые от контролируемых ими объектов. Эта независимость крайне важна, поскольку именно она гарантирует объективность и беспристрастность контроля. Среди важнейших институтов здесь выделяются:

- Счётная палата Российской Федерации, занимающаяся контролем над федеральным бюджетом и федеральной собственностью;
- Федеральное казначейство, которое следит за исполнением федерального бюджета и ведением счетов;
- Федеральная налоговая служба, обеспечивающая правильный учёт налогов и своевременность их поступления;
- Федеральная таможенная служба, ответственная за таможенные платежи;
- Центральный банк России, осуществляющий контроль за банковской системой и финансовым сектором.

Эти органы обладают большими полномочиями: они вправе запрашивать любую необходимую информацию, проводить инспекции и ревизии, накладывать штрафные санкции и давать обязательные предписания. Отчётность о результатах такого контроля доступна широкой общественности и доводится до парламента.

2. Внутренний (ведомственный) государственный контроль

Эта разновидность реализуется непосредственно внутри самих ведомств и направлена на внутреннюю организацию и дисциплину. Здесь работают внутренние контрольно-ревизионные службы, которые следят за правильным распределением и использованием бюджетных средств своего ведомства. Хотя эта форма контроля не столь независима, как внешняя, введение института главных распорядителей бюджетных средств существенно повысило уровень ответственности и улучшило ситуацию с внутренним контролем.

II. Межгосударственный (наднациональный) финансовый контроль

Помимо национального контроля существует ещё один важный механизм – межгосударственный контроль. Как правило, он осуществляется международными и региональными организациями в рамках международных соглашений. Примеры таких структур:

- Европейская счётная палата, контролирующая средства Европейского союза;
- Международные финансовые институты вроде Международного Валютного Фонда (МВФ) и Всемирного банка, проводящие финансовую экспертизу экономических политик государств.

Их главная задача – контролировать расходы на общие проекты, следить за выполнением единых стандартов и требований. Заключение этих организаций носят рекомендательный характер и требуют согласования с самими странами-членами.

III. Корпоративный (внутрихозяйственный) финансовый контроль

Следующий вид контроля применяется непосредственно в организациях частного сектора. Компании сами создают механизмы контроля за собственной финансово-хозяйственной деятельностью. К таким механизмам относятся:

- службы внутреннего аудита, оценивающие риски и действенность корпоративных стратегий;
- ревизионные комиссии, избранные акционерами или участниками общества для надзора за управлением имуществом и активами;
- текущие оперативные формы контроля со стороны руководящих органов, бухгалтерских служб и отделов финансов.

Основная цель внутрихозяйственного контроля – защита интересов владельцев и руководителей, сохранение капитала, обеспечение точности отчётности и оптимизация расходов. Это основа грамотного менеджмента и эффективного управления ресурсами.

IV. Аудиторский контроль

Аудиторский контроль – это особый тип независимой проверки, выполняемой специалистами-аудиторами. Эти специалисты оценивают состояние бухгалтерского учёта и достоверность финансовой отчётности, выдавая своё мнение в виде официального документа – аудиторского заключения. Обязанность пройти такую проверку установлена для ряда категорий юридических лиц, но многие прибегают к нему добровольно ради уверенности инвесторов и партнёров.

Ключевые черты аудиторского контроля:

- независимость эксперта;
- платность услуг;
- официальный статус итогового заключения, используемого государственными органами и кредиторами.

V. Общественный контроль

Кроме формальных государственных и корпоративных методов контроля существуют и негосударственные способы наблюдения за финансовой деятельностью. Общественный контроль предполагает активность неправительственных организаций, объединений граждан и представителей СМИ. Их цель – защищать интересы граждан, выступать против злоупотреблений властью и способствовать справедливости в использовании государственных денег.

Среди инструментов общественного контроля:

- обращения граждан и организаций в компетентные инстанции;
- публичные обсуждения и расследования;
- совместные инициативы с официальными властями и журналистскими изданиями.

Общественный контроль носит вспомогательный характер, но играет важную роль в формировании гражданского сознания и повышении прозрачности государственной деятельности.

VI. Гражданский контроль

Отдельно стоит выделить гражданский контроль, представляющий собой инициативу отдельных физических лиц, реализующих свои права на контроль за государством. Такой контроль возможен в следующих формах:

- использование специальных онлайн-сервисов («Госуслуги», портал «Открытый бюджет»);
- участие в судебных процессах и подача исков в суд;
- организация акций протеста и демонстраций;
- присутствие на публичных слушаниях и обсуждение проектов бюджетов.

В отличие от общественного контроля, гражданский основан на индивидуальных действиях каждого гражданина, защищающего собственные права и интересы.

Эффективность и надёжность системы финансового контроля зависит от взаимодействия всех перечисленных элементов, обеспечивающих безопасность и устойчивость общества.

1.2.4. Классификация контроля по времени осуществления, срокам и методам

Классификация по времени проведения отвечает на вопрос, на каком этапе: до, во время или после совершения операций – проводится контроль? Она отражает превентивную и корректирующую функции финансового контроля. По времени проведения контроля различают предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется до начала совершения хозяйственных операций, подвергающихся контролю, и направлен на предупреждение незаконного и нерационального использования экономических ресурсов. Форма предварительного контроля используется во внутреннем контроле непосредственно в процессе планирования, бюджетирования и до начала осуществления бизнес-процессов. В то же время эта форма контроля находит всё более широкое применение и в государственном контроле, особенно в системе бюджетного контроля за обоснованностью и целевым выделением бюджетных ассигнований.

Текущий контроль проводится непосредственно в процессе совершения хозяйственных операций и призван оперативно устранять недостатки хозяйствующих субъектов. Такой контроль в его текущей форме осуществляется всеми органами контроля и прежде всего внутренними контролёрами.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций и направлен на выявление уже допущенных недостатков или применённого положительного опыта. Благодаря последующему контролю обеспечивается объективная оценка деятельности хозяйствующих субъектов и отдельных должностных лиц. Эта форма контроля является самой распространённой и применяется в работе всех органов экономического контроля.

Три вида контроля дополняют друг друга, образуя непрерывный цикл: предварительный не допускает ошибок в планах; текущий не даёт совершить ошибку в процессе; последующий анализирует, что всё же пошло не так, и даёт рекомендации для улучшения первых двух видов на будущее.

Классификация по срокам выполнения отвечает на вопрос: когда и как часто проводится контроль? Оперативный и периодический финансовый контроль – ключевые инструменты управления финансами, различающиеся по частоте. Оперативный контроль проводится часто (еженедельно или ежемесячно), нацелен на устранение текущих отклонений, предотвращение нарушений и обеспечивает непрерывную работу. Периодический контроль осуществляется планово (раз в год или полугодие), анализирует итоги и требует предварительной подготовки.

Классификация по методам и приёмам отвечает на вопрос: с помощью каких конкретных инструментов и на какой основе проводится проверка? Методы финансового контроля условно подразделяются на четыре группы: документальный контроль, фактический контроль, экономический анализ и организационный контроль.

Документальный контроль осуществляется по данным первичных документов, регистров бухгалтерского учёта и отчётности. В качестве источников документального контроля выступают бизнес-планы, сметы, бюджетные задания структурным подразделениям хозяйствующих субъектов, годовая и промежуточная бухгалтерская отчётность, формы статистической и налоговой отчётности, а также первичные документы и регистры, внутриуправленческая отчётность, справочники и другие документальные носители экономической информации. Приёмами документального контроля являются формальная, арифметическая, счётная и встречная проверка, юридическая и логическая оценка, систематизация, хронологическая проверка, способ обратного счёта. Специфика источников документального контроля состоит в том, что они могут быть как достоверными, так и недостоверными, полными и неполными, что, безусловно, сказывается и на выборе технических приёмов его осуществления.

Фактический контроль осуществляется по данным осмотра проверяемых объектов. Он проводится с использованием приёмов инвентаризации, контрольного обмера, обследования на месте, контрольного запуска сырья, проверки его качества и экспертной оценки. Достоинство фактического контроля состоит в том, что он обеспечивает безусловную достоверность контрольных данных. Однако из-за отсутствия необходимой информации во всей полноте он не в состоянии воссоздать всю картину хозяйственных процессов и объектов, поэтому его следует сочетать с документальным контролем.

Экономический анализ стал неотъемлемой частью любого серьёзного финансового контроля. При помощи экономического анализа производится глубокое изучение финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Этот подход базируется на применении аналитических приёмов, таких как расчёт финансовых коэффициентов, горизонтальные и вертикальные анализы, сравнительные и факторные исследования.

Конкретные инструменты экономического анализа:

- *Горизонтальный (трендовый) анализ* позволяет проследить динамику показателей за несколько временных интервалов.
- *Вертикальный (структурный) анализ* помогает лучше понять состав какого-либо показателя.
- *Факторный анализ* даёт возможность детально исследовать воздействие различных факторов на конечный результат.
- *Расчёт финансовых коэффициентов* необходим для качественной оценки позиции компании относительно внешних критериев.
- *Сравнительный анализ* используется для сопоставления собственных показателей с отраслевыми нормами, конкурентами или внутренними планами.

Организационный контроль занимается исследованием систем и процессов. Он ставит своей задачей оценить, насколько грамотно устроены процессы внутри компании, как распределяются обязанности, организована внутренняя среда и выстроена система внутреннего контроля. Иными словами, здесь предметом внимания становятся не сами деньги, а механизмы, правила и процедуры, определяющие движение средств. В организационном контроле применяются приёмы истребования информации, обращения к третьим лицам и устранения выявленных нарушений.

В реальности ни одна крупная проверка не обходится одним методом. Обычно сочетаются все рассмотренные подходы: начинается с организационного контроля, выясняется, как функционируют процессы и системы; далее переходят к экономическому анализу, исследованию отчётности и расчёту коэффициентов; завершается всё документальным контролем и возможной инвентаризацией.

1.2.5. Классификация контроля по характеру задачи, степени обязательности и отношению к объекту

По характеру задачи и объёму охвата выделяют общий и частный контроль.

Общий (сплошной, комплексный) контроль представляет собой полный цикл исследований, охватывающий всю финансово-хозяйственную деятельность организации за установленный период. В таком исследовании участвуют разнообразные элементы контроля: от анализа финансовой отчётности до вопросов соблюдения законодательных норм. Основной акцент сделан на получение полной картины о положении компании, оценке её финансовых возможностей, эффективности управления и выполнении стратегических целей. Недостатком сплошного контроля является высокая трудоёмкость и длительность процедуры. В современных реалиях сплошной контроль редко применяется повсеместно, чаще его используют при необходимости максимальной гарантии результата.

Частный (тематический, выборочный) контроль отличается гораздо меньшим масштабом и сосредоточенностью на одном конкретном направлении или аспекте деятельности. Основное внимание уделяется точечным проблемам: правильному использованию средств, качеству исполнения отдельных операций

или отдельных участков работ. Выборочный контроль нацелен на быстрое и точное разрешение локальных задач, предполагает отбор части объектов для проверки с последующим распространением выводов на всю совокупность. Такой подход значительно сокращает временные затраты и трудозатраты, сохраняя достаточную точность вывода. Широко распространён в практике финансово-экономических проверок и признан международным стандартом аудиторской деятельности.

По типу (организационной форме проведения) выделяют три вида контроля: линейный, функциональный и операционный.

Линейный контроль – это классическая форма управления, применяемая в иерархически построенных организациях. Суть метода заключается в том, что руководитель проверяет выполнение поручений и заданий своими подчинёнными, непосредственно наблюдая за процессом и результатами их работы. Такое руководство зачастую подразумевает персональную ответственность руководителя за качество выполнения задач сотрудниками. Преимущества линейного контроля – простота, быстрота реакции и тесная связь с повседневными делами. Недостаток – субъективизм и зависимость от квалификации конкретного начальника.

Функциональный контроль осуществляется специализированными подразделениями, чья обязанность – обеспечивать соблюдение нормативных требований и стандартов. Здесь ключевую роль играют профессиональные знания и опыт специалистов по контролю. Специализированные службы обеспечивают высокий уровень независимости и профессионализм контроля, освобождая руководителя от постоянного участия в мониторинге тех сфер, в которых он не обладает достаточной компетенцией.

Операционный контроль относится к процессуальному контролю на каждом рабочем месте или в непосредственной близости к месту проведения операции. Его особенность – максимальная приближённость к выполнению той или иной операции. Это делает контроль чрезвычайно эффективным для предупреждения ошибок на начальной стадии процесса.

По степени обязательности выделяют обязательный и инициативный (добровольный) контроль.

Обязательный контроль устанавливается законодательно и предусматривает обязательное прохождение предприятием соответствующей проверки. Причины обязательного контроля могут быть разными: необходимость подтверждения достоверности публичной отчётности, требование регуляторных органов или специфика статуса организации. Налоговый контроль, обязательный аудит для некоторых типов компаний, контроль со стороны Центрального банка РФ – всё это примеры обязательных видов контроля.

Инициативный (добровольный) контроль проводится по инициативе самой организации или её руководства и не обусловлен требованиями законодательства. Его целью может стать улучшение управленческих процессов, профилактика возможных проблем или подготовка к будущим проверкам. Чаще всего инициатором такого контроля выступают владельцы бизнеса или топ-менеджмент, стремящиеся повысить эффективность работы компании.

По отношению контролёра к объекту контроля выделяют внутренний и внешний контроль.

Внутренний финансовый контроль – это независимая деятельность хозяйствующего субъекта (или органа управления) по проверке своей работы, проводимая им в собственных интересах. Цель внутреннего контроля – помочь руководству хозяйствующего субъекта или органа управления эффективно выполнять свои функции. Внутренний контроль организуется по решению руководства за счёт средств организации. На внутренних контролёров могут возлагаться функции управленческого аудита.

Внешний финансовый контроль – это регламентированная нормами права деятельность уполномоченных государственных, муниципальных органов, а также негосударственных организаций, органов и лиц, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушения правовых норм в сфере финансов, а также наблюдение и проверку процесса функционирования экономического субъекта и фактического состояния его финансового положения, результатов операций и движения денежных средств.

Основная цель внешнего финансового контроля – составить мнение о точности, с которой в финансовых отчётах представлены финансовое положение, результаты операций и движение денежных средств экономической единицы в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами и законодательными нормами, а в более общем случае – о финансовом здоровье объекта контроля, рациональности и эффективности его деятельности.

У внешнего и внутреннего финансового контроля общая цель – правильное и своевременное отражение хозяйственных операций, их законность и целесообразность. При решении многих задач внутреннего и внешнего контроля могут использоваться одинаковые методы (анализ, ревизия, проверка, обследование, наблюдение). При внешнем финансовом контроле хозяйственная деятельность воспринимается как единое целое, при внутреннем – делится по центрам ответственности (структурным подразделениям).

Эффективная система управления возможна только при грамотном комбинировании всех видов контроля. Внешний аудитор оценивает надёжность внутреннего контроля, внутренний контроль укрепляет доверие заинтересованных сторон, а само руководство постоянно следит за эффективностью работы сотрудников.

Краткие выводы

Основной смысл финансового контроля заключается в том, что он выступает важнейшей составляющей эффективного управления ресурсами. Без должного контроля невозможно гарантировать правильное расходование средств, защитить интересы собственников и участников экономики, предотвратить злоупотребления и повысить общую эффективность экономической деятельности.

Методы финансового контроля разнообразны и взаимодополняемы. Проверка, ревизия, анализ, обследование и наблюдение позволяют всесторонне изучать экономические процессы, находить узкие места и повышать производительность деятельности предприятий и госорганов. Комплексный

подход к проведению контрольных мероприятий формирует надёжную базу для принятия управленческих решений и предотвращения негативных тенденций.

Виды финансового контроля классифицируются по разным критериям. По субъектам контроля выделяют государственный (внешний и внутренний), межгосударственный, корпоративный, аудиторский, общественный и гражданский контроль. По времени проведения – предварительный, текущий и последующий, которые дополняют друг друга, образуя непрерывный цикл. По методам и приёмам – документальный, фактический, аналитический и организационный контроль.

Важным элементом классификации является разделение по степени обязательности (обязательный и инициативный контроль), по характеру задачи (сплошной и выборочный контроль), по организационной форме (линейный, функциональный, операционный) и по отношению к объекту (внутренний и внешний контроль).

В целом эффективная система финансового контроля носит комплексный и многоуровневый характер. Она обеспечивает законность, целесообразность, эффективность использования финансовых ресурсов и устойчивость финансовой системы. Достижение целей контроля возможно только при грамотном сочетании различных его видов, методов и форм, а также при взаимодействии внутренних и внешних контролёров.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Охарактеризуйте основные методы финансового контроля: проверку, ревизию, анализ, обследование, наблюдение (мониторинг). В чем отличие каждого метода?
2. Каковы виды ревизий по объёму охвата, способу назначения, глубине проведения и методике осуществления?
3. По каким признакам классифицируются виды финансового контроля? Перечислите основные классификации.
4. Охарактеризуйте виды финансового контроля по субъектам: государственный (внешний и внутренний), межгосударственный, корпоративный, аудиторский, общественный, гражданский.
5. В чем отличие внешнего и внутреннего государственного финансового контроля?
6. Каковы цели и задачи общественного и гражданского контроля?
7. Охарактеризуйте виды контроля по времени проведения: предварительный, текущий, последующий. Какова их взаимосвязь?
8. В чем отличие оперативного и периодического контроля?
9. Охарактеризуйте методы документального, фактического, аналитического и организационного контроля.
10. Что такое сплошной и выборочный контроль? Каковы преимущества и недостатки каждого?
11. В чем отличие линейного, функционального и операционного контроля?
12. Охарактеризуйте обязательный и инициативный (добровольный) контроль.

13. В чем отличие внутреннего и внешнего финансового контроля?

Задание 1. Сравнительная таблица методов контроля. Составьте таблицу, в которой отразите: метод контроля, его сущность, область применения, преимущества и ограничения.

Задание 2. Классификация видов контроля. Разработайте схему (интеллект-карту), отражающую все рассмотренные классификации видов финансового контроля.

Задание 3. Анализ контрольных органов. На основе открытых источников подготовьте характеристику одного из органов финансового контроля (по выбору): Счетная палата РФ, Федеральное казначейство, ФНС России, Росфиннадзор. Укажите его полномочия, методы работы и виды осуществляемого контроля.

Задание 4. Ситуационный анализ. Предложите классификацию следующих контрольных мероприятий по различным основаниям (субъект, время проведения, метод, обязательность и др.):

- годовая налоговая проверка крупного предприятия;
- внезапная инвентаризация кассы в магазине;
- анализ эффективности использования бюджетных средств Счетной палатой;
- проверка соблюдения трудового законодательства в организации.

1.3. Историческая эволюция контроля и аудита

1.3.1. Зарождение финансового контроля в античном мире

Понимание современной системы финансового контроля невозможно без обращения к её историческим корням. Принципы, заложенные в античных Афинах и средневековой Англии, продолжают определять логику контрольных процедур и сегодня. Рассмотрим, как на протяжении веков формировались те подходы, которые были классифицированы в предыдущем разделе.

Понятие финансового контроля и публичной отчётности не является изобретением нового времени. Его истоки с удивительной чёткостью прослеживаются в государствах античной эпохи, где были заложены фундаментальные принципы, остающиеся актуальными и сегодня: публичность, подотчётность, разделение полномочий и верховенство закона. Древняя Греция и Рим создали первые в истории системные институты, призванные обеспечить ответственное управление общественными финансами и предотвратить злоупотребления властью.

Классическим примером зарождения публичного финансового контроля являются Афины. Здесь контроль был не просто функцией государства, а правом и обязанностью гражданского общества. Должностные лица (магистраты) имели определённый срок полномочий, и когда он подходил к концу, им предстояло пройти процедуру *эвтины* – проверки финансовой деятельности специалистами – *логистами*. Это была коллегия (сначала 10, позднее 30 человек), избираемая по жребию из числа полноправных граждан. Их ключевая задача – обязательная

ежегодная проверка финансовых отчётов всех должностных лиц, управлявших государственными средствами: стратегов, казначеев, смотрителей священных сумм и других. Ни один магистрат не мог завершить свои полномочия, не отчитавшись перед логистами.

Процедура эвтины включала следующие этапы:

- *Подготовка отчёта*: должностное лицо представляло подробный отчёт обо всех поступивших средствах и произведённых тратах.
- *Деятельность логистов*: группа избранных граждан приступала к тщательному изучению отчёта, сравнивая записи с квитанциями, свидетельскими показаниями и прочими доказательствами.
- *Публичное обсуждение*: отчёт публиковался на центральных площадях города, вырезанный на каменных плитах. Любой гражданин имел право изучить отчёт и убедиться в добросовестности действий должностного лица.
- *Наказание за нарушения*: если логисты находили признаки нарушений, дело направлялось в суд. Наказания были серьёзными – штрафы, конфискация имущества или ссылка.

Граждане имели также право подавать жалобы. Если кто-то подозревал должностное лицо в неправомерных действиях, он мог написать жалобу, инициирующую расследование. Таким образом, финансовый контроль становился коллективным делом всего народа.

В Древнем Риме основной задачей финансового контроля было недопущение злоупотреблений и поддержание порядка в государственных финансах. Ключевыми элементами этой системы выступали:

Квесторы – младшие магистраты, ответственные за хранение и распределение государственных средств. Они вели бухгалтерию империи, следили за налогами и поддерживали государственную казну. Хотя формально подчинялись консулам и сенату, квесторы обладали значительной автономией, особенно в провинциях.

Цензоры – высшие должностные лица, избиравшиеся каждое пятилетие. Они выполняли целый ряд обязанностей, в том числе контроль за государственными расходами. Именно цензоры решали, кому доверить заключение контрактов на строительство дорог, водопроводов и других инфраструктурных проектов, устанавливали цены и утверждали бюджеты, фактически контролируя крупнейшие потоки государственных денег.

В Риме существовала система сдержек и противовесов. Ключевые посты занимали сразу два человека, которые могли отменить решение друг друга. Чиновников избирали на непродолжительные сроки, а после отставки они должны были отчитаться за свои действия и могли предстать перед судом. Коллегиальность, ограничение сроков и возможность судебного преследования обеспечивали безопасность и устойчивость республиканского строя.

Античный опыт сформулировал две важные концепции, сохранившие значение до настоящего времени:

- *публичность и доступ граждан к информации* – только открытый и прозрачный контроль даёт обществу уверенность в справедливости и порядочности власти;
- *разделение властей и сдерживающие механизмы* – эффективная система контроля возможна только при разделении ролей и конкуренции между различными ветвями власти.

1.3.2. Формирование предпосылок аудита в средневековой Европе

Средневековая эпоха, особенно период Высокого и Позднего Средневековья (XII–XV вв.), стала переломным моментом в истории контроля. На смену античным моделям государственного и публичного контроля пришли новые формы, рождённые экономической необходимостью. Расцвет городов, международной торговли, банковского дела и сложных форм коммерческого партнёрства создал потребность в контроле коммерческом и частном.

Главные причины, вызвавшие потребность в новом подходе к контролю:

- значительный рост торговли, связанный с крестовыми походами и открытием морских маршрутов;
- новые формы деловых союзов (товариществ), банков и бирж;
- активное использование кредитов и векселей, требующих уверенности в платёжеспособности контрагентов;
- удалённость купца от места реализации товара, порождавшая проблему недоверия к менеджерам и посредникам.

Прежние методы контроля, основанные исключительно на личном участии собственника, перестали справляться с новыми реалиями. Требовалось новое решение проблемы – средство, позволяющее владельцу капитала быть уверенным в точности и честности своих агентов.

Фундамент будущего аудита закладывался постепенно. Сначала появилась простая форма взаимопомощи и контроля – *гильдия*. Торговцы и мастера группировались по специальностям, устанавливая общие правила и санкции для нарушителей. Внутри гильдий проводились регулярные проверки качества продукции и поведения членов. Тот, кто допускал махинации, получал наказание – штраф или выговор, вплоть до исключения из гильдии.

Настоящую революцию совершил Апеннинский полуостров. В итальянских республиках, таких как Венеция и Генуя, зародился феномен *двойной бухгалтерии*. В книгах стали аккуратно записывать цифры расчётов по хозяйственным операциям в специальные столбцы. Теперь каждая сделка фиксировалась дважды: по дебету и кредиту. Новая запись автоматически создавала баланс, облегчая выявление возможных ошибок и отклонений. Теоретическое обоснование этой системы было дано монахом-францисканцем Лукой Пачоли, опубликовавшим трактат «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» в 1494 году. Благодаря этому нововведению торговая книга превратилась в точный и надёжный источник информации.

Важную роль играли *публичные слушания счетов*. Вернувшись из путешествия, купец собирался со своими партнёрами и родственниками,

подробно рассказывал о сделанных операциях, показывая счета и документацию. Заинтересованные стороны задавали вопросы, выясняли подробности, убеждались в честности проведённой сделки.

Именно в Англии XII–XIV веков термин «*аудитор*» (от лат. *Auditor* – «слушающий», «тот, кто выслушивает») вошёл в повседневный обиход в своём современном смысле. Крупные землевладельцы (бароны, монастыри, король) часто были неграмотными или не имели времени вникать в детали управления своими обширными поместьями. Управляющий поместьем (стюард) периодически представлял устный финансовый отчёт о доходах и расходах своему господину. Для проверки этого отчёта приглашался специальный человек – аудитор. Его работа заключалась в том, чтобы «выслушать» (*audire*) отчёт управляющего, одновременно сверяя его с первичными документами: приходно-расходными книгами, описями, контрактами, расписками. Аудитор изучал документы, искал несоответствия, мошенничество или простые ошибки и делал выводы. Если замечал расхождения или подозрительные факты, предупреждал хозяина.

Таким образом, Англия подарила миру термин «аудитор», а также закрепила ключевые черты будущей профессии: независимость проверяющего от проверяемого, работу на основе документальных доказательств и представление результатов заказчику (собственнику).

К концу XV века под влиянием экономических потребностей в Европе сформировался прообраз современного аудита. Он отличался от античного контроля следующими характеристиками:

- смещение фокуса с государственных финансов на частный коммерческий капитал;
- новая цель – не столько выявление хищений казны, сколько установление достоверности отчётности для защиты интересов инвесторов и собственников, не участвующих в управлении;
- появление двойной бухгалтерии, создавшей универсальный и проверяемый язык бизнеса;
- появление фигуры независимого «слушающего» – аудитора, чья работа основывалась на документах;
- закрепление контроля в практике торговых гильдий и коммерческих договоров.

1.3.3. Становление аудита как глобального института в Новое время

Переломным моментом в истории аудита стала Промышленная революция. Появились гигантские проекты: железные дороги, фабрики, пароходные компании. Для их финансирования требовались огромные капиталы, которые собирали через акционерные общества. Возникла принципиально новая проблема: собственники (акционеры) полностью отделились от управления (директоров). Как тысячи разрозненных акционеров могли быть уверены, что нанятые ими директора не злоупотребляют доверием? Так возникла «агентская проблема» и потребность в независимом агенте-посреднике.

Документально первым случаем независимого аудита принято считать крах «Южноморской компании» в 1720 году, получивший название «Южноморский пузырь». Компания представляла фантастические отчёты о прибылях от торговли с Южной Америкой, акции взлетели до небес, а затем рухнули, разорив тысячи вкладчиков. Провал компании вскрыл серьёзные проблемы с недостоверностью отчётности, заставив власти назначить независимого бухгалтера Чарльза Снелла для проверки учётных записей. Это событие положило начало практике государственного контроля над профессиональными учётными работниками и признания необходимости независимого анализа счетов. Стало ясно, что «невидимая рука рынка» бессильна против мошенничества, а отчётность компаний нуждается во внешней, независимой проверке.

В 1844 году Англия приняла серию законов о компаниях, в том числе закон «Об акционерных компаниях», обязывающий правление приглашать аудитора для ежегодной проверки бухгалтерских счетов и отчёта перед акционерами. Аудит окончательно обособился от бухгалтерского учёта в отдельную дисциплину в 1862 году, когда в Великобритании был принят Закон «Об обязательном аудите». Этот закон впервые в мире ввёл два ключевых требования:

- 1) акционерные общества обязаны вести и публиковать ежегодный баланс;
- 2) этот баланс должен проверяться независимыми лицами, избираемыми акционерами.

Так родился современный аудит. Его цель была чёткой: защита инвестора. Аудитор становился «глазами и ушами» акционеров.

Первыми аудиторами часто были неспециалисты – сами акционеры-купцы. Они проводили «счетоводческий аудит», скрупулёзно пересчитывая каждую операцию. Но волна банкротств английских банков в конце века показала неэффективность такого подхода. Стало ясно: нужны не просто контролёры, а квалифицированные профессионалы. В ответ формируются первые профессиональные институты: в Шотландии (1853 г.), в Англии и Уэльсе (1880 г.). Аудит становится не просто проверкой арифметики, а экспертной оценкой справедливости отчётности в целом.

Параллельно в США аудит появился под влиянием английской практики. В 1886 году был принят первый закон о присяжных бухгалтерах, открывший дорогу образованию аудиторских фирм. Вскоре образовалась американская ассоциация аудиторов, а штат Нью-Йорк урегулировал аудиторскую деятельность законодательным путём. В США широкое распространение получил «тестовый аудит» – быстрый и недорогой метод проверки, учитывающий интересы инвесторов и банков. После биржевого краха 1929 года аудит стал обязательным для компаний, зарегистрированных Комиссией по ценным бумагам и биржам. С 1939 года началось активное развитие стандартов аудита, издаваемых Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров.

XX век превратил национальную профессию в глобальный институт. С появлением транснациональных корпораций возникла потребность в едином аудите по всему миру. Для сравнения отчётности компаний из разных стран потребовался универсальный язык. Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) стали этим языком бизнеса, а Международные стандарты

аудита (МСА), разрабатываемые под эгидой Международной федерации бухгалтеров (IFAC, 1977 г.), стали едиными правилами игры для аудиторов во всём мире.

Каждый крупный кризис заставлял аудит становиться жёстче и ответственнее:

- *Скандалы* начала 2000-х (Enron, WorldCom) показали, что аудиторы, получавшие миллионы за консалтинг для тех же компаний, чей аудит проводили, закрывали глаза на махинации. Доверие было подорвано.
- *Ответом* стал закон Сарбейнса-Оксли (США, 2002 г.), установивший жёсткое разделение аудита и консалтинга, личную уголовную ответственность топ-менеджеров за отчётность и создание независимого регулятора – Совета по надзору за бухгалтерским учётом (PCAOB), который теперь проверяет самих аудиторов.
- *Кризис 2008 года* выявил новые слабости: сложность оценки рисков и «справедливой стоимости» деривативов. Это привело к усилению аудиторского скептицизма и появлению расширенных аудиторских заключений, где аудитор обязан прямо указывать на ключевые моменты проверки.

1.3.4. Развитие контрольных практик в России

В то время как в странах Западной Европы и США аудит развивался эволюционно, под воздействием потребностей рыночной экономики, Россия шла собственным путём. Сильная центральная власть, преобладание государственной собственности и поздний переход к рыночным отношениям определили уникальную траекторию развития контрольных практик.

Эволюцию можно разделить на три качественно разных этапа: государственный контроль имперской эпохи, ведомственная ревизия советского периода и, наконец, становление независимого аудита в постсоветской России с последующей интеграцией в глобальную систему.

1.3.4.1. Россия XVII–XVIII веков: государственный контроль в условиях абсолютизма

В России, в отличие от стран Западной Европы, контроль изначально формировался не как инструмент защиты частных инвесторов, а как функция укрепления государственной власти и фискальных интересов казны.

XVII век: зарождение в приказах. В условиях становления абсолютизма при Михаиле Романове и Алексее Михайловиче создаётся сложная система приказов (прообраз министерств), ведавших различными отраслями. Для контроля за их финансовой деятельностью в 1656 году учреждается Приказ счётных дел (Счётный приказ). Его задача – документальная проверка («счёт») отчётности других приказов о доходах и расходах. Это был первый в России специализированный орган последующего государственного финансового контроля, работавший централизованно в Москве.

Эпоха Петра I: систематизация и централизация. Реформы Петра Великого придали контролю системный характер по европейским образцам. В 1699 году создана Ближняя канцелярия для контроля исполнения царских указов

и сбора финансовых сведений со всей страны. Ключевым институтом петровского контроля стала Ревизион-коллегия (1717–1722 гг.), функционировавшая как независимая от других коллегий структура, обязанная проводить «ревизию» (от лат. *Revisio* – «пересмотр») счетов по всем государственным учреждениям. Цель – борьба с казнокрадством и обеспечение целевого использования средств, прежде всего на армию и флот. С 1722 года вводится практика выездных ревизий в губернии, что стало прорывом.

Екатерина II: закладка основ казначейской системы. В 1780 году учреждается Экспедиция о государственных доходах при Сенате. Это был шаг к отделению функции распоряжения средствами (за министерствами) от функции их исполнения и учёта (за казначейством), что стало основой для предотвращения хищений.

Итог имперского этапа: контроль был сугубо государственным, фискальным и карательным, нацеленным на укрепление власти, пополнение казны и борьбу со злоупотреблениями чиновников. О частных интересах акционеров речи не шло.

1.3.4.2. Советский период (1917–1991 гг.): централизованный ведомственный контроль и ревизия

В условиях плановой экономики и тотальной государственной собственности институт независимого аудита был принципиально невозможен и не нужен. Его функции выполняла разветвлённая система государственного и ведомственного контроля, трансформировавшая петровскую «ревизию».

Сущность советской ревизии состояла в административно-властной проверке исполнения плановых заданий, соблюдения государственной дисциплины, правильности ведения учёта и сохранности социалистической собственности. Целью было не оценка достоверности отчётности для принятия инвестиционных решений (как в аудите), а выявление отклонений от плана, нарушений, хищений и «бесхозяйственности». Доклад направлялся не собственникам, а вышестоящему начальству или партийным органам.

Ключевые черты советской системы контроля:

1. *Отсутствие независимости:* проверяющий и проверяемый находились в единой системе государственной собственности и подчинения. Ревизоры были частью аппарата министерства (ведомства) или органов Народного контроля.

2. *Карательная направленность:* результатом часто были административные или партийные взыскания, уголовные дела.

3. *Плановая обусловленность:* критерием оценки было соответствие деятельности плановым цифрам и директивам.

Основные органы: Наркомат (Министерство) финансов с его Контрольно-ревизионным управлением (КРУ), ведомственные контрольно-ревизионные аппараты, Комитет народного контроля.

Итог советского этапа: сформировалась мощная, но замкнутая и подчинённая система контроля, работавшая в интересах государства как собственника и администратора, а не рыночных инвесторов.

1.3.4.3. Постсоветская эпоха (с 1990-х гг.): становление российского аудита и интеграция в мировую систему

С распадом СССР и переходом к рыночной экономике возникла острая потребность в принципиально новом институте – независимом аудите для защиты интересов частных собственников, инвесторов, банков и государства как регулятора.

Этапы становления российского аудита:

Период стихийного зарождения (конец 1980-х – 1993 гг.)

- 1987 г. – создание первой аудиторской организации «Инаудит» (в структуре Минфина СССР);
- стихийное появление частных аудиторских фирм;
- 22 декабря 1993 г. – Указ Президента № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», утвердивший Временные правила. Это отправная точка легализации профессии.

Период становления правового поля (1994–2001 гг.)

- создание системы аттестации аудиторов и лицензирования фирм;
- разработка первых российских правил (стандартов) аудиторской деятельности (1996–2000 гг.), основанных на адаптированных международных аналогах;
- появление профессиональных объединений (Аудиторская палата России, ИПБ России).

Законодательное оформление и первые шаги к интеграции (2001–2008 гг.)

- 7 августа 2001 г. – принятие первого Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Закон закрепил основные понятия, права, обязанности, требования к аудиторам;
- начало разработки стандартов второго поколения.

Курс на полную интеграцию в международную систему (с 2008 г. по настоящее время)

- 30 декабря 2008 г. – принятие нового Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Ключевые изменения: переход на саморегулирование (создание саморегулируемых организаций аудиторов) и принцип применения МСА (федеральные стандарты аудита разрабатываются на основе международных стандартов аудита);
- с 2012 г. консолидированная отчётность публичных компаний должна составляться по МСФО, что автоматически потребовало проведения аудита по МСА для её проверки;
- с 2016 года в России действуют стандарты, гармонизированные с МСА;
- с 1 января 2023 года применение МСА в редакции, официально переведённой на русский язык, стало обязательным для аудита консолидированной отчётности.

Российская модель аудита формировалась с ориентацией на международные стандарты, что позволило в относительно короткие сроки интегрироваться в глобальное аудиторское пространство. Этапы развития российского аудита сжаты во времени:

- 1) 1987–1993 гг.: директивное создание первой фирмы («Инаудит») и стихийный рост;
- 2) 1994–2001 гг.: становление по «Временным правилам»: аттестация, лицензирование, первые стандарты;
- 3) 2001–2008 гг.: законодательное оформление (первый закон об аудите);
- 4) с 2009 г.: новый этап с законом № 307-ФЗ, переход на МСА и саморегулирование.

Краткие выводы

История развития контроля и аудита – это история поиска доверия в экономике. Начало было положено в античных Афинах, где отчёты должностных лиц вырезались на камнях и выставлялись на улицах для всеобщего обозрения. Затем эстафета перешла к средневековой Европе, где впервые появилась фигура независимого аудитора, сверяющего отчёты с документами, а позже родилась двойная бухгалтерия, ставшая основой точного учёта.

В XIX веке с развитием акционерных обществ аудит утвердился как обязательная процедура, защищающая интересы инвесторов. В XX–XXI веках аудит трансформировался в единую международную систему стандартов, реагируя на экономические кризисы и усиливая свою роль гаранта достоверности финансовой информации.

Особенностью России стало формирование контрольных практик в условиях сильной центральной власти и государственной собственности. Имперский и советский периоды заложили мощную традицию государственного и ведомственного контроля. В постсоветский период российская модель аудита формировалась с ориентацией на международные стандарты, что позволило в относительно короткие сроки интегрироваться в глобальное аудиторское пространство.

Несмотря на разные пути (эволюционный на Западе и ускоренный в России), конечный вектор развития един: прозрачность, стандартизация и верховенство профессиональных этических норм как основа экономического доверия.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Какие принципы финансового контроля были заложены в античных Афинах и Риме?
2. Опишите процедуру эвтины в Древних Афинах. Каково ее значение для развития финансового контроля?
3. Какую роль играли квесторы и цензоры в системе финансового контроля Древнего Рима?
4. Какие факторы способствовали зарождению аудита в средневековой Европе?
5. Какую роль сыграли гильдии в развитии контрольных практик?
6. Каково значение двойной бухгалтерии Луки Пачоли для развития аудита?

7. Как в средневековой Англии появился термин «аудитор»? Какие функции выполнял аудитор того времени?

8. Каковы основные отличия средневекового контроля от античного?

9. Какие события и процессы способствовали становлению аудита как самостоятельной профессии в XIX веке?

10. Охарактеризуйте «агентскую проблему» и ее роль в развитии аудита.

11. Каково значение законов о компаниях 1844 и 1862 годов в Великобритании для развития аудита?

12. Как повлияли скандалы начала 2000-х годов (Enron, WorldCom) на развитие аудита?

13. Какова роль Международных стандартов аудита (МСА) и Международной федерации бухгалтеров (IFAC) в глобализации аудита?

14. Охарактеризуйте основные этапы развития контрольных практик в России (имперский, советский, постсоветский).

15. Каковы особенности советской системы финансового контроля? В чем ее отличие от аудита?

16. Охарактеризуйте этапы становления независимого аудита в постсоветской России.

Задание 1. Хронологическая схема. Составьте хронологическую схему (timeline) ключевых событий в истории развития контроля и аудита от античности до современности.

Задание 2. Сравнительный анализ. Подготовьте сравнительную таблицу систем финансового контроля в Древних Афинах, Древнем Риме и средневековой Англии по критериям: субъекты контроля, объекты, методы, принципы.

Задание 3. Эссе. Напишите эссе на тему «Эволюция аудита: от проверки арифметики к глобальному институту».

Задание 4. Исследование нормативных актов. Изучите Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и подготовьте краткий конспект его основных положений, касающихся требований к аудиторам и аудиторским организациям.

1.4. Система финансового контроля в Российской Федерации

1.4.1. Структура системы финансового контроля

Исторический экскурс показывает, что система финансового контроля не возникает на пустом месте – она формируется под влиянием экономических условий, политического устройства и культурных традиций. Современная российская система финансового контроля, которую мы рассмотрим далее, является результатом многовековой эволюции, вобравшей в себя как наследие имперской и советской эпох, так и лучшие мировые практики последних десятилетий.

Финансовый контроль – это не просто учётная функция. Образно говоря, его можно сравнить с иммунной системой государства, которая защищает от трёх главных угроз:

- угрозы безопасности – когда неэффективные траты на оборону создают брешь в защите страны;
- экономической слабости – когда каждый нецелевой рубль тормозит развитие инфраструктуры, науки, медицины;
- эрозии доверия – когда граждане платят налоги, но не получают качественных услуг взамен.

Главная задача системы контроля государственных финансов заключается в обеспечении законности, целесообразности и эффективности использования бюджетных средств. Это значит, что каждая копейка должна использоваться рационально, прозрачно и честно. Речь идёт не просто о финансовых ресурсах, а о доверии граждан государству и ответственности правительства перед обществом. Решение этой задачи сопряжено со значительными трудностями. Ключевыми из них являются: масштабность бюджета, исключая возможность ручного контроля; множественность участников бюджетного процесса; а также высокие коррупционные риски в условиях недостаточной прозрачности.

Система контроля в Российской Федерации выстроена по модели трёх взаимосвязанных контуров защиты.

Контур 1: внутренний самоконтроль

Его осуществляет сам получатель бюджетных средств: больница, университет, научный институт. Каждая организация обязана проверять сама себя. Финансовый отдел сверяет каждый платёж, руководитель несёт ответственность за каждый подписанный договор, юрист проверяет соответствие каждой сделки закону. Если внутренний контроль работает неэффективно, вышестоящие контролёры оказываются перегружены потоком мелких нарушений и не могут сосредоточиться на серьёзных проблемах.

Контур 2: надведомственный финансовый контроль и казначейское сопровождение

Когда потенциальное или реальное нарушение выходит за пределы компетенции отдельного получателя бюджетных средств, в действие вступают надведомственные контрольные механизмы, охватывающие всю вертикаль бюджетного процесса.

Основными субъектами данного уровня контроля выступают:

1. *Главные распорядители бюджетных средств* (министерства, федеральные службы и агентства). В рамках делегированных им Бюджетным кодексом РФ полномочий они организуют и осуществляют ведомственный финансовый контроль в отношении подведомственных учреждений и организаций.

2. *Федеральное казначейство (Казначейство России)*. Этот орган исполнительной власти выполняет ключевую роль в системе предварительного и текущего финансового контроля. Осуществляя кассовое обслуживание исполнения бюджетов, Казначейство обеспечивает принцип единства кассы и выполняет контрольную функцию на стадии санкционирования расходов. Уникальность такого контроля заключается в возможности оперативного мониторинга всех кассовых операций, что позволяет не просто фиксировать, но и пресекать нарушения на этапе их совершения.

Контур 3: внешний государственный аудит, надзор и независимый аудит

На данном уровне осуществляется контроль, независимый от органов исполнительной власти. Его субъекты обладают специальными полномочиями по аудиту эффективности, стратегическому анализу и пресечению системных нарушений в публичном и корпоративном секторах.

3.1. Органы внешнего государственного аудита

Субъектом на федеральном уровне является Счётная палата Российской Федерации (формируется Федеральным Собранием РФ и ему подотчётна). На уровне субъектов РФ и муниципальных образований – контрольно-счётные органы (формируются соответствующими законодательными органами власти). В соответствии с Бюджетным кодексом РФ эти органы осуществляют внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль, который по своей методологии соответствует государственному аудиту. Ключевые направления работы: стратегическая оценка соответствия бюджетных расходов стратегическим целям государства, аудит эффективности (оценка соотношения достигнутых результатов к произведённым затратам), системный анализ механизмов управления и реализации государственных программ.

3.2. Органы государственного контроля и надзора в системе исполнительной власти

- Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) играет ключевую роль в обеспечении прозрачности и эффективности использования бюджетных средств.
- Федеральная налоговая служба (ФНС России) обеспечивает контрольные мероприятия в сфере налогового законодательства.
- Банк России осуществляет банковский надзор и контроль за соблюдением законодательства в сфере противодействия легализации доходов, полученных преступным путём.

3.3. Негосударственный (независимый) аудит и профессиональное саморегулирование

- Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы (правовая основа – Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности») проводят обязательный аудит годовой бухгалтерской (финансовой) отчётности ключевых публичных субъектов, формируя независимое профессиональное мнение о достоверности отчётности.
- Саморегулируемые организации аудиторов (СРО аудиторов) (правовая основа – закон № 307-ФЗ) утверждают стандарты профессиональной деятельности для своих членов, организуют внешний контроль качества работы, применяют меры дисциплинарного воздействия, ведут реестр аудиторов и аудиторских организаций.

Нарушения в системе внутреннего контроля (первый контур) лавинообразно увеличивают объём проблем для вышестоящих контролирующих органов. Снижение эффективности предварительного и текущего финансового контроля, осуществляемого Федеральным казначейством и главными распорядителями бюджетных средств (второй контур), создаёт условия для нецелевого и неэффективного расходования средств на этапе их непосредственного использования. Отсутствие независимой внешней оценки со стороны органов государственного аудита (третий контур) делает невозможным объективный анализ результативности бюджетной политики в целом.

1.4.2. Правовые основы финансового контроля

Согласованная работа всех уровней контроля возможна только в условиях детального и системного правового регулирования. Финансовый контроль в Российской Федерации функционирует в рамках двойной правовой матрицы.

Матрица 1. Иерархия по силе документа (от общего к частному)

Правовую иерархию можно представить в виде пирамиды, где на вершине находится:

1. *Конституция РФ* – фундамент, закрепляющий базовые принципы: единство финансовой политики и разграничение полномочий.
2. *Бюджетный кодекс РФ* – «конституция» бюджетного процесса, в котором прописаны все виды, формы и субъекты финансового контроля.
3. *Специальные федеральные законы* – дают полномочия конкретным органам (законы о Счётной палате, о Казначействе, об аудиторской деятельности).
4. *Подзаконные акты* (постановления Правительства, приказы Минфина) – технические «инструкции по применению», в которых утверждаются стандарты аудита.
5. *Ведомственные и локальные акты* – конкретные регламенты работы для каждого министерства или учреждения.

Матрица 2. Иерархия по уровню власти (федерализм)

Россия – федерация, поэтому правовое поле контроля имеет три уровня:

- *Федеральный уровень*: общие для всей страны правила, которые задаёт Центр.
- *Региональный уровень*: субъекты РФ адаптируют федеральные нормы к своим особенностям, принимая свои законы и создавая свои контрольно-счётные палаты.
- *Муниципальный уровень*: города и районы регулируют контроль за местным бюджетом – средствами, направляемыми на решение вопросов местного значения.

Правовое регулирование строится по строгому принципу иерархии, где каждый следующий уровень не должен противоречить предыдущему: Конституция → Кодекс → Федеральные законы → Подзаконные акты. Эта конструкция охватывает все аспекты: от конституционных основ до конкретных инструкций по проверке в отдельном учреждении. Именно эта многослойность и «массив правил», с одной стороны, обеспечивает всестороннее регулирование, а с

другой – создаёт определённую сложность и требует высокой правовой грамотности от контролёров.

Несмотря на значительные достижения в области контроля государственных финансов, существуют проблемы, препятствующие полному раскрытию потенциала существующей системы. Среди них выделяются дублирование функций различных органов контроля, терминологическая путаница (например, понятие «аудит» в государственном и коммерческом секторе имеет различное содержание) и высокая стоимость самого процесса контроля.

Современные технологии предлагают новые возможности для совершенствования контроля. Цифровизация процессов позволит автоматизировать многие рутинные задачи, повысить точность анализа и снизить затраты на контроль. Риск-ориентированные подходы позволяют концентрироваться на наиболее значимых аспектах контроля, повышая эффективность выявления потенциальных угроз. Также важна тенденция к сближению стандартов аудита и повышению международной сопоставимости методик оценки эффективности использования бюджетных средств.

Краткие выводы

Эффективный финансовый контроль – это фундамент государственного суверенитета и общественного договора, зависящий как от отлаженных институтов, так и от профессиональной ответственности каждого участника бюджетного процесса. Его можно представить как жизненно важный механизм, обеспечивающий законность, целесообразность и эффективность использования бюджетных средств. Его главная задача – гарантировать, что каждый рубль тратится на общественные блага, а не используется нерационально.

Система контроля в Российской Федерации выстроена по модели трёх взаимосвязанных контуров защиты:

- *Контур 1 (внутренний)*: самоконтроль получателей средств (вузы, больницы).
- *Контур 2 (надведомственный)*: ведомственный контроль министерств и предварительный/текущий контроль Федерального казначейства, который может пресекать нарушения в режиме реального времени.
- *Контур 3 (внешний)*: независимый аудит Счётной палаты и контрольно-счётных органов, надзор Росфиннадзора, ФНС, Банка России, а также независимый аудит и профессиональное саморегулирование (СРО аудиторов).

Работа всей системы регулируется «двойной правовой матрицей»: вертикалью иерархии документов (от Конституции до ведомственных актов) и горизонталью уровней власти (федеральный, региональный, муниципальный), где нижестоящие уровни адаптируют федеральные нормы.

Несмотря на развитую структуру, система сталкивается с проблемами дублирования функций, сложности правил и терминологической путаницы. Её будущее связано с цифровизацией, риск-ориентированным подходом и гармонизацией с международными стандартами.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Какова главная задача системы контроля государственных финансов?
2. Охарактеризуйте три контура системы финансового контроля в Российской Федерации.
3. Каковы функции Федерального казначейства в системе предварительного и текущего финансового контроля?
4. Какова роль Счетной палаты РФ в системе внешнего государственного аудита?
5. Какие органы осуществляют внешний контроль деятельности аудиторских организаций?
6. Раскройте содержание «двойной правовой матрицы» регулирования финансового контроля.
7. Какова иерархия нормативных правовых актов, регулирующих финансовый контроль в Российской Федерации?
8. Каковы особенности правового регулирования финансового контроля на региональном и муниципальном уровнях?
9. Каковы основные проблемы современной системы финансового контроля в России?
10. Какие направления совершенствования системы контроля публичных расходов обозначены в лекции?

Задание 1. Схема контуров контроля. Разработайте схему, отражающую три контура системы финансового контроля в РФ, с указанием субъектов и функций каждого контура.

Задание 2. Анализ правовой иерархии. Подберите примеры нормативных актов каждого уровня иерархии (от Конституции РФ до ведомственных актов), регулирующих финансовый контроль.

Задание 3. Сравнительный анализ. Подготовьте таблицу, сравнивающую полномочия Счетной палаты РФ, Федерального казначейства и Росфиннадзора.

Задание 4. Исследование проблем. На основе открытых источников (публикации, отчеты контрольных органов) выявите одну из проблем современной системы финансового контроля (дублирование функций, терминологическая путаница и др.) и предложите пути ее решения.

ГЛАВА 2. ТЕХНОЛОГИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

2.1. Ревизия как инструмент контроля

2.1.1. Сущность и цели ревизии

Ревизия представляет собой административное мероприятие, проводимое на властной основе уполномоченным субъектом (государственным органом, собственником, вышестоящей организацией) в отношении подконтрольного объекта. Она представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности хозяйственных операций, правильности их отражения в учете, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера в соответствии с актами, регламентирующими их ответственность.

Управленческая деятельность в социальном контексте неразрывно связана с властными полномочиями, поэтому ревизия и контроль по своей сути являются властной деятельностью. Данный характер проявляется в наличии у контрольных и ревизионных органов следующих полномочий:

- выдача обязательных для исполнения предписаний об устранении выявленных нарушений;
- инициирование перед уполномоченными органами вопроса о привлечении виновных лиц к ответственности;
- применение в установленных законом случаях мер государственного принуждения, включая инициирование процедур, ведущих к уголовной ответственности.

Цели ревизии определяют ее направленность и являются отправной точкой для всей дальнейшей работы. Они носят комплексный характер и могут быть сгруппированы следующим образом:

Финансово-учетная цель предусматривает установление полноты, достоверности и точности отражения в бухгалтерском (финансовом) учете и отчетности фактов хозяйственной деятельности. Данная цель способствует проверке того, все ли операции нашли отражение в учете (полнота), правильно ли они оценены и отнесены на соответствующие счета (точность), и соответствуют ли данные отчетности данным регистров учета (достоверность).

Законодательно-нормативная цель имеет в виду проверку соответствия финансово-хозяйственных операций действующему законодательству, нормативным актам, внутренним регламентам и решениям собственников. Данная цель способствует оценке обоснованности и целевому характеру расходования денежных средств (особенно бюджетных), соблюдению налогового, валютного, таможенного законодательства, кассовой дисциплины, правил заключения и исполнения договоров.

Охранно-обеспечительная цель подразумевает выявление фактов недостач, хищений, незаконного расходования или неэффективного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Эта цель напрямую связана с

обеспечением сохранности имущества, то есть заключается в обнаружении возможных злоупотреблений, растраты, присвоении активов, бесхозяйственности, ведущей к потерям.

Оценочно-аналитическая цель предусматривает проверку экономической эффективности и целесообразности хозяйственных операций, использования ресурсов, выполнения плановых показателей. Данная цель заключается в оценке достигнутых результатов (прибыль, объемы) с минимальными затратами, выявлении причин перерасхода средств или невыполнения планов.

Таким образом, ревизия решает не одну, а совокупность целей, направленных на установление законности, достоверности и эффективности деятельности. Если цели отвечают на вопрос «зачем?», то задачи представляют собой конкретные шаги – «что делать?» – для их достижения.

2.1.2. Задачи и объекты ревизии

Задачи ревизии носят операционный характер и следуют из ее целей. Они могут быть структурированы следующим образом:

1. *Доказательно-фиксирующие задачи* (сбор и документальное оформление информации):

- собрать достаточные и уместные доказательства (документальные, фактические, свидетельские) для подтверждения или опровержения выявленных фактов;
- фиксировать все обнаруженные нарушения, ошибки и отклонения в установленной форме (в рабочих документах, актах инвентаризации, протоколах опросов);
- количественно определить размер причиненного ущерба или необоснованных расходов.

2. *Аналитико-оценочные задачи* (осмысление и оценка):

- установить причины и условия, способствовавшие выявленным нарушениям (слабый внутренний контроль, низкая квалификация персонала, умысел);
- определить круг лиц, причастных к нарушениям, и меру их ответственности;
- оценить общее состояние системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на объекте проверки.

3. *Рекомендательно-превентивные задачи* (улучшение будущего):

- подготовить предложения и рекомендации по устранению выявленных нарушений и возмещению ущерба;
- разработать меры по совершенствованию системы внутреннего контроля для предотвращения подобных ситуаций в будущем;
- предложить направления оптимизации управленческих решений, бизнес-процессов и использования ресурсов;
- инициировать привлечение к ответственности виновных лиц (дисциплинарной, материальной, административной).

Объекты ревизии – это организации, учреждения, предприятия или их структурные подразделения, чья финансово-хозяйственная деятельность подвергается контрольной проверке.

В зависимости от того, кто назначил проверку, объекты ревизии можно разделить на две большие группы:

1. *Объекты государственного (муниципального) финансового контроля*
Сюда попадают организации, так или иначе связанные с государственными (публичными) финансами или имуществом. В российском законодательстве круг этих объектов очерчен четко. К ним относятся:

- государственные и муниципальные органы и учреждения: министерства, ведомства, школы, больницы, библиотеки — все, кто финансируется из бюджета;
- государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, ФОМС;
- юридические лица любой формы собственности (ООО, АО и др.), если они получают средства из бюджета (субсидии, гранты, бюджетные инвестиции), используют государственное или муниципальное имущество (например, арендуют его или управляют им), имеют налоговые, таможенные или иные льготы, предоставленные государством;
- органы местного самоуправления.

2. *Объекты внутрихозяйственного контроля*

В этом случае проверка проводится по инициативе самой организации или ее собственника. Здесь объектами выступают:

- структурные подразделения одной компании: филиалы, представительства, цеха, склады, отделы;
- дочерние и зависимые общества (по решению головной компании);
- материально-ответственные лица (кладовщики, кассиры, руководители подразделений) – при проверке их работы и сохранности вверенного им имущества.

Объект ревизии – это организация в целом. Однако в рамках этой организации ревизоры изучают *объекты контроля* – конкретные материальные и нематериальные элементы, которые можно проверить:

- *документы*: учредительные, бухгалтерские, отчетные, договоры;
- *имущество и обязательства*: деньги в кассе, товары на складе, основные средства, дебиторская и кредиторская задолженность;
- *хозяйственные операции*: конкретные действия, которые привели к изменению в имуществе (закупка, продажа, списание).

2.1.3. Виды ревизии

В теории и практике контрольно-ревизионной деятельности различают несколько видов ревизий, которые классифицируются по определенным признакам.

По субъекту контроля различают:

- ревизии государственных органов;

- внутрихозяйственные ревизии;
- ревизии, проводимые аудиторскими фирмами.

По организационному признаку (времени проведения):

- *плановые ревизии* – проводятся в соответствии с планом ревизионной работы вышестоящей организацией или органом управления, как правило, не реже одного раза в год;
- *внеплановые ревизии* – проводятся по специальным заданиям собственника или вышестоящей организации (например, при ухудшении результатов работы по основным производственным и финансовым показателям, при замене руководителя или главного бухгалтера);
- *внезапные ревизии* – проводятся без предварительного уведомления проверяемых, чтобы определить текущее состояние дел (например, остаток наличных в кассе) или выявить нарушения и недобросовестное поведение.

По степени охвата проверяемых документов и операций (методу проверки) ревизии подразделяются на:

- *сплошные* – проверяются все документы без исключения;
- *выборочные* – проверяется специально отобранная часть документации.

По способу контроля за результатами ревизии подразделяются на:

- *дополнительные* – проводятся, если после завершения основной проверки возникли обоснованные предположения о наличии невыявленных нарушений либо если материалы ревизии содержат неполные или неясные выводы, требующие уточнения;
- *повторные* – назначаются при сомнениях в объективности, обоснованности или законности результатов первичной проверки; проводятся, как правило, другим составом ревизионной группы или вышестоящей организацией.

По кругу вопросов, подлежащих проверке, и масштабам:

- *тематические (частные) ревизии* – могут быть сформулированы как ревизии сохранности и правильности использования фонда оплаты труда и расчетов с рабочими и служащими;
- *сквозные ревизии* – охватывают ряд подразделений, входящих в состав одной организации; целью наряду с проверкой хозяйственной деятельности подразделений является установление качества управления их деятельностью;
- *комплексные ревизии* – проводятся бригадами, в которые кроме бухгалтера-ревизора входят работники планового отдела, отдела кадров и другие специалисты; комплексная ревизия является наиболее эффективным способом проверки финансово-хозяйственной деятельности организации;
- *некомплексные ревизии* – проводятся, как правило, одним ревизором-бухгалтером по данным учетной информации.

По месту проведения:

- *выездные* – проводятся непосредственно в организации, у проверяемого субъекта;

- *камеральные* – проводятся в офисе контролирующего органа на основе представленных документов.

2.1.4. Программа ревизии

Программа ревизии является основным организационно-методическим документом, определяющим порядок работы ревизионной группы и служащим для каждого ее члена непосредственным руководством к действию. От того, насколько детально и продуманно она составлена, напрямую зависят оперативность, полнота и эффективность предстоящей проверки, поскольку именно программа сводит к минимуму вероятность ошибок и упущений. По своей сути этот документ представляет собой единый стратегический и тактический план, который регламентирует ключевые аспекты ревизии: ее предмет и цели, распределение обязанностей между членами комиссии, применяемые методы и процедуры, сроки выполнения работ, требования к документированию результатов, а также перечень зон, требующих особого внимания.

Любая программа начинается с четкой идентификации предстоящей проверки, то есть с определения ее «географии», «тематики» и «хронологии». В первую очередь предельно точно указывается *объект ревизии* – полное наименование организации с указанием ее ИНН, юридического адреса и конкретного подразделения или филиала, если проверка касается только его. Таким образом задаются границы предстоящего исследования. Далее определяется *предмет ревизии* – перечень конкретных вопросов или участков учета, которые будут подвергнуты проверке. Ревизоры не проверяют всё подряд, они выделяют ключевые зоны, такие как расчеты с поставщиками и подрядчиками, операции с денежными средствами, учет основных средств, использование средств целевого финансирования или состояние складского учета. Наконец, устанавливается *ревизуемый период* – временные рамки исследования, будь то конкретный год, квартал или отрезок времени с даты окончания предыдущей ревизии. Проверкой могут быть охвачены и операции после отчетной даты, непосредственно предшествующие началу ревизии, если на то есть веские основания и риски.

После того как границы проверки обозначены, программа переходит к *целеполаганию*. Общая цель ревизии, как правило, прописана в приказе о ее назначении, однако в программе она детализируется применительно к особенностям конкретного объекта. Цели могут быть сформулированы по-разному: установить достоверность бухгалтерской отчетности, проверить целевое использование бюджетных средств, оценить сохранность товарно-материальных ценностей на конкретном складе или выявить причины убыточности отдельного направления деятельности.

Поскольку ревизия – процесс заведомо коллективный, программа обязательно должна четко *разграничить зоны ответственности* между участниками. Это позволяет решить две ключевые задачи: исключить дублирование функций, когда два ревизора по недоговоренности проверяют одно и то же, и гарантировать, что ни одно направление не останется без контроля. В программе фиксируется персональное распределение обязанностей: назначается

ответственный за проверку кассовых операций, исполнитель инвентаризации на складе, аналитик дебиторской задолженности и, конечно, координатор, который руководит работой группы и принимает предварительные отчеты от коллег.

Однако распределение ролей – это лишь первый шаг. Самая содержательная часть программы – *детальный план действий*, подробная процедурная часть. Недостаточно просто указать, что будет проверяться касса; необходимо расписать, какие конкретно процедуры для этого будут выполнены: полистный пересчет денежной наличности, сверка с банковскими выписками, анализ соблюдения лимита кассы. Именно такая детализация превращает программу из формального документа в реальный инструмент управления ревизией. Например, по участку «Учет основных средств» программа может предписывать целую серию последовательных действий: сначала сверку данных аналитического учета с синтетическим, затем выборочный осмотр объектов, потом проверку правильности начисления амортизации и, наконец, контроль наличия документов о государственной регистрации прав на недвижимость.

Далее все запланированные процедуры необходимо привязать ко времени, превратив программу в *календарный график* работы. В ней указываются общая дата начала и планируемая дата окончания всей ревизии, а также более дробный график по этапам: например, на проверку кассы и банка отводится два дня, на инвентаризацию склада – один, а на проверку расчетов с поставщиками – три. Такой хронометраж дисциплинирует группу и позволяет руководителю оперативно контролировать ход работ.

Результаты своей работы ревизоры обязаны фиксировать, и программа предписывает, в какой именно форме это делать. Она может содержать *требования к оформлению рабочих документов* – специальных ведомостей, опросных листов, таблиц для свода данных, что унифицирует подход и облегчает последующий анализ. Также определяется порядок подведения итогов, например, ежедневные оперативные совещания, и устанавливаются конкретные сроки сдачи материалов: к какому числу каждый член группы должен передать свои наработки руководителю для составления итогового акта.

И наконец, важнейший раздел программы – так называемые *зоны особого внимания*. Это своего рода «список подозрительных мест», сформированный еще на этапе предварительного анализа. Сюда попадают вопросы, по которым уже были замечания в прошлых проверках, участки с высоким риском злоупотреблений, направления деятельности, по которым поступали жалобы, а также убыточные виды деятельности, требующие выяснения причин. Выделив эти зоны, проверяющие концентрируют на них свои основные усилия.

2.1.5. Этапы подготовки к ревизии

Качественная программа ревизии является результатом большой предварительной работы. Сама по себе подготовка к ревизии является фундаментом успеха, и от того, как пройдет этот первый, подготовительный этап, зависит значительная часть успеха всего мероприятия. Ревизия – это сложный, многоступенчатый процесс, который начинается задолго до выезда комиссии.

Весь этот процесс подготовки логически делится на три последовательных этапа.

Первый этап – организационно-распорядительный. Главный документ, с которого всё начинается, – это *приказ о назначении ревизии*. Он служит «паспортом» проверки и должен быть составлен безупречно, чтобы у проверяемой организации не возникло сомнений в полномочиях комиссии. В приказе в обязательном порядке указываются:

- основание для ревизии (плановая проверка, поручение вышестоящей организации, сигнал о нарушениях или смена материально ответственного лица);
- состав ревизионной группы с назначением руководителя;
- объект и период проверки.

В состав группы могут и должны включаться не только бухгалтеры, но и другие специалисты: технологи, юристы, – если этого требует специфика деятельности проверяемого объекта. С момента подписания приказа руководителем, назначившим проверку, ревизионная группа получает законное право действовать.

Второй этап – информационно-аналитический, или камеральный. Когда приказ подписан и группа назначена, выезжать на объект еще рано. Наступает время «разведки» без выхода на местность. Члены комиссии проводят кабинетное исследование документов, запрашивая максимум доступной информации: акты предыдущих ревизий, чтобы выявить хронические проблемы; уставные документы для понимания структуры управления; бухгалтерскую и статистическую отчетность для выявления «красных флагов»; внутренние регламенты и поступившие жалобы. Вся собранная информация тщательно анализируется: ревизоры задаются вопросами, почему расходы по той или иной статье так велики, почему сырье списывается с таким процентом отходов. Так формируется «карта рисков» – перечень участков, где вероятность нарушений наиболее высока. Кульминацией этого этапа становится разработка самой *программы ревизии* – тактического плана действий, который утверждается руководителем, подписавшим приказ.

Третий этап – координационно-разрешительный. Когда план готов, а группа вооружена знаниями, наступает момент перехода от теории к практике. Прежде всего, ревизионная комиссия направляет руководителю проверяемой организации официальное *уведомление*, в котором сообщает о назначении ревизии, составе группы, сроках ее проведения и, что особенно важно, перечне документов, которые необходимо подготовить к приезду. Если объект проверки связан с государственной тайной или работает на режимном предприятии, ревизоры параллельно оформляют необходимые допуски. И наконец, проводится финальная подготовка «инструментария»: проверяется наличие методической базы, готовятся бланки актов и ведомостей, а также техническое оснащение.

Краткие выводы

Ревизия представляет собой системный процесс властной деятельности уполномоченных органов, направленный на контроль законности, достоверности

и эффективности деятельности организации. Объекты ревизии – это предприятия и организации, связанные с бюджетными средствами или государственным имуществом (для государственного контроля), а также структурные подразделения и материально-ответственные лица (для внутривозвратного контроля).

Успех ревизии во многом зависит от качества подготовки. Фундамент эффективной проверки закладывается еще до выезда на объект: от издания приказа до разработки детальной программы.

Цели и задачи ревизии определяют ее содержание. Цели отвечают на вопрос «зачем?» (проверить законность, сохранить активы), а задачи – на вопрос «что делать?» (собрать доказательства, оценить ущерб, дать рекомендации).

Программа ревизии является главным организационно-методическим документом, который регламентирует: что проверяется, кто это делает, какими методами, в какие сроки и как фиксируются результаты.

Подготовка к ревизии проходит три обязательных этапа:

- *организационно-распорядительный*: создание легитимной основы (приказ) и формирование команды;
- *информационно-аналитический*: кабинетное изучение документов, выявление «зон риска» и утверждение программы;
- *координационно-разрешительный*: уведомление объекта, запрос документов и подготовка инструментария.

Главный результат качественной подготовки – проведение целенаправленной проверки, вооруженной знанием ситуации и четким планом, что гарантирует объективную оценку деятельности и разработку действенных мер по устранению нарушений.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Раскройте сущность ревизии как формы финансового контроля.
2. Каковы цели ревизии? Охарактеризуйте финансово-учетную, законодательно-нормативную, охранно-обеспечительную и оценочно-аналитическую цели.
3. Каковы задачи ревизии? Охарактеризуйте доказательно-фиксирующие, аналитико-оценочные и рекомендательно-превентивные задачи.
4. Что является объектами ревизии? Охарактеризуйте объекты государственного (муниципального) контроля и объекты внутривозвратного контроля.
5. Каковы объекты контроля в рамках ревизии?
6. По каким признакам классифицируются виды ревизий? Охарактеризуйте основные классификации.
7. В чем отличие плановых, внеплановых и внезапных ревизий?
8. В чем отличие сплошных и выборочных ревизий?
9. Охарактеризуйте комплексные, тематические и сквозные ревизии.
10. Каковы властные полномочия ревизионных органов?

Задание 1. Схема классификации ревизий. Составьте схему классификации видов ревизий по основным признакам.

Задание 2. Ситуационный анализ. Определите вид ревизии для следующих ситуаций:

- проверка проводится по распоряжению вышестоящей организации в связи с жалобой о хищениях;
- проверка охватывает все аспекты деятельности организации за три года;
- проверка проводится без предварительного уведомления для проверки остатка кассы.

Задание 3. Анализ объекта ревизии. Подберите из открытых источников пример организации, подлежащей государственному финансовому контролю, и обоснуйте, по каким критериям она попадает в эту категорию.

Задание 4. Разработка задач ревизии. Для гипотетической организации (по выбору: бюджетное учреждение, производственное предприятие, торговая компания) сформулируйте задачи ревизии по трем группам: доказательно-фиксирующие, аналитико-оценочные, рекомендательно-превентивные.

2.2. Методология контрольно-ревизионной работы

2.2.1. Понятие и классификация методов контроля

Эффективность любой ревизии напрямую зависит от того, насколько грамотно ревизор владеет инструментарием проверки. Под *методом контроля* понимается совокупность приемов и способов изучения законности, достоверности и экономической целесообразности совершаемых хозяйственных операций.

В ревизионной практике методы не существуют изолированно – они применяются комплексно, дополняя друг друга. Подобно тому, как врач использует разные инструменты для диагностики (опрос, анализы, аппаратные исследования), ревизор комбинирует приемы документального и фактического контроля, экономического анализа и организационной работы. Только системное применение методов позволяет составить полную и объективную картину деятельности проверяемой организации.

Всю совокупность методов контрольно-ревизионной работы можно разделить на пять основных групп:

- *методы документального контроля* – позволяют проверить существо финансово-хозяйственных операций путем исследования документов и учетных регистров;
- *методы фактического контроля* – способы проверки реального наличия, состояния и движения денежных средств и материальных ценностей;
- *методы экономического анализа* – используются для оценки результатов деятельности, выявления тенденций, диспропорций и скрытых резервов;
- *организационные методы контроля* – обеспечивают процедурную сторону проверки, взаимодействие в коллективе и юридическое оформление результатов;

- *цифровые методы (IT-аудит)* – современные технологии (большие данные, искусственный интеллект, роботизированная автоматизация), которые многократно усиливают эффективность традиционных методов и позволяют перейти к сплошному анализу данных.

Рассмотрим подробно состав и специфику применения каждой группы.

2.2.2. Методы документального контроля

Методы документального контроля представляют собой совокупность приемов проверки документов, учетных регистров и отчетности с целью установления их достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных в них операций. Полнота охвата документов и способы их проверки определяются ревизором исходя из специфики деятельности организации. Методы документального контроля делятся на три подгруппы, представленные в таблице 2.1. Рассмотрим каждую из них подробнее.

Таблица 2.1. Методы документального контроля

Подгруппа приемов	Конкретные методы и приемы	Что проверяется / Как применяется
Формально-правовая проверка	Проверка соблюдения порядка составления документов	Соответствие установленной форме, наличие всех реквизитов
	Проверка подлинности	Отсутствие подчисток, дописок, исправлений; подлинность подписей, печатей
	Арифметическая проверка	Правильность подсчетов итогов, сумм, процентов, начислений
	Нормативная проверка	Сопоставление фактических данных с плановыми, сметными, нормативными показателями
Проверка по существу	Встречная проверка	Сличение разных экземпляров одного документа в разных организациях
	Взаимный контроль	Сопоставление информации из различных документов, отражающих взаимосвязанные операции
	Восстановление количественно-суммового учета	Составление альтернативного баланса для проверки полноты оприходования продукции
	Хронологическая проверка	Анализ движения документов и операций во времени для выявления нехарактерных разрывов
	Получение письменных объяснений	Запрос свидетельств от должностных и материально-ответственных лиц
Логический анализ	Проверка реальности операций	Оценка возможности совершения операции в указанном объеме при имеющихся ресурсах
	Выявление противоречий	Поиск несоответствий между взаимоувязанными показателями

Формально-правовая проверка направлена на исследование документа как материального носителя информации и соблюдение законодательных требований

к его оформлению. В рамках этой подгруппы методов прежде всего осуществляется проверка соблюдения порядка составления документов, в ходе которой устанавливается наличие и правильность заполнения всех обязательных реквизитов: наименования организации, даты, номера, подписей. Документ при этом сверяется с требованиями законодательства или унифицированной формой. Наряду с этим проводится проверка подлинности, позволяющая выявить признаки подделки, такие как подчистки, травления или дописки, а также проверить соответствие подписей и оттисков печати образцам. Арифметическая проверка предполагает, что контролер самостоятельно пересчитывает итоговые суммы, правильность начисления процентов, умножения количества на цену с целью выявления счетных ошибок. Нормативная проверка заключается в сравнении фактических данных, например, расхода материалов или командировочных расходов, с утвержденными нормативами, лимитами или сметами; превышение установленных лимитов требует особого внимания ревизора.

Проверка по существу направлена на изучение сути хозяйственной операции, ее реальности и связи с другими операциями. Среди методов этой подгруппы выделяется встречная проверка, представляющая собой сличение документов, отражающих одну и ту же операцию, но находящихся в разных организациях, например, у покупателя и поставщика. Выявленные расхождения указывают на возможные нарушения. Взаимный контроль основан на сравнении информации из различных документов внутри одной организации, отражающих связанные операции, такие как расход сырья по накладным и выход готовой продукции по приемным актам. Метод восстановления количественно-суммового учета, или альтернативного баланса, заключается в составлении ревизором собственного баланса движения сырья и готовой продукции для проверки полноты оприходования. Хронологическая проверка позволяет проанализировать последовательность движения документов во времени и выявить операции, оформленные «задним числом». При необходимости ревизор использует получение письменных объяснений, направляя официальный запрос ответственным лицам для пояснения тех или иных фактов или расхождений.

Логический анализ позволяет оценить реальность и непротиворечивость операций на основе здравого смысла и косвенных данных. В рамках этого направления осуществляется проверка реальности операций, то есть оценка возможности физического осуществления операции в указанном объеме при имеющихся ресурсах. Например, вызывает сомнение перевозка 100 тонн груза автомобилем грузоподъемностью 5 тонн. Также важное значение имеет выявление противоречий – поиск логических несоответствий между взаимоувязанными показателями, такими как рост фонда оплаты труда при одновременном снижении численности работников.

2.2.3. Методы фактического контроля

Данная группа методов объединяет способы проверки, при которых состояние объекта устанавливается путем непосредственного изучения в натуре

(осмотра, измерения, пересчета, лабораторного исследования). Источником информации выступает реальное имущество или действия лиц.

Таблица 2.2. Методы фактического контроля

Метод	Содержание	Особенности применения
Инвентаризация	Проверка фактического наличия имущества и обязательств путем сличения с данными учета	Проводится внезапно, комиссионно, с обязательным участием материально-ответственных лиц
Осмотр (обследование)	Визуальное изучение объектов, помещений, территории	Проводится в начале ревизии, может сопровождаться фото/видеофиксацией
Контрольный обмер	Измерение объемов фактически выполненных строительных, ремонтных работ	Выполняется с участием специалиста; результаты сравниваются с актами выполненных работ
Лабораторный анализ	Исследование качества сырья, материалов, готовой продукции	Пробы отбираются в присутствии ответственного лица, пломбируются
Контрольный запуск сырья	Проверка технологического процесса от взвешивания сырья до выпуска продукции	Участвует независимый специалист; проверяются нормы расхода и выход продукции
Контрольная закупка	Приобретение товара для проверки соблюдения правил торговли, качества обслуживания	Может быть гласной или негласной (при внутреннем контроле)
Наблюдение	Отслеживание процессов и процедур, не оставляющих документальных следов	Используется при проверке складских, производственных операций
Пересчет	Повторное исчисление сумм, объемов, количества	Самостоятельный пересчет или проверка данных учета

Данная группа методов (табл. 2.2) объединяет способы проверки, при которых состояние объекта устанавливается путем непосредственного изучения в натуре: осмотра, измерения, пересчета, лабораторного исследования. Источником информации выступает реальное имущество или действия лиц. Рассмотрим каждый из методов подробнее.

Инвентаризация является основным методом фактического контроля. Она заключается в подсчете, взвешивании и обмере имущества с целью установления его фактического наличия и последующего сличения с данными бухгалтерского учета. Данный метод проводится внезапно, комиссионно и в обязательном присутствии материально ответственного лица.

Осмотр, или обследование, представляет собой визуальное изучение объектов, таких как склады, цехи или территория организации. Он позволяет оценить условия хранения и сохранность имущества. Осмотр чаще всего проводится в начале ревизии и при необходимости может сопровождаться фото- и видеофиксацией.

Контрольный обмер – это инструментальное измерение объемов фактически выполненных работ, которое наиболее часто применяется в строительстве или при проведении ремонтных работ. Данный метод реализуется с

участием специалиста и направлен на выявление приписок в актах выполненных работ.

Лабораторный анализ позволяет проверить качественные характеристики сырья, материалов или готовой продукции на предмет их соответствия установленным стандартам (ГОСТ, ТУ). В ходе применения этого метода пробы отбираются в присутствии представителя проверяемой организации и обязательно пломбируются.

Контрольный запуск сырья (эксперимент) применяется для проверки обоснованности норм расхода материалов и выхода готовой продукции. Для этого производится фактический запуск сырья в производство, который осуществляется в присутствии независимого специалиста.

Контрольная закупка представляет собой приобретение товара или услуги с целью проверки соблюдения правил торговли, качества обслуживания клиентов, а также правильности применения контрольно-кассовой техники.

Наблюдение – это метод, основанный на целенаправленном отслеживании производственных или складских процессов, например, приемки товара или работы сотрудника. Он позволяет выявить отклонения, которые не фиксируются в документах.

Пересчет заключается в самостоятельном выборочном пересчете количества единиц товара, деталей либо в проверке правильности подсчетов в ведомостях. Данный метод позволяет оперативно выявить расхождения между фактическими данными и учетными записями.

2.2.4. Методы экономического анализа

Эта группа методов позволяет выявить закономерности, негативные тенденции и скрытые резервы на основе обработки массива числовых данных.

Таблица 2.3. Методы экономического анализа

Метод	Сущность	Применение в ревизии
Сравнение	Сопоставление фактических показателей с плановыми, прошлыми периодами, отраслевыми данными	Выявление необъяснимых отклонений (например, расход материалов вырос в 3 раза)
Балансовые увязки	Использование балансовых уравнений для проверки взаимосвязей показателей	Контроль движения товаров (остаток на начало + поступление = реализация + остаток на конец)
Группировка	Объединение данных по однородным признакам	Анализ структуры затрат, выявление аномальных статей
Трендовый анализ	Изучение динамики показателей во времени	Оценка равномерности развития, выявление точек перелома
Факторный анализ	Выявление влияния отдельных факторов на общий результат	Определение причин перерасхода фонда оплаты труда
Коэффициентный анализ	Расчет и оценка финансовых коэффициентов	Анализ ликвидности, платежеспособности, деловой активности
Технико-экономические расчеты	Расчетные процедуры на основе технических норм и нормативов	Проверка обоснованности планов, смет, калькуляций

Представленные в таблице 2.3 методы экономического анализа находят широкое применение в ревизионной практике, позволяя выявлять отклонения, оценивать динамику и устанавливать причинно-следственные связи в хозяйственных процессах. Рассмотрим каждый из методов более подробно.

Сравнение представляет собой сопоставление однородных показателей, таких как фактические данные с плановыми, показатели текущего года с прошлым или с данными конкурентов. Этот метод позволяет быстро обнаружить аномалии, например, резкий рост расхода электроэнергии, не подтвержденный увеличением объемов производства.

Балансовые увязки основаны на применении балансового метода для контроля движения ценностей, который строится на равенстве: остаток на начало плюс поступление равняется выбытию плюс остаток на конец. Несходимость такого баланса указывает на возможные ошибки учета или хищения.

Группировка предполагает деление данных на однородные группы по определенным признакам, например, по видам продукции, подразделениям или срокам задолженности. Это позволяет выявить структуру объектов контроля и определить проблемные зоны, требующие первоочередного внимания.

Трендовый анализ заключается в изучении динамики показателя во времени. С его помощью оценивается равномерность развития и выявляются так называемые «точки перелома» – резкие скачки, не имеющие экономического объяснения.

Факторный анализ направлен на измерение влияния отдельных факторов на изменение результативного показателя. Например, с его помощью можно определить, за счет чего вырос фонд оплаты труда: вследствие найма новых сотрудников или в результате повышения окладов.

Коэффициентный анализ представляет собой расчет соотношений между различными показателями отчетности, такими как ликвидность, платежеспособность и рентабельность. Данный метод позволяет оценить финансовое состояние организации и выявить потенциальные риски.

Технико-экономические расчеты включают расчетные процедуры, выполняемые на основе технических норм, рецептов или проектных мощностей. Они применяются для проверки обоснованности смет и калькуляций, подтверждения достоверности плановых и фактических показателей.

2.2.5. Организационные методы контроля

Эта группа методов является обеспечивающей. Она создает условия для того, чтобы методы документального, фактического контроля и экономического анализа были применены эффективно и законно.

Представленные в таблице 2.4 организационные методы контроля охватывают весь процесс проведения ревизии: от предварительного планирования до контроля за реализацией принятых решений.

Таблица 2.4. Организационные методы контроля

Направление	Составляющие элементы	Назначение
Планирование	Определение целей и задач ревизии; разработка программы и плана проверки; составление календарного графика	Обеспечение полноты и системности проверки
Организационное обеспечение	Формирование ревизионной группы; распределение обязанностей; подготовка рабочих документов; инструктирование участников	Рациональное использование кадровых ресурсов
Информационное взаимодействие	Направление запросов в третьи организации; получение встречных данных; использование открытых источников	Расширение информационной базы проверки
Коммуникационные приемы	Проведение бесед с руководством; опросы работников; интервьюирование свидетелей	Получение дополнительной информации
Документирование	Ведение рабочей документации; составление актов, справок, протоколов; формирование итогового акта ревизии	Юридическое оформление результатов
Контроль исполнения	Проверка выполнения предписаний; анализ устранения нарушений	Обеспечение действенности ревизии

Рассмотрим каждое из направлений более подробно.

Планирование является начальным и одним из наиболее ответственных этапов ревизионной работы. На данном этапе определяются цели и задачи предстоящей проверки, разрабатываются программа и план ревизии, а также составляется календарный график выполнения работ. Грамотное планирование обеспечивает полноту и системность проверки, позволяя охватить все ключевые направления деятельности объекта контроля.

Организационное обеспечение направлено на создание условий для эффективной работы ревизионной группы. Оно включает формирование группы с учетом необходимой квалификации специалистов, распределение обязанностей между участниками, подготовку рабочих документов, таких как бланки актов и измерительные приборы, а также инструктирование членов группы. Данное направление позволяет рационально использовать кадровые и материально-технические ресурсы.

Информационное взаимодействие предполагает активное расширение информационной базы проверки за счет внешних источников. В рамках этого направления ревизионная группа направляет запросы в третьи организации, включая банки и контрагентов, получает встречные данные, а также использует открытые источники, такие как официальные сайты и публичные реестры. Это позволяет подтвердить или опровергнуть сведения, полученные от проверяемой организации.

Коммуникационные приемы ориентированы на получение информации, которая не содержится в документах. К ним относятся проведение бесед с руководством, опросы работников и интервьюирование свидетелей. Такие приемы позволяют выявить «человеческий фактор», понять неформальные

аспекты деятельности организации и получить дополнительные данные, способствующие объективной оценке выявленных фактов.

Документирование обеспечивает юридическое оформление всего хода и результатов ревизии. Оно включает ведение рабочей документации, составление актов и справок по каждому выявленному факту нарушений, а также формирование итогового акта ревизии. Качественное документирование придает выводам ревизора юридическую силу и создает доказательственную базу для принятия управленческих решений.

Контроль исполнения завершает цикл ревизионной деятельности. Данное направление заключается в проверке выполнения предписаний, данных по результатам ревизии, и анализе устранения выявленных нарушений. Эффективный контроль исполнения обеспечивает действенность проведенной ревизии и способствует недопущению аналогичных нарушений в будущем.

2.2.6. Цифровые методы контроля (ИТ-аудит)

Эта группа методов является интегративной. Она не заменяет традиционные подходы, но многократно усиливает их эффективность за счет обработки огромных массивов информации, позволяя перейти от выборочных проверок к сплошному анализу.

Таблица 2.5. Цифровые методы контроля

Технологическая платформа / Инструментарий	Конкретные методы и алгоритмы	Применение в контрольно-ревизионной работе	Организационный принцип
Платформы Big Data и ИИ	Кластерный анализ	Выявление аномалий, скрытых зависимостей, прогнозирование зон риска в масштабах всей деятельности	Сплошной анализ (обработка 100 % данных)
	Графовый анализ	Выявление цепочек взаимосвязанных операций, транзитных движений средств, бенефициаров	Анализ связей
Роботизированная автоматизация (RPA)	Программные роботы для выполнения алгоритмов	Автоматическая сверка больших массивов данных, проверка типовых документов по заданным правилам	Непрерывный мониторинг

Данная группа методов является интегративной. Она не заменяет традиционные подходы, но многократно усиливает их эффективность за счет обработки огромных массивов информации, позволяя перейти от выборочных проверок к сплошному анализу. Представленные в таблице 2.5 цифровые методы контроля могут быть разделены на две основные технологические платформы, каждая из которых реализует свои организационные принципы.

Технологическая платформа больших данных (Big Data) и искусственного интеллекта (ИИ) позволяет обрабатывать значительные объемы информации и выявлять неочевидные закономерности. В рамках этой платформы используется *кластерный анализ*, который представляет собой автоматическую группировку больших массивов данных с целью выявления аномалий и скрытых зависимостей. Например, с его помощью можно найти поставщиков, работающих на нетипичных условиях, что может свидетельствовать о наличии рисков. Данный метод реализует принцип сплошного анализа, охватывая 100 % исследуемых данных. Другим важным инструментом выступает *графовый анализ*, позволяющий визуализировать и анализировать связи между объектами, такими как юридические лица и счета. Благодаря этому методу можно выявить цепочки транзитных движений средств и определить скрытых бенефициаров, что особенно важно при проверке сложных финансовых схем. Графовый анализ реализует принцип анализа связей.

Технологическая платформа роботизированной автоматизации процессов (RPA) ориентирована на выполнение повторяющихся алгоритмических операций. В ее основе лежат *программные роботы* – программы, имитирующие действия человека. Они позволяют осуществлять автоматическую сверку больших массивов данных, например, счетов-фактур с накладными, а также проводить проверку типовых документов по заданным правилам. Использование программных роботов обеспечивает реализацию принципа непрерывного мониторинга, позволяя осуществлять контроль в режиме реального времени без участия человека.

Краткие выводы

Вся совокупность методов ревизии классифицируется на пять взаимосвязанных групп: документальные, фактические, аналитические, организационные и цифровые. Каждая группа решает свои специфические задачи, но ни одна из них не существует изолированно.

Документальные методы выявляют признаки нарушений в учетных данных, а фактические (инвентаризация, обмеры, анализ) подтверждают или опровергают наличие этих нарушений в реальности. Эти две группы взаимно дополняют и проверяют друг друга.

Аналитические методы (сравнение, тренды, коэффициенты) не являются самоцелью – их главная задача в ревизии заключается в выявлении аномалий и указании направлений для углубленной проверки.

Организационные методы (планирование, документирование) обеспечивают законность, логику и порядок проведения ревизии, превращая мнение ревизора в юридически значимый документ.

Цифровые методы пронизывают все группы, многократно усиливая их эффективность. Они позволяют перейти от выборочных проверок к сплошному анализу всех операций и непрерывному мониторингу, сводя к минимуму человеческий фактор.

Только системное, комплексное применение всех пяти групп методов обеспечивает достоверность, полноту и обоснованность выводов ревизии, позволяя достичь ее главных целей: установления законности, достоверности учета, обеспечения сохранности имущества и выявления скрытых резервов.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Что понимается под методом контроля? Охарактеризуйте пять групп методов контрольно-ревизионной работы.

2. Какие методы относятся к методам документального контроля? Раскройте содержание формально-правовой проверки.

3. Охарактеризуйте методы проверки по существу: встречную проверку, взаимный контроль, восстановление количественно-суммового учета, хронологическую проверку.

4. В чем сущность логического анализа документов?

5. Какие методы относятся к методам фактического контроля? Охарактеризуйте инвентаризацию, осмотр, контрольный обмер, лабораторный анализ, контрольный запуск сырья.

6. Какие методы экономического анализа применяются в ревизии?

7. В чем сущность организационных методов контроля? Охарактеризуйте планирование, организационное обеспечение, информационное взаимодействие, коммуникационные приемы, документирование, контроль исполнения.

8. Какие цифровые методы контроля (IT-аудит) применяются в современной практике? Охарактеризуйте кластерный анализ, графовый анализ, программных роботов (RPA).

9. Какова взаимосвязь различных групп методов контроля?

Задание 1. Сравнительная таблица методов контроля. Составьте таблицу, в которой для каждой из пяти групп методов контроля приведите:

- цель применения;
- конкретные приемы;
- примеры использования.

Задание 2. Анализ ситуации. Для каждой из приведенных ситуаций определите, какой метод (или комбинация методов) контроля должен быть применен:

- проверка достоверности данных о фактическом наличии товаров на складе;
- выявление приписок объемов выполненных строительных работ;
- анализ причин резкого роста дебиторской задолженности;
- проверка подлинности подписей в договорах.

Задание 3. Применение цифровых методов. На основе открытых источников (статьи, сайты контрольных органов) найдите примеры применения цифровых методов контроля (Big Data, ИИ, RPA) в российской практике.

Задание 4. Комплексное применение методов. Разработайте алгоритм проверки кассовых операций, указав, какие методы документального, фактического, аналитического и организационного контроля будут использованы на каждом этапе.

2.3. Инвентаризация и документальная проверка как основные инструменты ревизии

2.3.1. Сущность, цель, задачи и нормативная база инвентаризации

В основе любой результативной ревизии лежат два ключевых процесса: проверка того, что есть на самом деле, и проверка того, как это отражено на бумаге. Первую задачу решает инвентаризация, вторую – документальная проверка. Это два взаимосвязанных инструмента, обеспечивающих полноту и объективность контрольных выводов. Умение грамотно их проводить и интерпретировать результаты является базовым навыком ревизора.

Инвентаризация – это обязательная процедура установления и документального подтверждения фактического наличия, состояния и оценки имущества и финансовых обязательств организации на определенную дату и сопоставления полученных данных с данными бухгалтерского учета. Иначе говоря, это способ фактической проверки имущества и обязательств.

Основная цель данной процедуры – выявление расхождений между учетными (книжными) и фактическими данными.

Задачи инвентаризации:

- проверка сохранности имущества (денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств);
- выявление неучтенного имущества или имущества, подлежащего списанию;
- контроль полноты и достоверности данных бухгалтерского учета;
- подтверждение реальности статей баланса (активов и обязательств).

Основными нормативными документами, регламентирующими порядок проведения инвентаризации в Российской Федерации, являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ – устанавливает обязанность проведения инвентаризации и общие требования к ней (ст. 11);
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ № 49 – детально регламентируют порядок проведения инвентаризации, оформления результатов и регулирования выявленных разниц;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (Приказ Минфина № 34н) – определяет случаи обязательного проведения инвентаризации;
- Учетная политика организации – устанавливает порядок, сроки и количество плановых инвентаризаций в конкретной организации.

Знание этих документов является обязательным условием грамотного проведения инвентаризации и придания ее результатам юридической силы.

2.3.2. Объекты, случаи и периодичность проведения инвентаризации

Инвентаризации подлежит практически все имущество организации и ее обязательства:

- основные средства (здания, станки);
- нематериальные активы (программы, патенты);
- материально-производственные запасы (сырье, товары, готовая продукция);

- денежные средства (в кассе, на счетах);
 - финансовые результаты и резервы;
 - различные виды задолженности (дебиторская, кредиторская).
- Закон требует проводить инвентаризацию в обязательном порядке:
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
 - при смене материально ответственных лиц (МОЛ);
 - при выявлении фактов хищения или порчи имущества;
 - в случае чрезвычайных ситуаций (пожар, наводнение);
 - при реорганизации или ликвидации организации;
 - при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже.

В реальной бизнес-практике инвентаризацию проводят и чаще: раз в 1–3 месяца для поддержания точности учета, при найме или увольнении сотрудников, или как «скользящую» инвентаризацию (проверка только дорогих категорий). Специалисты рекомендуют проводить ее не реже раза в месяц, чтобы расхождения не накапливались до критических размеров.

2.3.3. Правила и принципы проведения

Для обеспечения достоверности необходимо строго соблюдать следующие принципы.

Обязательность комиссионного проведения. Любая инвентаризация осуществляется только на комиссионных началах. Состав комиссии утверждается руководителем. В нее включаются:

- представители администрации;
- работники бухгалтерии;
- специалисты (инженеры, технологи) – при необходимости.

Могут также включаться представители внутреннего аудита или независимые эксперты. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии во время проведения служит основанием для признания результатов недействительными.

Участие материально ответственных лиц (МОЛ). Проверка проводится в обязательном присутствии МОЛ (кладовщиков, кассиров). МОЛ – это сотрудник, с которым заключен договор о полной материальной ответственности.

Условия заключения договора с МОЛ:

- сотруднику есть 18 лет;
- его работа связана с обслуживанием или хранением материальных ценностей;
- полная материальная ответственность наступает в случаях, прямо прописанных в договоре, а также при умышленном ущербе, в состоянии опьянения или если ущерб стал результатом преступления.

До начала проверки МОЛ дают расписку о том, что все документы сданы в бухгалтерию, а ценности оприходованы или списаны. Это предотвращает возможность подлога документов «задним числом».

Принцип внезапности. Для материально ответственных лиц проверка должна быть неожиданной. Это не позволяет им скрыть следы недостач, подменить документы, переместить ценности или принять иные меры к сокрытию

нарушений. Внезапность является важнейшим условием обеспечения объективности результатов.

Принцип наличного предъявления. Ревизоры проверяют только те ценности, которые фактически присутствуют и могут быть предъявлены. Не допускается учитывать ценности, отсутствующие в момент проверки, даже если имеются документы об их принадлежности организации или обещания, что они «сейчас привезут» или «находятся в другом месте».

Полнота охвата. Подвергаемые контролю объекты подлежат полному осмотру, взвешиванию, обмеру или пересчету в соответствии с установленной номенклатурой и по всем местам хранения. Независимо от того, является ли инвентаризация сплошной или выборочной, проверка должна охватывать все объекты выбранной совокупности полностью, без пропусков.

2.3.4. Виды инвентаризации

Эффективность инвентаризации как метода фактического контроля во многом зависит от правильного выбора ее вида, который определяется целями проведения, объектами проверки и конкретными обстоятельствами. В связи с этим важное практическое значение имеет классификация инвентаризаций, позволяющая систематизировать их по различным критериям и определить наиболее подходящую форму контрольного мероприятия в каждой конкретной ситуации. В таблице 2.6. представлена классификация инвентаризаций по основным признакам.

Таблица 2.6. Виды инвентаризаций и их характеристика

Критерий	Виды	Характеристика
По плановости	Плановая	Проводится по утвержденному графику
	Внеплановая	Проводится внезапно (смена МОЛ, хищения, ЧП)
По объему охвата	Сплошная	Охватывает все виды имущества и обязательств
	Выборочная	Проводится по отдельным видам средств или местам хранения
По содержанию	Ресурсов (имущества)	Проверка наличия и состояния активов
	Процессов	Проверка НЗП, расчетов, резервов
По способу	Натуральная	Физический пересчет имущества
	Документальная	Проверка по документальным данным

По отношению к плану проведения инвентаризации подразделяются на плановые и внеплановые. Плановая инвентаризация проводится в соответствии с графиком, утвержденным в учетной политике организации, и носит систематический характер, позволяя регулярно контролировать сохранность имущества. Внеплановая инвентаризация, напротив, осуществляется внезапно и не приурочена к заранее установленным срокам. Основаниями для ее проведения могут служить смена материально ответственных лиц, выявление фактов хищений или злоупотреблений, наступление стихийных бедствий, требование

правоохранительных органов, а также реорганизация или ликвидация организации. Внезапный характер такой инвентаризации позволяет зафиксировать реальное положение дел на момент проверки, исключая возможность подготовки к ней со стороны проверяемых лиц.

По объему охвата объектов выделяют сплошную и выборочную инвентаризации. Сплошная инвентаризация охватывает все без исключения виды имущества и обязательства организации, что позволяет получить полную картину состояния активов и расчетов. Такая форма инвентаризации обычно проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Выборочная инвентаризация, в свою очередь, проводится по отдельным видам средств, например, только по горюче-смазочным материалам или только по основным средствам в конкретном цехе, либо по отдельным местам хранения. Ее применение оправдано в тех случаях, когда необходимо оперативно проверить определенный участок работы или когда сплошная инвентаризация является трудоемкой и экономически нецелесообразной.

По содержанию инвентаризации подразделяются на инвентаризацию ресурсов (имущества) и инвентаризацию процессов. Инвентаризация ресурсов направлена на проверку наличия и состояния основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и ценных бумаг. Это наиболее распространенный вид инвентаризаций, целью которого является подтверждение фактического наличия активов и их соответствия данным бухгалтерского учета. Инвентаризация процессов, напротив, имеет дело с объектами, не имеющими материально-вещественной формы, и включает проверку незавершенного производства, объемов выполненных работ, расчетов с дебиторами и кредиторами, а также резервов предстоящих расходов. Данный вид инвентаризации позволяет оценить достоверность учетных данных по тем объектам, которые невозможно пересчитать физически.

По способу проведения инвентаризации могут быть натуральными и документальными. Натуральная инвентаризация предполагает непосредственный физический пересчет имущества: взвешивание, обмер, подсчет единиц товара или основных средств. Этот способ дает наиболее достоверные результаты, поскольку основан на непосредственном наблюдении за объектами проверки. Документальная инвентаризация проводится по документальным данным без физического доступа к объектам и применяется в тех случаях, когда проверяются активы, не имеющие материальной формы (дебиторская задолженность, расчеты с бюджетом), либо когда доступ к имуществу затруднен или невозможен. В данном случае контроль осуществляется путем анализа и сопоставления учетных и расчетных показателей.

2.3.5. Этапы проведения инвентаризации

Инвентаризация представляет собой сложный многоступенчатый процесс, требующий четкой организации и последовательного выполнения установленных процедур. Для обеспечения полноты и достоверности контрольных мероприятий весь процесс инвентаризации целесообразно разделить на четыре последовательных этапа, каждый из которых имеет свои задачи, особенности

проведения и документальное оформление. Представленная ниже таблица 2.7. систематизирует эти этапы, их содержание и соответствующие унифицированные формы документов.

Таблица 2.7. Этапы инвентаризации и их документальное оформление

Этап	Действия	Документ (форма)
Подготовка к инвентаризации и сбор комиссии	Директор издает приказ и создает комиссию, в нее включает материально ответственное лицо и бухгалтера	ИНВ-22. Приказ о проведении инвентаризации
Проведение инвентаризации и фиксирование ее результатов	Распечатывается инвентаризационная опись, члены комиссии пересчитывают остатки товаров. Данные заносят в графу «Фактическое наличие». По завершении документа его подписывают все члены комиссии	ИНВ-3 – Инвентаризационная опись ТМЦ
Сверка фактического результата с данными учета	Формируется сличительная ведомость. Заполняются акты и другие документы, которые поясняют расхождения между фактическими данными и учетными	ИНВ-19 – сличительная ведомость результатов инвентаризации ТМЦ ИНВ-6 – акт инвентаризации ТМЦ, находящихся в пути ИНВ-5 – инвентаризационная опись ТМЦ, принятых на ответственное хранение ТОРГ-16 – акт о списании товаров
Подведение итогов инвентаризации, отражение их в учете	Принимается решение о взыскании ущерба с виновных. Руководитель издает приказ об утверждении результатов инвентаризации – на его основании вносятся записи в бухучет	Приказ (распоряжение) об утверждении результатов инвентаризации ИНВ-26 – ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией

Представленные в таблице этапы инвентаризации образуют логическую последовательность действий, начиная с организационной подготовки и заканчивая принятием управленческих решений по выявленным расхождениям. Рассмотрим каждый из этих этапов более подробно, акцентируя внимание на ключевых процедурах и требованиях к их оформлению.

Первый этап – организационный, или подготовительный

Инвентаризация начинается с издания распорядительного документа – приказа руководителя по унифицированной форме ИНВ-22. В этом приказе определяются состав инвентаризационной комиссии с указанием должностей и фамилий председателя и членов, основание для проведения инвентаризации,

сроки ее проведения (дата начала и окончания), виды имущества и обязательств, подлежащих проверке, а также дата представления материалов в бухгалтерию. До начала проверки фактического наличия имущества комиссия обязана получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, взять у материально ответственных лиц расписки, опечатать места хранения ценностей, если проверка проводится не сразу, проверить исправность весоизмерительных приборов и обеспечить наличие бланков инвентаризационных описей.

Второй этап – этап фактического проведения инвентаризации

Перед началом пересчета материально ответственное лицо в присутствии комиссии записывает в учетные регистры все не проведенные на момент инвентаризации приходные и расходные первичные документы, выводит остаток и составляет отчет. К началу инвентаризации все ценности должны быть рассортированы и уложены по наименованиям, сортам и размерам, а к ним прикреплены ярлыки с характеристиками. Если ценности хранятся в разных помещениях, все непроверяемые помещения опечатываются; ключи находятся у материально ответственного лица, а пломбировка или печать – у председателя комиссии. В период инвентаризации прием и отпуск материальных ценностей, как правило, прекращается. В исключительных случаях, например, при необходимости обеспечения непрерывной работы, отпуск может производиться с разрешения руководителя в присутствии членов комиссии с занесением данных в отдельную ведомость. Поступившие во время инвентаризации ценности хранятся отдельно и в опись не включаются – на них составляется отдельная опись.

Третий этап – этап документального оформления результатов.

Результаты инвентаризации оформляются первичными учетными документами, формы которых утверждены Постановлением Госкомстата России. К основным из них относятся инвентаризационная опись основных средств (форма ИНВ-1), инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма ИНВ-3), акт инвентаризации наличных денежных средств (форма ИНВ-15) и акт инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами (форма ИНВ-17). Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток. На каждой странице указывается прописью количество порядковых номеров и общий итог количества в натуральных показателях, а незаполненные строки прочеркиваются. Исправление ошибок производится во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над ними правильных; при этом все исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами комиссии и материально ответственными лицами. По завершении описи ее подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а материально ответственное лицо делает запись о том, что все ценности проверены в его присутствии и приняты им на ответственное хранение, а также подтверждает отсутствие претензий к комиссии.

Четвертый этап – заключительный, включающий анализ и регулирование выявленных расхождений

На данном этапе составляются сличительные ведомости (формы ИНВ-18, ИНВ-19), в которых отражаются расхождения между фактическим наличием

имущества и данными бухгалтерского учета, обобщаются предложения комиссии в ведомости учета результатов (форма ИНВ-26), после чего руководитель утверждает итоги инвентаризации отдельным приказом или распоряжением. На основании утвержденных результатов в течение десяти дней вносятся соответствующие записи в бухгалтерский учет. Важно отметить, что материалы инвентаризации хранятся в организации не менее пяти лет, а отсутствие документов о проведении инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности может служить основанием для отказа в выдаче положительного аудиторского заключения.

2.3.6. Методы фактической проверки в ходе инвентаризации

В ходе инвентаризации применяются различные методы фактического контроля, выбор которых зависит от характера проверяемых объектов. Традиционные методы, такие как визуальный осмотр, пересчет, взвешивание и обмер, остаются базовыми инструментами инвентаризационной работы, позволяя установить фактическое наличие и состояние имущества. Наряду с ними в современных условиях все более широкое распространение получают автоматизированные методы, основанные на использовании цифровых технологий. Они позволяют существенно повысить скорость, точность и достоверность контрольных мероприятий, особенно при работе с большими объемами товарно-материальных ценностей или на крупных складских комплексах.

Методы фактического контроля, применяемые в ходе инвентаризации, могут быть разделены на две основные группы: традиционные, основанные на непосредственном физическом контакте с объектами, и автоматизированные, использующие современные технологические средства. Рассмотрим каждый из них.

Традиционные методы включают несколько основных приемов. *Визуальный осмотр* применяется для установления наличия объектов, оценки их технического состояния и степени износа в тех случаях, когда количественное выражение не требуется или затруднено. *Пересчет, или прямой счет*, используется для объектов, измеряемых поштучно: основных средств, инструментов, готовой продукции, а также денежных средств в кассе. *Взвешивание* применяется для сыпучих и жидких товаров, таких как мука, крупы, масло или лакокрасочные материалы, когда необходимо точно определить массу продукции. *Обмер, или измерение*, используется для объектов, измеряемых линейных или объемных единицах: строительных материалов, включая трубы и доски, объемов выполненных строительно-монтажных работ, а также топлива, хранящегося в резервуарах.

Автоматизированные методы позволяют оптимизировать процесс инвентаризации за счет внедрения цифровых технологий. *Сканирование штрих-кодов* обеспечивает быструю идентификацию товаров и автоматическое формирование инвентаризационных описей, минимизируя ошибки, связанные с человеческим фактором. *Использование RFID-меток* (радиочастотная идентификация) позволяет считывать информацию о большом количестве

объектов одновременно без прямого контакта, что значительно ускоряет процесс проверки на крупных складских комплексах. На складах с высотными стеллажами все чаще применяются *дроны для инвентаризации*, которые позволяют проводить проверку труднодоступных зон без использования подъемного оборудования. Для точных обмеров строительных объектов и объемов выполненных работ используются *лазерные дальномеры и тахеометры*, обеспечивающие высокую точность измерений. Завершающим элементом автоматизации выступает *специализированное программное обеспечение*, которое позволяет автоматически сравнивать данные, полученные в ходе инвентаризации, с учетными данными бухгалтерской системы, выявлять расхождения и формировать сличительные ведомости.

2.3.7. Регулирование инвентаризационных разниц

После сопоставления фактических данных с учетными выявляются расхождения, которые требуют соответствующего регулирования.

Излишки и недостачи. Излишки имущества приходятся и зачисляются на финансовые результаты организации (дебет счетов учета имущества, кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»). Недостача имущества подлежит взысканию с виновных лиц. При отсутствии виновных лиц или отказе суда во взыскании убытки списываются на финансовые результаты. До установления конкретных виновников недостача учитывается на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Пересортица – это взаимный зачет излишков и недостач, возникших в результате того, что товары одного наименования, но разных сортов были ошибочно учтены. Пересортица допускается только при одновременном соблюдении следующих условий:

- ценности одного и того же наименования;
- за один и тот же проверяемый период;
- у одного и того же материально ответственного лица.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные письменные объяснения.

Естественная убыль – это потери, обусловленные физико-химическими свойствами товаров: усушка, утруска, распыл, утечка, раскрошка и т. п. Размер естественной убыли зависит от свойств материалов, условий и сроков хранения, вида транспортировки.

Списание в пределах норм естественной убыли производится только при выявлении фактической недостачи. Применение норм возможно только при их утверждении в установленном порядке (Правительством РФ или уполномоченными министерствами). Применение самостоятельно разработанных норм не допускается.

2.3.8. Методы документальной проверки

Если инвентаризация проверяет факт существования актива в конкретный момент времени, то документальная проверка направлена на оценку возникновения и движения этого актива, а также на установление законности

совершенных операций. Объектами документальной проверки выступает вся система первичных и сводных документов организации: договоры, накладные, счета-фактуры, акты, кассовые документы, банковские выписки, учетные регистры и бухгалтерская отчетность. Целями такой проверки являются установление достоверности и законности отраженных операций, проверка правильности оформления документов, контроль финансовой дисциплины и выявление возможных фиктивных сделок.

Основные методы документальной проверки охватывают различные аспекты исследования документов. *Формальная проверка* направлена на установление наличия всех обязательных реквизитов, подлинности подписей и отсутствия неоговоренных исправлений. *Арифметическая проверка* позволяет убедиться в правильности подсчетов и таксировки. *Нормативная проверка* заключается в сопоставлении содержания операций с требованиями законодательства. *Встречная проверка, или кросс-проверка*, предполагает сопоставление данных, содержащихся в документах у разных контрагентов, что позволяет выявить расхождения и возможные нарушения. *Взаимоконтроль документов* основан на проверке логической связи между документами, оформляющими одну сделку. *Хронологический анализ, или сканирование*, представляет собой прослеживание операции от первичного документа до включения ее в бухгалтерскую отчетность.

Вместе с тем документальная проверка имеет свои ограничения, поскольку исследует лишь отражение действительности в документах, а не саму действительность. Это создает определенные уязвимости. К их числу относятся *фальсификации и подлоги*, когда создаются формально безупречные, но фиктивные документы; *умышленные искажения*, выражающиеся в неправильном отражении сумм или корреспонденции счетов; *неоформленные операции*, представляющие собой реальные действия, не подтвержденные документально; а также «*схемы*» с реальными документами, когда подлинные документы используются для прикрытия незаконных операций, например, завышения объемов выполненных работ. Именно эти ограничения делают документальную проверку недостаточной в отрыве от фактического контроля, подчеркивая необходимость их комплексного применения.

Краткие выводы

Инвентаризация и документальная проверка представляют собой не альтернативные, а взаимозависимые и взаимодополняющие инструменты в арсенале ревизора. Инвентаризация является важнейшим инструментом контроля за сохранностью имущества собственника. Она не только выявляет факты недостатков, хищений или ошибок в учете, но и дисциплинирует материально ответственных лиц, способствует наведению порядка на складах и в учете.

Инвентаризация дает «снимок» реальности на конкретную дату и отвечает на вопросы: что есть, сколько, в каком состоянии? Документальная проверка, в свою очередь, позволяет восстановить «фильм» событий, который к этой реальности привел. Она отвечает на вопросы: как это появилось? куда исчезло? на каких основаниях?

Только их грамотное совмещение позволяет:

- преодолеть проблему «бумажного» фасада, за которым могут скрываться реальные нарушения;
- выйти на уровень реальных хозяйственных процессов, а не только их документального отражения;
- выявить не только случайные ошибки, но и целенаправленные злоупотребления, мошеннические схемы;
- создать неопровержимую доказательную базу для принятия управленческих решений и привлечения виновных к ответственности.

Владение этими методами на практике, понимание их возможностей и ограничений, умение соединять получаемые данные в единую систему являются ключевым критерием профессионализма специалиста в области контроля и ревизии.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Раскройте сущность инвентаризации как инструмента ревизии. Каковы ее цель и задачи?
2. Какие нормативные документы регламентируют проведение инвентаризации в Российской Федерации?
3. Какие объекты подлежат инвентаризации? В каких случаях инвентаризация проводится в обязательном порядке?
4. Каковы правила и принципы проведения инвентаризации?
5. Что такое принцип внезапности и наличного предъявления?
6. Каковы виды инвентаризации по плановости, объему охвата, содержанию и способу?
7. Охарактеризуйте этапы проведения инвентаризации.
8. Какие методы фактической проверки применяются в ходе инвентаризации?
9. Как регулируются инвентаризационные разницы (излишки, недостачи, пересортица)?
10. Что такое естественная убыль? Каков порядок ее списания?
11. Каковы объекты, цели и методы документальной проверки?
12. Каковы ограничения документальных проверок? Почему они должны сочетаться с фактическим контролем?

Задание 1. Подготовка к инвентаризации. Разработайте проект приказа о проведении инвентаризации (форма ИНВ-22) для условной организации.

Задание 2. Заполнение документов. Заполните фрагмент инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей (форма ИНВ-3) по условным данным.

Задание 3. Регулирование разниц. На основе условных данных инвентаризации произведите расчет результатов и определите порядок регулирования выявленных разниц (излишки, недостача, пересортица, естественная убыль).

Задание 4. Сравнительный анализ. Подготовьте таблицу, сравнивающую традиционные и автоматизированные методы инвентаризации по критериям: точность, скорость, трудозатраты, применимость.

2.4. Выявление, фиксация и анализ нарушений в ходе ревизии

2.4.1. Категории нарушений и отклонений

Обнаружение нарушения – только начало работы ревизора. Его ключевая задача: зафиксировать факт с соблюдением правовых норм, проанализировать глубинные причины и предложить меры по их устранению. Именно на этапе анализа и выработки решений ревизия трансформируется из карательного инструмента в инструмент управления и совершенствования бизнес-процессов. В таком случае ревизор выступает не в роли «надзирателя», а в качестве консультанта руководства.

Правильная классификация нарушения является первым шагом к его объективной оценке. Она позволяет определить серьезность нарушения, круг нарушенных норм и возможные последствия. Все нарушения, выявляемые в ходе ревизии, делятся на три основные категории: незаконные операции и хищения, несоответствие нормам внутренней документации, нарушения договорных обязательств.

Незаконные операции и хищения

Среди всего многообразия нарушений, выявляемых в ходе ревизий, наиболее серьезную группу представляют незаконные операции и хищения. Это действия, которые не просто нарушают установленный порядок, а прямо противоречат законодательству и направлены на незаконное изъятие активов. Именно эта категория нарушений влечет за собой не только материальную и дисциплинарную, но и уголовную ответственность.

Хищения – присвоение или растрата материальных ценностей и денежных средств. Редко когда хищение совершается открыто. Чаще всего оно маскируется под вполне законные, на первый взгляд, операции с помощью подлога документов. Классические примеры: составление фиктивных накладных на списание товарно-материальных ценностей, которых не существовало; завышение объемов фактически выполненных работ в актах приемки; включение в ведомости несуществующих услуг, якобы оказанных сторонними организациями.

Финансовые махинации – более сложные и многоходовые схемы. Они могут включать отмыwanie доходов, полученных преступным путем, незаконное получение кредитов по подложным документам, сговор при закупках для завышения цен, использование фирм-однодневок для обналичивания денежных средств.

Налоговые нарушения с признаками умысла – сознательные действия, направленные на уменьшение налоговых обязательств: умышленное занижение налоговой базы, использование фиктивных контрагентов для незаконного возмещения НДС, прямая подделка счетов-фактур.

Коррупционные действия – получение или дача взятки, коммерческий подкуп, злоупотребление полномочиями, конфликт интересов.

Несоответствие нормам внутренней документации

Значительная часть проблем кроется в несоблюдении внутренних регламентов, приказов, политик и инструкций самой организации. Такие действия могут казаться менее опасными, однако именно они подрывают систему внутреннего контроля изнутри, создают благоприятную почву для злоупотреблений и в конечном итоге ведут к снижению эффективности деятельности.

Примеры такого рода нарушений:

- превышение установленного лимита остатка кассы;
- подписание договоров лицом, не имеющим на то соответствующих полномочий;
- формальное проведение или игнорирование процедур конкурсного отбора в закупочной деятельности;
- отступление от технологических карт и норм расхода материалов;
- систематическое нарушение сроков сдачи авансовых отчетов.

Нарушения договорных обязательств

Эта категория нарушений связана с неисполнением или ненадлежащим исполнением условий заключенных контрактов. В отличие от внутренних нарушений, здесь речь идет о взаимоотношениях с внешним миром – с контрагентами, и последствия таких нарушений выходят далеко за пределы организации, становясь предметом судебных разбирательств и репутационных потерь.

Со стороны проверяемой организации это может выражаться в:

- несвоевременной оплате поставленных товаров или услуг;
- поставке продукции ненадлежащего качества или некомплектных изделий;
- срыве сроков выполнения работ;
- нарушении условий хранения или транспортировки.

Со стороны контрагентов – в невыполнении работ в срок, поставке бракованных товаров, исчезновении после получения предоплаты. Отсутствие претензионной работы к таким контрагентам является тревожным сигналом, который может указывать на сговор сотрудников заказчика с поставщиком, на халатность или на низкую квалификацию сотрудников.

2.4.2. Причины возникновения нарушений

Понимание причин является ключом к разработке эффективных профилактических мер. Причины редко бывают одиночными – чаще нарушение возникает из-за сочетания факторов, которые можно систематизировать в три основные группы: человеческий фактор, системные управленческие причины, технологические и информационные причины.

Человеческий фактор

Люди являются самым непредсказуемым элементом любой системы. Человеческий фактор проявляется в трех формах, представленных в таблице 2.8:

Таблица 2.8. Классификация причин нарушений по характеру возникновения

Форма	Характеристика	Примеры
Недостаточная квалификация	Сотрудник не знает требований закона или внутренних инструкций	Отсутствие обучения, инструктажа, доступа к регламентам
Небрежность и невнимательность	Ошибки без злого умысла	Описки, потеря документов, пропуск сроков из-за усталости или перегрузок
Умысел	Сознательные действия	Корыстная заинтересованность, сговор с контрагентами, давление руководства

При недостаточной квалификации и небрежности вина лежит не только на сотруднике, но и на системе управления персоналом. Умысел представляет собой наиболее опасную форму, требующую правовых мер воздействия.

Системные управленческие причины

Зачастую нарушения происходят не потому, что люди действуют недобросовестно, а потому что сама система управления позволяет им ошибаться или даже невольно провоцирует на неправомерные действия. Несовершенство системы становится первопричиной многих проблем.

К системным причинам относятся:

- *неразвитая система внутреннего контроля* – контрольные процедуры существуют лишь на бумаге, но в реальной жизни не работают;
- *неэффективная организационная структура* – на одного человека возложена чрезмерная зона ответственности, или он совмещает функции, которые должны быть разделены;
- *отсутствие четких регламентов* – сотрудники не понимают, как правильно выполнять ту или иную операцию, что приводит к хаосу и размыванию ответственности.

Технологические и информационные причины

Даже самая совершенная система управления может дать сбой, если она опирается на устаревшие технологии и несовершенные инструменты.

К технологическим причинам относятся:

- *устаревшие бизнес-процессы* – требуют большого объема ручного труда, многократного ввода одних и тех же данных, что повышает риск ошибок;
- *несовершенные учетные системы* – отсутствие контрольных механизмов, которые не позволили бы провести некорректную проводку, слабая защита данных, возможность незаметно исправить записи;
- *неэффективный документооборот* – потеря документов, зависание на согласовании, практика подписания документов задним числом.

Нарушения редко возникают по одной причине. Типична ситуация, когда неопытный сотрудник (человеческий фактор) в условиях отсутствия контроля в программе (технологическая причина) совершает ошибку, которую никто не замечает из-за слабой системы контроля (управленческая причина). Борьба должна вестись одновременно со всеми тремя группами причин.

2.4.3. Способы фиксации нарушений

Любой вывод ревизора должен быть подкреплён неопровержимыми доказательствами. Качество фиксации определяет силу доказательной базы и возможность применения санкций. Недостаточно просто знать о нарушении – нужно предъявить его так, чтобы ни у кого не возникло сомнений.

Документальная фиксация – основной способ оформления результатов ревизии. Все документы должны быть подписаны членами комиссии и участниками процессов. Таблица 2.9 систематизирует основные формы документов, используемых для фиксации нарушений в ходе контрольно-ревизионных мероприятий. Каждая форма имеет свое назначение и предъявляемые к ней требования.

Таблица 2.9. Формы фиксации нарушений и их характеристика

Вид документа	Назначение	Ключевые требования
Акты (ревизии, инвентаризации, обследования)	Фиксируют факт нарушения, обстоятельства, ссылки на подтверждающие документы	Указывать: что, где, когда, кем выявлено; ссылки на противоречащие документы; предварительную оценку последствий
Протоколы	Оформляют процессуальные действия (опросы, осмотры, изъятие)	Дословная запись вопросов и ответов; подписи опрашиваемого и членов комиссии
Справки, расчеты, ведомости	Детализируют суммы и количественные расхождения	Ведомость пересчета наличности, расчет ущерба, таблица отклонений
Письменные объяснения	Содержат позицию должностных и материально ответственных лиц	Собственноручное написание, дата, подпись; могут содержать признание вины или изложение иной позиции

Вещественная фиксация

Представленные в данной таблице формы документов составляют основу письменной фиксации результатов ревизии, позволяя зафиксировать факты нарушений, расчетные данные и позиции проверяемых лиц. Однако документальная фиксация, несмотря на ее важность, не всегда является достаточной. Существуют обстоятельства, где акты и справки бессильны. Когда речь идет о материальном мире – о том, что можно увидеть, потрогать или запечатлеть, – на помощь приходят вещественные доказательства, которые дополняют документальную базу и придают ей наглядность и неопровержимость.

- *Фотографирование и видеосъемка* – позволяют зафиксировать состояние объектов (склада, цеха, офиса), образы поврежденного товара, отсутствие охраны на посту. Важно использовать технику, которая автоматически проставляет метки времени и исключает возможность редактирования файла.
- *Изъятие оригиналов документов* – должно проводиться со всей строгостью закона. На каждое изъятие составляется протокол с подробным перечнем изымаемых документов. На месте изъятых подлинников остается его заверенная копия с отметкой о том, когда и на каком основании оригинал был изъят.

- *Приобщение образцов продукции* – при выявлении несоответствия качества продукции документам отбираются образцы, которые становятся материальным свидетельством и могут быть направлены на экспертизу.

Требования к доказательствам

Чтобы собранные материалы обрели юридическую силу и могли быть использованы для привлечения виновных к ответственности, они должны соответствовать четырем требованиям, представленным в таблице 2.10.

Таблица 2.10. Критерии оценки доказательств в ревизионной деятельности

Требование	Суть	Нарушение
Допустимость	Законность получения	Тайное изъятие, взлом сейфа – доказательства ничтожны
Относимость	Связь с конкретным делом	Доказательства должны подтверждать или опровергать именно исследуемые факты
Достоверность	Проверяемость информации	Копии должны быть заверены; информация не должна вызывать сомнений
Достаточность	Совокупность для однозначного вывода	Отдельный факт может быть случайностью; нужна система доказательств

Доказательства, полученные с нарушением закона, не имеют юридической силы и не могут быть использованы в суде.

2.4.4. Механизм анализа отклонений и поиск коренных причин

Фиксация нарушения позволяет увидеть лишь симптом проблемы. Задача ревизора – поставить диагноз, выявив коренную причину. Только воздействуя на коренную причину, можно гарантировать, что нарушение не повторится.

Метод «5 почему»

Эффективным инструментом поиска коренных причин является метод «5 почему», разработанный основателем Toyota Сакити Тойода. Метод заключается в последовательном задавании вопроса «почему?» до тех пор, пока не будет выявлена системная причина. Обычно пяти вопросов достаточно, чтобы добраться до сути.

Алгоритм применения метода:

- четко сформулировать проблему (симптом);
- задать вопрос: «Почему это произошло?» и записать ответ;
- к каждому ответу снова задать вопрос «почему?»;
- продолжать до выявления системной причины, которую можно устранить.

Пример применения метода «5 почему» при анализе недостатчи материалов приведен в таблице 2.11.

Как видно из примера, коренная причина оказалась совсем не там, где начинался анализ. Если бы ревизор просто наказал менеджера, подписавшего акт, проблема бы повторилась. Устранив коренную причину (внедрив систему управления документацией), можно предотвратить целый класс подобных нарушений.

Таблица 2.11. Последовательный анализ причин нарушения

Уровень	Вопрос	Ответ
Проблема	Почему возникла нехватка?	Материалы списаны по накладной, но фактически не использовались
1 почему	Почему списаны без использования?	Менеджер согласовал списание без проверки подтверждающих документов
2 почему	Почему процедура допускает такое?	В регламенте не предусмотрена обязательная проверка техническим специалистом
3 почему	Почему отсутствует такое требование?	Регламент разработан 5 лет назад и не обновлялся, хотя процессы изменились
4 почему	Почему регламент не актуализируется?	Нет ответственного за своевременный пересмотр внутренних документов
5 почему	Почему не назначен ответственный?	В системе менеджмента качества отсутствует процедура регулярного аудита регламентов
Коренная причина	Отсутствие системы управления документацией и ответственности за актуальность регламентов	

Важно различать непосредственную причину (на поверхности) и коренную причину (глубинную, системную), представленные в таблице 2.12.

Таблица 2.12. Классификация причин нарушений по уровню глубины

Тип причины	Характеристика	Пример
Непосредственная	Лежит на поверхности, следствие	Сотрудник ошибся в расчетах
Коренная	Системная, глубинная	Программа не проверяет корректность ввода; отсутствует контроль; сотрудник перегружен

Устранением непосредственной причины, например, увольнением сотрудника, допустившего ошибку, проблема не решается в долгосрочной перспективе: новый сотрудник, оказавшись в аналогичных условиях, будет совершать те же ошибки. Напротив, устранение коренной причины, будь то внедрение программного контроля или нормализация рабочей нагрузки, позволяет сделать систему устойчивой к человеческим ошибкам. Однако на практике ревизоры нередко допускают ошибки при анализе причин выявленных нарушений, что снижает эффективность контрольных мероприятий. Наиболее распространенные из них представлены в таблице 2.13.

Таблица 2.13. Типичные ошибки при анализе причин нарушений

Ошибка	Проявление	Последствие
Остановка на первом ответе	Найдя первую причину, ревизор успокаивается и не копает дальше	Выявляется следствие, а не коренная причина
Поиск виноватых вместо причин	«Почему? Потому что Иванов плохой»	Не решается системная проблема, нарушение повторится с другим сотрудником
Субъективизм	Приписывание причин личным качествам без учета системных факторов	Необъективные выводы, неэффективные меры
Путаница причины и следствия	Нехватка—следствие, а причина – отсутствие контроля	Меры направляются не туда

Представленные в таблице ошибки объединяет одна общая черта: они подменяют системный анализ поверхностными выводами. Остановка на первом ответе приводит к тому, что ревизор выявляет лишь следствие, оставляя коренную причину неустраненной. Поиск виноватых вместо причин смещает фокус с устранения недостатков в процессах на наказание конкретных лиц, в результате чего нарушение неизбежно повторится с другим сотрудником. Субъективизм проявляется в приписывании причин личным качествам работников без учета системных факторов, что ведет к необъективным выводам и принятию неэффективных мер. Путаница причины и следствия, например, когда недостача квалифицируется как причина, а не как следствие отсутствия контроля, приводит к тому, что управленческие решения направляются не на устранение источника проблемы, а на борьбу с ее проявлениями. Избегание этих ошибок является необходимым условием качественного анализа результатов ревизии и разработки действенных мер по их устранению.

2.4.5. Разработка предложений по результатам ревизии

Самая тщательная ревизия теряет смысл, если ее итогом становится лишь констатация фактов. Истинная ценность контрольной работы раскрывается только тогда, когда по ее результатам рождаются конкретные, реалистичные и реализуемые предложения, направленные на устранение глубинных, коренных причин, которые привели к нарушениям.

Все меры, которые ревизор может рекомендовать по итогам проверки, делятся на две большие группы по их направленности.

Корректирующие меры призваны устранить последствия уже свершившегося нарушения. Это своего рода «скорая помощь»: взыскать с виновного сумму причиненного ущерба, исправить искаженные учетные записи, привести отчетность в соответствие с реальностью, расторгнуть договор с недобросовестным контрагентом. Корректирующие меры необходимы, чтобы восстановить справедливость и порядок здесь и сейчас.

Предупредительные (превентивные) меры имеют стратегическое значение. Их цель – создать иммунитет, изменить сами процессы так, чтобы у нарушений не осталось шансов на повторение. Если корректирующие меры отвечают на вопрос «как исправить ситуацию?», то предупредительные – на вопрос «как сделать, чтобы это никогда больше не случилось?».

В зависимости от сферы применения меры классифицируются по содержанию (таблица 2.14).

Таблица 2.14. Классификация мер по устранению выявленных нарушений

Вид мер	Содержание	Примеры
Организационные	Изменение структуры управления и документальной базы	Изменение устаревших регламентов, перераспределение обязанностей, усиление системы внутреннего контроля
Кадровые	Воздействие на персонал	Обучение и повышение квалификации, дисциплинарные взыскания, пересмотр системы мотивации

Технологические	Автоматизация и программные контроли	Внедрение программных проверок, которые не позволяют провести операцию без необходимых подтверждающих документов
Информационные	Совершенствование документооборота и отчетности	Усиление требований к первичным документам, внедрение обязательных форм

Все предложения должны найти свое воплощение в итоговом акте ревизии. Выводы должны быть не только убедительными, но и юридически корректными.

Пример удачного итогового вывода: «Выявленная недостача материальных ценностей возникла вследствие несовершенства процедуры списания и отсутствия контроля со стороны технических специалистов. В целях недопущения подобных нарушений в будущем рекомендуется в месячный срок разработать и утвердить новый регламент списания товарно-материальных ценностей, предусматривающий обязательное участие технического специалиста в комиссии по списанию, и внедрить в учетной системе двухуровневую процедуру электронного согласования актов на списание».

В данном выводе нет эмоций, нет обвинений и поиска виноватых. Ревизор констатирует факт («выявлена недостача»), указывает на объективную причину («несовершенство процедуры», «отсутствие контроля»), а затем предлагает конкретные, измеримые и реалистичные шаги по исправлению ситуации.

Краткие выводы

Главная цель ревизора – не наказать, а выявить коренные причины нарушений и предложить меры, которые предотвратят их повторение. Это превращает ревизию из карательного инструмента в инструмент развития.

Все нарушения делятся на три категории:

- *незаконные операции и хищения* – наиболее серьезные действия с уголовной ответственностью;
- *несоответствие внутренним нормам* – нарушение регламентов, подрывающее систему контроля;
- *нарушения договорных обязательств* – неисполнение условий контрактов, влекущее финансовые потери.

Причины нарушений всегда комплексны. Их источники кроются в человеческом факторе (незнание, невнимательность, умысел), системе управления (слабый контроль, нечеткие регламенты) и технологиях (устаревшие процессы, несовершенство программ). Бороться нужно со всеми тремя группами одновременно.

Юридическая безупречность фиксации является залогом силы доказательств. Чтобы доказательства не были оспорены, они должны быть допустимыми (получены законно), относимыми (иметь связь с делом), достоверными (проверяемыми) и достаточными в своей совокупности.

Анализ с помощью подхода под названием «5 почему» позволяет найти корень проблемы. Такой метод учит отличать симптом от системной причины:

устранив следствие (уволив сотрудника), мы не решаем проблему; изменив процесс, мы делаем систему устойчивой к ошибкам.

Предложения делятся на корректирующие (устраняют последствия, например, взыскание ущерба) и предупредительные (меняют процессы, исключая повторение). Меры могут быть организационными, кадровыми, технологическими или информационными.

Выводы в акте должны быть фактами, а не оценками. Недопустимо писать «похитил» или «совершил растрату». Следует указывать: «установлена недостача», «выявлено завышение стоимости». Правовую оценку действиям дает только суд.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. На какие категории делятся нарушения, выявляемые в ходе ревизии? Охарактеризуйте каждую категорию.

2. Каковы основные виды незаконных операций и хищений?

3. Что такое финансовые махинации? Приведите примеры.

4. Каковы последствия несоответствия деятельности нормам внутренней документации?

5. Каковы причины возникновения нарушений? Охарактеризуйте человеческий фактор, системные управленческие причины, технологические и информационные причины.

6. Какие способы фиксации нарушений используются в ревизии?

7. Какие требования предъявляются к доказательствам (допустимость, относимость, достоверность, достаточность)?

8. В чем суть метода «5 почему» для анализа причин нарушений?

9. Каковы типичные ошибки при анализе причин нарушений?

10. Чем отличаются корректирующие и предупредительные меры по результатам ревизии?

Задание 1. Классификация нарушений. Для каждой из приведенных ситуаций определите категорию нарушения (незаконные операции и хищения, несоответствие внутренним нормам, нарушения договорных обязательств):

- списание материалов по фиктивной накладной;
- превышение лимита остатка кассы;
- несвоевременная оплата поставщику;
- отсутствие подписи руководителя на договоре.

Задание 2. Анализ причин. Примените метод «5 почему» для анализа ситуации: «На складе выявлена недостача материалов». Определите коренную причину.

Задание 3. Оформление доказательств. Составьте фрагмент письменного объяснения материально ответственного лица по факту выявленной недостачи.

Задание 4. Разработка предложений. По итогам выявленного нарушения (по выбору) разработайте корректирующие и предупредительные меры.

2.5. Документальное оформление материалов ревизии и контроля

2.5.1. Систематизация и обобщение материалов ревизии

Документальное оформление результатов ревизии является завершающим и одним из наиболее ответственных этапов контрольно-ревизионной работы. От того, насколько грамотно, полно и объективно составлены итоговые документы, зависит юридическая сила выводов ревизоров, возможность привлечения виновных к ответственности, возмещение ущерба и предотвращение подобных нарушений в будущем. Качественно оформленные материалы ревизии создают основу для реализации всех последующих этапов контрольного цикла: принятия решений, возложения ответственности и контроля устранения нарушений.

По завершении ревизионных процедур все собранные материалы подлежат тщательной систематизации и обобщению. Хаотичный набор документов, справок и расчетов должен быть превращен в стройную систему доказательств. Этот этап включает группировку выявленных нарушений, оценку их существенности, формирование доказательной базы и определение адресатов для направления материалов.

Группировка выявленных нарушений по однородным признакам позволяет:

- увидеть картину в целом, а не набор разрозненных фактов;
- выявить системные проблемы;
- правильно построить структуру итогового акта.

Основания группировки нарушений:

- по объектам проверки (кассовые операции, расчеты с поставщиками, использование основных средств, состояние подотчетных сумм, дебиторская и кредиторская задолженность, расчеты по заработной плате, результаты инвентаризации и др.);
- по характеру нарушений (недостачи, нецелевое использование средств, нарушение законодательства, нарушение внутренних регламентов, хищения, финансовые махинации);
- по периодам возникновения (позволяет оценить динамику и давность нарушений);
- по материально ответственным лицам (для определения круга виновных).

Оценка существенности. Не все выявленные нарушения одинаково важны. Задача ревизора – выделить существенные нарушения, влияющие на достоверность отчетности, финансовый результат или сохранность имущества.

Критерии существенности:

- *количественный* – сумма ущерба или искажения (в абсолютном выражении или в процентах к показателю);
- *качественный* – характер нарушения (например, нарушение законодательства всегда существенно, даже при небольшой сумме);
- *системный характер* – если нарушение повторяется, оно существеннее разового;
- *наличие признаков уголовно наказуемого деяния* – требует обязательной фиксации и передачи материалов в правоохранительные органы.

Несущественные замечания группируются в справках или приложениях без детализации в основном акте.

Формирование доказательной базы. Каждый факт нарушения должен быть подтвержден совокупностью доказательств (таблица 2.15).

Все доказательства должны быть систематизированы, пронумерованы и описаны. К каждому факту нарушения прилагается комплект подтверждающих документов. При изъятии подлинных документов на их место помещается заверенная копия с указанием на обороте основания и даты изъятия, либо составляется опись изъятых документов.

Таблица 2.15. Доказательственная база ревизии

Вид доказательств	Примечания
Первичные документы	Подлинники или заверенные копии
Учетные регистры	Выписки, ведомости, журналы
Акты инвентаризации и контрольных обмеров	Промежуточные акты
Письменные объяснения	Должностных и материально ответственных лиц
Заключения экспертов	Если проводились экспертизы
Расчеты сумм ущерба, пеней, штрафов	С обоснованием методики расчета
Фото- и видеоматериалы	С привязкой к дате и времени

Направление материалов ревизии. В зависимости от результатов и компетенции органов, материалы ревизии направляются различным адресатам:

- *руководителю проверенной организации* – для принятия мер по устранению нарушений (основной адресат);
- *вышестоящей организации* – для контроля и принятия мер в отношении подведомственных структур;
- *органам Федерального казначейства* – по вопросам целевого использования средств федерального бюджета;
- *правоохранительным органам* (Следственный комитет, прокуратура, органы внутренних дел) – при выявлении признаков преступлений;
- *налоговым органам* – при выявлении налоговых правонарушений;
- *органам финансового надзора* – при выявлении нарушений бюджетного законодательства.

Контроль реализации материалов ревизии. Контрольно-ревизионный орган обеспечивает контроль над ходом реализации материалов ревизии и при необходимости принимает другие предусмотренные законодательством меры для устранения выявленных нарушений и возмещения причиненного ущерба.

Систематическое изучение и обобщение материалов ревизий позволяет:

- выявлять типичные нарушения и системные проблемы;
- вносить предложения о совершенствовании системы государственного финансового контроля;
- подготавливать предложения о дополнениях, изменениях, пересмотре действующих законодательных и нормативных правовых актов.

2.5.2. Акт ревизии: понятие, значение и требования к составлению

Результаты ревизии финансово-хозяйственной деятельности оформляются *актом ревизии* и необходимыми приложениями к нему. Акт ревизии – это официальный документ, обобщающий результаты контрольного мероприятия, имеющий юридическую силу и принимаемый в качестве источника доказательств. На его основе принимаются все последующие решения, он служит доказательством в суде, правоохранительных органах и вышестоящих инстанциях, по нему оценивается качество работы самих ревизоров.

Акт подписывается руководителем ревизионной группы, членами ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации. Подписи располагаются: слева – членов ревизионной группы, справа – руководителя и главного бухгалтера проверяемой организации.

Единая обязательная форма акта о результатах ревизии нормативными документами не установлена. В связи с отсутствием единой формы особенно важным становится соблюдение общих требований к содержанию и оформлению акта (таблица 2.16).

Таблица 2.16. Основные требования к оформлению акта ревизии

Требование	Содержание
Объективность и обоснованность	Факты должны быть результатом тщательной проверки, исключать ошибки и неточности. Каждый факт подтверждается ссылками на документы, расчеты или иные доказательства. Недопустимо включать непроверенные данные, предположения или слухи
Полнота и комплексность	В акте отражаются все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным нарушениям. Указываются использованные ревизором приемы, методы и средства исследования. Полнота не означает избыточность – акт должен содержать только существенную информацию
Четкость, лаконичность и доступность изложения	Акт пишется ясным деловым языком, исключающим двоякое толкование. Следует избегать сложных грамматических конструкций, излишне специальных терминов без пояснений, эмоционально окрашенных выражений
Системность изложения	Нарушения группируются в соответствии с их характером и объектами проверки. Структура акта должна быть логичной и последовательной
Своевременность составления	Акт составляется и подписывается в сроки, установленные программой ревизии. Затягивание оформления снижает эффективность контроля и может привести к утрате доказательственной базы
Юридическая корректность	В акте не дается правовая оценка действий должностных лиц (например, «похитил», «присвоил») – это компетенция суда. Ревизор фиксирует факты: «установлена недостача», «выявлено завышение стоимости»

2.5.3. Структура и содержание акта ревизии

Акт ревизии состоит из вводной (общей) и описательной (основной) частей. Наиболее приемлемая структура включает следующие разделы.

1. Общий раздел (вводная часть)

Вводная часть содержит следующую информацию:

- дата и место составления акта;

- основание проведения ревизии (№ и дата удостоверения, указание на плановый характер или ссылку на задание);
- должности, фамилии и инициалы членов ревизионной группы;
- наименование темы ревизии;
- проверяемый период и сроки проведения ревизии;
- сведения о ревизуемой организации:
 - полное наименование и реквизиты организации, ИНН, статистические коды;
 - ведомственная принадлежность и наименование вышестоящей организации;
 - сведения об учредителях;
 - основные цели и виды деятельности;
 - имеющиеся лицензии;
 - перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учреждениях, включая лицевые счета в ОФК;
 - сведения о предыдущих ревизиях и проверках, об устранении выявленных нарушений.

После вводной части перед описательной делается запись: «Ревизией установлено».

II. Раздел «Финансовые нарушения и замечания»

Этот раздел представляет основной информационный блок ревизии. Для последовательного изложения целесообразна детализация по однородным группам проверяемых объектов:

- движение кассовой наличности и денежных сумм на лицевых счетах;
- движение и состояние подотчетных сумм;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- состояние штатной дисциплины;
- заработная плата работников и социальные выплаты;
- результаты инвентаризации денежных средств, имущества и расчетов;
- выборочная проверка материальных ценностей;
- расходы на содержание и использование автотранспорта;
- ремонтно-строительные работы;
- бухгалтерский учет, отчетность и внутрихозяйственный контроль;
- выполнение решений по результатам предыдущей ревизии.

При изложении каждого факта нарушения необходимо указывать:

- существо нарушения со ссылкой на нарушенные нормативные акты;
- период, к которому относится нарушение;
- документальное подтверждение (ссылки на приложения);
- сумму ущерба;
- должностных лиц, ответственных за нарушение.

Заключительная часть акта содержит обобщенную информацию о результатах ревизии, нарушениях, сгруппированных по видам, с указанием общей суммы по каждому виду.

III. Раздел «Приложения к акту ревизии»

В приложениях сосредоточиваются материалы, являющиеся основанием для выводов и доказательствами нарушений:

- промежуточные акты (инвентаризации, контрольных обмеров, проверок отдельных вопросов);
- копии документов, подтверждающих факты нарушений;
- письменные объяснения должностных и материально ответственных лиц;
- расчеты сумм ущерба, пеней, штрафов;
- ведомости группировки однородных нарушений;
- фото- и видеоматериалы (с указанием даты и времени);
- заключения экспертов.

Все приложения нумеруются, систематизируются и имеют ссылки в тексте акта.

IV. Раздел «Подписи сторон ревизионного процесса»

Акт подписывается руководителем ревизионной группы и ее членами (слева), руководителем и главным бухгалтером ревизуемой организации (справа). При наличии возражений подписывающие делают оговорку («С замечаниями») и представляют письменные возражения, которые приобщаются к материалам ревизии.

2.5.4. Особые требования к содержанию и оформлению акта

Недопустимость правовой оценки действий. В акте ревизии не допускается давать правовую или морально-этическую оценку действий должностных и материально ответственных лиц, квалифицировать их поступки, намерения и цели.

Недопустимо: «Бухгалтер Петрова А. И. похитила денежные средства», «Директор Сидоров П. П. умышленно завысил стоимость материалов».

Допустимо: «Установлена недостача денежных средств в сумме 50 000 руб.», «Выявлено завышение стоимости приобретенных материалов на 120 000 руб. по сравнению с рыночными ценами».

Правовую оценку действиям дают правоохранительные органы и суд. Задача ревизора – предоставить факты, на основании которых эта оценка может быть сделана.

Подтверждение фактов документами. Каждый факт нарушения, включенный в акт, должен быть подтвержден ссылками на конкретные документы, расчеты или иные доказательства. Недопустимо включать неподтвержденные факты.

Выявленные факты должны подтверждаться:

- подлинными документами;
- их заверенными копиями;
- промежуточными актами;
- справками, расчетами, ведомостями;
- письменными объяснениями.

При изъятии подлинных документов на их место помещается заверенная копия с указанием на обороте основания и даты изъятия подлинника, либо составляется опись изъятых документов, подписанная ревизором и представителем проверяемой организации.

Оформление однородных массовых нарушений. Факты однородных массовых нарушений (например, по результатам проверки авансовых отчетов, кассовых документов) группируются в ведомостях, прилагаемых к акту, а в самом акте приводятся только итоговые данные и содержание нарушений со ссылкой на соответствующее приложение.

В прилагаемом перечне нарушений указываются:

- проверяемый период;
- дата и номер документа;
- наименование нарушенной нормы;
- содержание нарушения;
- фамилия, инициалы и должность лица, допустившего нарушение;
- сумма ущерба (при наличии).

2.5.5. Оформление акта ревизии: типичные ошибки, контроль качества и процедура подписания

Качество акта ревизии напрямую определяет его доказательственную силу и возможность использования в качестве основания для принятия управленческих решений или судебного разбирательства. Однако практика контрольно-ревизионной работы показывает, что при составлении этого итогового документа допускаются типичные ошибки, которые могут привести к утрате юридической значимости акта. Наиболее распространенные из них представлены в таблице 2.17.

Таблица 2.17. Нарушения требований к составлению акта ревизии и способы их предотвращения

Ошибка	Последствие	Как избежать
Включение непроверенных фактов	Утрата доказательственной силы	Проверять каждый факт документально
Отсутствие ссылок на документы	Невозможность подтвердить нарушение	Каждое утверждение – со ссылкой на приложение
Субъективные оценки и эмоции	Основание для оспаривания в суде	Только факты, без оценок
Неполнота описания	Невозможность принять решение	Использовать чек-лист обязательных реквизитов
Нарушение порядка подписания	Юридическая ничтожность акта	Строго соблюдать процедуру
Игнорирование объяснений	Обвинение в предвзятости	Приобщать все объяснения
Перегрузка деталями	«Размывание» главного	Группировать однородные нарушения

Приведенные в таблице 2.17 ошибки можно разделить на три группы: содержательные (включение непроверенных фактов, отсутствие ссылок на документы, неполнота описания, перегрузка деталями), стилистико-юридические (субъективные оценки и эмоции) и процедурные (нарушение порядка подписания, игнорирование объяснений). Каждая из них способна свести на нет всю проделанную работу, поскольку делает акт уязвимым для оспаривания или вовсе лишает его юридической силы.

Для минимизации рисков целесообразно использовать чек-лист (таблица 2.18), который позволяет системно проверить акт перед его утверждением.

Таблица 2.18. Чек-лист для проверки качества акта ревизии

№	Пункт проверки
1	Все ли разделы акта заполнены
2	Имеются ли ссылки на приложения по каждому факту нарушения
3	Приложены ли все необходимые документы (копии, объяснения, расчеты)
4	Соблюдена ли логика изложения
5	Нет ли правовых оценок и эмоциональных формулировок
6	Указаны ли суммы ущерба и ответственные лица
7	Подписан ли акт всеми членами группы
8	Ознакомлен ли руководитель организации
9	Получены ли объяснения по всем существенным фактам
10	Зарегистрирован ли акт в журнале учета ревизий

Особое внимание при проверке следует уделить наличию ссылок на приложения по каждому факту нарушения, получению письменных объяснений от всех причастных лиц и строгому соблюдению процедуры подписания. Акт, прошедший такую проверку, становится полноценным юридическим документом, способным служить основанием для принятия обоснованных управленческих решений.

Оформленный акт подписывается:

- руководителем ревизионной группы и ее членами;
- руководителем ревизуемой организации;
- главным бухгалтером ревизуемой организации.

Один экземпляр акта с приложениями вручается руководителю ревизуемой организации под роспись с указанием даты получения. На экземпляре ревизионной группы делается отметка: «Экземпляр акта с приложениями получил», указывается дата и ставится подпись.

При отказе получить акт на нем делается соответствующая отметка, и документ направляется по почте заказным письмом с уведомлением о вручении. Дата получения, указанная в уведомлении, считается датой вручения акта.

Срок ознакомления – не более 5 рабочих дней (если иное не предусмотрено программой ревизии). При наличии письменных разногласий ревизионная группа обязана рассмотреть их и составить заключение, которое приобщается к материалам.

2.5.6. Автоматизация оформления материалов ревизии и переход на электронный документооборот

Материалы ревизий подлежат обязательному хранению:

- акты ревизий и проверок – постоянно;
- документы к актам (справки, сводки, информации) – 5 лет;
- переписка о результатах ревизий – 5 лет;
- журналы учета ревизий – постоянно.

Сроки исчисляются с 1 января года, следующего за годом окончания делопроизводства.

В современных условиях приобретает значение электронный документооборот:

- формирование электронного дела – сканирование и структурированное хранение материалов;
- автоматизированные рабочие места (АРМ) ревизора – шаблоны актов, ссылки на нормативную базу;
- электронная подпись – придает юридическую силу документам;
- специализированное ПО – для учета, контроля сроков, анализа результатов.

Требования к электронным документам:

- сканирование должно обеспечивать читаемость всех реквизитов;
- электронные копии заверяются электронной подписью;
- обеспечивается резервное копирование и защита от несанкционированного доступа.

Краткие выводы

Качественно составленный акт ревизии служит основой для реализации результатов контроля и повышения эффективности управления финансами. Грамотное документальное оформление материалов ревизии является необходимым условием для:

- привлечения виновных к ответственности;
- возмещения причиненного ущерба;
- предотвращения подобных нарушений в будущем;
- укрепления финансовой дисциплины.

Акт ревизии, составленный с соблюдением всех рассмотренных требований, становится не просто фиксатором нарушений, а отправной точкой для системных улучшений в деятельности проверяемой организации. Он замыкает контрольный цикл, обеспечивая обратную связь и возможность непрерывного совершенствования системы управления.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Какова роль документального оформления в реализации результатов ревизии?
2. Как осуществляется систематизация и обобщение материалов ревизии?
3. По каким основаниям группируются выявленные нарушения?

4. Как оценивается существенность нарушений? Каковы критерии существенности?

5. Какие виды доказательств включаются в материалы ревизии?

6. Каковы адресаты направления материалов ревизии?

7. Что такое акт ревизии? Каковы требования к его составлению?

8. Какова структура акта ревизии? Охарактеризуйте содержание вводной, описательной и заключительной частей.

9. Какие особые требования предъявляются к содержанию и оформлению акта ревизии?

10. Какие типичные ошибки допускаются при составлении акта ревизии?

11. Каков порядок ознакомления, подписания и вручения акта ревизии?

12. Как осуществляется автоматизация оформления материалов ревизии?

Задание 1. Оценка существенности. На основе условных данных рассчитайте существенность выявленных нарушений по количественному и качественному критериям.

Задание 2. Составление акта. Составьте фрагмент акта ревизии (описательную часть) по выявленному нарушению с соблюдением всех требований к оформлению.

Задание 3. Чек-лист. Разработайте чек-лист для проверки качества акта ревизии перед его подписанием.

Задание 4. Оформление приложений. Подготовьте образец ведомости группировки однородных нарушений для приложения к акту ревизии.

2.6. Реализация результатов ревизии

2.6.1. Классификация решений по результатам контроля

Решения по результатам ревизий могут приниматься как непосредственно в ходе проведения контрольных мероприятий, так и по их окончании. Такой дифференцированный подход позволяет оперативно реагировать на выявленные нарушения и одновременно принимать стратегические меры по итогам комплексного анализа.

Решения, принимаемые **в ходе ревизии**, носят оперативный характер и направлены на безотлагательное реагирование. К ним относятся:

- устранение недостатков непосредственно при их выявлении;
- обсуждение промежуточных результатов на служебном совещании;
- передача материалов в правоохранительные органы в случаях, когда в действиях проверяемых лиц усматриваются признаки преступлений, требующих безотлагательного вмешательства.

Решения, принимаемые **по окончании ревизии**, являются итоговыми и охватывают более широкий спектр мер. Среди них – издание распорядительных документов вышестоящими органами, передача дел в судебно-следственные органы для возмещения ущерба и привлечения к уголовной ответственности, возложение на виновных лиц различных видов ответственности, а также организация контроля за устранением выявленных нарушений.

2.6.2. Оперативные формы реализации результатов в ходе проверки

Наиболее эффективной стратегией реализации результатов контроля является подход, при котором часть проблем решается еще до подписания итогового акта. Это позволяет ускорить устранение недостатков и снизить возможные негативные последствия выявленных нарушений.

Устранение недостатков по мере их выявления. Должностные лица ревизируемой организации принимают соответствующие меры непосредственно в ходе проверки, не дожидаясь составления итогового акта. Контрольно-ревизионные работники в рамках своей компетенции могут рекомендовать привести в соответствие ведение бухгалтерского учета, упорядочить организацию складского хозяйства, улучшить условия охраны труда, а также принять меры к возмещению материального ущерба виновными лицами. Информация об устранении недостатков в оперативном порядке отражается в итоговых документах ревизии.

Обсуждение результатов ревизии на предприятии. Коллективное обсуждение позволяет вовлечь в процесс реализации всех заинтересованных работников, создать атмосферу нетерпимости к нарушениям и выработать более эффективные меры по устранению проблем. Ревизоры подготавливают сообщение об основных результатах, совместно с работниками разрабатываются мероприятия по устранению недостатков, а принятые решения оформляются протоколом с приложением плана мероприятий, где фиксируются конкретные поручения, ответственные исполнители и сроки выполнения.

Передача материалов в правоохранительные органы в ходе ревизии осуществляется при выявлении фактов хищений, злоупотреблений или других преступлений, требующих безотлагательного вмешательства (например, для предотвращения уничтожения документов или сокрытия следов преступления). Передаваемые материалы включают заявление о совершенных преступлениях, промежуточный акт, подлинные документы или их заверенные копии, письменные объяснения проверяемых лиц, а также заключение проверяющих по этим объяснениям.

2.6.3. Итоговые решения вышестоящих органов

Когда оперативных мер, принимаемых в ходе ревизии, оказывается недостаточно для устранения выявленных нарушений и предотвращения их в будущем, вышестоящие органы переходят к формированию итоговых решений. Такие решения оформляются в виде распорядительных документов, которые имеют обязательный характер для исполнения ревизируемой организацией. Выбор конкретной формы документа зависит от характера выявленных нарушений, масштаба требуемых мер и статуса органа, принимающего решение. Основные виды таких документов представлены в таблице 2.19.

Представленные в таблице распорядительные документы различаются по степени обязательности и статусу. Письмо носит рекомендательный характер и используется для доведения информации о недостатках без жестких предписаний. Распоряжение и приказ являются обязательными к исполнению: распоряжение, как правило, адресовано конкретному исполнителю или структурному

подразделению, тогда как приказ имеет более широкое действие и применяется при необходимости организационных изменений общесистемного характера. Постановление обладает наивысшим статусом, поскольку принимается коллегиальным органом и задает стратегические направления работы.

Таблица 2.19. Виды распорядительных документов по результатам ревизии

Вид решения	Суть документа / Назначение	Структура / Особенности
Письмо вышестоящей организации	Документ переписки, содержащий перечень основных недостатков и необходимые меры	Не имеет жесткой структуры (описательная часть + предложения)
Распоряжение	Документ, содержащий меры, обязательные к выполнению	Констатирующая часть (описание нарушений) + распорядительная (конкретные задания)
Приказ по результатам ревизии	Основная форма реализации материалов ревизии при необходимости организационных мер общего значения	Преамбула + распорядительная часть. Подписывается руководителем вышестоящего органа
Постановление коллегиального органа	Принимается коллегией, советом, президиумом. Содержит принципиальные направления улучшения работы	Имеет более высокий статус в системе министерств и ведомств

2.6.4. Передача материалов в правоохранительные органы по окончании ревизии

В случаях, когда в ходе ревизии выявлены факты, содержащие признаки уголовно наказуемых деяний, и не требуется безотлагательного вмешательства, материалы контрольных мероприятий передаются в правоохранительные органы после завершения всех контрольных мероприятий. В отличие от оперативной передачи, описанной в п. 2.6.2, материалы готовятся в полном объеме на основе итогового акта. Срок направления составляет не позднее 10 дней после утверждения акта ревизии, если иное не установлено законодательством.

Комплект передаваемых материалов включает сопроводительное письмо, акт ревизии со всеми приложениями, подлинные документы (или заверенные копии), подтверждающие нарушения, объяснения должностных и материально ответственных лиц, расчеты сумм ущерба, пеней, штрафов, а также заключения экспертов (если проводились).

2.6.5. Возложение ответственности по итогам ревизии

Определение круга лиц, ответственных за выявленные нарушения, является ключевой задачей, от правильности решения которой зависит эффективность всех последующих мер. Неверное установление виновных может привести к тому, что реальные причины нарушений останутся неустраненными, а меры воздействия окажутся безрезультатными.

Индивидуальная ответственность предполагает, что ответственность несет конкретное лицо, чьими виновными действиями (умысел или неосторожность) или бездействием совершено нарушение. Для этого необходимы наличие доказанной вины, четкое определение нарушенных должностных обязанностей и

причинно-следственная связь между действиями лица и последствиями. Коллективная (бригадная) ответственность применяется, когда ценности вверены коллективу и невозможно установить конкретного виновного в недостатке, либо когда нарушение является результатом системного сбоя в управлении. Коллективная ответственность не отменяет индивидуальной – за каждым управленческим решением стоят конкретные руководители.

В зависимости от характера и тяжести совершенных нарушений, а также от субъекта, применяющего меры воздействия, выделяются различные виды ответственности. Их характеристика представлена в таблице 2.20.

Таблица 2.20. Виды ответственности по итогам ревизии

Вид ответственности	Правовая основа	Меры и санкции	Субъект применения
Дисциплинарная	ТК РФ, ст. 192	Замечание, выговор, увольнение	Работодатель
Материальная	ТК РФ, гл. 39	Полная или ограниченная (в пределах среднего месячного заработка)	Работодатель
Административная	КоАП РФ	Предупреждение, штраф, дисквалификация должностных лиц	Госорганы (налоговая, финнадзор и др.)
Уголовная	УК РФ	Штраф, лишение свободы и др.	Суд (по материалам правоохранительных органов)
Гражданско-правовая	ГК РФ	Взыскание убытков, неустоек, пеней; признание сделок недействительными	Суд (по искам)
Организационно-управленческие	Внутренние документы	Отмена незаконных распоряжений, пересмотр регламентов, изменение структуры	Сама организация

Представленные в таблице виды ответственности различаются по правовому основанию, применяемым санкциям и субъекту, уполномоченному их применять. Дисциплинарная и материальная ответственность реализуются в рамках трудовых отношений непосредственно работодателем. Административная и уголовная ответственность наступают по решению государственных органов и суда. Гражданско-правовая ответственность связана с возмещением убытков и применяется по искам заинтересованных лиц. Организационно-управленческие меры носят внутренний характер и направлены на устранение системных недостатков.

Типичные составы преступлений, выявляемые в ходе ревизий, включают мошенничество (ст. 159 УК РФ), присвоение или растрату (ст. 160 УК РФ), злоупотребление полномочиями (ст. 201 УК РФ), служебный подлог (ст. 292 УК РФ), получение и дачу взятки (ст. 290, 291 УК РФ), а также уклонение от уплаты налогов (ст. 199 УК РФ). Акт ревизии служит важным первоначальным доказательством, на основании которого может быть возбуждено уголовное дело.

2.6.6. Организация контроля за исполнением решений

Наиболее слабое звено контрольной работы – отсутствие действенного механизма проверки того, как выполнены принятые решения. Затягивание принятия решений и их неисполнение сводят на нет всю работу ревизора, превращая полноценное контрольное мероприятие в формальную процедуру. Поэтому организация последующего контроля за исполнением принятых решений является не менее важной задачей, чем само проведение ревизии.

По окончании проверки установлены следующие примерные сроки принятия решений: для налоговых проверок – 2 недели, для проверок контрольно-счетных палат – 20 дней, для иных проверок – обычно в течение месяца. При этом большинство недостатков, как отмечено в п. 2.6.2, должно устраняться непосредственно в ходе ревизии.

Для обеспечения действенности контрольных мероприятий применяются различные формы последующего контроля, каждая из которых имеет свои особенности и сферу применения. Основные из них представлены в таблице 2.21.

Таблица 2.21. Формы последующего контроля

Форма контроля	Содержание
Камеральная проверка	Анализ представленных отчетов и информации о выполнении мероприятий без выезда на объект
Выездная контрольная проверка	Установление фактического устранения нарушений по истечении установленных сроков
Заслушивание отчетов	Руководители проверенных организаций отчитываются на совещаниях, коллегиях
Мониторинг показателей	Наблюдение за динамикой финансовых, процессных и контрольных показателей (снижение затрат, отсутствие повторных замечаний)
Отчетность ответственных лиц	Регулярное предоставление промежуточных и итоговых письменных отчетов о ходе выполнения мероприятий

Таблица 2.22. Меры при невыполнении решений в установленные сроки

Суть меры / Кто применяет	Основание / За что применяется	Возможные санкции / Последствия
Дисциплинарная ответственность руководителей (вышестоящий орган или собственник)	Неисполнение или ненадлежащее исполнение трудовых обязанностей в части выполнения законных предписаний, приказов, распоряжений по итогам ревизии	Замечание, выговор, строгий выговор, увольнение
Административные санкции (государственные органы)	Невыполнение в срок законного предписания органа, осуществляющего государственный надзор (ст. 19.5 КоАП РФ и др.)	Штрафы (на должностных лиц, ИП, юрлиц), дисквалификация, приостановление деятельности
Направление материалов в правоохранительные органы	Выявление признаков составов преступлений, связанных с неисполнением решений (напр., злостное неисполнение судебных актов – ст. 315 УК РФ)	Уголовное дело, принудительные работы, лишение свободы, возмещение ущерба в рамках уголовного процесса

Представленные формы последующего контроля различаются по степени глубины проверки и затратам ресурсов. Камеральная проверка является наименее ресурсозатратной и позволяет оперативно оценить выполнение решений по представленным документам. Выездная контрольная проверка дает возможность убедиться в фактическом устранении нарушений, но требует значительных временных и кадровых затрат. Заслушивание отчетов позволяет публично оценить работу руководителей и создать стимулы для своевременного выполнения решений. Мониторинг показателей обеспечивает непрерывное наблюдение за динамикой ключевых индикаторов, а отчетность ответственных лиц создает персональную ответственность за ход выполнения мероприятий.

В случаях, когда принятые решения не выполняются в установленные сроки, применяются меры воздействия, которые могут иметь административный, дисциплинарный или уголовно-правовой характер. Выбор конкретной меры зависит от тяжести нарушения, статуса нарушителя и наличия соответствующих правовых оснований. Характеристика таких мер представлена в таблице 2.22.

Представленные меры воздействия различаются по субъекту применения и степени ответственности. *Дисциплинарная ответственность* применяется вышестоящим органом или собственником в рамках трудовых отношений и позволяет оперативно воздействовать на руководителей, не исполняющих принятые решения. *Административные санкции* налагаются государственными органами за невыполнение законных предписаний и сопровождаются штрафами или дисквалификацией. Наиболее серьезным последствием является *направление материалов в правоохранительные органы*, которое может повлечь возбуждение уголовного дела в случаях, когда неисполнение решений содержит признаки преступлений. Таким образом, система последующего контроля замыкает цикл управления, обеспечивая неотвратимость ответственности и действенность контрольных мероприятий.

Краткие выводы

Акт ревизии – не финал. Ревизия ценна не выявлением нарушений, а их устранением и предотвращением. Цель достигнута, если получены ответы на три вопроса: что случилось, кто виноват, что делать.

Решения по итогам контрольно-ревизионного мероприятия делятся на оперативные (в ходе проверки) и итоговые (по окончании). Первые позволяют исправить нарушения немедленно, вторые – наказать виновных и изменить систему.

Итоговые решения реализуются через:

- распорядительные документы (от писем до приказов);
- передачу дел в правоохранительные органы (в срок до 10 дней);
- возложение ответственности (от дисциплинарной до уголовной).

Ответственность наступает по принципу индивидуализации вины. К типичным составам правонарушений, выявляемых в ходе ревизий, относятся хищения, служебный подлог и получение взятки.

Главная проблема – неисполнение решений. Механизм принуждения строится по нарастающей:

- 1) дисциплинарная (выговор, увольнение);
- 2) административная (штрафы, дисквалификация);
- 3) уголовное преследование (крайняя мера).

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Как ревизия вписывается в замкнутый управленческий цикл?
2. На какие три главных вопроса должна отвечать качественно проведенная ревизия?
3. Как классифицируются решения по результатам ревизии?
4. Какие оперативные формы реализации результатов используются в ходе проверки?
5. Каков порядок устранения недостатков по мере их выявления?
6. Как организуется обсуждение результатов ревизии на предприятии?
7. В каких случаях осуществляется передача материалов в правоохранительные органы в ходе ревизии?
8. Какие распорядительные документы издаются по итогам ревизии вышестоящими органами?
9. Каков порядок передачи дел в правоохранительные органы по окончании ревизии?
10. Каковы принципы установления ответственности по итогам ревизии?
11. Какие виды ответственности могут применяться к виновным лицам?
12. Какие формы последующего контроля за исполнением решений используются?
13. Каковы меры при невыполнении решений в установленные сроки?

Задание 1. Разработка плана мероприятий. По итогам выявленных нарушений разработайте план мероприятий по устранению недостатков с указанием ответственных лиц и сроков.

Задание 2. Подготовка распорядительного документа. Составьте проект приказа вышестоящей организации по результатам ревизии (констатирующая и распорядительная части).

Задание 3. Анализ ответственности. Определите вид ответственности (дисциплинарная, материальная, административная, уголовная) для каждой из приведенных ситуаций и обоснуйте решение.

Задание 4. Организация контроля. Разработайте план-график контрольных мероприятий по проверке устранения нарушений, выявленных в ходе ревизии.

2.7. Цифровая трансформация контрольно-надзорной деятельности в Российской Федерации

2.7.1. Необходимость проведения реформы

Цифровая трансформация государственного управления – один из приоритетов административной реформы в России. Важнейшее направление здесь – цифровизация контрольно-надзорной деятельности (КНД). Важно понимать: это не просто перевод бумажных документов в электронный вид. Речь идет о качественном изменении самих процедур контроля на основе

информационных технологий: автоматизации сбора и анализа данных, переходе к дистанционным проверкам и умному планированию. Конечная цель – снизить административную нагрузку на бизнес, но при этом повысить защищенность граждан и окружающей среды.

До начала реформы система контроля сталкивалась с рядом системных проблем, которые делали её громоздкой и неэффективной. Их можно обобщить в следующей таблице 2.23.

Таблица 2.23. Характеристика системных проблем, препятствовавших эффективности контрольно-надзорной деятельности

№	Проблема	Характеристика	Последствия
1	Разрозненность информационных систем	Отсутствие единой цифровой экосистемы, ведомственные информационные системы не были интегрированы между собой	Затруднение обмена данными, дублирование функций
2	Бумажный документооборот	Оформление решений о проведении проверок, актов и предписаний осуществлялось на бумажных носителях	Риски утраты документов, затруднение их поиска и анализа, увеличение временных и финансовых затрат
3	Отсутствие прозрачности для бизнеса	Контролируемые лица не имели доступа к информации о присвоенной категории риска, основаниях для проведения проверок, результатах мероприятий в режиме реального времени	Снижение доверия к контрольным органам, невозможность оперативного реагирования
4	Сложность обжалования	Процедура досудебного обжалования действий контрольных органов не была автоматизирована	Снижение доступности механизмов защиты прав для предпринимателей
5	Недостаточная эффективность планирования проверок	Отсутствие инструментов аналитики и прогнозирования	Невозможность оптимального распределения контрольных ресурсов

Решение перечисленных проблем потребовало формирования единой цифровой экосистемы контроля, обеспечивающей сквозной процесс от планирования проверок до привлечения к административной ответственности и обжалования результатов.

2.7.2. Правовые основы цифровой трансформации КНД и внедрение реестровой модели

Ключевым актом, задающим основы цифровой реформы, является **Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»**. Закон устанавливает обязанность контрольных органов использовать информационные системы и регламентирует электронный документооборот.

В 2024 году был завершен базовый этап цифровизации, связанный с обеспечением сквозного цифрового процесса осуществления контроля. Внедрение

цифровых решений позволило сформировать единую цифровую систему контроля (надзора) в стране, объединяющую:

- **Портал Госуслуг** как единую точку взаимодействия контролируемых лиц с органами контроля;
- **Единый реестр видов контроля (ЕРВК)** – базовую систему, содержащую описание всех видов контроля и служащую первоисточником данных;
- **Единый реестр контрольных (надзорных) мероприятий (ЕРКНМ)** – основную учетную систему, в которую вносятся сведения о контрольных и профилактических мероприятиях;
- **Государственную информационную систему «Типовое облачное решение по автоматизации контрольной (надзорной) деятельности» (ГИС ТОР КНД)**;
- Ведомственные информационные системы.

Существенным нововведением стал переход на реестровую модель работы. Если раньше для проведения проверки инспектор должен был оформить бумажное распоряжение или приказ, завизировать его у руководителя, заверить печатью и только потом выезжать на объект, то с 2024 г. отменена необходимость оформления «бумажных» решений о проведении контрольных мероприятий – внесение записи в Реестр проверок (ЕРКНМ) заменяет вынесение решения на бумаге. Форматно-логические контроли в реестре не позволяют вводить значения, противоречащие нормативным актам. Внесение записи в Единый реестр контрольных (надзорных) мероприятий (ЕРКНМ) автоматически означает, что проверка назначена. Никаких дополнительных бумажных документов не требуется. По данным на 2025 год, более 9 миллионов объектов контроля получили категорию риска в реестровом формате, что создает основу для эффективного применения риск-ориентированного подхода.

Принципиальные отличия традиционной бумажной модели от современной реестровой модели организации контроля систематизированы в таблице 2.24.

Таблица 2.24. Традиционная (бумажная) и цифровая (реестровая) модели организации контроля

Бумажная модель	Реестровая модель
Документы могли быть утеряны, подделаны или могли «потеряться» в канцелярии	Запись в реестре невозможно уничтожить или изменить незаметно – сохраняется история всех действий.
Проверяющие органы тратили до 30 % времени на оформление бумаг	Все документы формируются автоматически из данных реестра
Бизнес часто не знал, к какой категории риска отнесен его объект	Информация о категории риска доступна в личном кабинете на Госуслугах
Для обжалования нужно было собирать кипы бумаг и заверять копии	Обжалование происходит через портал Госуслуг, все доказательства уже есть в реестре

Представленные в таблице преимущества реестровой модели наглядно демонстрируют, как цифровая трансформация позволяет не только сократить административную нагрузку на контролеров и бизнес, но и обеспечить прозрачность и необратимость контрольных процедур. Чтобы понять, как

функционирует реестровая модель на практике, полезно проследить весь путь контрольного мероприятия – от момента его зарождения до итогового результата. Сегодня этот процесс полностью цифровизирован и строится вокруг Единого реестра контрольных (надзорных) мероприятий (ЕРКНМ) и личных кабинетов на портале Госуслуг.

Всё начинается с того, что инспектор, руководствуясь планом проверок или поступившей информацией о риске нарушения, открывает свою рабочую среду – государственную информационную систему ГИС ТОР КНД. В ней он формирует карточку будущей проверки, указывая объект контроля, предмет проверки, правовые основания и перечень вопросов, подлежащих оценке. На этом этапе система автоматически проверяет корректность вводимых данных, сверяясь с Единым реестром видов контроля и реестром обязательных требований.

Как только карточка заполнена, наступает ключевой момент, который коренным образом отличается от прежнего бумажного порядка. Вместо того чтобы распечатывать распоряжение о проведении проверки, нести его на подпись руководителю, заверять печатью и затем регистрировать в канцелярии, система мгновенно присваивает проверке уникальный учетный номер и вносит соответствующую запись в ЕРКНМ. Именно этот факт – наличие записи в реестре – с юридической точки зрения и означает, что проверка официально начата. Никаких дополнительных бумажных документов больше не требуется.

Далее в дело вступает портал Госуслуг. Контролируемое лицо (предприниматель или организация) автоматически получает уведомление в свой личный кабинет. В уведомлении содержится вся необходимая информация: дата проверки, её предмет, перечень вопросов, а также ссылка на соответствующую запись в реестре. Предприниматель может сразу видеть, на каком основании проводится проверка и какие документы ему необходимо подготовить.

Важно отметить, что на всём протяжении этого процесса все действия фиксируются в реестре с указанием времени и ответственного лица. Это создаёт полную прозрачность и исключает возможность «затерять» или подделать какие-либо документы. Если впоследствии возникнет спор или необходимость обжалования, у обеих сторон будет доступ к полной и достоверной истории всех событий.

2.7.3. Ключевые цифровые инструменты и результаты их внедрения

Портал Госуслуг как центр взаимодействия

В ходе реформы контрольно-надзорной деятельности портал Госуслуг стал единым окном для цифрового взаимодействия предпринимателей с контрольными органами. С закреплением полного отказа от бумажного документооборота этот функционал вышел на качественно новый уровень. Решения о проведении проверок, предостережения, акты и предписания более не оформляются отдельными документами – вся информация фиксируется исключительно в Едином реестре контрольных (надзорных) мероприятий (ЕРКНМ) и становится доступна бизнесу через личный кабинет.

В 2026 году Минцифры России запустило обновленную версию личного кабинета юридического лица на портале Госуслуг и мобильное приложение «Госуслуги Бизнес» для основных мобильных платформ. Новый интерфейс предоставляет предпринимателю структурированную информацию о компании, ее сотрудниках, филиалах, транспорте и, главное, полные данные о взаимодействии с контрольно-надзорными органами.

Через личный кабинет сегодня доступны следующие ключевые функции:

- **Информирование о категории риска.** Предприниматель может узнать присвоенную категорию риска своего объекта и при наличии оснований подать заявление о ее изменении.

- **Калькулятор риска.** Реализован сервис, позволяющий в режиме реального времени определить категорию риска для конкретного объекта и увидеть факторы, влияющие на ее изменение.

- **Проверки и профилактика.** В личном кабинете отображаются сведения о планируемых и проведенных контрольных мероприятиях. Через портал можно получить уведомление о проверке, записаться на профилактический визит и подать возражение на предостережение.

- **Досудебное обжалование.** Реализован механизм подачи жалоб на действия контрольных органов и присвоенную категорию риска.

- **Электронный документооборот.** Контролируемые лица направляют необходимые документы инспекторам через портал Госуслуг или мобильное приложение «Инспектор».

- **Прямая коммуникация.** Наличие личных кабинетов органов контроля в ГИС ТОР КНД позволило реализовать функцию чата, где предприниматель может уточнить детали предстоящего мероприятия.

С 1 января 2026 года вступили в силу существенные изменения в Федеральный закон № 248-ФЗ, расширяющие цифровые возможности взаимодействия:

- данные, полученные с беспилотных летательных аппаратов и автоматических камер, могут служить основанием для проведения внеплановых проверок;

- проверка исполнения предписаний по ряду контрольных мероприятий (например, контрольной закупки) более не требует согласования с прокуратурой;

- все материалы проверок, включая фото- и видеофиксацию, хранятся в защищенном цифровом контуре и доступны предпринимателю в течение 5 лет, что позволяет использовать их при обжаловании.

Таким образом, портал Госуслуг превратился в полноценную экосистему, где предприниматель не просто получает информацию, но и может управлять своими рисками, взаимодействовать с инспекторами и защищать свои права в полностью цифровом формате без необходимости личных визитов и бумажной переписки.

Федеральный закон от 28.12.2024 № 540-ФЗ внес существенные изменения в законодательство, закрепив на нормативном уровне ключевые цифровые инструменты, включая подсистему «Административное производство» и мобильное приложение «Инспектор».

Мобильное приложение «Инспектор»

С начала 2025 года законодательно закреплена возможность использования мобильного приложения «Инспектор» для проведения профилактических и контрольных (надзорных) мероприятий. Приложение обеспечивает дистанционное взаимодействие инспектора и контролируемого лица посредством видеоконференцсвязи (ВКС), позволяет фиксировать геолокацию объекта, обмениваться документами и фотоматериалами, а также предоставляет контролируемому лицу возможность самостоятельно подтверждать устранение выявленных нарушений с использованием электронных чек-листов. Результаты проведенного мероприятия направляются в личный кабинет пользователя на портале Госуслуг.

К концу 2025 года практика применения приложения существенно расширилась. Так, Росприроднадзор провел с его помощью более 4 тысяч дистанционных оценок соблюдения лицензионных требований. В ряде регионов доля контрольных мероприятий, проводимых с использованием приложения, превысила 20 %.

Механизм работы строится следующим образом: инспектор и представитель бизнеса проводят проверку в формате видеоконференции, руководствуясь электронными чек-листами. В ходе мероприятия фиксируется местоположение объекта, ведется видеозапись, обеспечивается документооборот. Для предпринимателя такой формат означает полную прозрачность – он наблюдает за ходом проверки в режиме онлайн, а итоговый акт автоматически поступает в его личный кабинет на портале Госуслуг. Это существенно снижает субъективизм и минимизирует коррупционные риски.

Подсистема «Административное производство»

В 2024 году было завершено масштабное пилотное тестирование подсистемы «Административное производство» государственной информационной системы ГИС ТОР КНД. В эксперименте приняли участие 11 федеральных органов исполнительной власти и 126 региональных органов из 62 субъектов Российской Федерации. По итогам пилота в подсистеме было создано более 17,1 тысячи электронных дел.

Подсистема состоит из двух ключевых модулей:

- **«Административный процесс»** – обеспечивает ведение дела об административном правонарушении в электронном виде на всех этапах;
- **«Реестр административных дел»** – выполняет функцию единого архива, где хранится история рассмотрения дел и информация о привлечении лиц к ответственности.

Главная задача подсистемы – обеспечить **сквозной цифровой процесс**: от фиксации нарушения в ходе контрольного (надзорного) мероприятия до вынесения постановления о назначении административного наказания. Интеграция с другими информационными системами, использование единых справочников и механизмов автоматического заполнения полей позволяют минимизировать ошибки и исключить потерю документов. Подсистема автоматически связывает проверку в Едином реестре контрольных (надзорных)

мероприятий (ЕРКНМ) с производством по делу и направляет юридически значимые уведомления контролируемым лицам через портал Госуслуг.

Ключевым событием, закрепившим результаты пилотного проекта, стало принятие **постановления Правительства РФ от 30 июня 2025 г. № 980**. Документ установил для всех органов контроля, работающих в рамках Федерального закона № 248-ФЗ, **обязанность с 1 января 2026 года** учитывать и хранить документы по делам об административных правонарушениях исключительно в электронной форме в ГИС ТОР КНД.

В развитие данного постановления Минэкономразвития России разработало и вынесло на общественное обсуждение проект детализированных **Правил ведения подсистемы административного производства**. Новый регламент переводит производство по делам об административных правонарушениях в полностью электронный формат – от момента возбуждения дела до его завершения и передачи в архив. В подсистеме предусмотрены:

- автоматическая регистрация поступающих дел;
- учет и контроль процессуальных сроков;
- формирование электронных процессуальных документов по шаблонам;
- обмен документами с участниками производства через портал Госуслуг;
- ведение единого электронного реестра дел с разграничением прав доступа.

В настоящее время в подсистеме реализована ролевая модель доступа (координатор, администратор, должностное лицо), а состав сведений по каждому делу включает все необходимые реквизиты: данные об участниках, движении дела, принятых решениях и сроках их исполнения.

Таким образом, подсистема «Административное производство» вышла из стадии пилотного проекта в режим **обязательного применения для всех органов контроля**. Ее внедрение завершает формирование полностью цифрового контура государственного контроля – от планирования проверки до вступления постановления о назначении административного наказания в законную силу.

2.7.4. Российский и зарубежный опыт цифровизации КНД

Российская модель цифровизации контрольно-надзорной деятельности выбрала путь централизации и государственной инфраструктуры данных. Ключевую роль играют единые реестры (ЕРВК, ЕРКНМ) и платформы (ГИС ТОР КНД), управляемые государством и обеспечивающие сквозной процесс – от планирования проверок до привлечения к ответственности. Это отличает нашу модель от подходов ряда зарубежных стран, где активнее используются механизмы публично-частного партнерства и децентрализованные решения.

Однако анализ международных тенденций 2025–2026 годов показывает, что общемировые тренды в сфере контроля и надзора во многом совпадают, несмотря на различия в подходах к их реализации. Основные направления развития контрольно-надзорной деятельности в мире и их отражение в российской модели систематизированы в таблице 2.25.

Представленные в таблице данные показывают, что Россия движется в русле глобальных тенденций, однако ключевое различие заключается в модели управления данными. В отличие от многих зарубежных стран, особенно в ЕС и

США, которые идут по пути создания условий для интеграции различных систем (как государственных, так и коммерческих) через стандарты обмена данными и API, Россия строит централизованную государственную инфраструктуру, где все процессы закреплены в единых реестрах и платформах, управляемых государством. При этом ответственность за доказательство эффективности контроля в зарубежных моделях в значительной степени возлагается на сами поднадзорные организации, тогда как в России акцент сделан на унификацию и централизацию.

Таблица 2.25. Глобальные тренды развития контрольно-надзорной деятельности и их отражение в российской модели

Общемировой тренд	Как он проявляется в мире	Как реализуется в России
Переход к риск-ориентированному подходу	В ЕС риск-ориентированный подход законодательно закреплен (AI Act, GDPR), а в банковском надзоре (EBA) приоритет отдается существенности риска, а не масштабу организации	Присвоение категорий риска более 9 миллионам объектов контроля, проверки по индикаторам риска с эффективностью 87–90 %
Создание интегрированных цифровых платформ	В мире растет спрос на унифицированные комплаенс-платформы с аналитикой реального времени. ESMA развивает инструменты надзора на базе ИИ, SEC и FINRA, требуют от компаний интегрированной среды контроля	ГИС TOP КНД объединяет все этапы контроля, интеграция с порталом Госуслуг обеспечивает единое окно для бизнеса
Усиление аналитической составляющей и переход к предиктивному контролю	ESMA внедряет ИИ-инструменты для выявления аномалий и предотвращения злоупотреблений на рынке. Мировой тренд – унифицированные комплаенс-платформы с аналитикой реального времени	Планы на 2026 год по внедрению технологий ИИ для анализа данных и прогнозирования рисков, использование беспилотных летательных аппаратов для автоматического выявления нарушений
Требование доказательной эффективности контроля	Регуляторы США, Великобритании и ЕС перешли от требования наличия политик к требованию доказательств эффективности контроля на основе данных: необходимы измеримые результаты и отчеты для советов директоров о результатах тестирования и исправлениях	В России этот тренд проявляется в требовании к органам контроля отражать информацию об устранении нарушений и результатах проверок в ЕРКНМ, а также в переходе на реестровую модель, исключая «бумажное» дублирование

Если в 2024–2025 годах основной задачей было создание базовой цифровой инфраструктуры (реестров, личных кабинетов, мобильных приложений), то на 2026 год и далее приоритетом становится качество данных и предиктивная аналитика. Это полностью соответствует мировому тренду перехода от «цифровизации процессов» к «управлению на основе данных».

2.7.5. Новый этап создания цифровой инфраструктуры проверок

Актуальные тенденции развития контрольно-надзорной деятельности были рассмотрены на всероссийском форуме контрольных органов, состоявшемся в 2025 году. В рамках дискуссий особое внимание уделялось вопросам практического применения технологий искусственного интеллекта в работе контрольных органов.

Созданная к 2026 году цифровая инфраструктура стала фундаментом для перехода к качественно новому этапу развития контрольно-надзорной деятельности. Его суть – в переходе от реактивной модели (реагирования на уже произошедшие нарушения) к предиктивной, основанной на прогнозировании рисков. Инструментами этого перехода становятся технологии искусственного интеллекта (ИИ), анализа больших данных и беспилотные летательные аппараты (БПЛА).

Предиктивная модель контроля на базе ИИ. Искусственный интеллект будет не просто фиксировать уже выявленные нарушения, а анализировать массивы данных из различных источников, чтобы прогнозировать, где риск нарушения наиболее высок. Это позволит сместить фокус с тотальных плановых проверок на точечные мероприятия в зонах повышенного риска, оптимально распределяя ресурсы контрольных органов.

Беспилотные технологии как источник данных для контроля. В соответствии с последними изменениями законодательства, выездное обследование может проводиться с использованием беспилотных летательных аппаратов. Законодательно закреплён механизм, при котором фиксация нарушения с помощью БПЛА (например, несанкционированной свалки или незаконного строительства) служит основанием для проведения контрольного мероприятия. Данный инструмент кратно повышает эффективность надзора в сферах, где традиционные проверки затруднены или требуют значительных временных затрат, – в первую очередь в земельном и экологическом контроле.

Новые технологические вызовы. Внедрение алгоритмических систем в публичное управление порождает принципиально новые правовые вопросы. Использование ИИ требует формирования системы «цифровых гарантий» для бизнеса: нужны понятные и законодательно закреплённые правила обжалования решений, принятых алгоритмом, и механизмы обеспечения прозрачности его работы. Без решения этих вопросов технологическая эффективность может вступать в противоречие с правами и законными интересами контролируемых лиц.

Краткие выводы

Цифровизация контрольно-надзорной деятельности в России прошла путь от создания базовой ИТ-инфраструктуры до внедрения передовых технологий. Дальнейшее развитие будет связано с балансом между технологической эффективностью и формированием надёжных правовых гарантий для граждан и бизнеса в условиях применения алгоритмических систем.

1. *Завершен базовый этап цифровизации.* К 2024 году сформирована единая цифровая экосистема контроля, объединяющая портал Госуслуг, Единый

реестр видов контроля (ЕРВК), Единый реестр контрольных (надзорных) мероприятий (ЕРКНМ), ГИС ТОР КНД и ведомственные информационные системы. Проблема разрозненности ведомственных данных решена, обеспечен сквозной цифровой процесс – от планирования проверок до привлечения к ответственности.

2. *Реестровая модель стала стандартом работы.* Переход на реестровую модель позволил полностью отказаться от бумажного документооборота: внесение записи в ЕРКНМ юридически заменяет бумажное решение о проведении проверки. Более 9 миллионов объектов контроля получили категории риска в реестровом формате, что создало основу для эффективного применения риск-ориентированного подхода.

3. *Инструменты дистанционного контроля доказали эффективность.* Мобильное приложение «Инспектор» и портал Госуслуг обеспечили прозрачность и доступность взаимодействия для всех сторон. К концу 2025 года применение приложения значительно расширилось (один только Росприроднадзор провел более 4 тысяч дистанционных оценок), а в ряде регионов доля таких проверок превысила 20 %.

4. *Административное производство переводится в цифровой формат.* Подсистема «Административное производство» ГИС ТОР КНД, прошедшая пилотное тестирование в 2024 году (создано более 17 тысяч электронных дел), с 2026 года переходит в режим обязательного применения. Это завершает формирование полностью цифрового контура – от проверки до вступления постановления о наказании в законную силу.

5. *Новый этап – внедрение искусственного интеллекта и больших данных.* С 2026 года приоритетом становится переход от реактивной модели к предиктивной, основанной на прогнозировании рисков с помощью ИИ и анализа данных. Законодательно закреплена возможность использования беспилотных летательных аппаратов для выявления нарушений в таких сферах, как земельный и экологический контроль.

Эффективность контроля растет при снижении нагрузки на бизнес. Проверки по индикаторам риска демонстрируют эффективность 87–90 % при общем сокращении количества проверок в разы по сравнению с 10-летним периодом.

Контрольные вопросы и задания для самостоятельной работы

1. Какие системные проблемы контрольно-надзорной деятельности существовали до начала реформы?

2. Каковы правовые основы цифровой трансформации контрольно-надзорной деятельности в России?

3. Какие элементы входят в единую цифровую систему контроля (надзора) в России?

4. В чем суть реестровой модели контроля? Каковы ее преимущества по сравнению с бумажной моделью?

5. Какую роль играет портал Госуслуг в цифровом взаимодействии контролируемых лиц с органами контроля?

6. Какие функции доступны предпринимателям в личном кабинете на портале Госуслуг?

7. Каково назначение мобильного приложения «Инспектор»? Каковы результаты его применения?

8. Что представляет собой подсистема «Административное производство» ГИС ТОР КНД? Каковы результаты ее внедрения?

9. Каковы общемировые тренды развития контрольно-надзорной деятельности? Как они отражаются в российской модели?

10. В чем отличие российской модели цифровизации КНД от подходов, принятых в ЕС и США?

11. Что такое предиктивная модель контроля? Каковы инструменты ее реализации?

12. Какие новые технологические вызовы возникают при внедрении алгоритмических систем в публичное управление?

Задание 1. Сравнительный анализ моделей. Подготовьте таблицу, сравнивающую традиционную (бумажную) и цифровую (реестровую) модели организации контроля.

Задание 2. Исследование портала Госуслуг. Проведите анализ личного кабинета юридического лица на портале Госуслуг (при наличии доступа) или изучите информацию о его функционале на официальном сайте. Составьте отчет о доступных сервисах для взаимодействия с контрольными органами.

Задание 3. Анализ применения мобильного приложения. На основе открытых источников (новости, отчеты органов власти) найдите информацию о применении мобильного приложения «Инспектор» в конкретном регионе или ведомстве. Подготовьте краткий обзор.

Задание 4. Прогноз развития. На основе изученных тенденций подготовьте прогноз развития контрольно-надзорной деятельности в России на ближайшие 3–5 лет. Укажите основные направления цифровизации и возможные риски.

Задание 5. Эссе. Напишите эссе на тему «Цифровая трансформация контроля: между эффективностью и защитой прав».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные документы

Кодифицированные акты

1. Бюджетный кодекс РФ: [федер. закон: принят Гос. Думой 17.07.1998: по состоянию на 26.12.2024]. – Ст. 267.1. – Текст: электронный. – URL: <https://kodifikant.ru/zakon/bkrf/267.1> (дата обращения: 28.03.2026).

Федеральные законы

2. Об аудиторской деятельности: федер. закон № 307-ФЗ: [принят Гос. Думой 24.12.2008: одобр. Советом Федерации 29.12.2008: по состоянию на 26.12.2024]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoEEп> (дата обращения: 28.03.2026).

3. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в РФ: федер. закон № 248-ФЗ: [принят Гос. Думой 22.07.2020: одобр. Советом Федерации 24.07.2020: по состоянию на 28.12.2024]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoGLY> (дата обращения: 28.03.2026).

4. О бухгалтерском учете: федер. закон № 402-ФЗ: [принят Гос. Думой 22.11.2011: одобр. Советом Федерации 29.11.2011: по состоянию на 26.12.2024]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoGKb> (дата обращения: 28.03.2026).

Постановления Правительства РФ

5. Об утверждении федер. стандарта внутр. гос. (муницип.) фин. контроля «Планирование проверок, ревизий и обследований»: постановление Правительства РФ № 208: [принято 27.02.2020: по состоянию на 10.03.2025]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoGMR> (дата обращения: 28.03.2026).

6. Об утверждении федер. стандарта внутр. гос. (муницип.) фин. контроля «Реализация результатов проверок, ревизий и обследований»: постановление Правительства РФ № 1095: [принято 23.07.2020: по состоянию на 10.03.2025]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoGN6> (дата обращения: 28.03.2026).

7. Об утверждении федер. стандарта внутр. гос. (муницип.) фин. контроля «Проведение проверок, ревизий и обследований и оформление их результатов»: постановление Правительства РФ № 1235: [принято 17.08.2020: по состоянию на 10.03.2025]. – Текст: электронный. – URL: <https://yagla.tv/cpJh2Fj> (дата обращения: 28.03.2026).

8. Об утверждении федер. стандарта внутр. гос. (муницип.) фин. контроля «Правила составления отчетности о результатах контрольной деятельности»: постановление Правительства РФ № 1478. – Текст: электронный. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_362779/ (дата обращения: 28.03.2026).

Ведомственные нормативные акты

9. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина России № 49: [утвержден 13.06.1995: по состоянию на 27.11.2018]. – Текст: электронный. –

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/ (дата обращения: 28.03.2026).

10. О введении в действие междунар. стандартов аудита на территории РФ: приказ Минфина России № 166н: [утвержден 16.10.2023: зарегистрирован в Минюсте России 05.12.2023, рег. № 76294]. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoEHу> (дата обращения: 28.03.2026).

Официальные разъяснения и информационные сообщения

11. О выборе метода осуществления внутр. гос. (муницип.) фин. контроля при планировании контрольного мероприятия: письмо Минфина России № 02-09-07/7928. – Текст: электронный. – URL: <https://yagla.tv/cONilAp> (дата обращения: 28.03.2026).

12. Общая характеристика сектора аудиторской деятельности: [информ.-аналит. материал] / Минфин России. – Текст: электронный. – URL: <https://clck.ru/3SoEKA> (дата обращения: 28.03.2026).

13. Новое в аудиторском законодательстве: факты и комментарии: информ. сообщение Минфина России № ИС-аудит-67 от 07.12.2023. – Текст: электрон. – URL: <https://yagla.tv/c5HDQjt> (дата обращения: 28.03.2026).

14. Информ. сообщение для пользователей аудиторских услуг в связи с вступлением в силу Федер. закона № 307-ФЗ: информ. сообщение Минфина России от 21.01.2009. – Текст: электронный. – URL: <https://yagla.tv/ci5PRzW> (дата обращения: 28.03.2026).

15. Информ. сообщение № 3 в связи с вступлением в силу Федер. закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»: информ. сообщение Минфина России от 09.11.2009. – Текст: электронный. – URL: <https://yagla.tv/cOP06dP> (дата обращения: 28.03.2026).

Учебная литература

16. Антоненко, Е. С. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Е. С. Антоненко, О. С. Бранькова, Н. В. Фрибус. – Новосибирск: НГТУ, 2023. – 114 с. – ISBN 978-5-7782-4977-6. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/155658.html> (дата обращения: 28.03.2026).

17. Бобошко, В. И. Контроль и ревизия: учеб. / В. И. Бобошко. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 311 с. – ISBN 978-5-238-03109-5. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/109191.html> (дата обращения: 28.03.2026).

18. Борисова, Н. М. Контроль и ревизия: практикум / Н. М. Борисова, Г. В. Цветова. – М.: Ай Пи Ар Медиа, 2020. – 95 с. – ISBN 978-5-4497-0738-3. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/98666.html> (дата обращения: 28.03.2026).

19. Волков, А. Г. Контроль и ревизия: учеб. / А. Г. Волков, Е. Н. Чернышева. – М.: Евразийский открытый ин-т, 2011. – 224 с. – ISBN 978-5-374-00440-3. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/10757.html> (дата обращения: 28.03.2026).

20. Герсонская, И. В. Контроль и ревизия: учеб. пособие / И. В. Герсонская. – Воронеж: НАУКА-ЮНПРЕСС, 2023. – 136 с. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/158114.html> (дата обращения: 28.03.2026).

21. Горбатова, Е. Ф. Внутренний контроль и аудит: учеб. пособие / Е. Ф. Горбатова, Н. С. Узунова. – Симферополь: Ун-т экономики и управления, 2017. – 84 с. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/73264.html> (дата обращения: 28.03.2026).
22. Ерусалимский, В. М. Контроль и ревизия: учеб. пособие / В. М. Ерусалимский. Воронеж: НАУКА-ЮНПРЕСС, 2020. – 124 с. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/158115.html> (дата обращения: 28.03.2026).
23. Изварина, Н. Ю. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Н. Ю. Изварина, В. Е. Шумилина. – Ростов н/Д: ИП Беспамятнов С. В., 2019. – 117 с. – ISBN 978-5-6043389-9-5. – Текст: непосредственный.
24. Иванова, Е. Л. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Е. Л. Иванова. – Саратов: Научная книга, 2012. – 160 с. – Текст: электрон. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/8203.html> (дата обращения: 28.03.2026).
25. Казакова, Ф. А. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Ф. А. Казакова. – Саратов: СГТУ им. Ю.А. Гагарина: ЭБС АСВ, 2023. – 120 с. – ISBN 978-5-7433-3584-8. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/138054.html> (дата обращения: 28.03.2026).
26. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Д. В. Николаев [и др.]. – Ростов н/Д: ЮРИУ – филиал РАНХиГС, 2021. – 200 с. – ISBN 978-5-6042501-5-0. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/158355.html> (дата обращения: 11.02.2026).
27. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Е. А. Федорова [и др.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2023. – 239 с. – ISBN 978-5-238-02083-9. – Текст: электронный. – URL: <https://www.iprbookshop.ru/142693.html> (дата обращения: 28.03.2026).
28. Контроль и ревизия: учеб. пособие / И. А. Сергеева [и др.]. – Пенза: Изд-во ПГУ, 2021. – 138 с. – ISBN 978-5-907456-09-9. – Текст: непосредственный.
29. Лехман, Е. В. Контроль и ревизия: учеб. пособие / Е. В. Лехман, У. Ю. Рошкетаяева; КубГТУ. – Краснодар: КубГТУ, 2023. – 179 с. – ISBN 978-5-8333-1227-8. – Текст: непосредственный.
30. Малолетко, А. Н. Контроль и ревизия: учеб.-метод. пособие / А. Н. Малолетко. – М.: Палеотип, 2008. – 240 с. – ISBN 978-5-94727-219-2. – Текст: электрон. – URL: <https://book.ru/book/906315> (дата обращения: 28.03.2026).
31. Морозов, О. А. Контрольно-ревизионная работа и аудит: практикум / О. А. Морозов, Т. В. Шмулевич; ВШТЭ СПбГУПТД. – СПб.: ВШТЭ СПбГУПТД, 2023. – 44 с. – Текст: электронный. – URL: <http://nizrp.narod.ru/metod/kaffiniuch/1700795234.pdf> (дата обращения: 28.03.2026).

Учебное издание

Морозов Олег Анатольевич

Контрольно-ревизионная работа и аудит

Часть 1. Контроль и ревизия

Учебное пособие

Редактор и корректор Е. О. Тарновская
Техн. редактор М. Д. Баранова

Учебное электронное издание сетевого распространения

Системные требования:
Электронное устройство с программным обеспечением
для воспроизведения файлов формата PDF

Режим доступа: http://publish.sutd.ru/tp_get_file.php?id=202016, по паролю.
- Загл. с экрана.

Дата подписания к использованию 06.05.2026 г. Рег. № 5052/26

Высшая школа технологии и энергетики СПбГУПТД
198095, СПб., ул. Ивана Черных, 4.