

**ПРОГРАММА РАЗВИТИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ
(ПРООН)**

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

УЧЕБНЫЙ ЦЕНТР

Ибрагимов А.К.

Сугирбаев Б.Б.

**БЮДЖЕТНЫЙ
КОНТРОЛЬ И АУДИТ**

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

Ташкент 2010 г.

Издательство «infoCOM.UZ»

Рецензент:

Ортиков А.Ж. - Начальник отдела сводного анализа казначейского исполнения Государственного бюджета Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан.

Бюджетный контроль и аудит: Учебное пособие / Ибрагимов А.К., Сугирбаев Б.Б., - Ташкент, 2010 - 192 с.



Все права принадлежат Программе развития ООН. Любое воспроизведение учебного пособия или использование выдержек из данного учебного пособия могут быть произведены только с письменного согласия, ссылка на источник обязательна. По всем вопросам, касающимся перепечатки, перевода и приобретения печатных версий, обращаться по следующему адресу: г. Ташкент, 100029, ул.Тараса Шевченко, дом 4.

© Программа развития Организации Объединенных Наций, 2010 г.
Узбекистан, 100029, г. Ташкент, ул. Тараса Шевченко, дом 4.
Тел.: (+998 71) 120-34-50
Факс: (+998 71) 120-34-85
Интернет-сайт: www.undp.uz

© Проект ПРООН «Реформа государственных финансов в Узбекистане», 2010 г.
Узбекистан, 100003, г. Ташкент, Проспект Узбекистанский, 55.
Тел.: (+998 71) 259-21-52
Факс: (+998 71) 259-20-51
Интернет-сайт: www.publicfinance.uz

Издательство «infoCOM.UZ»

ISBN 978-9943-320-23-9

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
ЧАСТЬ I. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА	7
Глава 1. Организационные и теоретические основы бюджетного контроля и аудита	7
1.1. Организационные основы финансового контроля в Республике Узбекистан	7
1.2. Общие основы деятельности и виды государственного финансового контроля	10
1.3. Зарубежный опыт организации контроля за исполнением государственного бюджета	16
1.4. Организация контрольно-ревизионной работы в Республике Узбекистан	21
1.5. Опыт функционирования службы внутреннего контроля в государственном секторе и теоретические основы дальнейшего развития внутреннего аудита	31
Глава 2. Методологические основы казначейского исполнения Государственного бюджета и организация контроля при казначейском исполнении Государственного бюджета	47
2.1. Организационные основы Казначейства в Республике Узбекистан.....	47
2.2. Методологические основы казначейского исполнения Государственного бюджета.....	55
2.3. Система контроля казначейских операций.....	62
Глава 3. Организация контроля информации по сметам расходов получателей бюджетных средств, порядок внесения изменений в них	73
3.1. Понятие сметы расходов получателя бюджетных средств.....	73
3.2. Особенности контроля выделения средств по смете расходов	84
3.3. Представление смет расходов в казначейские подразделения и порядок внесения изменений в сметы расходов	87

Глава 4. Контроль организации и ведения бухгалтерского учета кассового исполнения государственного бюджета в казначейских подразделениях	96
4.1. Организация системы бухгалтерского учета и проверка оформления первичных документов и регистров.....	96
4.2. Порядок проверки ведения лицевых счетов получателей бюджетных средств в казначействе	103
Глава 5. Организация внутреннего аудита в Казначействе.....	109
5.1. Организационные основы внутреннего аудита в государственном секторе.....	109
5.2. Зарубежный опыт организации внутреннего аудита в Казначействе ..	122
ЧАСТЬ II. ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ РЕВИЗИИ И КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОЛУЧАТЕЛЕЙ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ	125
Глава 6. Общие положения проведения ревизий и проверок ГлавКРУ и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями ..	125
6.1. Организация проведения ревизий и проверок ГлавКРУ и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями.....	125
ЧАСТЬ III. ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ПО АУДИТУ И КОНТРОЛЮ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ..	138
Глава 7. Вопросы международных стандартов по учету и аудиту и их применение.....	138
7.1. Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе и их значение	138
7.2. Международные стандарты аудита и их особенности	140
7.3. Совершенствование международных стандартов аудита и их значение	150
7.4. Национальные стандарты внутреннего аудита	155
Глоссарий	165
Литература.....	177
Приложение	184

ВВЕДЕНИЕ

Развитие мировой экономики быстрыми темпами и появление мирового финансово-экономического кризиса естественно влияют на экономику Узбекистана. В этих условиях появляется потребность в адаптации к новым требованиям, связанным с дальнейшим усилением и их совершенствованием к внешним воздействиям проводимой в настоящее время «Реформы управления государственными финансами», предусматривающей внедрение системы казначейского исполнения государственного бюджета и ее совершенствование путем внедрения современных информационных технологий. В этих условиях такие задачи, как внедрение системы казначейского исполнения государственного бюджета, обеспечение организации единой системы бухгалтерского учета и отчетности в государственном секторе, а также функционирование в их составе службы внутреннего аудита являются особо важными вопросами.

Принятие Олий Мажлисом Республики Узбекистан Закона Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета» определило настоятельную необходимость ускорения мер построения казначейской системы исполнения государственного бюджета. Построение казначейской системы исполнения государственного бюджета осуществляется на поэтапной основе и является важнейшей частью реформирования финансовой системы государства.

О важности проводимой реформы Президентом Республики Узбекистан И.А. Каримовым было сказано следующее: «В-третьих, развитие социальной инфраструктуры. Обеспечение населения чистой питьевой водой, системой энергообеспечения, строительство объектов социальной сферы в конечном итоге направлено на повышение качества жизни населения»¹. В этих условиях появляется необходимость проведения аудита, использование средств государственного бюджета, проверка эффективного и целевого использования этих средств. Самой актуальной основной задачей настоящего времени является реформа управления государственными финансами,

¹ Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана - Ташкент: Ўзбекистон, 2009. - 48 с. С. 42.

совершенствование формирования бюджета по регионам, исполнения казначейства бюджета. В казначейском исполнении государственного бюджета важным вопросом считается обеспечение постоянного и объективного контроля за правильностью использования расходов, соблюдение порядка и процессов, проведение операций и отражение их в бухгалтерском учете. Обеспечение управления финансовыми рисками, анализ отклонений установленных показателей в бюджетном процессе, определение причин невыполнения или нарушений в применении соответствующих нормативно-правовых документов, законов и разработки рекомендации по их устранению являются основными задачами системы Казначейства.

При составлении данного учебного пособия обращено особое внимание на развитие системы Казначейства и организацию контроля и аудита, особенно на вопросы организации службы внутреннего аудита по состоянию на 1 января 2010 г.

Вопрос контроля и внутреннего аудита бюджетной системы является важным, его конечным результатом считается достижение более совершенного подхода правильности расходования бюджетных средств и недопущения нецелевого излишнего их расходования. Поэтому при написании данного учебного пособия особый упор был сделан на требования законодательства Республики Узбекистана по бюджетному контролю и аудиту, а также передовой опыт зарубежных стран и СНГ в данном направлении.

В учебном пособии обращено внимание на отдельные вопросы по проведению контроля основных средств, материальных ценностей, заработной платы и приравненных к ним платежей, контроля обязательств и проверке финансово-бюджетной отчетности по исполнению смет расходов получателей бюджетных средств.

ЧАСТЬ I. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ И АУДИТА

Глава 1. Организационные и теоретические основы бюджетного контроля и аудита

1.1. Организационные основы финансового контроля в Республике Узбекистан

Финансовый контроль является неотъемлемой частью государственного устройства, одной из важнейших функций управления государством. Роль финансового контроля при переходе к рыночной экономике существенно возросла. С одной стороны, финансовый контроль является одной из завершающих стадий управления финансами, а с другой - он выступает необходимым условием эффективности управления ими. Финансовый контроль реально охватывает весь процесс движения финансовых ресурсов, начиная со стадии формирования средств, необходимых для начала осуществления деятельности в любой сфере, и заканчивая получением финансовых результатов от этой деятельности.

Переход на рыночные отношения, приватизация государственной собственности потребовали создания адекватных финансового механизма и финансовой системы, значит, и соответствующей системы финансового контроля. В условиях децентрализации экономики, разгосударствления и приватизации собственности в Республике Узбекистан роль финансового контроля должна все более усиливаться, что исходит из нижеследующего.

Свидетельством тому, что проблема организации государственного контроля находится под пристальным вниманием руководства Республики Узбекистан, является тот факт, что за годы перестройки были приняты: Законы Республики Узбекистан от 13 января 1992 года № 504-ХП «Об учреждении Комитета государственного контроля Республики Узбекистан при Президенте Республики Узбекистан», от 9 декабря 1992 года «Об аудиторской деятельности», Указы Президента Республики Узбекистан от 16 февраля 1994 года «О некоторых мерах по совершенствованию системы

государственного контроля в Республике Узбекистан», от 8 августа 1996 года «Об упорядочении проверок и совершенствовании деятельности контролирующих органов». С 2000 г. по настоящее время принято множество актов законодательства, устанавливающих основные особенности реализации финансового контроля в Республике Узбекистан (Законы Республики Узбекистан «О бюджетной системе» и «О казначейском исполнении Государственного бюджета», Указ Президента Республики Узбекистан от 13.11.2002 г. №УП-3161, Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 15.11.2002 г. и др.).

При этом, отношения, связанные с осуществлением:

- государственного контроля деятельности хозяйствующих субъектов регулируются в соответствии с Законом Республики Узбекистан от 24 декабря 1998 года №717-1 «О государственном контроле деятельности хозяйствующих субъектов»;
- государственного контроля в порядке прокурорского надзора регулируются соответствующим законодательством;
- государственного контроля путем налоговой проверки определяются налоговым законодательством.

Однако в Узбекистане, несмотря на пристальное внимание к вопросам организации финансового контроля, не достигнута гармонизация с общепринятыми в мировой практике принципами, и роль государственного контроля выполняют органы, организованные при исполнительной власти.

Система финансового контроля - это совокупность субъектов, объектов, видов, типов, методов и средств контроля, взаимодействующих как целое в процессе установления желаемых результатов исполнения, измерения состояния объекта контроля, анализа и оценки данных, полученных путем измерения, выработки корректирующих воздействий. Причем каждый субъект в зависимости от его места и роли в структуре финансового контроля должен выполнять только ему присущие функции и нести ответственность только за те цели и задачи, которые входят в его функциональные обязанности. При этом необходимо так организовать систему финансового контроля, чтобы объекты контроля подвергались проверкам в разумных пределах, то есть субъекты контроля максимально

должны координировать свои действия. Этого требуют международные стандарты по финансовому контролю.

Таким образом, финансовый контроль - это организованная государством система надзора, проводимая наделенными контрольными функциями государственными или независимыми общественными органами, направленная на установление эффективности деятельности Правительства, предприятий, организаций и учреждений.

В задачи системы контроля входит вскрытие резервов в формировании и расходовании государственного бюджета, выявление отклонений и нарушений принципов законности, установление целесообразности и экономической эффективности операций на всех уровнях управления финансовыми и материальными ресурсами. Цель контроля - принятие корректирующих мер, привлечение виновных к ответственности и предотвращение нарушений.

Понятие «тип» характеризует самые существенные и устойчивые признаки любого социально-экономического явления, в том числе финансового контроля. Таким признаком является статус контроля в управленческой системе. По этому признаку целесообразно выделить три типа финансового контроля: бюджетно-финансовый контроль, финансово-хозяйственный (предпринимательский, коммерческий) контроль, независимый аудит (схема №1.1).

Блок функций каждого типа финансового контроля²

Блок функции финансового контроля		Блок специфических функций независимого аудита, входящих в финансовый контроль
Бюджетно-финансовый контроль	Финансово-хозяйственный (предпринимательский, коммерческий) контроль	Независимый аудит
Проверка доходной и расходной статей бюджета	Проверка финансово-хозяйственной деятельности и достоверности финансовой отчетности	Подтверждение достоверности финансовой отчетности
Тематическая проверка или операционный аудит		
Программная оценка, ориентация на конкретные результаты, метод «сансет»		
Представление результатов ревизий и проверок в вышестоящие органы, при наличии мошенничества и злоупотреблений		Консалтинговые услуги аудиторских фирм

1.2. Общие основы реализации и виды государственного финансового контроля

Государственный финансовый контроль осуществляется путем проверки и анализа соблюдения объектами контроля бюджетного и иного

² Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. Ташкент: Мир экономики и права, 1998 г. 176 с. С. 34.

законодательства Республики Узбекистан с целью выявления, устранения и недопущения нарушений.

Государственный финансовый контроль подразделяется на:

1) внутренний и внешний государственный финансовый контроль в зависимости от органа, который его осуществляет;

2) проводимый на республиканском и местном уровнях государственного управления в зависимости от соответствующего уровня бюджета.

Систему органов государственного финансового контроля составляют:

1) Счетная палата Республики Узбекистан;

2) Контрольно-ревизионное управление Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальные подразделения;

3) службы внутреннего контроля республиканских и местных органов государственного управления.

Внеплановый контроль проводится по поручениям Президента Республики Узбекистан, Правительства Республики Узбекистан, уполномоченных на то государственных органов и по депутатским запросам.

Субъекты государственного финансового контроля

Субъектами государственного финансового контроля выступают органы государственной власти, в первую очередь законодательной, и органы исполнительной власти и управления, обладающие контрольными полномочиями. В Узбекистане это Сенат Олий Мажлиса Республики Узбекистан и Законодательная палата Олий Мажлиса Республики Узбекистан, Аппарат Президента Республики Узбекистан, Кабинет Министров Республики Узбекистан, Министерство финансов и Центральный банк Республики Узбекистан и другие органы государственного управления.

Счетная палата Республики Узбекистан

Счетная палата Республики Узбекистан является высшим органом государственного финансового контроля, осуществляющим внешний контроль за исполнением государственного бюджета, бюджетов государственных целевых и других внебюджетных фондов, непосредственно подчиненных и подотчетных Сенату Олий Мажлиса Республики Узбекистан.

Счетная палата Республики Узбекистан при осуществлении контроля за исполнением государственного бюджета:

- рассматривает проект Государственного бюджета, государственных целевых и других внебюджетных фондов, в случае одобрения выдает заключение по нему;

- рассматривает Отчет по итогам исполнения Государственного бюджета, государственных целевых и других внебюджетных фондов, в случае одобрения выдает заключение по нему;

- осуществляет мониторинг хода исполнения Государственного бюджета, государственных целевых и других внебюджетных фондов, а также деятельности налоговых и таможенных органов, органов - распорядителей государственных целевых фондов;

- в соответствии с законодательством получает от банков сведения о движении бюджетных средств;

- проводит ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности финансовых органов, казначейских подразделений, получателей бюджетных средств и хозяйствующих субъектов;

- осуществляет иные полномочия, предусмотренные законодательством.

Счетная палата Республики Узбекистан ежеквартально рассматривает итоги исполнения Государственного бюджета, государственных целевых и других внебюджетных фондов, которые представляет Кабинет Министров Республики Узбекистан.

Кабинет Министров Республики Узбекистан

Кабинет Министров Республики Узбекистан ежеквартально рассматривает итоги исполнения Государственного бюджета, которые представляет Министерство финансов Республики Узбекистан.

Министерство финансов Республики Узбекистан

Министерство финансов Республики Узбекистан и другие финансовые органы при осуществлении контроля за исполнением Государственного бюджета:

- рассматривают итоги исполнения бюджетов разных уровней;

- получают от налоговых и таможенных органов, органов - распорядителей государственных целевых фондов информацию о поступлении средств в бюджеты разных уровней;

- осуществляют предварительный контроль (Казначейство) путем регистрации юридических обязательств получателей бюджетных средств за счет средств Государственного бюджета и внебюджетных средств;

- осуществляют текущий контроль (Казначейство) путем ведения учета финансовых обязательств получателей бюджетных средств и проведения платежей от их имени непосредственно на счет поставщика товара (выполняющего работу, оказывающего услугу) или на другие предусмотренные цели (заработная плата, уплата обязательных платежей и др.);

- в соответствии с законодательством получают от банков сведения о движении бюджетных средств;

- в пределах своей компетенции проводят ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности получателей бюджетных средств;

- осуществляют последующий государственный финансовый контроль (Контрольно-ревизионное управление Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальные подразделения) на республиканском и местном уровнях.

Службы внутреннего контроля

Службы внутреннего контроля республиканских и местных государственных управлений осуществляют контрольные функции в порядке, установленном законодательством Республики Узбекистан.

Служба внутреннего контроля:

1) осуществляет внутренний контроль по направлениям деятельности государственного органа с целью повышения качества и производительности его работы;

2) проводит оценку функционирования системы управления в государственном органе, его территориальных подразделениях и подведомственных организациях, предоставляет рекомендации первому руководителю государственного органа по ее улучшению;

3) осуществляет проверку соблюдения государственным органом бюджетного и иного законодательства Республики Узбекистан;

4) осуществляет контроль реализации стратегического и операционного планов государственного органа, оценку результатов;

5) осуществляет контроль за достоверностью и правильностью ведения государственным органом учета и отчетности;

6) принимает меры по выявлению, пресечению и недопущению нарушений при использовании средств республиканского и (или) местных бюджетов в соответствии с законодательством Республики Узбекистан;

7) осуществляет контроль за исполнением представлений, направляемых объектам контроля, и решений, принятых по итогам результатов контроля;

8) запрашивает и получает в установленный им срок от объектов контроля необходимые документы, справки, устные и письменные объяснения по вопросам, связанным с проведением контроля;

9) беспрепятственно знакомится с документацией объектов контроля, относящейся к вопросам контрольного мероприятия, с учетом соблюдения режима секретности, служебной, коммерческой или иной охраняемой законом тайны;

10) осуществляет иные полномочия, определяемые руководителем государственного органа.

Служба внутреннего контроля представляет руководителю государственного органа отчеты о результатах контроля и рекомендации по улучшению внутренних процедур, правил, процессов в государственном органе в целях повышения эффективности его работы, достижения прямых и конечных результатов его деятельности.

Служба внутреннего контроля организационно независима от других структурных подразделений, подчинена и подотчетна только первому руководителю государственного органа.

Службы внутреннего контроля исполнительных органов, финансируемые из областного бюджета, осуществляют внутренний государственный финансовый контроль в исполнительных органах, финансируемых из областного бюджета, и соответствующих

исполнительных органах, финансируемых из бюджета района (города областного значения).

Принципы государственного финансового контроля

Принципами государственного финансового контроля являются:

1) принцип независимости - недопущение вмешательства, посягающего на независимость органов государственного финансового контроля и его работников при осуществлении ими деятельности;

2) принцип объективности - проведение контроля строго в соответствии с законодательством Республики Узбекистан, со стандартами государственного финансового контроля, исключение конфликта интересов;

3) принцип достоверности - подтверждение результатов контроля бухгалтерскими, банковскими и иными документами объекта контроля;

4) принцип прозрачности - ясность изложения результатов контроля, подотчетность органов государственного финансового контроля Президенту Республики Узбекистан, Правительству Республики Узбекистан, органам местной власти на местах, руководителям государственных органов, общественности;

5) принцип компетентности - совокупность необходимых для осуществления контроля профессиональных знаний и навыков работников органов государственного финансового контроля;

6) принцип гласности - обязательная публикация результатов государственного финансового контроля с учетом обеспечения режима секретности, служебной, коммерческой или иной охраняемой законом тайны.

Единые требования к государственному финансовому контролю определяются стандартами государственного финансового контроля.

Государственный финансовый контроль подразделяется на следующие типы:

1) контроль на соответствие - оценка соответствия деятельности объекта контроля требованиям бюджетного и иного законодательства Республики Узбекистан;

2) контроль финансовой отчетности - оценка достоверности, обоснованности и своевременности составления и представления финансовой отчетности объектом контроля;

3) контроль эффективности - оценка, проводимая в том числе на основе контроля на соответствие и финансовой отчетности, достижения государственными органами прямых и конечных результатов, предусмотренных в их стратегических планах, реализации государственных и бюджетных программ, оказываемых государственных услуг, использования связанных грантов, государственных и гарантированных государством займов, поручительств и активов государства, а также комплексный и объективный анализ влияния деятельности государственного органа и субъектов квазигосударственного сектора на развитие экономики, социальной сферы или отдельно взятой отрасли (сферы) государственного управления.

Виды государственного финансового контроля

Органы государственного финансового контроля в пределах полномочий осуществляют следующие виды контроля:

1) комплексный контроль - проверка и оценка деятельности объектов контроля по всем вопросам за конкретный период;

2) тематический контроль - проверка и оценка деятельности объекта контроля по отдельным вопросам за конкретный период;

3) встречный контроль - контроль третьих лиц, который проводится исключительно по вопросам взаимоотношений с основным объектом контроля в рамках проверяемого вопроса;

4) совместный контроль - контроль, проводимый органами государственного финансового контроля совместно с другими государственными органами.

1.3. Зарубежный опыт организации контроля за исполнением государственного бюджета

Экономический строй или система хозяйствования определяет круг финансовых отношений, входящих в сферу управленческих функций непосредственно государства и его органов. В странах с развитой рыночной экономикой большая часть финансовых отношений находится вне

управления государством, так как основная часть финансовых ресурсов формируется и используется их собственниками по своему усмотрению.

Общее управление финансами осуществляется органами государственного и экономического (хозяйственного) управления.

В зависимости от государственного устройства и политической системы такими законодательными органами являются Парламент в Великобритании, Национальное собрание во Франции, Конгресс в США, Бундестаг в Германии.

Организация оперативного управления финансами осуществляется через государственный аппарат, состав и структура которого тоже определяются в соответствии с государственным устройством страны.

Управление финансами в экономически развитых государствах, как правило, осуществляется несколькими государственными органами. В США это Министерство финансов (включает внутри себя одно из внутренних подразделений в виде Казначейства). Оно является представителем правительства, разрабатывает финансовую и налоговую политику, осуществляет эмиссию денежных знаков и чеканку монет, занимается вопросами внутренних займов и управлением государственным долгом, осуществляет контроль за исполнением финансовых законов, за сбором внутренних доходов, контроль за денежным обращением. Вторым финансовым ведомством в США является Административно-бюджетное управление при Президенте. Оно составляет расходную часть федерального бюджета и разрабатывает финансовые программы, организует оперативный контроль по управлению бюджетом и является ведущим органом исполнительной власти. Управление исполнением бюджета разделено в США между Министерством финансов, Таможенной службой и Бюро по алкогольным напиткам, табачным изделиям и огнестрельному оружию.

В Великобритании органами государственного управления финансами выступает Казначейство. Оно руководит разработкой, составлением и исполнением государственного бюджета, определением налоговой политики, финансово-экономическим прогнозированием, международными финансовыми отношениями, осуществляет контроль за расходованием средств

государственными предприятиями. Исполнение бюджета в части таможенных пошлин и акцизов организует Управление таможенных пошлин и акцизов.

В Германии органом государственного управления финансами является Министерство финансов, разрабатывающее основы финансовой, налоговой, валютной и кредитной политики.

Оно составляет проект бюджета и среднесрочного финансового плана, осуществляет кассовое обслуживание бюджета, контроль за исполнением бюджета и разработку основ распределения финансовых ресурсов между звеньями бюджетной системы. В управлении финансами участвуют Федеральное ведомство по финансам и Федеральное управление государственным долгом, подчиненные Федеральному министерству финансов. Первое ведомство занимается, налоговой проверкой предприятий, налогообложением иностранных капиталовложений, проблемами устранения двойного обложения; второе - операциями по выпуску и погашению займов и финансированием бюджетного дефицита.

Во Франции управление финансами осуществляет Министерство экономики, финансов и бюджета. В его функции входят: разработка государственного бюджета и контроль за его исполнением, кассовое обслуживание бюджета; сбор налогов, пошлин и прочих поступлений; контроль за финансовыми операциями, осуществление связи государства с предприятиями в качестве акционера, кредитора или гаранта, общественный учет и контроль (распределены между соответствующими управлениями).

В Италии управлением финансами заняты четыре государственных органа: государственными расходами и финансовым контролем - Казначейство; доходами - Министерство финансов, составлением государственного бюджета и координированием финансовых ресурсов - Министерство бюджета и планирования, местными финансами - Министерство внутренних дел.

В Республике Узбекистан управление государственными финансами осуществляется Министерством финансов, Центральным банком, Государственным налоговым комитетом, Государственным таможенным комитетом, регулируется законодательством в установленном порядке.

Органы управления финансами проводят в жизнь финансовую политику государства, они разрабатывают проекты форм и методов финансовых отношений; контролируют соблюдение установленных форм и методов финансовых отношений, изучают их действенность; вносят предложения в Олий Мажлис по дальнейшему совершенствованию форм и методов финансовых отношений.

Опыт развития таких стран, как США, Великобритания, Германия, Франция и Япония, где издавна сложились и успешно функционируют системы государственного (парламентского) контроля, правительственные контрольно-ревизионные системы, организованные при исполнительной власти, а также системы независимого аудита показывают ту незаменимую роль, которая отводится финансовому контролю в управлении финансами государства.

Дифференциация системы контрольных финансовых органов в развитых странах основывается на практике разделения власти между представительными, исполнительными и судебными органами.

Несмотря на то, что страны рыночной экономики имеют довольно рациональные финансовые системы и системы финансового контроля, они не могут адекватно применяться в странах СНГ, в частности, в Узбекистане, так как должны быть учтены имеющиеся национальные и экономические особенности. Тем более что и в развитых странах продолжается постоянный поиск новых решений в вопросе совершенствования финансового контроля.

Для изучения и распространения положительного опыта в контрольной практике зарубежных стран в 1953 году создана и действует неправительственная структура - Международная организация высших контрольных органов - ИНТОСАИ (International organization of supreme audit institutions - INTOSAI). В состав ИНТОСАИ входят контрольные органы 130 государств мира.

Кроме того, в соответствии с решением Совета глав государств СНГ от 3 июня 2005 года в целях обеспечения государств - участников СНГ результатами централизованных исследований в области государственного управления в экономической сфере, государственного и международного финансового контроля с учетом развития интеграционных процессов в

государствах - участниках Содружества, создана и действует базовая организация государств - участников Содружества независимых государств по исследованиям в области государственного и международного финансового контроля на базе государственного научного учреждения «Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации».

Основными направлениями деятельности базовой организации являются:

- научное, методическое и информационное обеспечение исследований в области государственного и международного финансового контроля;
- обеспечение государств - участников СНГ результатами исследований в области государственного и международного финансового контроля;
- подготовка научных кадров в аспирантуре и докторантуре;
- развитие сотрудничества научно-исследовательских организаций государств - участников СНГ.

В настоящее время важное место в структуре управления финансами отведено Министерству финансов, на которое возложено управление государственными финансами в Республике Узбекистан. Как центральный финансовый орган оно проводит в жизнь единую финансовую политику государства и осуществляет общее руководство организацией финансов в стране.

Для регулирования отношений в области казначейского исполнения Государственного бюджета Республики Узбекистан принят Закон Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета»³. Казначейским исполнением государственного бюджета является зачисление всех доходов государственного бюджета на Единый казначейский счет, а также оплата расходов государственного бюджета с этого счета.

Казначейство является специально уполномоченным финансовым органом, осуществляющим совместно со своими территориальными подразделениями казначейское исполнение государственного бюджета.

³ Закон Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета»// Ўзбекистон Республикаси Молия вазирлигининг ғазначилиги тизимида ички назорат ва ички аудитнинг аҳамияти, роли ва ўрни. Тошкент: МФ, 2008.

Казначейство в своей деятельности руководствуется Конституцией и законами Республики Узбекистан, постановлениями палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, Указами, Постановлениями и Распоряжениями Президента Республики Узбекистан, Постановлениями и Распоряжениями Кабинета Министров Республики Узбекистан и другими нормативно-правовыми актами, относящимися к его деятельности.

(Вопросы контроля казначейских операций будут освещены во второй главе данного учебного пособия).

1.4. Организация контрольно-ревизионной работы в Республике Узбекистан

Одним из важных вопросов в условиях либерализации экономики Республики Узбекистан является организация контрольно-ревизионной работы. В теории и практике контрольно-ревизионной деятельности различают несколько видов ревизий, которые принято классифицировать по определенным признакам.

Контроль финансово-экономической деятельности за определенный истекший период называют последующим, поскольку контролируются фактически совершенные операции. Такой контроль осуществляется на завершающей стадии процесса управления на основе исследований совершенных финансово-хозяйственных операций, их отражение в бухгалтерском учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности, анализа и оценки итогов финансово-экономической деятельности. Основное назначение последующего контроля - выявление нарушений законодательства в истекшем периоде, установление достоверности бухгалтерского учета и отчетности, сохранности имущества, хозяйственной целесообразности и законности оперативных управленческих решений. Последующий контроль отличается углубленным и комплексным изучением всех сторон хозяйственной и финансовой деятельности и позволяет также выявлять недостатки предварительного и текущего контроля.

Последующий контроль за соблюдением бюджетной дисциплины на всех этапах бюджетного процесса, а также контроль за обеспечением соблюдения

финансовыми органами и бюджетными учреждениями бюджетного и финансового законодательства, как одной из главных задач, осуществляется Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными органами на местах в виде ревизий и проверок.

Проверка. Под проверкой следует понимать отдельные контрольные процедуры по исследованию состояния объекта контроля на определенном участке деятельности, выражаемые в сопоставлении фактических результатов контроля с данными, отраженными в учетных документах (налоговых, отчетных, балансовых, расходных) и регистрах.

При проведении проверки выявляют отдельные нарушения финансовой дисциплины, ошибки в ведении бухгалтерского (финансового) учета, искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как правило, проверкам подвергаются отдельные вопросы или участки финансово-хозяйственной деятельности.

Проверки, в зависимости от места их проведения налоговыми и таможенными органами, а также органами государственных и социальных внебюджетных фондов и другими органами, осуществляющими финансово-экономический контроль, подразделяются на камеральные и выездные.

Камеральная проверка - это вид документального контроля представленной отчетности и документов по месту нахождения субъекта финансового контроля (проверяющего органа) без выезда на объект проверки. Данные результатов камеральных проверок могут служить основанием для назначения внеплановых выездных проверок.

Выездная проверка проводится по месту нахождения проверяемого объекта и представляет собой вид финансово-экономического контроля, сочетающий в себе одновременное использование методов документального и фактического контроля.

По полноте охвата документов и финансово-хозяйственных операций различают проверки сплошные и частичные (выборочные).

При **сплошной проверке** проверяются все финансово-хозяйственные операции и документы организации, предприятия, учреждения, а при

частичной проверке проверяется только часть (в выборочном порядке) документов, операций, материальных ценностей.

Сплошная проверка, как правило, проводится, исходя из целесообразности, в организациях с небольшим объемом документации и финансово-хозяйственных операций, а также при необходимости, например, для восстановления бухгалтерского учета (при его отсутствии или утрате первичных документов).

Результаты частичной проверки при обнаружении нарушений могут служить основанием для принятия решения о проведении сплошной проверки.

По степени охвата проверяемых вопросов проверки могут быть комплексными, выборочными и тематическими (целевыми).

Комплексная проверка - это всесторонняя проверка финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта за определенный период. В ходе такой проверки проводится взаимосвязанное изучение экономической и юридической сторон деятельности организации с использованием максимально возможного сочетания различных методических приемов документального и фактического контроля. Законность, достоверность и экономическая целесообразность хозяйственных операций при проведении комплексной проверки устанавливается наиболее квалифицированными специалистами.

Выборочная проверка - это проверка отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности или разделов бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Она может проводиться как самостоятельная проверка, либо может быть составной частью комплексной проверки. Результаты выборочной проверки могут быть отражены в отдельном итоговом документе, либо войти в сводный итоговый документ о результатах комплексной проверки.

Тематическая (целевая проверка) - это проверка определенного направления (темы) или вида финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля, проводимая путем исследования заранее определенного круга вопросов и сторон финансово-хозяйственной деятельности. Как и результаты выборочной проверки, результаты тематических проверок оформляются самостоятельно или отражаются в общем документе.

Ревизия - это форма последующего контроля, включающая систему обязательных контрольных действий по проверке законности, целесообразности и эффективности, совершенных в проверяемом периоде хозяйственных и финансовых операций, а также законности и правильности действий должностных лиц по управлению объектом контроля в проверяемом периоде времени.

При ревизии проверяются все операции хозяйствующего субъекта с использованием всех необходимых для этого приемов и способов - от сверки имеющихся на месте документов до встречных проверок в организациях, с которыми связан проверяемый объект финансовыми или другими отношениями.

Проведение ревизии дает практическую и техническую возможность не пропустить никаких нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

Ревизия как основная форма финансово-экономического контроля широко распространена в практике контролирующих органов. По возможностям выявления финансовых нарушений ревизия стоит на первом месте, что определяется ее финансово-экономическим содержанием и организационно-правовым оформлением результатов.

Ревизия охватывает все направления финансово-хозяйственной деятельности организации. Основными вопросами, решаемыми в ходе ревизии, являются вопросы соблюдения финансовой дисциплины, правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, обеспечения сохранности денежных средств и материальных ценностей.

В ходе ревизии документально и фактически устанавливается обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, кредитных и расчетных операций, расчетных и сметных назначений, исполнения смет доходов и расходов, полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.

В бюджетных организациях особое значение имеет целевое использование бюджетных средств, правильность образования и целесообразность расходования государственных внебюджетных средств.

Результаты ревизии оформляются актом, имеющим юридическую силу и значение.

При наличии мотивированных постановлений правоохранительных органов, вынесенных по возбужденным уголовным делам, контрольно-ревизионный орган проводит ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций, учреждений и предприятий любых форм собственности.

Обследование - это разновидность контрольных действий и метод предварительного контроля по оперативному выявлению состояния дел по отдельному вопросу, входящему в компетенцию субъекта финансово-экономического контроля, дополнительный способ для определения необходимости и целесообразности проведения проверки или ревизии.

Так, при необходимости уполномоченные должностные лица органов Государственного Налогового и Таможенного комитетов, а также Департамента при Прокуратуре Республики Узбекистан по налоговым и валютным преступлениям, осуществляющие выездные налоговые и таможенные проверки в пределах своей компетенции, могут производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

В ходе обследования могут быть решены следующие основные задачи:

- определение правомерности и возможности использования производственных, складских, торговых и иных помещений для получения дохода;
- установление правового статуса, организационно-правовой формы хозяйствующего субъекта и их соответствия действующему законодательству;
- мониторинг финансовой отчетности и финансового состояния подконтрольного объекта;
- предварительный анализ и оценка финансово-экономической деятельности объекта контроля.

Обследование позволяет до начала проверки или ревизии выявить слабые стороны финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и определить наиболее важные для проверки вопросы.

Согласно установленным правилам организацию систематического контроля за деятельностью республиканских бюджетных учреждений по исполнению смет расходов и соблюдению финансовой и бюджетной дисциплины проводит Главное контрольно-ревизионное управление (ГКРУ) Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальные контрольно-ревизионные управления.

Согласно Положению о Главном контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных контрольно-ревизионных управлениях⁴ определены основные задачи ГКРУ.

Основной задачей Главного контрольно-ревизионного управления и контрольно-ревизионных управлений в Республике Каракалпакстан, областях и г. Ташкенте является контроль за соблюдением бюджетной дисциплины на всех этапах бюджетного процесса.

Главным контрольно-ревизионным управлением в соответствии с возложенными на него задачами выполняются следующие функции:

- координация деятельности управлений и контрольно-ревизионных управлений в Республике Каракалпакстан, областях и г. Ташкенте по организации и проведению ревизий и проверок (мониторинга) хода исполнения местных бюджетов и соблюдения финансовой и бюджетной дисциплины;

- организация систематического контроля за деятельностью республиканских бюджетных учреждений по исполнению смет расходов и соблюдению финансовой и бюджетной дисциплины;

- проверка деятельности и оказание методической помощи контрольно-ревизионным учреждениям в Республике Каракалпакстан, областях и г. Ташкенте;

- организация и проведение совместно со специалистами других структурных подразделений Министерства финансов Республики Узбекистан проверок работы Министерства финансов Республики Каракалпакстан,

⁴ ПРИЛОЖЕНИЕ № 2 к Постановлению КМ РУз от 15.11.2002 г. № 393 «Положение о Главном контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных контрольно-ревизионных управлениях».

финансовых управлений хокимиятов областей и г. Ташкента, финансовых отделов хокимиятов городов и районов по исполнению бюджета;

- проведение ревизий и проверок исполнения смет расходов на содержание аппаратов Совета Министров Республики Каракалпакстан, хокимиятов областей, г. Ташкента, городов и районов;

- подготовка по результатам проверок докладных записок, справок, проектов постановлений коллегии и приказов Министерства финансов Республики Узбекистан;

- подготовка представлений Совету Министров Республики Каракалпакстан, хокимиятам областей и г. Ташкента по результатам ревизий и проверок;

- осуществление контроля за выполнением финансовыми органами и бюджетными учреждениями принятых по результатам ревизий и проверок решений;

- обобщение материалов ревизий и проверок по централизованным заданиям, подготовка по ним соответствующих докладов и предложений;

- обобщение материалов ревизий и проверок по выявленным характерным нарушениям финансовой и бюджетной дисциплины и подготовка предложений по устранению и предупреждению их в дальнейшем;

- осуществление проверок соблюдения установленного порядка сорторазмещения, а также проверок соответствия посевных семян, выделяемых хлопкосеющим хозяйствам, техническим требованиям и установленным заданиям по сорторазмещению хлопчатника, подготовка докладов руководству о выявленных фактах нарушений сорторазмещения;

- подготовка сведений об объемах принятого на хлопкоочистительные предприятия хлопка-сырца от хлопкосеющих хозяйств по регионам (исходя из ежедневных сводок территориальных управлений, составленных на основании приемных квитанций ПК-17) с представлением данных Фонду для расчетов за сельскохозяйственную продукцию, закупаемую для государственных нужд, Министерству финансов для проведения оплаты за сбор хлопка и расчетов за него в установленном порядке;

- осуществление контроля и ревизий правильности оформления приемо-сдаточных документов транспортной единицы с хлопком-сырцом, поступающим на заготовительный пункт от хозяйства-сдатчика;

- контроль правильности взвешивания транспортной единицы с хлопком-сырцом, определения его физической массы, соблюдения порядка отбора проб хлопка-сырца и формирования среднего его образца по хозяйству для последующей оценки качества в лаборатории;

- осуществление проверок правильности расчета кондиционной массы хлопка-сырца, с учетом установленных лабораторией сортности, влажности и засоренности, а также оформления приемных квитанций, выдаваемых хозяйству-сдатчику, и других бухгалтерских документов по его приемке;

- проведение выборочного контроля за соблюдением технологического регламента переработки хлопка-сырца и выпуска качественной продукции;

- организация и проведение комиссионных проверок переработки партий хлопка-сырца на хлопкоочистительных предприятиях с установлением фактического выхода хлопковой продукции (волокно, линт, семена), показателей угаров производства и их сопоставлением с утвержденными нормативами в разрезе селекционных и промышленных сортов хлопчатника;

- осуществление проверок исполнения баланса сырья и готовой хлопковой продукции с учетом ее поставок потребителям и фактических остатков;

- проверки соответствия статистической и бухгалтерской отчетности фактическому движению сырья и готовой продукции на хлопкоочистительном предприятии, объему ее отгрузки на экспорт и потребителям республики;

- осуществление ревизий соответствия данных инвентаризации по использованию сырья и выпуску хлопковой продукции утвержденным нормативам;

- осуществление проверок целевого использования хозяйствующими субъектами бюджетных ссуд, средств и кредитов, привлеченных Правительством или под его гарантию;

- проведение ревизии и контроля за целевым использованием средств, недопущением финансовых нарушений при привлечении и освоении гуманитарной помощи и средств технического содействия;

- осуществление проверок по выявленным Казначейством Министерства финансов Республики Узбекистан фактам, указывающим на нецелевое использование организациями бюджетных средств, необоснованное завышение получателями бюджетных средств сумм кредиторской задолженности.

Задачами Главного контрольно-ревизионного управления и контрольно-ревизионных управлений в Республике Каракалпакстан, областях и г. Ташкенте являются:

- контроль за обеспечением соблюдения финансовыми органами и бюджетными учреждениями бюджетного и финансового законодательства, выполнения законов Республики Узбекистан, иных актов Олий Мажлиса Республики Узбекистан, Указов, Постановлений и Распоряжений Президента Республики Узбекистан, Постановлений и Распоряжений Кабинета Министров Республики Узбекистан, приказов и инструктивных указаний Министерства финансов Республики Узбекистан, других актов законодательства, связанных с исполнением бюджетных обязательств;

- обеспечение постоянного контроля за строгим исполнением республиканского и местных бюджетов;

- контроль и мониторинг за деятельностью финансовых органов и коммерческих банков по соблюдению очередности первоочередных расходов, сроков и полноты выплаты заработной платы работникам бюджетных учреждений, социальных пособий, стипендий, а также по выдаче бюджетным учреждениям наличных денежных средств на указанные цели;

- контроль за своевременностью финансирования и выплаты социальных пособий малообеспеченным семьям через органы самоуправления граждан;

- осуществление контроля за достоверностью статистических и бухгалтерских отчетных данных по заготовке, хранению, переработке хлопка-сырца, выработке хлопковой продукции и ее реализации;

- обеспечение контроля и ревизии данных по количеству и качеству хлопка-сырца, принимаемого, хранимого и перерабатываемого хлопкоочистительными предприятиями, соблюдения установленных нормативов выхода хлопка-волокна, угаров и других потерь, возникающих при его переработке;

- осуществление мониторинга соблюдения установленного порядка сорторазмещения, подготовки и обеспечения хлопкосеющих хозяйств посевными семенами хлопчатника в соответствии с установленными стандартами и размещением селекционных сортов;

- разработка и совершенствование методологии организации и проведения проверок по оценке количества и качества хлопка-сырца и вырабатываемой из него продукции и их отражения в отчетности.

Для выполнения этих задач проводятся проверки. В частности, анализ контрольной деятельности ГлавКРУ Министерства финансов показал, что в 2003-2008 годах количество проверок, проведенных ГлавКРУ Минфина, ежегодно увеличивается. Если анализировать количество проверок и удельный вес сумм выявленных нарушений в доходах бюджета, то они уменьшаются.

Как видно из таблицы 1.1, удельный вес сумм выявленных нарушений со стороны ГлавКРУ до 2006 года увеличился, но с 2007 года начал снижаться и в 2008 году составил всего 0,24 процента. Это связано с повышением уровня знаний бухгалтеров на местах и соблюдением ими законодательства. Кроме этого, в эти годы количество проведенных ревизий увеличилось с 8217 до 11625, или проведено больше, чем в 2003 году на 3408 проверки.

Таблица 1.1

**Результаты проверок ГлавКРУ Министерства финансов
Республики Узбекистан за 2003-2008 гг.⁵**

Показатели	2003 г.	2004 г.	2005 г.	2006 г.	2007 г.	2008 г.
Доходы госбюджета, всего (млн.сум)	2376900,0	2793324,9	3420146,0	4388405,7	5823836,7	8754459,1
Количество проведенных проверок	8217	7049	6164	8641	10741	11625
Удельный вес сумм выявленных нарушений в доходах бюджета (%)	0,45	0,42	0,46	0,62	0,44	0,24

**1.5. Опыт функционирования службы внутреннего контроля
в государственном секторе и теоретические основы дальнейшего
развития внутреннего аудита**

«Конечная цель стратегии реформы управления государственными финансами - это улучшить контроль над системой управления государственными финансами в Республике Узбекистан»⁶. На самом деле новые правила и процедуры и новые системы уже вступили в силу или будут разработаны в увязке с осуществляемым процессом реформы управления государственными финансами. Они составляют основные компоненты внутреннего контроля.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности - это достаточно трудоемкий и высокочатратный инструмент контрольной деятельности, который, безусловно, позволяет выявить большинство нарушений и

⁵ Таблица составлена на основе данных ГлавКРУ Министерства финансов РУз за 2003-2008 гг.

⁶ Информационный документ по стратегии реформы управления государственными финансами, разработанный Министерством финансов РУз при содействии международных экспертов.

недостатков при осуществлении организацией финансово-хозяйственной деятельности. Однако мировая практика свидетельствует о возможности использования новых, менее затратных форм, методов и способов осуществления контрольной деятельности.

Необходимость использования новых форм контроля связана в том числе с тем, что контрольным органам необходимо контролировать не только правомерность расходования и целевое назначение используемых бюджетных средств, но и основную деятельность организации с точки зрения эффективности затрат на ее осуществление. Для решения этой задачи в каждой организации должен функционировать отлаженный механизм внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Само понятие внутреннего контроля не ново: оно появилось еще в начале XVIII века и окончательно сформировалось к началу XX столетия в виде следующих обязательных элементов: разделение полномочий, ротация персонала, использование и анализ учетных записей. К концу XX века внутренний контроль превращается в инструмент контроля над рисками, и его функции тесно переплетаются с риск-менеджментом (управлением рисками). При этом внутренний контроль имеет тесную взаимосвязь с внутренним аудитом.

В современной практике внутреннего контроля и внутреннего аудита используются их следующие понятия:

«Внутренний контроль - это процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и прочими работниками компании и направленный на достижение целей и задач в следующих направлениях:

- эффективность и результативность операций компании;
- достоверность финансовой отчетности;
- соблюдение соответствующего законодательства, подзаконных актов

и регламента» (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, "Internal Control - Integrated Framework", 1992).

«Внутренний аудит - это деятельность по предоставлению независимых и объективных подтверждений и консультаций, направленная на повышение акционерной стоимости и совершенствование хозяйственной деятельности организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный

подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления» (The Institute of Internal Auditors, “The Professional Practices Framework”, June 2002).

Внутренний контроль - процесс, осуществляемый руководством и иными работниками бюджетной организации, направленный на повышение эффективности и результативности операций по исполнению государственных функций и предоставлению государственных услуг, обеспечение достоверности отчетности и соблюдения законодательных и иных нормативных правовых актов и регламентов.

Внутренний аудит - объективная деятельность, направленная на повышение эффективности внутреннего контроля, качества составляемой отчетности и предоставление рекомендаций по повышению эффективности и результативности деятельности бюджетной организации.

При этом необходимо отметить, что внутренний контроль не является некоей организационной единицей, а представляет собой деятельность, с которой все работники организации в большей или меньшей степени сталкиваются и участвуют в ней.

Если вопросы внутреннего контроля и аудита рассматривать на примере системы Казначейства, то в настоящее время проделана определенная работа в этом направлении.

До настоящего времени имеет быть место факт отсутствия единой законодательной базы и соответствующих подзаконных актов, регламентирующих процедуры и принципы осуществления государственного финансового контроля (основные нормативные акты, связанные с контрольной деятельностью в государственном секторе приведены в пункте 1.1).

А) Вначале рассмотрим теоретические предпосылки.

Внутренний контроль, в принципе, отличается от контроля, осуществляемого внешним ревизионным органом. Это интегрированная система контроля, встроенная в, а не пристроенная к организации. В результате, внутренний контроль часто идентифицируется с управленческим контролем.

Внутренний контроль относится не только к финансовому управлению, но также и к операционным аспектам мероприятий по государственному администрированию.

Желание руководства придерживаться более современной системы контроля и внедрить ее, выраженной концепцией владения, является ключевым условием для успешной реализации такой структуры.

Все уровни в иерархии управления во всех учреждениях вовлекаются в процесс внутреннего контроля. Подотчетность, как процесс, в котором все работники учреждения ответственны за свои решения и действия, является центральным элементом системы внутреннего контроля.

Основное различие между внутренним контролем и внутренним аудитом

Внутренний контроль в основном отличается от внутреннего аудита, так как он осуществляется всеми уровнями самого руководства. В отличие от этого, внутренний аудит осуществляется в последующем независимыми аудиторами, подотчетными руководителю учреждения и проверяющими правильно ли построен внутренний контроль.

Система внутреннего контроля является предварительным условием для эффективной функции внутреннего аудита.

Система внутреннего контроля ни в коей мере не снижает важность ревизии. На самом деле функция ревизии будет играть основную роль в качестве эффективной защиты против растрат, мошенничества, злоупотребления и незаконного присвоения государственных средств. Однако, должно избегаться любое наложение (пересечение) с внутренним контролем, осуществляемым руководством, и внутренним аудитом.

Положения по внутреннему аудиту в государственном секторе в Республике Узбекистан, в рамках проекта Всемирного банка «Совершенствование и институциональное развитие внешнего и внутреннего аудита в Республике Узбекистан», были подготовлены международным консультантом по вышеуказанному проекту П. Мордаком, который в соответствии с требованиями международных стандартов по аудиту в государственном секторе и по результатам изучения действующего бюджетного законодательства совместно со специалистами Главного контрольно-ревизионного управления и других управлений Министерства финансов, а также специалистами из Казначейства Министерства финансов разработал соответствующий пакет документов по концепции службы внутреннего аудита Казначейства Министерства финансов Республики

Узбекистан. В частности, в этом документе дано определение внутреннего аудита: «внутренний аудит вводится в Республике Узбекистан как новый инструмент управления государственными финансами, в рамках новой государственной стратегии по финансам; прежде всего он будет применен в Казначействе»⁷. Таким образом, в нем даны основы организации внутреннего аудита в государственном секторе и он выполняется независимым внутренним подразделением, ответственным перед руководством Казначейства. Кроме этого, в нем указаны вопросы организации внутреннего контроля и его субъекты.

Ниже приводится структура, основанная на пяти компонентах внутреннего контроля, следуемая описаниям функции внутреннего аудита⁸.

Среда контроля

За понятием «среда внутреннего контроля» лежит что-то очень простое и очевидное. Оно охватывает все общие особенности организации, которые способны продвигать легкую систему контроля. На самом деле, без надлежащей «среды» никакая система внутреннего контроля и аудита не может быть проведена в жизнь.

Его основной особенностью является эффективная реализация реформы управления государственными финансами. Она будет дополнена: 1) надежной организационной структурой, подразумевающей ответственность и подотчетность руководства, и 2) практикой хорошего управления, в частности, касательно политики людских ресурсов и статуса государственной службы, включая обязательство к компетенции и честности, прозрачности отчетов.

Оценка риска

Оценка риска (или определение рисков), основанная на анализе риска, является основной особенностью внутреннего контроля для обеспечения достижения целей ведомства или организации. Руководство будет осуществлять оценку риска в целях снижения риска путем внедрения контроля.

⁷ Руководство по внутреннему аудиту Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан. 74 с. С. 3.

⁸ Источник большинства систем внутреннего контроля в структуре COSO упомянут в сноске 2. Эта структура не включала надлежащим образом функцию внутреннего аудита, который был разработан до выработки концепции внутреннего контроля. Как было указано выше, кажется более правильным включить функцию внутреннего аудита, как это было сделано, например, в системе Государственного внутреннего финансового контроля Европейского Союза. На самом деле, в любой организации центральная функция внутреннего аудита состоит из аудита структуры внутреннего контроля.

Понятия, связанные с оценкой риска, являются относительно новыми в государственном секторе. На самом деле, часто они являются формализацией скрытых практик руководства. Однако, данная формализация оказывает большую помощь для уделения первостепенного внимания процедурам внутреннего контроля и аудиторской работе доходным способом.

Опыт развитых зарубежных стран свидетельствует, что для решения этой задачи необходимо использовать процедуры управления рисками.

Под риском понимается возможность наступления негативного события при осуществлении бюджетной организацией своей деятельности. Классификация рисков может быть достаточно разнообразной и в большей степени зависит от сферы деятельности бюджетной организации. По нашему мнению, можно классифицировать риски на операционные и аудиторские.

Под операционным риском понимается возможность возникновения нарушения установленных процессов и процедур при осуществлении операций по исполнению бюджетной организацией государственных функций и предоставлению государственных услуг. В свою очередь, под аудиторским риском понимается возможность выражения ошибочного или неправомерного утверждения при выявлении, идентификации и оценке нарушений и недостатков.

Процедуры управления рисками включают идентификацию рисков, их количественную и качественную оценку, принятие мер, направленных на минимизацию рисков, и постоянный мониторинг рисков.

Для осуществления процедур управления рисками бюджетные организации могут использовать аналитические и практические методы. Аналитические методы служат инструментом упреждающего воздействия на риски и включают:

- внедрение системы прогнозирования рисков;
- внедрение превентивных механизмов предотвращения рисков (сценарный подход);
- определение приоритетности рисков;
- проведение постоянного мониторинга рисков.

В свою очередь, практические методы предназначены для снижения негативных последствий, возникающих в ходе осуществления операций, связанных с риском, и включают:

- разработку механизмов оперативного устранения возможных негативных последствий;
- создание системы страхования рисков.

Мероприятия по контролю

Мероприятия по контролю определяются в ИНТОСАЙ как «политика и процедуры, установленные учреждением для решения вопросов риска и достижения целей учреждения».

Они встроены в финансовую или операционную деятельность определенного учреждения и проводятся во всех уровнях и во всех функциях учреждения. Однако, существуют общие особенности внутреннего контроля, относящиеся к любой системе внутреннего контроля.

Системы и политика:

- система надежной управленческой информации, с последовательностью до введения ППО «Информационная система управления государственными финансами» (далее - ИСУГФ);
- система отчетности, где ответственность четко определена на каждом уровне цепи управления и включающая обзор операций, процессов и деятельности, а также руководство.

Правила: разграничения обязанностей (разрешение, обработка, запись, обзор не должны выполняться одним и тем же агентом или даже отделом);

Процедуры:

- процедуры разрешения и одобрения;
- контроль над доступом к ресурсам и записям;
- проверки, согласования;
- финансовые положения, охватывающие процедуры и документацию касательно сохранения средств и надежности финансовых записей.

Все системы, правила и процедуры будут документированы правилами процедур, схемами последовательности процесса, классификацией и т.д.

Для каждого из основных финансовых или операционных процессов или циклов будут определены и прослеживаемы операторы или операции. Таким образом, будет создан «аудиторский след», основываясь на котором функция внутреннего аудита может быть эффективно осуществлена.

Коммуникация и информация

Эффективные процессы коммуникации и информации являются ключевыми для хорошей системы внутреннего контроля. На самом деле, уместная, надежная и важная информация будет идентифицирована, обработана и передана в форме и сроки, которые позволят людям осуществлять свой внутренний контроль и другие обязанности.

Мониторинг

Мониторинг в основном состоит из регулярных контрольных мероприятий со стороны руководства.

Процесс мониторинга должен предоставить приемлемую гарантию директорам и руководителям, что соответствующие контрольные процедуры действуют во всех существенных бизнес-мероприятиях и что эти процедуры соблюдаются.

Формальные процедуры требуются для установления слабостей и обеспечения соответствующих исправительных мер; на самом деле, исправительные меры являются обязательным дополнением к мероприятиям по контролю в целях достижения целей.

Мониторинг включает надзор за исполнением аудиторских рекомендаций.

Функция внутреннего аудита

Функция внутреннего аудита будет осуществляться органом (возможно, специально созданным внутренним структурным подразделением), дающим приемлемую гарантию руководства того, что системы внутреннего контроля работают эффективно и готовят рекомендации по вкладу систем контроля в экономичное и эффективное использование ресурсов.

Цель внутреннего аудита - это формулировать рекомендации, которые должны быть учтены руководством, нежели формулировать обязательные меры. Принятие мер по устранению недостатков является ответственностью руководства.

Работа с ошибками находится в сфере деятельности внутреннего аудита. Однако, принятие мер против мошенничества выходит за рамки его задач. Борьба против мошенничества, центральный элемент всесторонней системы руководства, остается основной особенностью КРУ.

Условия для эффективной функции внутреннего аудита

Внутренний аудит будет признавать и применять международно-признанные стандарты. Согласно Институту внутренних аудиторов, Стандарты аудита состоят из стандартов характера, стандартов исполнения и стандартов реализации.

Стандарты характеристик касаются характеристик организаций и сторон, осуществляющих деятельность внутреннего аудита. Они в основном охватывают независимость, беспристрастие и профессиональное умение.

Независимость и беспристрастие

Внутренний аудит - это независимая и беспристрастная оценка: внутренний аудит не вовлечен в процесс внутреннего контроля, который он обязан оценить. Наоборот, он действует независимо от управленческой структуры. Он отчетывается непосредственно перед руководителем учреждения.

Профессиональное умение

Деятельность внутреннего аудита будет располагать или получать знания, навыки и другие компетенции, требуемые для осуществления его обязанностей, и применять надлежащее профессиональное внимание.

Стандарты исполнения описывают суть деятельности внутреннего аудита и предоставляют качественные критерии, в сравнении с которыми будет оцениваться исполнение этих услуг. Они в основном охватывают объем работы, исполнение аудиторской работы и управление деятельностью внутреннего аудита.

Объем работы

Все деятельности попадают под сферу внутреннего аудита. Это не означает, что все системы будут подлежать проверке, а то, что они будут включены в оценку необходимости аудита и поэтому рассматриваются подлежащими проверке по результатам оценки риска.

Исполнение аудиторской работы

Внутренний аудит тщательно проверяет оценку риска, осуществляемого руководством, и готовит его собственную оценку риска перед определением своей собственной программы работы и проведением аудиторской работы.

Все этапы аудиторской работы (планирование, тестирование, проверка, отчет) будут осуществляться с надлежащим профессиональным вниманием, в соответствии с надлежащей профессиональной аудиторской практикой, как описано в проекте Руководства по внутреннему аудиту.

Управление деятельностью внутреннего аудита

Отделам аудита будут предоставлены адекватные ресурсы. Наем и тренинг адекватного количества аудиторов будет прилагать усилия создать структуру аудита с критической массой, способной исполнять аудиторские задачи в соответствии с международными стандартами.

Стандарты реализации применяются к специфическим типам аудиторского дела и здесь не будут далее детализованы.

Три основных типа внутреннего аудита - это: аудит соответствия, системный аудит и аудит результатов деятельности.

Аудит соответствия оценивает соответствие в отношении применимых законов, правил, положений, а также стандартов и надлежащих практик.

Системный аудит проверяет надежность внутреннего контроля, созданного руководством.

Аудит результатов деятельности оценивает результаты действий руководства в отношении к целям руководства и ресурсов, находящихся в его распоряжении⁹.

Внедрение структуры

Согласно международно-признанным стандартам и лучшей практике, внедрение структуры потребует со временем, в рамках графика детального плана или в последующем этапе, нижеследующих адаптированных институциональных мероприятий:

Формализация отношений с функцией внешнего аудита

Перекрытие между двумя уровнями аудита должно тщательным образом избегаться посредством обмена информацией.

⁹ Для этой оценки внутренний аудит будет применять концепции экономичного и эффективного использования ресурсов как указано ниже:

Экономичность: приобретение ресурсов (вкладов) надлежащего качества и количества в надлежащее время и при низких издержках.

Эффективность: отношения между произведенными работами и услугами (продукт) и ресурсами использованными для их производства (вклад), измеряемых в стоимости за единицу продукции.

Эффективность: предел, в котором программы или операции достигают ожидаемых целей (результат); это правильнее назвать аудитом результатов деятельности, хотя этот термин используется в более общем смысле.

Счетная палата РУз после внедрения ИСУГФ и после проведения синхронизации нормативных документов Счетной палаты РУз с новыми нормативными документами по казначейскому исполнению государственного бюджета в условиях ИСУГФ, будет иметь доступ к работе подразделений внутреннего аудита без исключений и будет иметь потенциал для оценки системы внутреннего контроля в пределах его собственной аудиторской работы.

Б) Действующая структура внутреннего контроля в системе Казначейства

В соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан от 28 февраля 2007 г. № ПП-594 в составе Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных подразделениях созданы соответствующие внутренние структурные подразделения «контроля казначейских операций». Основной целью вышеуказанных подразделений является контроль всех операций, осуществляемых казначейскими подразделениями на всех этапах казначейского исполнения государственного бюджета, включая их предупреждение и мероприятия по проведению последующего внутрисистемного контроля. Более подробно процедуры проведения контроля казначейских операций описаны в главе 2. Объекты внутреннего контроля - это первичные документы (прибытие и выбытие) используемые в бизнес-процессах. Они проверяются в следующих целях:

- а) для определения их соответствия установленному порядку заполнения документов;
- б) для определения правильности использования показателей бюджетной классификации;
- в) для определения соответствия установленным плановым бюджетным ассигнованиям;
- г) другие показатели контроля.

Цель внутреннего контроля:

1. Исполнение бюджета в пределах утвержденных параметров (лимиты).
2. Предупреждение случаев злоупотреблений со стороны бюджетных организаций.

В мировой практике международно-признанные стандарты по внутреннему контролю и аудиту были подготовлены для:

1) Частного сектора двумя органами: Институтом внутренних аудиторов (ИВА) для аудита и Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэйя (COSO) для внутреннего контроля;

2) Отдельно для государственных органов INTOSAI (Международной организацией высших аудиторских институтов) и институтами внутреннего и внешнего аудита различных стран.

На основе вышеизложенного можно заключить, что в настоящее время ощущается острая необходимость в разработке единой концепции развития всей системы государственного финансового контроля, включая вопросы по внутреннему контролю и аудиту в системе государственного сектора. Например, как вариант, в целях реализации вышеуказанной цели предлагается внести соответствующие изменения и дополнения в Закон Республики Узбекистан «О бюджетной системе» или разработать проект отдельного Закона РУз «О государственном финансовом контроле в государственном секторе» на примере Закона Республики Узбекистан от 24 декабря 1998 года №717-1 «О государственном контроле деятельности хозяйствующих субъектов». Необходимо законодательно закрепить определение государственному финансовому контролю, а также осуществление внутреннего контроля и аудита путем внесения соответствующих изменений в Закон Республики Узбекистан «О бюджетной системе», разработать и утвердить соответствующие стандарты внутреннего аудита в государственном секторе, разработать методические рекомендации по осуществлению внутреннего контроля и многое другое.

Мировой опыт свидетельствует, что налаживание системы внутреннего контроля и аудита - прямой путь к росту эффективности использования государственных ресурсов.

Вопросы для обсуждения и контроля

В чем состоит сущность государственного финансового контроля?

1. Дайте классификацию финансового контроля и опишите его основные функции.
2. Опишите основные функции Главного контрольно-ревизионного управления и их принципы организации.
3. Перечислите и опишите основные типы финансового контроля.
4. Какая разница между внутренним контролем и внутренним аудитом?
5. Как оформляются результаты внутреннего аудита?
6. Как проводится оценка эффективности процессов, происходящих в ИСУГФ?

Тестовые вопросы

1. Цель государственного финансового контроля - это...

А) Осуществление контроля над исполнением государственного бюджета и внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, резервов, правильностью применения финансовых и налоговых льгот.

В) Контроль над исполнением государственного бюджета, организацией денежного обращения, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, правильностью применения финансовых льгот.

С) Осуществление контроля над исполнением государственного бюджета и внебюджетных фондов, использования кредитных ресурсов.

Д) Контроль над исполнением государственного бюджета и внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов.

2. Когда был принят Закон Республики Узбекистан «Об учреждении Комитета государственного контроля Республики Узбекистан»?

- A) 10 марта 1993 года
- B) 13 января 1992 года
- C) 25 апреля 1994 года
- D) 5 августа 1992 года

3. Когда была создана неправительственная структура - Международная организация высших контрольных органов - ИНТОСАИ (International organization of supreme audit institutions - INTOSAI)?

- A) 1950 год
- B) 1951 год
- C) 1952 год
- D) 1953 год

4. Функции финансового контроля.

A) Финансово-хозяйственный контроль, проверка доходной и расходной статей бюджета, тематическая проверка или операционный аудит.

B) Независимый аудит, подтверждение достоверности финансовой отчетности.

C) Бюджетно-финансовый контроль, финансово-хозяйственный (предпринимательский, коммерческий) контроль, проверка доходной и расходной статей бюджета, тематическая проверка или операционный аудит.

D) Независимый аудит, подтверждение достоверности финансовой отчетности, независимый аудит, подтверждение достоверности финансовой отчетности.

5. В Великобритании в зависимости от государственного устройства и политической системы таким законодательным органом является:

- A) Бундестаг
- B) Конгресс
- C) Парламент
- D) Национальное собрание

6. В Республике Узбекистан управление государственными финансами осуществляется Минфином, ЦБ, ГНК, ГТК, регулируется финансовым законодательством, утвержденным законодательными органами...

- A) Кабинетом Министров РУз
- B) Олий Мажлисом РУз
- C) Министерством юстиции РУз
- D) Олий Мажлисом РУз и Кабинетом Министров РУз

7. В зависимости от органов, осуществляющих ревизии, их подразделяют на:

- A) Вневедомственные ревизии, ведомственные ревизии и внутрихозяйственные ревизии
- B) Ведомственные ревизии и внутрихозяйственные ревизии
- C) Внутрихозяйственные ревизии
- D) Вневедомственные ревизии и внутрихозяйственные ревизии

8. По времени проведения различают ревизии:

- A) Предварительные, текущие и последующие
- B) Текущие и последующие
- C) Предварительные и последующие
- D) Последующие

9. В зависимости от источника контрольных данных различают ревизии:

- A) Смешанные
- B) Фактические и документальные
- C) Фактические
- D) Фактические, документальные и смешанные

10. Обязательный аудит проводится:

- A) В случаях, установленных законодательством
- B) По решению экономического субъекта
- C) По поручению финансовых или налоговых органов
- D) По решению аудиторской фирмы

11. Аудиторскими доказательствами являются:

- A) Информация, собранная аудитором в ходе проверки
- B) Аудиторский отчет
- C) Аудиторская программа
- D) Аудиторское заключение

12. Единый подход к аудиторской проверке конкретного субъекта хозяйствования определяют:

- A) Национальные аудиторские стандарты
- B) Внутрифирменные аудиторские стандарты
- C) Рабочая программа аудита
- D) Масштаб аудиторской проверки

Глава 2. Методологические основы казначейского исполнения государственного бюджета и организация контроля при казначейском исполнении государственного бюджета

2.1. Организационные основы Казначейства в Республике Узбекистан

В Узбекистане первоначальные работы по созданию Казначейства были начаты в середине 90-х гг. прошлого века, при содействии международных экспертов были разработаны законопроекты по государственным финансам и будущей системе Казначейства. Эта работа была продолжена в 2002 году в рамках Проекта «Реформа управления государственными финансами», с принятием постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан «О мерах по подготовке к реализации проекта «Реформа управления государственными финансами» от 26.04.2002 г. № 144.

Проект «Реформа управления государственными финансами» имеет два компонента, связанных с национальными стратегическими целями: компонент подготовки бюджета и компонент исполнения бюджета.

Целью компонента подготовки бюджета является составление доходной части бюджета, структуры дохода, контроль за поступлением средств. Основной целью компонента исполнения бюджета является введение системы Казначейства (управление денежными средствами, финансовыми активами и задолженностью, управление долгом, управление государственными банковскими счетами, отчетность) с тем, чтобы эффективно проводить мониторинг исполнения бюджета и управления денежными средствами.

Одним из принципов системы Казначейства, направленным на достижение эффективного мониторинга, совершенствование управления денежными средствами и бюджетными операциями, является централизация потоков денежных средств и создание Единого казначейского счета для усиления контроля за исполнением бюджета.

Изучение государственного финансового устройства различных стран показывает, что национальное Казначейство, как правило, играет активную

роль в финансовом управлении. При этом функции Казначейства в разных странах значительно отличаются друг от друга. Также сильно разнятся внутренние структуры органов Казначейства. Это обусловлено как разными историческими причинами, так и объективными особенностями стран.

Как свидетельствует мировая практика, какой-либо преобладающей модели казначейских систем не существует. Число отделов и управлений Казначейства и их конкретные функции зависят от специфических особенностей каждой страны, причем эти функции меняются в зависимости от хода развития стран¹⁰.

В Узбекистане основные задачи и функции Казначейства определены Законом Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета». Также этим Законом определены основные принципы казначейского исполнения Государственного бюджета: единство кассы и единство организации бухгалтерского учета и отчетности (Закон вступил в силу с 1 января 2006 года).

В полномасштабном объеме Казначейство (Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальные подразделения) было создано в 2007 году на основании Постановления Президента Республики Узбекистан от 28 февраля 2007 года №ПП-594 «О мерах по дальнейшему развитию системы казначейского исполнения Государственного бюджета».

Таким образом, в 2007 году появилась единая система органов Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных подразделений, которая обеспечивает исполнение государственного бюджета путем обслуживания более 23 000 бюджетных организаций, имеющих статус юридического лица, для которых в ПК «КИГБ» (программный комплекс «Казначейское исполнение Государственного бюджета» введен с сентября 2006 года и работает по настоящее время) открыты по каждой их смете расходов лицевые счета, а также отдельно лицевые счета для этих организаций по внебюджетным средствам.

¹⁰ Аброев У. Международный опыт казначейского исполнения Государственного бюджета и особенности казначейского исполнения в Узбекистане.//Налогообложение и бухгалтерский учет. Ташкент №11.2008 г. с 64.

Деятельность Казначейства ориентирована на обеспечение качественного исполнения Государственного бюджета, формирование достоверной отчетности о кассовом исполнении доходов и расходов Государственного бюджета в рамках действующего законодательства.

Внедрение элементов и механизмов казначейского исполнения Государственного бюджета осуществлялось на поэтапной основе и началось в 2005 году, когда в соответствии с постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 28 декабря 2004 года № 610 и приказа Министерства финансов Республики Узбекистан от 6 апреля 2005 года № 51 в целях выполнения задач по разработке нормативно-правовой базы и внедрения на отдельных территориях механизмов казначейского исполнения Государственного бюджета в составе Министерства финансов было создано Управление методологии и внедрения казначейского исполнения Государственного бюджета Министерства финансов Республики Узбекистан¹¹.

Внедрение механизмов казначейского исполнения Государственного бюджета в период с 2005-2007 гг. осуществлялось на основе ряда нормативно-правовых документов, разработанных усилиями вышеуказанного управления совместно с другими министерствами и ведомствами, предусматривающих временный порядок и правила внедрения отдельных элементов казначейского исполнения Государственного бюджета.

Согласно Временному положению о порядке регистрации договоров получателей бюджетных средств с поставщиками товаров (работ, услуг) и контроля за оплатой их расходов (рег. №1475 от 21.05.2005 г.), с июня 2005 года начато поэтапное внедрение на отдельных территориях республики механизма казначейского исполнения Государственного бюджета, предусматривающего реализацию казначейскими подразделениями следующих видов контроля за использованием бюджетных средств:

- предварительного контроля - осуществление регистрации договоров получателей бюджетных средств с поставщиками товаров (работ, услуг);

¹¹ В соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан от 28 февраля 2007 г. № ПП-594 на базе указанного Управления создано Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан.

- текущего контроля - проведение контроля за оплатой расходов получателей бюджетных средств с бюджетных банковских счетов в пределах их смет расходов и зарегистрированных договоров.

В течение 2006 года обеспечено внедрение механизма регистрации договоров получателей бюджетных средств и контроля за оплатой их расходов в Республике Каракалпакстан, Бухарской, Наманганской, Сурхандарьинской, Сырдарьинской, Хорезмской областях и городе Ташкенте, а также завершено внедрение механизма казначейского исполнения Государственного бюджета с использованием республиканского казначейского счета (РКС) для получателей бюджетных средств, состоящих на республиканском бюджете и расположенных в городе Ташкенте, и территориальных казначейских счетов (ТКС) в Бухарской, Наманганской, Самаркандской областях и городе Ташкенте.

В течение 2007-2009 гг. на основе нормативно-правовых документов, перечисленных в разделе 1.1.1. настоящего Учебного пособия, и посредством ПК «КИГБ-2» полностью достигнуто и продолжено дальнейшее внедрение механизмов:

- казначейского исполнения республиканского и местных бюджетов, предусматривающих осуществление во всех регионах республики зачисление доходов и оплаты казначейскими подразделениями расходов получателей бюджетных средств с соответствующих казначейских счетов;

- охват казначейским исполнением Государственного бюджета расходов по погашению государственного внешнего и внутреннего долгов и других объектов контроля.

В целях обеспечения рационального расходования бюджетных средств казначейскими подразделениями на постоянной основе проводится работа по мониторингу за соблюдением средних цен на приобретаемые получателями бюджетных средств отдельные продукты питания, устанавливаемые Государственным комитетом по демонополизации, развитию конкуренции и поддержки предпринимательства совместно с Министерством финансов на

основе ежемесячного анализа и изучения цен на продукты питания на региональных (территориальных) рынках.

В 2009 году, в частности, механизмами казначейского исполнения Государственного бюджета охвачены доходы и расходы 9 государственных целевых и других внебюджетных фондов, а также в соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан от 24.11.2008 г. №ПП-1005 обеспечен полный и системный учет всех видов поступающей в Республику Узбекистан гуманитарной помощи и средств технического содействия, в том числе в нематериальной форме.

Казначейство является специально уполномоченным финансовым органом, осуществляющим совместно со своими территориальными подразделениями казначейское исполнение Государственного бюджета.

Казначейство и его территориальные подразделения составляют единую централизованную систему и действуют на основе подчинения и подотчетности нижестоящих начальников вышестоящим и министру финансов Республики Узбекистан.

Казначейство в соответствии с предоставленными ему полномочиями осуществляет оперативное управление и контроль за деятельностью своих территориальных подразделений. Основными задачами Казначейства являются:

- кассовое исполнение Государственного бюджета, включая распределение поступающих доходов между бюджетами разных уровней, исполнение смет расходов бюджетополучателей и составление отчетности об исполнении Государственного бюджета;

- управление средствами Государственного бюджета посредством введения единого казначейского счета, а также территориальных казначейских счетов, обеспечивающее предупреждение кассовых разрывов между доходами и расходами соответствующих бюджетов;

- предотвращение нецелевых, необоснованных расходов бюджетных организаций путем введения порядка обязательной регистрации договоров бюджетных организаций с поставщиками товаров (работ, услуг), а также договоров заказчиков на капитальное строительство за счет средств Государственного бюджета (далее - договоры бюджетных организаций и

заказчиков) на основании жесткого контроля за их заключением строго в пределах сумм и в соответствии с целями, указанными в сметах расходов;

- осуществление мониторинга за оптимизацией использования бюджетных средств, направляемых на финансирование бюджетных организаций, в том числе силовых структур, имея в виду обеспечение качества заключаемых ими договоров, их целесообразность и ценовое решение, исключая при этом, как правило, посреднические услуги;

- действенный контроль за обеспечением неукоснительного соблюдения платежной дисциплины посредством осуществления платежей от имени и по поручению бюджетополучателей непосредственно на счета поставщиков товаров (работ, услуг) строго в пределах сумм, предусмотренных в сметах расходов и зарегистрированных договорах;

- ведение бухгалтерского учета и отчетности казначейского исполнения Государственного бюджета, сбор, обработку и анализ информации о ходе исполнения Государственного бюджета, а также обслуживание государственного внутреннего и внешнего долга Республики Узбекистан, исполнение гарантий Республики Узбекистан;

- сбор и обработка информации о поступающей в Республику Узбекистан гуманитарной помощи и средствах технического содействия, в том числе в нематериальной форме¹².

Для решения этих задач необходимо определить основные особенности казначейской системы исполнения Государственного бюджета в Узбекистане. К таким особенностям можно отнести:

- создание единой информационной базы данных - в этих условиях каждую казначейскую операцию по каждому получателю бюджетных средств в режиме реального времени можно отслеживать в центральном офисе;

- полнообъемный охват бюджетного процесса казначейским исполнением - казначейское исполнение начинается с момента регистрации сметы расходов, включает в себя регистрацию юридических обязательств, учет финансовых обязательств и распространяется вплоть до контроля за кассовыми расходами;

¹² Приложение к Постановлению КМ РУз от 20.03.2007 г. №53. «Положение о Казначействе Министерства финансов Республики Узбекистан». Собрание законодательства Республики Узбекистан. 2007 г. №12.

- денежные средства Государственного бюджета концентрируются на одном банковском счете - этим путем создаются условия для достижения максимально эффективного их использования и осуществления централизованного контроля;

- создание Единого плана счетов бухгалтерского учета на основе Руководства статистики государственных финансов 2001 года (РСГФ-2001) и международных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС) – это позволит унифицировать систему бухгалтерского учета в финансовых органах и бюджетных организациях, а также создать единую систему отчетности, отвечающую современным требованиям.

В соответствии с возложенными задачами Казначейство выполняет следующие функции:

- перечисляет на банковские счета Казначейства средства для выплаты заработной платы и приравненных к ней платежей работникам бюджетных организаций, а также других платежей, которые в соответствии с законодательством выплачиваются бюджетными организациями наличными денежными средствами;

- осуществляет перечисление средств по решению суда с единого казначейского счета или иных банковских счетов Казначейства на банковские счета юридических и физических лиц, для которых предусмотрены средства в Государственном бюджете, а также перечисление средств в возмещение вреда, причиненного гражданам или юридическим лицам в результате незаконных действий или бездействия государственных органов или должностных лиц этих органов, в порядке, установленном законодательством;

- представляет Министерству финансов Республики Узбекистан на ежедневной основе информацию о движении средств на едином казначейском счете и территориальных казначейских счетах в электронном виде;

- представляет бюджетополучателям выписки из лицевых счетов, открытых для них в Казначействе или его территориальных подразделениях, копии платежных и других документов, подтверждающих перечисление бюджетных средств в оплату их расходов;

- ведет учет поступления доходов соответствующих бюджетов в разрезе источников;

- составляет краткосрочные прогнозы поступления доходов и осуществления расходов республиканского бюджета в процессе исполнения Государственного бюджета;

- по поручению финансовых органов переводит на лицевые казначейские счета нижестоящих бюджетов суммы плановых дотаций, субвенций, бюджетных ссуд и других платежей, предусмотренных в вышестоящих бюджетах;

- регистрирует договоры бюджетных организаций и заказчиков на основании жесткого контроля за их заключением строго в пределах сумм и в соответствии с целями, указанными в сметах расходов;

- осуществляет платежи от имени бюджетополучателей непосредственно на банковские счета поставщиков товаров (работ, услуг) в пределах сумм, предусмотренных в зарегистрированных договорах или других документах, обязывающих осуществить перечисление бюджетных средств на счета юридических и физических лиц;

- осуществляет мониторинг за оптимизацией использования бюджетных средств, направляемых на финансирование бюджетных организаций, в том числе силовых структур, имея в виду обеспечение качества заключаемых ими договоров, их целесообразность и ценовое решение, исключая при этом, как правило, посреднические услуги;

- ведет учет финансовых обязательств бюджетополучателей на основании счетов-фактур и других документов, подтверждающих факт поставки товаров (работ, услуг) или обязывающих бюджетополучателей перечислить бюджетные средства для уплаты налогов, сборов и обязательных платежей в бюджет и внебюджетные государственные целевые фонды;

- ведет аналитический и синтетический бухгалтерский учет казначейского исполнения Государственного бюджета на основе первичных документов;

- составляет отчетность о кассовом исполнении Государственного бюджета на основе сбора, обработки и анализа информации о ходе его

исполнения и представляет эту отчетность в установленные сроки Министерству финансов Республики Узбекистан;

- в порядке, установленном законодательством, обслуживает внутренний и внешний долг Республики Узбекистан, а также исполняет гарантии Республики Узбекистан;

- анализирует и координирует деятельность своих территориальных подразделений;

- принимает участие в разработке нормативно-правовых актов и методологических материалов, в том числе по вопросам оптимизации операций, осуществляемых Казначейством и его территориальными подразделениями, совершенствования бухгалтерского учета и отчетности об исполнении Государственного бюджета;

- организует и проводит работу по повышению квалификации работников Казначейства и его территориальных подразделений;

- ведет полный и системный учет всех видов поступающей в Республику Узбекистан гуманитарной помощи и средств технического содействия, в том числе в нематериальной форме.

2.2. Методологические основы казначейского исполнения Государственного бюджета

Для реализации задач, поставленных перед Казначейством Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными подразделениями (далее - казначейские подразделения) по обеспечению казначейского исполнения государственного бюджета необходима соответствующая нормативно-правовая база по казначейскому исполнению государственного бюджета, предусматривающая как переработку действующих, так и разработку новых документов, включая межведомственное участие нескольких министерств и ведомств, а также утверждение и исполнение многочисленных приказов Министерства финансов Республики Узбекистан, направленных на решение целого ряда организационных, информационно-технических, кадровых и других

необходимых мероприятий по своевременному вводу механизмов казначейского исполнения Государственного бюджета.

Учитывая, что внедрение механизмов казначейского исполнения государственного бюджета осуществляется на поэтапной основе, соответственно для этого разрабатывались и утверждались соответствующие нормативно-правовые документы в последовательном порядке.

В целях поэтапного перехода на казначейское исполнение государственного бюджета было разработано Временное положение о порядке регистрации договоров получателей бюджетных средств с поставщиками товаров (работ, услуг) и контроля за оплатой их расходов (рег. №1475 от 21.05.2005 г.).

Кроме этого были разработаны и в установленном порядке утверждены многочисленные внутриведомственные приказы Министерства финансов, а также приняты совместные временные указания Министерства финансов и Центрального банка Республики Узбекистан по вопросам внедрения механизмов казначейского исполнения Государственного бюджета.

В соответствии с Постановлением Президента Республики Узбекистан от 27 декабря 2005 года № ПП-244 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2006 год» вышеуказанным Управлением разработаны и в установленном порядке утверждены и зарегистрированы:

Единый план счетов бухгалтерского учета казначейского исполнения государственного бюджета (рег. № 1570 от 03.05.2006 г.);

Временные правила учета казначейского исполнения местного бюджета Самаркандской области и города Ташкента (рег. № 1599 от 24.07.2006 г.), которые утратили силу с 26 сентября 2009 года в соответствии с Правилами казначейского исполнения Государственного бюджета (рег. №2007 от 16.09.2009 г.);

Временные правила по открытию и закрытию лицевых счетов распорядителей (получателей) бюджетных средств (рег. № 1600 от 24.07.2006 г., с изменениями и дополнениями к ним) - утратили силу в связи с выходом приказа Министерства финансов Республики Узбекистан от 17.10.2007 г. № 93 (рег. №1746 от 05.12.2007 г.) об утверждении Правил

ведения лицевых счетов получателей бюджетных средств в Казначействе Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных подразделениях. Настоящие Правила устанавливают порядок осуществления Казначейством Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными подразделениями операций, связанных с открытием, закрытием и отражением операций на лицевых счетах получателей бюджетных средств по бюджетным и внебюджетным средствам;

Временные правила по бухгалтерскому учету казначейского исполнения бюджета в Самаркандской области и городе Ташкенте (рег. № 1601 от 24.07.2006 г., с изменениями и дополнениями к ним) – утратили силу в связи с выходом приказов Министерства финансов Республики Узбекистан от 22.07.2008 г. № 79 (рег. №1841 от 05.08.2008 г.) и от 23.07.2008 г. № 80 (вступил в силу с 15 августа 2008 года) об утверждении «Правил по бухгалтерскому учету казначейского исполнения Государственного бюджета».

28 февраля 2007 года за № ПП-594 принято Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по дальнейшему развитию системы казначейского исполнения Государственного бюджета», в соответствии с которым на базе Управления методологии и внедрения казначейского исполнения государственного бюджета Министерства финансов создано Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан.

Кроме того, в течение 2007-2009 гг.:

а) приняты Законы Республики Узбекистан «О внесении изменений и дополнений в Законы Республики Узбекистан «О бюджетной системе» и «О казначейском исполнении Государственного бюджета» от 17.12.2007 г. №ЗРУ-130 и «О внесении дополнения в статью 7 Закона Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета» от 06.04.2009 г. № ЗРУ-204;

принято Постановление Президента Республики Узбекистан «О мерах по совершенствованию механизма платежей за электроэнергию, потребляемую водохозяйственными организациями» от 5 ноября 2007 года № ПП-723. Целью данного Постановления Президента Республики Узбекистан является усиление контроля за обоснованностью, полнотой и

своевременностью платежей за электроэнергию, потребляемую водохозяйственными организациями Министерства сельского и водного хозяйства Республики Узбекистан;

принято Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «Положение о Казначействе Министерства финансов Республики Узбекистан» от 20 марта 2007 года № 53. Настоящее Положение определяет основные задачи, функции, полномочия и ответственность Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан;

принято Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О создании Учебного центра по подготовке и переподготовке работников финансовых органов, а также финансово-учетных работников подразделений бюджетных организаций при Министерстве финансов Республики Узбекистан» от 20 марта 2007 года № 54. Данное постановление принято в целях совершенствования системы подготовки, переподготовки и повышения квалификации работников финансовых органов, а также переподготовки финансово-учетного персонала бюджетных организаций к работе в условиях казначейского исполнения Государственного бюджета;

приняты постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан от 26 июня 2007 года № 129 и от 19 июля 2007 года № 148. Вышеуказанными постановлениями Кабинета Министров внесены соответствующие изменения и дополнения в отдельные решения Правительства Республики Узбекистан, вытекающие в связи с принятием Постановления Президента Республики Узбекистан от 28 февраля 2007 года № ПП-594 и связанные с вопросами казначейского исполнения Государственного бюджета;

б) в установленном порядке утверждены и зарегистрированы следующие нормативно-правовые документы:

Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан «О внесении изменений в Единый план счетов бухгалтерского учета казначейского исполнения Государственного бюджета» (рег. № 1570-1 от 05.12.2007 г.), который согласно внесенному изменению вступает в силу с 1 января 2010 года;

«Положение о порядке осуществления платежей за электроэнергию, потребляемую водохозяйственными организациями Министерства сельского

и водного хозяйства Республики Узбекистан» от 20 ноября 2007 года № 100, № 6/9 и БТ-01-21/846;

«Правила по заполнению форм отчетности, предоставляемой получателями гуманитарной помощи и средств технического содействия в Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан» (рег. № 1892 от 02.02.2009 г.);

«Положение о порядке сбора и обмена информацией о поступлениях в Государственный бюджет Республики Узбекистан» (рег. № 1914 от 07.03.2009 г.);

«Положение о порядке казначейского исполнения бюджетных расходов учреждений и организаций оборонного комплекса и правоохранительных органов и прочих бюджетных расходов, имеющих секретный характер» (рег. № 1941 от 16.04.2009 г.);

«Правила представления получателями гуманитарной помощи и средств технического содействия выписок с банковских счетов и информации о гуманитарной помощи и средствах технического содействия в Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан» (рег. № 1960 от 21.05.2009 г.);

в) утверждены следующие основные приказы Министерства финансов Республики Узбекистан, связанные с казначейским исполнением Государственного бюджета:

«Об утверждении порядка планирования, передачи доходов из республиканского бюджета Республики Узбекистан в бюджет Республики Каракалпакстан и местные бюджеты областей, а также из бюджета Республики Каракалпакстан и областных бюджетов в районные (городские) бюджеты и отражения этих операций в бухгалтерском учете» от 17 февраля 2007 года № 20;

«Об утверждении Положения о порядке назначения на должность и освобождения от должности начальников территориальных подразделений Казначейства» от 19 апреля 2007 года № 59;

«О сокращении численности штатных единиц Министерства финансов и территориальных финансовых органов, утверждении структуры и штатного

расписания Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан» от 28 мая 2007 года № 74;

«Об утверждении Положения об управлениях Казначейства по Республике Каракалпакстан, областям и городу Ташкенту и Положения об отделениях Казначейства по районам (городам)» от 31 мая 2007 года № 77;

«О реализации мер по уточнению Единого плана счетов бухгалтерского учета казначейского исполнения Государственного бюджета и подготовке проекта инструкции, связанной с его применением» от 9 июля 2007 года № 95;

«Об утверждении Положения о разграничении функций по казначейскому исполнению Государственного бюджета» от 30 августа 2007 года № 119;

«О мерах по обеспечению полного перехода на казначейское исполнение Государственного бюджета» от 27 сентября 2007 года № 128.

До выхода соответствующих нормативно-правовых документов Министерством финансов и Казначейством Министерства финансов совместно с министерствами и ведомствами были приняты следующие временные межведомственные указания и разъяснительные письма:

- совместно с Министерством труда, социальной защиты населения Республики Узбекистан разработан, согласован и утвержден Перечень должностей производственного Казначейства Министерства финансов и его территориальных подразделений от 10 мая 2007 года;

- совместные указания Министерства финансов и Госкомгеологии по вопросам казначейского исполнения Государственного бюджета от 15 января 2007 года № ДК/31-34-15/305-1 и № 10-55;

- совместные указания Министерства финансов и НХК «Узбекнефтегаз» по вопросам казначейского исполнения Государственного бюджета от 12 февраля 2007 года № ДК/31-34-15/158 и № 14/1-34;

- совместные указания Министерства финансов и Госкомземгеодезкадастра по вопросам казначейского исполнения Государственного бюджета от 12 февраля 2007 года № ДК/31-34-15/159 и № АА/01-176;

- совместное письмо - разъяснение Казначейства Министерства финансов, Министерства сельского и водного хозяйства и ГАК «Узбекэнерго» по вопросам оплаты расходов за электроэнергию водохозяйственных организаций в условиях казначейского исполнения Государственного бюджета от 30 декабря 2007 года № БА/31-01/1-32-13/452, № 04-26-606 и № АФ-01-21/3302;

- другие совместные межведомственные указания по вопросам казначейского исполнения Государственного бюджета.

Суть отдельных нормативно-правовых актов:

- «Правила казначейского исполнения Государственного бюджета» (рег. № 2007 от 16.09.2009 г.) определяет порядок осуществления соответствующими казначейскими подразделениями казначейского исполнения бюджетов путем внедрения казначейских счетов и проведения оплаты расходов получателей бюджетных средств непосредственно на счета поставщиков товаров (работ, услуг) или на цели, предусмотренные в сметах расходов, посредством осуществления проверки соответствия финансовых обязательств к зарегистрированным юридическим обязательствам;

- «Правила по ведению лицевых счетов получателей бюджетных средств в Казначействе Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных подразделениях» (рег. № 1746 от 05.12.2007 г., вступили в силу с 15 декабря 2007 г.) определяют порядок осуществления казначейскими подразделениями в единой базе данных программного комплекса по казначейскому исполнению Государственного бюджета «Казначейское исполнение Государственного бюджета - 2» (далее - ПК «КИГБ») операций, связанных с открытием, закрытием и отражением операций на лицевых счетах получателей бюджетных средств по бюджетным (включая средства Резервного фонда) и внебюджетным средствам бюджетных организаций;

- «Правила по бухгалтерскому учету казначейского исполнения Государственного бюджета», утвержденные приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 23.07.2008 г. № 80, вступили в силу с 15 августа 2008 года определяют порядок ведения соответствующими

казначейскими подразделениями бухгалтерского учета по казначейскому исполнению Государственного бюджета посредством ПК «КИГБ».

2.3. Система контроля казначейских операций

Эффективность использования бюджетных средств предполагает, что при составлении и исполнении государственного бюджета получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств.

Руководители бюджетных организаций при заключении договоров зачастую руководствовались только «имеющейся потребностью», не принимая во внимание имеющиеся возможности и целевое назначение средств, не задумывались над последствиями несогласованности в объемах принимаемых ими обязательств и объемами выделенных им средств. Возникали случаи необоснованного возникновения и роста уже имеющейся кредиторской задолженности.

Обеспечение качественного исполнения государственного бюджета требовало также осуществления контроля за проведением бюджетными организациями конкурсных (тендерных) торгов на размещение заказов на приобретение товаров, работ и услуг, ранее проводившиеся также большей частью формально.

Проведение конкурсов (тендеров) является основным инструментом для предупреждения искусственного завышения цен на приобретаемые бюджетными организациями товары, работы и услуги.

Для того чтобы исправить сложившуюся ситуацию, был необходим конкретный механизм, который бы четко прослеживал составление договоров и соблюдение обязательств между конкретными субъектами - бюджетными организациями и их поставщиками. Для этих целей принято Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистана «О мерах по совершенствованию организации тендерных торгов» от 21 ноября 2000 года № 456. В этом постановлении утверждено Положение о проведении

тендерных торгов по закупкам сырья, материалов, комплектующих изделий и оборудования, а для получателей бюджетных средств - по закупкам товаров (работ, услуг).

В целях дальнейшего реформирования бюджетной системы за счет внедрения казначейского исполнения государственного бюджета, усиления контроля за целевым расходованием бюджетных средств с использованием современных информационных технологий, повышения эффективности управления доходами и расходами бюджетов всех уровней было принято Постановление Президента Республики Узбекистан от 28 февраля 2007 года № ПП-594 «О мерах по дальнейшему развитию системы казначейского исполнения Государственного бюджета».

Создание Казначейства было направлено на усиление контроля за целевым расходованием бюджетных средств с использованием современных информационных технологий, повышение эффективности управления доходами и расходами бюджетов всех уровней.

Одним из принципов системы Казначейства, направленного на достижение эффективного мониторинга, совершенствование управления денежными средствами и бюджетными операциями, является централизация потоков денежных средств и создание в конечном счете Единого казначейского счета для усиления контроля по исполнению бюджета.

Основными стратегическими целями являются:

- установление постатейного контроля по использованию распределенных ресурсов посредством введения механизма подтверждения бюджетными организациями подразделениям Казначейства эффективности расходов - предоставление счетов-фактур, контрактов и т.д.;
- обеспечение своевременных выплат бюджетополучателям и устранение проблемы хронического застаивания неиспользованных активов в бюджетных счетах коммерческих банков;
- повышение качества и снижение времени подготовки отчета об исполнении бюджета.

Современные информационные системы предназначены для повышения эффективности управления с помощью информационных технологий подготовки и принятия решений.

Текущий контроль казначейских операций является самым сложным и трудоемким процессом учета, поэтому использование компьютерных технологий при обработке информации просто необходимо. Во-первых, автоматизированный учет облегчает работу при обработке документов. Во-вторых, использование информационных систем повышает эффективность и достоверность учета, что играет очень важную роль в современном мире. В автоматизированном бухгалтерском учете можно достаточно легко, быстро и точно получить необходимую информацию, сформировать формы бухгалтерской отчетности и так далее. Кроме того, подсчет данных при автоматизированном учете осуществляется быстрее и точнее, чем если бы это делалось работником вручную.

Контроль за казначейскими операциями проводится специальными отделами, в частности, подразделением «отдел контроля казначейских операций», образованным в составе Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан. Основы деятельности вышеуказанного структурного подразделения регулируются в соответствии с Положением об отделе, утвержденным от 2 августа 2007 года начальником Казначейства - заместителем министра финансов Республики Узбекистан. Одной из основных задач этого отдела является проведение контроля казначейских операций, оценка на соответствие казначейских операций требованиям нормативно-правовых документов и подготовка заключения по результатам контроля. Основными задачами данного отдела являются следующие:

- проведение мониторинга и контроля соблюдения нормативно-правовых документов в установленном порядке при осуществлении казначейских операций;
- подготовка заключения и оценка соответствия процессов казначейских операций действующим нормативным документам;
- представление информации руководству Казначейства Министерства финансов о состоянии и принятии мер по результатам мониторинга и контроля;
- ведение учета и составление отчетности по результатам мониторинга и контроля казначейских операций;

- состояние внутреннего контроля ведения казначейских операций в территориальных управлениях Казначейства;
- координация работы специалистов, секторов и группы контроля казначейских операций;
- участие при разработке нормативных документов, касающихся системы Казначейства.

Основные функции отдела:

- анализ и мониторинг с помощью компьютерных программ казначейских операций;
- проверка первичных документов (накладной, счета-фактуры, чеков, платежных поручений, выписок из лицевого счета), финансовых документов (журналов, книг, смет, хозяйственных договоров, и др.);
- проверка и анализ соответствия показателей с данными других отделов;
- определение, оценка и подготовка заключения по ошибкам и недостаткам, рискам в процессе проведения казначейских операций;
- по результатам контроля дает информацию, изучает состояние внутреннего контроля;
- дает предложения по совершенствованию внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Работа отдела организуется на основе планов за квартал и год, утвержденных начальником Казначейства - заместителем министра финансов Республики Узбекистан. На основе этих положений составляется положение по контролю казначейских операций в секторе (группе) и специалистов нижестоящих подразделений Казначейства.

Кроме этого, для организации контроля начальником Казначейства утвержден «Порядок контроля казначейских операций в Казначействе Министерства финансов» от 11 февраля 2008 года. В данном документе указаны цель и объекты контроля. Целями контроля являются:

- соблюдение нормативно-правовых документов при проведении всех видов казначейских операций;
- оценка и определение рисков, связанных с процессом проведения казначейских операций;

- представление руководству Казначейства предложений и рекомендаций по устранению выявленных в процессе проведения контроля ошибок и отклонений от норматива.

Объектами контроля являются:

- информация, показатели и процессы, связанные с казначейскими операциями, проверяемые на основе компьютерных программ;

- все виды финансовых документов (журналы, книги, сметы и приложения к ним, извещения, хозяйственные договоры и приложения к ним, запросы, счета-фактуры, накладные, сравнительные акты, платежные поручения, выписки из лицевых счетов, чеки, корешки и др.), связанные с проведением казначейских операций в операционном и других структурных подразделениях Казначейства.

Контроль казначейских операций в Казначействе осуществляется следующими способами:

- проводится контроль, анализ, мониторинг, сравнение и проверка показателей, информации и процессов, связанных с казначейскими операциями, на основе компьютерных программ. Все финансовые документы проверяются, изучаются и сравниваются;

- проверяются и анализируются показатели и информация, связанные с казначейскими операциями, в информационно-вычислительном центре на основе соответствующих программных обеспечений.

На основе соответствующей компьютерной программы проводится сравнение, анализ и мониторинг, связанный с казначейскими операциями:

- проверка в установленном порядке оприходованных смет расходов получателя бюджетных средств и ее изменений в операционном отделе и других отделах по проведению операций Казначейства;

- проверка своевременного открытия (закрытия) текущего счета получателя бюджетных средств, наличие документов, необходимых для открытия (закрытия) текущего счета, и правила их ведения;

- регистрация юридических обязательств, графиков оплаты, проведение оплаты расходов, сертификата на соответствие и соответствующих отчетов по ним;

- проверка правильности выдачи и оформления разрешений оплаты расходов, отмены и возврата неиспользованных (неправильно выданных) разрешений, порядок их оформления получателем бюджетных средств;
- планирование кассовых расходов и ведомости расхода кассы;
- сведения о платежных поручениях, разрешений платежа расходов, о показателях зарегистрированных финансовых обязательств;
- оплата (чек) заработной платы и приравненных к ним платежей получателя бюджетных средств, реестр чеков;
- проведение оплаты расходов;
- сведения по средствам, поступающим на текущий счет Казначейства;
- состояние внебюджетных средств;
- отчеты и реестр платежных поручений получателя бюджетных средств;
- работа с мемориальными ордерами, проводками и бухгалтерскими отчетами;
- рапорты, соответствующие книги, ведомости и сведения о документах за прошлый период, сведения о платежных документах и отчетах;
- процессы операций о текущих транзитных счетах;
- сводные (консолидированные) доходы, расходы, зашифрованные отчеты;
- информация о поступающей выручке и документах;
- обмен информацией с банками и проверка в операционном отделе комплексной программы «Банк-клиент» и других соответствующих программ;
- поступающие доходы, невыясненные доходы;
- другие сведения, операции, отчеты и процессы;
- проверка хранения и брошюрования в определенном порядке документов ежедневного оборота, в том числе выписки текущего счета, платежного поручения, чеков, корешков и других соответствующих документов.

По результатам мониторинга и контроля отдел контроля казначейских операций подготавливает отчеты в Министерство финансов Республики Узбекистан.

Территориальные подразделения Казначейства осуществляют свою деятельность на основе соответствующих Положений о территориальных подразделениях Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан, утвержденного министром финансов Республики Узбекистан. Так, например, Казначейство районов состоит из:

- группы регистраций юридических обязательств и мониторинга цен;
- группы регистрации финансовых обязательств и платежей;
- специалиста по регулированию финансовых ресурсов, бухгалтерскому учету и отчетности;
- специалиста по контролю казначейских операций.

Группа регистраций юридических обязательств и мониторинга цен осуществляет следующие функции:

- ввод сметы расходов получателей бюджетных средств в программу «Казначейство - 2»;
- регистрация заключенных получателями бюджетных средств договоров;
- внесение изменений в смету расходов получателей бюджетных средств. Изменение сметы в течение года производится с помощью уведомления формы № 17.

Группа регистрации финансовых обязательств и платежей осуществляет следующие функции:

- кассовое исполнение бюджета;
- принятие на оплату платежных поручений получателей бюджетных средств;
- выдачу получателям бюджетных средств банковской выписки.

Бухгалтерия ведет учет доходов и расходов, составляет месячные отчеты формы 1-ОХ, квартальные отчеты по форме 2.

Специалист по контролю казначейских операций осуществляет контроль всех операций, проводимых в Казначействе района. Контроль

проводится посредством применения ПК «КИГБ» и фактических документов. Для контроля ведутся два журнала:

- 1) журнал мониторинга финансовых документов;
- 2) журнал камерального контроля.

Для осуществления данной проверки вышеуказанный специалист с помощью пароля заходит в компьютерную сеть и рассматривает операции, проводимые в других подразделениях в целях контроля.

По результатам контроля все отклонения от норматива регистрируются в журналах и составляется отчет для представления в вышестоящий орган. Например, специалист по контролю казначейских операций должен проконтролировать срок регистрации договора (зарегистрирован ли в течение трех дней с момента сдачи в Казначейство), имеются ли на представленных документах подписи всех должностных лиц, проведена ли экспертиза договоров на предмет соответствия законодательству, в случае заключения договора на сумму свыше двухсот минимальных размеров заработной платы, установленных законодательством, имеется ли письменное заключение юриста.

В ходе осуществления проверки сопоставляются документы, отражающие факт оприходования товаров (работ, услуг) со спецификацией договора, проверяется правильность их оплаты в соответствии с законодательством (сырье, материалы, газ, вода - 15%, электроэнергия, солярка - 30% , бензин и услуги связи - 100% предоплата). Одной из форм текущего контроля является регистрация договоров, учет счетов-фактур и платежных поручений бюджетных организаций. Только этим шагом снимается основная часть проблем, связанных с целевым и эффективным использованием бюджетных средств. Регистрация договора подразделениями Казначейства осуществляется только в том случае, если его сумма не превышает суммы по соответствующей статье в смете расходов и соответствует целевому назначению. После регистрации договоров аналогичному контролю подвергаются счета-фактуры и платежные поручения.

Регистрация договоров бюджетных организаций с поставщиками товаров (работ, услуг) Казначейством означает подтверждение государством

платежеспособности данной конкретной бюджетной организации и является для поставщика гарантией оплаты при соблюдении им условий договора. А главным образом, повышением эффективности использования имеющихся средств является закрытие банковских счетов бюджетных организаций и их концентрация на территориальных казначейских счетах (для республиканского бюджета - на республиканском казначейском счете). Эта мера позволяет предотвратить распыление бюджетных средств на многочисленных банковских бюджетных счетах бюджетных организаций, исключить из бюджетного процесса операции по финансированию и уменьшить вероятность кассового разрыва между поступлениями доходов и осуществлением расходов.

Правительством принят комплекс мер по созданию единой интегрированной информационной системы казначейского исполнения Государственного бюджета (ИСУГФ) с привлечением заемных средств Азиатского банка развития (АБР) и других международных финансовых институтов, позволяющий консолидировать все доходы государственного бюджета на едином казначейском счете и производить с него оплату расходов.

В ИСУГФ планируется использовать новую бюджетную классификацию, подготовленную в рамках проекта «Реформа управления государственными финансами» на основе Руководства по статистике государственных финансов 2001 года (МВФ), что позволит довести бюджетную классификацию до уровня международных стандартов и увеличить прозрачность государственного бюджета.

Вопросы для обсуждения и контроля:

1. Опишите организационные основы Казначейства в Республике Узбекистан.
2. Опишите основные задачи Казначейства.
3. Что понимаете о текущем контроле и его сущности?
4. Дайте характеристику основных задач Казначейства Республики Узбекистан.
5. Как проводится регистрация договора?

Тестовые вопросы

1. Основной целью Проекта «Реформа управления государственными финансами» является:

А) Совершенствование отчетности и государственного бюджета, бухгалтерских операций, а также расширение общественного доступа к бюджетным документам

В) Расширение общественного доступа к бюджетным документам и другим отчетам государственных финансов

С) Совершенствование отчетности и повышение прозрачности исполнения ГБ за счет усиления финансового контроля и внутреннего аудита бухгалтерских операций, а также расширение общественного доступа к бюджетным документам и другим отчетам государственных финансов

Д) Усиление финансового контроля и внутреннего аудита бухгалтерских операций, а также расширение общественного доступа к бюджетным документам и другим отчетам государственных финансов

2. Бюджетный контроль - это....

А) Составная часть финансово-экономического контроля. Его назначение заключается в содействии успешной реализации бюджетной политики государства, в обеспечении процесса формирования и эффективного использования денежных средств

В) Назначение, которое заключается в содействии успешной реализации бюджетной политики государства, в обеспечении процесса формирования и эффективного использования денежных средств

С) Обеспечение процесса формирования и эффективного использования денежных средств

Д) Составная часть финансово-экономического контроля. Эффективного использования денежных средств

3. Финансирование деятельности Казначейства осуществляется за счет каких средств?

А) Средств республиканского бюджета

В) Средств местного бюджета

С) За счет собственных средств

Д) За счет фондов

4. Когда принят в Республике Узбекистан «Закон о казначейском исполнении Государственного бюджета»?

А) Май 2000 г.

В) Февраль 1998 г.

С) Сентябрь 2002 г.

Д) Август 2004 г.

Глава 3. Организация контроля информации по сметам расходов получателей бюджетных средств, порядок внесения изменений в них

3.1. Понятие сметы расходов получателя бюджетных средств

Основным финансовым документом для бюджетных организаций является смета расходов, на основании которой бюджетная организация имеет полномочия на осуществление расходов. Раскроем термин «смета» по разным источникам¹³ (табл. 3.1).

Таблица 3.1.

Раскрытие термина «смета» по разным источникам

№ п/п	Источник	Определение
1	2	3
1	А.Н. Качалкин [25с]	Смета - «документ, содержащий учетные и расчетные данные» Смета денежным доходам и Сметный список: «Смета государевымъ царевымъ... денежнымъ доходомъ 131 году, что осталось... всякихъ денежныхъ доходовъ, по помете и сверхъ пометы, и чего противъ пометы не собрано, и для чего не собрано и не добрано... и что вышло на всякіе на покладные расходы, и что осталось у 131 году во 132 году за расходомъ, и то писано въ семь сметномъ списке подлинно порознь по статьям.»

¹³ Качалкин А.Н. Русские документы до XVIII века. Москва, Мир, 2008. – 25 с. Ефремова О. Словарь русского языка. М. – 2001 г. – 120 с. Артемова Л.В. Словарь-справочник от А до Я. М. 2000 г. – 45 с. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М. – 2000 г. - 220 с. Стародубцева Е. Экономический словарь. М. – 2000 г. – 95 с. Азрилян А.Н. Большой экономический словарь. М. - 2002 г. – 140 с. Лозовский Л.Ш. Универсальный бизнес-словарь. М. – 2002 г. - 115 с. www.info-law.ru/dic/4 Финансовый словарь ОНЛАЙН. Сухарев А.Я. Большой юридический словарь. М. – 2002 г. - 160 с. Маляревский Ю.Д. Бюджетный учет и отчетность. - Х; 2003 – 27 с. Сахарцева И.И. Бюджетный учет в бюджетных учреждениях и организациях. - К; 2007 – 22 с. Остонакулов М. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2007. 292 с. С. 47. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиет. Т.: Молия, 2003. 248б. Б.58

№ п/п	Источник	Определение
2	Словарь русского языка [120с]	Смета - исчисление предстоящих расходов и доходов, примерный расчет чего-либо
3	Артемова Л.В. [45с]	Смета - план поступления и расходования денежных средств для финансирования расходов фирм, учреждений и организаций. Различаются: сметы затрат на производство промышленной и сельскохозяйственной продукции (по элементам затрат); смета затрат подрядных строительных организаций (а также по элементам затрат с учетом специфики строительного производства и подрядной деятельности)
4	Борисов А.В. [220с]	Смета - документ по исчислению предстоящих расходов и доходов, отражающий бухгалтерский план поступления и расходования денежных средств, используемых для финансирования хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений. Иногда составляются отдельные сметы затрат на производство, строительство объектов. Смета является простейшей формой финансового плана
5	Стародубцева Е. [95с]	Смета - финансовый (выраженный в денежных единицах) план, который используется для оценки результатов будущих операций; этот термин широко используется в управленческом учете в контексте внутрифирменного планирования затрат, охватывающего все подразделения компании и все функциональные сферы посредством разработки для них отдельных смет, которые в совокупности составляют «главную смету»

№ п/п	Источник	Определение
6	Азрилиян А.Н. [140с]	Смета бюджетного учреждения - основной плановый документ для финансирования учреждений, организаций непромышленной сферы из государственного бюджета. Определяет объем, целевое направление и поквартальное распределение бюджетных ассигнований на все расходы данного учреждения
7	Лозовский Л.Ш. [115с]	Смета гибкая - смета ожидаемых затрат, подготовленная с расчетом на различные уровни производственного выпуска, исходя из анализа предполагаемых затрат (или свершившихся аналогов)
8	Финансовый экономический словарь ОНЛАЙН [39с]	Смета расходов, типовая смета расходов, устанавливаемая для однотипных бюджетных организаций; общие сведения об учреждении, общая сумма расходов с распределением по кварталам и направлениям; расчетные показатели, необходимые для определения расходов: количество штатных единиц, обслуживающий контингент; расчеты по отдельным статьям сметы. Смета состоит из статей, каждая из которых содержит однородный обязательный характер
9	Сухарев А.Я., Зорькин В.Д., Крутских В.Е. [32с]	Смета индивидуальная - Смета, отражающая особенности отдельного учреждения. Для однотипных бюджетных организаций устанавливаются типовые формы смет расходов. Они включают три основных раздела: 1) общие сведения об учреждении, общая сумма расходов с распределением по кварталам и направлениям расходов; 2) оперативно-производственные показатели, необходимые для определения расходов: количество штатных единиц, обслуживаемый контингент (число классов, коек в больнице и т.д.); 3) расчеты по отдельным статьям сметы. Смета состоит из статей, каждая из которых содержит однородную группу расходов, носящих строго обязательный характер

№ п/п	Источник	Определение
10	Маляревский Ю.Д. [27с]	Смета бюджетного учреждения является основным плановым документом, который дает полномочия бюджетного учреждения на получение доходов и осуществление расходов, определяет объем и направление средств для выполнения бюджетным учреждением своих функций и достижения целей, определенных на год в соответствии с бюджетным назначением
11	Сахарцева И.И. [22с]	Смета бюджетного учреждения является основным плановым документом, подтверждающим полномочия относительно получения доходов и осуществления расходов, определяющих объем и направление средств, для выполнения своих функций и достижения целей, определенных на год в соответствии с бюджетными назначениями, установленным ЗУ о ГБУ
12	Остонакулов М. [47с]	Смета расходов является основным плановым документом, определяющим объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, отпускаемых из бюджета на содержание организаций
13.	Хасанов Б.А. [58с]	Смета расходов - это смета ожидаемых затрат, подготовленная с расчетом на различные уровни производственного процесса, исходя из анализа предполагаемых затрат (или свершившихся аналогов)

Во всех рассмотренных случаях разные названия одного документа появлялись по тем или иным обстоятельствам, а задача заключалась в том, чтобы выяснить эти обстоятельства. Однако суждение современного читателя о разных названиях одного документа в ряде случаев может оказаться ошибочным: за одно из именовании делового текста он может принять название действия, сделки, акта, потому что сейчас часть таких слов называет именно документы: договор, смета и др.

Для бюджетной организации смета является основным документом, определяющим объем, целевое поступление и использование средств,

выделенных из бюджета на содержание учреждения в течение года. Неотъемлемой частью сметы является план ассигнований, который представляет собой ежемесячное распределение ассигнований, утвержденных в смете для общего фонда. В отличие от сметы план ассигнований составляется по сокращенной форме экономической классификации расходов (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Группа расходов финансирования из государственного бюджета

№ п/п		Наименование
1	01-100, 03-410, 03-4-20, 03-4-25, 03-4-40	Заработная плата и приравненные к ней платежи (пособия семьям с детьми и материальная помощь малообеспеченным семьям, стипендии и другие)
2	10-2-00	Начисления на заработную плату
3	1132	Капитальные вложения в соответствии с адресными списками, предусмотренными Государственной инвестиционной программой
4	01-3-00, 01-4-00, 01-5-00, 01-6-00, 01-7-00, 01-8-00, 01-9-00, 03-1-00, 03-3-00, 03-4-45, 03-4-90, 03-5-00, 04-1-00, 04-4-00, 04-5-00, 06-0-00, 07-1-00, 07-2-00, 07-3-00, 08-1-00, 08-2-00, 08-3-00, 09-1-00, 09-2-00, 10-0-00	Другие расходы

Форма сметы и плана ассигнований утверждается Министерством финансов Узбекистана.

Согласно литературе, сметы подразделяются на: индивидуальные, сводные и сметы на централизованные мероприятия (табл. 3.3).

Таблица 3.3.

Виды смет

№ п/п	Виды смет	Назначение смет
1	2	3
1	Индивидуальная	Составляет каждая бюджетная организация и предоставляет непосредственно своей вышестоящей организации. При этом индивидуальные сметы составляют все бюджетные учреждения
2	Сводная	Представляет собой свод показателей индивидуальных смет, планов ассигнований общего фонда бюджета, планов предоставления кредитов из общего фонда бюджета, планов специального фонда распорядителей бюджетных средств более низкого уровня, которые составляются главным распорядителем бюджетных средств для представления Минфину, местным финансовым органам и органам государственного Казначейства

Бюджетная классификация представляет собой единую систематизированную группировку доходов, расходов (в т. ч. кредитование с учетом погашения) и финансирование бюджета по признакам экономической сущности, функциональной деятельности, организационного устройства и другим признакам.

В экономической классификации расходов приведено четкое разграничение расходов по экономическим признакам с детальным распределением средств по их предметным признакам.

В мировой практике используются различные виды классификаций расходов, такие как: ведомственная, предметная (отраслевая), экономическая, смешанная (комбинированная). Также все ниже перечисленные виды классификаций расходов являются классическими, хотя в последнее время в бюджетной практике возникли новые, такие как: целевая классификация, классификация по функциональным признакам, по финансовым признакам, по политическим признакам.

Доходы государственного бюджета формируются также согласно классификации. Существуют следующие виды классификации доходов: по источникам, по видам поступлений, юридическая, финансовая, экономическая (табл. 3.4).

Таблица 3.4

Классификация доходов

№ п/п	Классификация доходов	Наименование
1	2	3
1	По источникам	Используется в большинстве стран рыночной экономики, подразделяет все поступления на поступления от налогов и сборов, от государственных предприятий, от займов
2	По видам поступлений	Налоговые доходы далее классифицируются по видам (подходный налог, налог на прибыль, налог с наследства, налог на добавленную стоимость и т.п.)
3	Юридическая	Исходит из признака образования дохода, а именно используется для этого сила государственной власти или нет. Например, налоги и штрафы (используется государственная власть), плата за услуги (не используется)
4	Финансовая	Основывается на делении доходов на безвозвратные или постоянные (налоги) и временные (займы)
5	Экономическая	Имеет в своей основе характер источника дохода или характер экономических последствий в результате получения доходов

Различные виды бюджетной классификации не дают достаточно ясную и полную картину финансовой политики, содержания бюджета. Этому способствует отсутствие единой системы бюджетных подразделений, громоздкость, раздутость бюджетных документов.

Подводя итог, можно сделать вывод, что государственные бюджетные учреждения расходуют выделенные им средства за бюджетными сметами

согласно назначению конкретных целевых средств. Министерством финансов Узбекистана от 28.12.1999 г. утверждена Инструкция «О порядке составления, рассмотрения и утверждения смет расходов организаций, состоящих на республиканском бюджете Республики Узбекистан, Республики Каракалпакстан, а также областных, городских и районных местных бюджетах Республики Узбекистан», зарегистрированная Министерством юстиции Республики Узбекистан от 3 февраля 2000 года № 888, утверждена форма сметы и плана ассигнований, согласно которому единая смета доходов и расходов бюджетного учреждения и организации является основным документом, который определяет общий объем, целевое поступление, использование и поквартальное распределение средств учреждения. Единая смета доходов и расходов составляется всеми учреждениями на календарный год и утверждается, как правило, руководителем соответствующей вышестоящей организации не позднее чем через месяц после утверждения соответствующего бюджета, из которого финансируется учреждение.

Бюджетные организации на основании постановления Кабинета Министров Республики Узбекистан от 3 сентября 1999 года № 414 «О совершенствовании порядка финансирования бюджетных организаций» и утвержденных Министерством финансов Республики Узбекистан нормативов бюджетного финансирования самостоятельно разрабатывают и утверждают сметы, а также штатные расписания на основе утвержденных типовых штатов. В сметы включаются только расходы, предусмотренные законами и постановлениями Олий Мажлиса, Указами Президента, постановлениями и распоряжениями Правительства Республики Узбекистан, а также расходы, принимаемые Советом Министров Республики Каракалпакстан и соответствующими хокимиятами в соответствии с представленными им правами¹⁴.

На основании полученных от отраслевых управлений Министерства финансов Республики Узбекистан соответствующих бюджетных показателей в разрезе разделов, глав, параграфов, групп расходов, типов и объектов

¹⁴ Остонакулов М. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. Ташкент, «IQTISOD-MOLIYA», 2007. - 292с. С.47

расходов, а по расходам первой группы - в разрезе подобъектов, получателями бюджетных средств - главными распорядителями бюджетными ассигнованиями, финансируемыми из республиканского бюджета, составляются сметы расходов и штатные расписания. Сметы расходов составляются на каждого получателя бюджетных средств отдельно.

Главными распорядителями бюджетных ассигнований на основе индивидуальных смет расходов, составленных по каждому получателю бюджетных средств, составляются сводные сметы по задействованным в них разделам, главам, параграфам, группам и статьям расходов бюджетной классификации¹⁵.

При составлении и утверждении смет расходов и штатных расписаний получатели бюджетных средств руководствуются Инструкцией «О порядке составления, рассмотрения и утверждения смет расходов организаций, состоящих на республиканском бюджете Республики Узбекистан, Республики Каракалпакстан, а также областных, городских и районных местных бюджетах Республики Узбекистан» (рег. № 888 от 03.02.2000 г.).

Подготовленные получателями бюджетных средств сметы расходов и штатные расписания рассматриваются и регистрируются финансирующими управлениями Министерства финансов Республики Узбекистан согласно «Порядку регистрации смет расходов и штатных расписаний бюджетных организаций в Министерстве финансов и финансовых органах» (рег. № 849 от 13.12.1999 г.).

После принятия соответствующих бюджетов Республики Каракалпакстан и местных бюджетов и утверждения их параметров, бюджетные отделы доводят до отраслевых отделов соответствующих финансовых органов утвержденные бюджетные показатели в разрезе разделов бюджетной классификации.

На основании соответствующих бюджетных показателей, доведенных отраслевыми отделами соответствующих финансовых органов в разрезе разделов, глав, параграфов, групп, типов и объектов расходов, а по расходам первой группы - в разрезе подобъектов, получателями бюджетных средств,

¹⁵ Правила составления и исполнения Государственного бюджета Республики Узбекистан. Приказ Министерства финансов Республики Узбекистан от 29.12.2001 г. №130. Зарегистрированы Министерством юстиции Республики Узбекистан от 14.03.2002 г. №1111 с учетом изменений.

составляются сметы расходов и штатные расписания. Сметы расходов составляются на каждого получателя бюджетных средств отдельно.

По Министерству обороны, Министерству внутренних дел, Службе национальной безопасности, Государственному таможенному комитету, Комитету по охране Государственной границы и Министерству по чрезвычайным ситуациям сметы расходов рассматриваются и регистрируются в целом по министерствам и ведомствам.

Сметы расходов и штатные расписания подведомственных подразделений Министерства обороны, Министерства внутренних дел, Службы национальной безопасности, Государственного таможенного комитета, Комитета по охране Государственной границы и Министерства по чрезвычайным ситуациям рассматриваются и регистрируются вышестоящим министерством и ведомством.

В утвержденных параметрах государственного бюджета могут предусматриваться плановые бюджетные ассигнования на индексацию расходов бюджета, обусловленную уровнем инфляции, ценовым фактором, изменением Единой тарифной сетки по оплате труда и размеров заработной платы. Плановые ассигнования, предусматриваемые в утвержденных параметрах государственного бюджета на покрытие дополнительных расходов бюджета, связанных с имеющим место уровнем инфляции, ожидаемым изменением Единой тарифной сетки по оплате труда, повышением заработной платы, стипендий, пособий, ростом цен и тарифов на товары и услуги (индексация расходов), учитываются отдельно от суммы основных бюджетных ассигнований на соответствующих подразделениях бюджетной классификации.

Использование сумм индексации расходов без согласования с Министерством финансов Республики Узбекистан не разрешается.

Министерство финансов Республики Узбекистан вносит изменения в суммы индексации расходов, предусмотренные в республиканском бюджете, бюджете Республики Каракалпакстан, бюджетах областей и города Ташкента. Увеличение или уменьшение суммы индексации расходов оформляется в установленном порядке.

Финансовыми органами изменения в распределение суммы индексации расходов по статьям расходов и другим подразделениям бюджетной классификации для их дальнейшего использования вносятся только по согласованию с Министерством финансов Республики Узбекистан.

Порядок ведения учета, сроки и размеры задействия плановых бюджетных ассигнований, предусматриваемых на индексацию расходов, порядок внесения изменений в них, их использования и отчетность по ним определяются Министерством финансов Республики Узбекистан.

В процессе выполнения смет руководители учреждений имеют право в пределах утвержденной общей суммы расходов на оплату труда самостоятельно перераспределять средства между фондом заработной платы за основной оклад, фондом заработной платы из доплат и надбавок и фондом на премирование. Указанные изменения могут вноситься лишь при наличии соответствующих оснований согласно законодательству по вопросам оплаты труда. В случае внесения таких изменений обоснования объяснительной запиской подаются учреждением к квартальным и годовым отчетам о выполнении сметы доходов и расходов.

Роспись доходов и расходов республиканского бюджета, бюджета Республики Каракалпакстан и местных бюджетов

Для учета прогнозов доходов и утвержденных бюджетных ассигнований бюджетными отделами финансовых органов в казначейские подразделения представляются:

до утверждения бюджетов - временные квартальные росписи доходов и расходов с ежемесячной разбивкой;

после утверждения бюджетов - годовая роспись доходов и расходов с ежемесячной разбивкой¹⁶.

Порядок ежемесячной балансировки росписи доходов и расходов, а также сроки и форма представления временной и постоянной росписей доходов и расходов соответствующих бюджетов определяются Министерством финансов Республики Узбекистан.

¹⁶ Норма представления росписи доходов и расходов с ежемесячной разбивкой вводится в действие после охвата казначейским исполнением доходов и расходов соответствующего бюджета полностью.

3.2. Особенности контроля выделения средств по смете расходов

Известно, что расходы каждого получателя бюджетных средств определяются сметой, утверждаемой на год по отдельным статьям. Несмотря на это, необходимо проверить правильность и обоснованность каждой суммы, предусмотренной сметой.

Контроль производится двумя способами:

1) Работниками Министерства финансов Республики Узбекистан при регистрации сметы расходов;

2) Работниками Главного контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Узбекистан при ревизии деятельности бюджетного учреждения.

При контроле работниками анализируется правильность составления сметы, следует также проверить ее исполнение, установить, нет ли случаев расходования средств без учета фактического выполнения производственных показателей, нет ли излишеств в расходах, приобретения дорогостоящих и ненужных предметов, расходования средств не по прямому назначению. Необходимо обратить внимание на своевременность финансирования предусмотренных мероприятий.

При контроле работник Главного контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Узбекистан, в частности, должен проверить, правильно ли определены показатели по контингентам, штатам, классам на начало планируемого года и в среднегодовом исчислении заработной платы, соответствуют ли принятые расходы по каждой статье сметы установленным нормативам и положениям, не включены ли в смету расходы на содержание учреждений, которые еще не закончены строительством, и т. д.

Ревизиями в ряде случаев вскрываются факты: завышения ассигнований в сметах, что дает возможность получать излишние без учета действительной потребности суммы, содержания сверхштатных работников за счет вакантных должностей: включения в платежные ведомости вымышленных лиц и присвоения выписанной на них заработной платы; излишних выплат по совместительству за фактически не отработанное время;

завышения расходов на отопление зданий из-за неправильного определения кубатуры зданий, превышения норм снабжения топливом. При выявлении фактов неправильного составления сметы или несвоевременного финансирования следует, наряду с отражением в акте ревизии, сообщить об этом вышестоящей организации и соответствующему финансовому органу для принятия мер к устранению недостатков и внесения необходимых исправлений в смету на оставшееся до конца года время.

Учет фактических расходов ведется по подразделениям бюджетной классификации - разделам, главам, параграфам и статьям в разрезе каждого учреждения, имеющего утвержденную смету.

Если в течение отчетного периода на смету министерства или центрального учреждения автономной республики отдела было передано финансирование учреждений, организаций и мероприятий, ранее проходивших по другим сметам или бюджетам, расходы по этим учреждениям, организациям и мероприятиям должны быть отражены в сводном отчете министерства, центрального учреждения по новой подчиненности с начала года.

Прежде чем приступить к проверке правильности планирования, ревизующие должны тщательно изучить действующие по этому вопросу инструктивные материалы.

Основным плановым документом, определяющим объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, отпускаемых из бюджета на содержание бюджетных учреждений, является смета, которая составляется на основе показателей плана экономического и социального развития и действующих нормативов по типовой форме, установленной Министерством финансов Узбекистана. В смету могут включаться только расходы, необходимость которых обусловлена характером деятельности данного учреждения. Общая сумма расходов на год распределяется в смете по статьям бюджетной классификации, утвержденной Министерством финансов Узбекистана.

Расходы, предусмотренные по смете, должны быть обоснованы необходимыми расчетами по каждой статье. Расчеты составляются, исходя из производственных показателей и в соответствии с действующим

законодательством в части расходования средств на выплату заработной платы, а также с соблюдением действующих норм расходов по отдельным видам затрат.

Изменения в смету может вносить главный распорядитель, утвердивший смету, поскольку правом изменения годовых назначений по сметам отдельных учреждений пользуется та организация, которая утвердила годовую смету.

Получатель бюджетных средств может иметь в своем распоряжении помимо средств, получаемых из бюджета, специальные средства, на что составляется отдельная смета доходов и расходов. Специальными являются средства, образуемые из тех доходов учреждений, состоящих на бюджете, которые могут расходоваться на специальные цели без проведения по доходной и расходной части бюджета.

В результате исследования нормативной и законодательной базы по учету и контролю исполнения смет государственного бюджета был проведен анализ изменений в порядок составления, рассмотрения, утверждения и основные требования к исполнению смет бюджетных учреждений.

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в проверяемом периоде контролируемым субъектом финансовых операций с бюджетными средствами, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

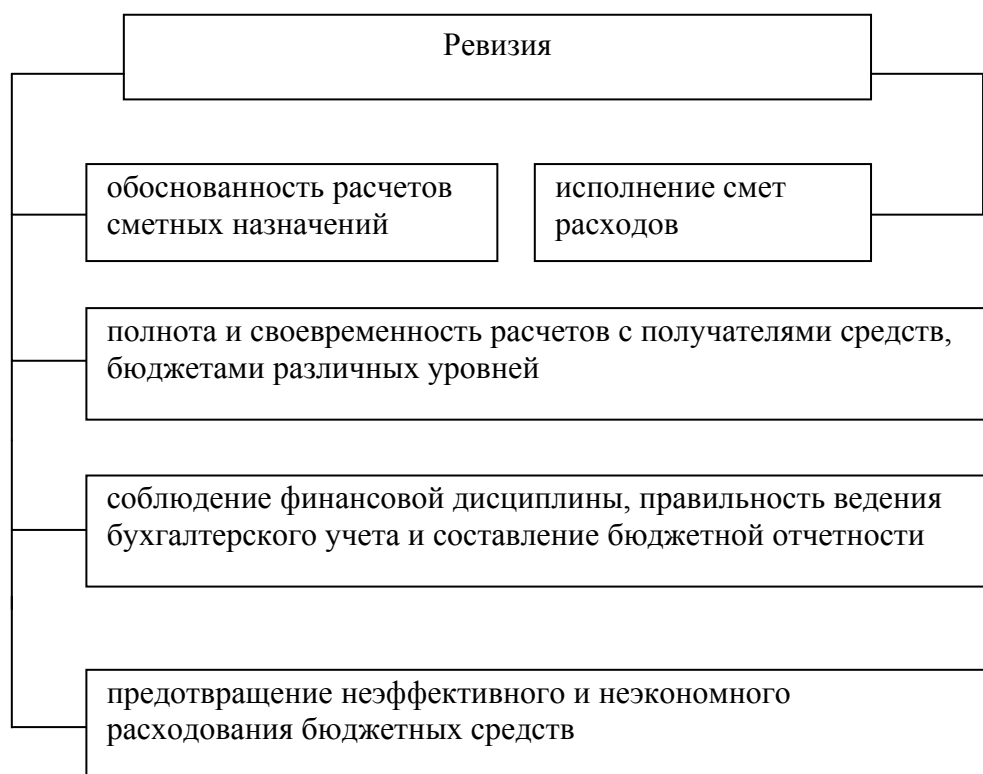
Основной задачей проверки ревизии по исполнению смет государственного бюджета является ревизия финансовой деятельности организации по следующим направлениям (рис. 3.1).

Цель ревизии или проверки (ревизии) - осуществление контроля за соблюдением бюджетного законодательства Узбекистана, нормативных правовых актов при осуществлении организацией, являющейся участницей бюджетных правоотношений, финансовых операций, за их обоснованностью в соответствии с утвержденными нормативами и сметами.

Выбор конкретной формы осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере зависит от ряда факторов: от правового положения и

особенностей форм деятельности, проверяемых организаций, от объекта контроля, объема необходимых контрольных действий и др.

Рис. 3.1. Направления ревизии



Таким образом, принципы целевого и эффективного использования бюджетных средств, предусмотренных сметой государственного бюджета, являются одними из важнейших принципов, на которых построена бюджетная система Узбекистана. Денежные средства должны использоваться на цели, предусмотренные в сметах расходов бюджетных организаций. Основной задачей ревизии по исполнению смет государственного бюджета является ревизия финансовой деятельности бюджетных учреждений.

3.3. Представление смет расходов в казначейские подразделения и порядок внесения изменений в сметы расходов

Получатели бюджетных средств для осуществления бюджетных расходов представляют в казначейские подразделения:

а) по бюджетным средствам:

до регистрации в финансовых органах постоянных смет расходов - экземпляры временных квартальных смет расходов на первый квартал с ежемесячной разбивкой, зарегистрированных в финансовых органах;

после регистрации в финансовых органах постоянных смет расходов - экземпляры постоянных смет расходов с ежемесячной разбивкой, зарегистрированных в финансовых органах;

б) по внебюджетным средствам - экземпляры соответствующих зарегистрированных в финансовом органе смет расходов, включая временные и уточненные, в которых указаны лимиты поступления и расходования внебюджетных средств с ежемесячной разбивкой (за исключением тех видов внебюджетных средств, поступления и направления расходования средств которых не лимитируются).

Получатели бюджетных средств представляют в казначейские подразделения экземпляры смет расходов по бюджетным средствам и приложения к ним, включая сметы за счет средств Резервного фонда Кабинета Министров Республики Узбекистан, Резервных фондов Совета Министров Республики Каракалпакстан, хокимиятов, областей и города Ташкента, и по внебюджетным средствам после их регистрации в установленном порядке в финансовых органах.

По объектам капитального строительства заказчики капитального строительства представляют в казначейские подразделения ежемесячную разбивку расходов по объектам капитального строительства (смета расходов по объектам капитального строительства за счет средств государственного бюджета), составленную на основе утвержденных адресных списков строек (адресных списков проектно-изыскательских работ) и титульных списков строек, согласованную с соответствующими финансовыми органами, по форме, определенной Правилами казначейского исполнения Государственного бюджета.

В ежемесячную разбивку расходов по объектам капитального строительства вносятся уточнения на основе уточнений в адресные и титульные списки строек.

Казначейские подразделения имеют право приостанавливать расходы получателей бюджетных средств по соответствующим разделам, главам, параграфам и статьям расходов бюджетной классификации при:

- непредставлении получателями бюджетных средств в соответствующие финансовые органы отчетов, установленных Министерством финансов Республики Узбекистан (по письменному уведомлению финансовыми органами казначейских подразделений о непредставлении отчетов получателями бюджетных средств), с уведомлением об этом руководителей соответствующих бюджетополучателей;
- непредставлении в установленный срок соответствующими финансовыми органами временных и постоянных росписей доходов и расходов соответствующих бюджетов - на срок до их представления;
- непредставлении в установленный срок соответствующими получателями бюджетных средств смет расходов - на срок до их представления;
- выявлении расхождений между суммами расходов бюджетов, указанных в росписи, и совокупностью сумм расходов, указанных в сметах, - на срок до определения причин расхождения и их устранения;
- представлении получателями бюджетных средств для согласования запросов на изменение бюджетных ассигнований - на срок до представления ими всех соответствующих изменений к сметам, подготовленных на основании запросов, и их успешной взаимной сверки или письменного извещения соответствующего финансового органа об отказе во внесении изменений;
- представлении финансовыми органами для согласования представлений на изменение бюджетных ассигнований - на срок до представления ими всех соответствующих справок - уведомлений и перечней изменений к сметам, подготовленных на основании представлений, и их успешной взаимной сверки или письменного извещения соответствующего финансового органа об отказе во внесении изменений;
- в других случаях, предусмотренных законодательством.

При этом приостанавливаются расходы по тем разделам, главам, параграфам и статьям расходов, по которым предполагается уменьшение бюджетных ассигнований.

Внесение изменений в роспись доходов и расходов соответствующих бюджетов, сметы расходов получателей бюджетных средств, в адресные и титульные списки строек (адресные списки проектно-изыскательских работ) осуществляется финансовыми органами совместно с получателями бюджетных средств и заказчиками после согласования запросов и представлений на изменения с соответствующими казначейскими подразделениями.

Не допускается уменьшение бюджетных ассигнований в размерах, приводящих к превышению сумм принятых юридических и финансовых обязательств, а также сумм осуществленных кассовых расходов над суммой остатка бюджетных ассигнований.

Уменьшение бюджетных ассигнований может производиться в случаях адекватного уменьшения взаимных юридических обязательств получателей бюджетных средств и их поставщиков.

После увеличения бюджетных ассигнований возможно внесение изменений в хозяйственные договора получателей бюджетных средств и их поставщиков, предусматривающих адекватное увеличение сторонами юридических обязательств.

В случаях внесения изменений в сметы расходов по бюджетным средствам по инициативе соответствующих распорядителей (получателей) бюджетных средств ими представляются в казначейские подразделения для визирования запросы, оформленные в установленном порядке.

Казначейские подразделения проверяют возможность осуществления предлагаемых изменений путем сравнения сумм предлагаемых изменений с остатками бюджетных ассигнований, не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами, а также кассовыми расходами по соответствующим распорядителям (получателям) бюджетных средств.

При наличии возможности внесения предлагаемых изменений в бюджетные ассигнования по указанным в запросе видам расходов казначейские подразделения блокируют в программном комплексе

Казначейства дальнейшую регистрацию юридических и финансовых обязательств и осуществление кассовых расходов этих распорядителей (получателей) бюджетных средств по соответствующим статьям расходов в лицевых казначейских счетах.

После блокировки в программном комплексе «КИГБ» дальнейшей регистрации юридических и финансовых обязательств и осуществления кассовых расходов запрос распорядителя (получателя) бюджетных средств визируется уполномоченными работниками соответствующего казначейского подразделения и скрепляется его печатью.

Завизированный и скрепленный печатью запрос на внесение изменений в смету расходов в срок не позднее следующего рабочего дня после его представления казначейскому подразделению возвращается соответствующему распорядителю (получателю) бюджетных средств для дальнейшего его представления в соответствующие финансовые органы.

В случаях отсутствия не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами бюджетных ассигнований и невозможности внесения предлагаемых изменений в бюджетные ассигнования по указанным в запросе видам расходов, казначейские подразделения возвращают запрос распорядителю (получателю) бюджетных средств с письменным указанием причин возврата.

В случаях внесения изменений в сметы расходов по бюджетным средствам по инициативе соответствующих финансовых органов ими представляются в казначейские подразделения для визирования представления или проекты справок-уведомлений, оформленные в установленном порядке.

Казначейские подразделения проверяют возможность осуществления предлагаемых в представлении изменений путем сравнения сумм предлагаемых изменений с остатками бюджетных ассигнований, не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами, а также кассовых расходов по соответствующим распорядителям (получателям) бюджетных средств.

При наличии возможности внесения предлагаемых изменений в бюджетные ассигнования по указанным в представлении видам расходов, казначейские подразделения блокируют в программном комплексе

Казначейства дальнейшую регистрацию юридических и финансовых обязательств и осуществление кассовых расходов по соответствующим разделам, главам, параграфам и статьям расходов в лицевых казначейских счетах.

После блокировки в программном комплексе «КИГБ» дальнейшей регистрации юридических и финансовых обязательств и осуществления кассовых расходов представление финансового органа визируется уполномоченными работниками соответствующего казначейского подразделения и скрепляется его печатью.

Завизированное и скрепленное печатью представление на внесение изменений в смету расходов, в срок не позднее следующего рабочего дня после его представления казначейскому подразделению, возвращается соответствующему финансовому органу.

В случаях отсутствия не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами бюджетных ассигнований и невозможности внесения предлагаемых изменений в бюджетные ассигнования по указанным в представлении видам расходов, казначейские подразделения возвращают представление соответствующим финансовым органам с письменным указанием причин возврата.

В случаях внесения изменений (уменьшений) в сметы расходов по бюджетным средствам на основании законодательных актов финансовыми органами представляются в казначейские подразделения проекты справки-уведомления формы № 11 (по республиканскому бюджету - отраслевые управления Министерства финансов представляют в Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан проект справки-уведомления формы № 17).

Казначейские подразделения проверяют возможность осуществления предлагаемых изменений путем сравнения сумм предлагаемых изменений и бюджетных ассигнований, не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами, а также кассовых расходов по соответствующим разделам, главам, параграфам и статьям расходов всех распорядителей (получателей) бюджетных средств, состоящих на соответствующем бюджете.

При наличии возможности внесения предлагаемых изменений в лимиты бюджетных ассигнований по указанным в справках-уведомлениях видам расходов казначейские подразделения:

- блокируют в программном комплексе Казначейства дальнейшее принятие юридических и финансовых обязательств и осуществление кассовых расходов по соответствующим разделам, главам, параграфам и статьям расходов соответствующих распорядителей (получателей) бюджетных средств;

- не позднее следующего рабочего дня после представления проекта справки-уведомления составляют положительное заключение и представляют его в соответствующие финансовые органы.

В случаях отсутствия не обремененных юридическими и финансовыми обязательствами бюджетных ассигнований и невозможности внесения предлагаемых изменений в лимиты бюджетных ассигнований по указанным в запросе видам расходов, казначейские подразделения не позднее следующего рабочего дня после представления проекта справки-уведомления составляют заключение к ней с указанием причин невозможности внесения изменений.

При получении отрицательного заключения на справки-уведомления соответствующие финансовые органы принимают меры по их изменению или аннулированию.

Разблокировка принятия юридических и финансовых обязательств и осуществления кассовых расходов казначейскими подразделениями осуществляется после представления финансовыми органами копий всех перечней изменений к сметам расходов распорядителей (получателей) бюджетных средств, подготовленных на основании соответствующих справок-уведомлений и проведения их взаимной сверки.

Вопросы для обсуждения и контроля:

1. В чем состоит сущность сметы расходов?
2. Как составляется смета расходов в бюджетных организациях?
3. Объясните принципы составления сметы расходов в бюджетных организациях.
4. Что означает двухуровневая система контроля?
5. Как проводится ревизия расходования средств бюджета?
6. Дайте основные понятия по направлению ревизии.
7. Объясните принцип контроля сметы расходов в системе Казначейства.

Тестовые вопросы

- 1. Для бюджетного учреждения смета является**
 - A) Основным документом, определяющим объем, целевое поступление и использование средств, выделенных из бюджета на содержание учреждения в течение года
 - B) Это роспись доходов и расходов бюджетного учреждения
 - C) Основным документом, определяющим объем доходов и расходов использования средств
 - D) Нет правильного ответа
- 2. Группа расходов финансирования из государственного бюджета состоит из -**
 - A) 3 групп
 - B) 4 групп
 - C) 5 групп
 - D) 6 групп
- 3. Изменения в смету может вносить**
 - A) Главный распорядитель, утвердивший смету
 - B) Начальник финансового управления района
 - C) Главный бухгалтер
 - D) Главный бухгалтер Казначейства

4. В мировой практике используются различные виды классификаций расходов, такие как:

- A) Отраслевая, смешанная
- B) Ведомственная, предметная (отраслевая), экономическая, смешанная (комбинированная)
- C) Предметная, экономическая, комбинированная
- D) Ведомственная

5. Формами осуществления финансового контроля в казначейской системе являются:

- A) Проверка и контроль
- B) Ревизия и аудиторская проверка
- C) Аудиторская проверка
- D) Внешний аудит

Глава 4. Контроль организации и ведения бухгалтерского учета кассового исполнения государственного бюджета в казначейских подразделениях

4.1. Организация системы бухгалтерского учета и проверка оформления первичных документов и регистров

В связи с появлением Казначейства и его территориальных подразделений, отвечающих за исполнение государственного бюджета и внебюджетных средств бюджетных организаций, существует необходимость выработки особого механизма взаимоотношений всех участников бюджетного процесса. Более детальной регламентации подлежат все финансовые процессы, связанные с осуществлением исполнения государственного бюджета и внебюджетных средств бюджетных организаций.

Закон Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета» регулирует отношения, связанные с казначейским исполнением государственного бюджета и вводит ряд новых понятий и определений, таких как, например, казначейское исполнение государственного бюджета, Казначейство, Единый казначейский счет, Единый план счетов бухгалтерского учета казначейского исполнения Государственного бюджета.

Бюджетный учет в зависимости от возложенных на него функций в процессе исполнения государственного бюджета подразделяется на два следующих вида бухгалтерского учета:

- учет операций по исполнению бюджетов (государственного бюджета, включая учет средств республиканского и местных бюджетов, а также бюджетов государственных целевых и других внебюджетных фондов);
- учет операций по исполнению смет расходов бюджетных организаций по бюджетным и внебюджетным средствам.

Бухгалтерский учет исполнения государственного бюджета, бюджетов органов-распорядителей государственных целевых фондов, внебюджетных средств бюджетных организаций ведут казначейские подразделения,

обслуживающие и исполняющие соответствующие бюджеты (Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальные подразделения).

Бухгалтерский учет исполнения смет расходов получателей бюджетных средств ведут соответствующие финансовые службы этих организаций, либо централизованные бухгалтерии главных распорядителей бюджетных средств, кроме системы просвещения и здравоохранения, по которым ведение бухгалтерского учета их централизованных организаций возлагаются на соответствующие подразделения финансовых органов.

Казначейские подразделения после внедрения Единого казначейского счета и передовой информационной системы ППО «ИСУГФ» будут вести полностью бухгалтерский учет операций по казначейскому исполнению государственного бюджета, включая учет операций по исполнению доходов и расходов бюджетов государственных целевых и других внебюджетных фондов, кассовому исполнению смет расходов получателей бюджетных средств, а также учет иных операций, предусмотренных законодательством.

В настоящее время бухгалтерский учет кассового (казначейского) исполнения государственного бюджета осуществляется Казначейством Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными подразделениями (далее - казначейские подразделения) в соответствии с порядком, установленным Правилами по бухгалтерскому учету казначейского исполнения государственного бюджета, утвержденными приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 21 июля 2008 года № 80, посредством применения специального программного комплекса по казначейскому исполнению государственного бюджета (далее - ПК «КИГБ»).

В соответствии с вышеуказанными правилами, ведение бухгалтерского учета казначейского исполнения соответствующих бюджетов осуществляется, соответственно, Отделом бухгалтерского учета и отчетности Казначейства Министерства финансов Республики Узбекистан и секторами (группами) бухгалтерского учета и отчетности, специалистами по регулированию финансовых ресурсов, бухгалтерскому учету и отчетности территориальных казначейских подразделений (далее - работники по бухгалтерскому учету).

Для осуществления возложенных на казначейские подразделения функций и обязанностей по бухгалтерскому учету казначейского исполнения государственного бюджета соответствующие подразделения Министерства финансов и территориальных финансовых органов своевременно передают соответствующим казначейским подразделениям документы, необходимые для ведения бухгалтерского учета казначейского исполнения соответствующих бюджетов, включая:

- годовую роспись доходов и расходов бюджетов (временную роспись доходов и расходов) с помесечной разбивкой, с учетом изменений к ней¹⁷;
- экземпляры смет расходов (временных смет расходов первого квартала) получателей бюджетных средств с приложениями, с перечнями изменений к ним, заверенные подписями должностных лиц финансовых органов и скрепленные их печатями;
- копии договоров о выделении бюджетных ссуд;
- другие документы, необходимые для ведения бухгалтерского учета казначейского исполнения бюджетов.

Операции по казначейскому исполнению бюджетов, относящиеся к отчетному периоду, на которые документы, подтверждающие факт их совершения не получены, должны отражаться в бухгалтерском учете с оформлением соответствующего первичного документа. При этом, учет операций по казначейскому исполнению бюджетов, осуществляемый в дополнительном периоде времени к финансовому году, в течение которого осуществляется казначейское исполнение бюджетов за истекший год, должен вестись на основе первичных учетных документов, выписываемых в дополнительном периоде с отражением их в установленном порядке в бухгалтерском учете казначейского исполнения бюджетов истекшего года.

Информационной основой для проверки и контроля казначейских операций служат нижеследующие документы:

- а) первичные документы и другие документы, используемые для ведения бухгалтерского учета казначейского исполнения бюджетов;

¹⁷ Норма представления росписи доходов и расходов с помесечной разбивкой вводится в действие после охвата казначейским исполнением доходов и расходов соответствующего бюджета полностью.

б) учетные документы (уведомление по взаимным расчетам формы № 11, справка о доходах, поступивших на казначейские счета бюджетов, формы № 3, мемориальный ордер формы № 274 и другие учетные документы, используемые для ведения бухгалтерского учета и отчетности казначейского исполнения бюджетов).

Первичные документы составляются на бумажных носителях и должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование бюджетополучателя;
- б) наименование и номер документа, дата и место его составления;
- в) наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- г) личные подписи ответственных лиц.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Проверка должна осуществляться по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов), по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Регистры бухгалтерского учета операций по казначейскому исполнению бюджетов представляют собой журналы, книги, утвержденные бланки (формы), которые ведутся в соответствии с правилами двойной записи. Бухгалтерский учет операций по казначейскому исполнению бюджетов ведется в следующих учетных регистрах:

- а) Книга «Журнал-главная» формы № 1-к;
- б) Книги учета кассовых расходов по бюджетным и внебюджетным средствам формы № № 3-кбс, 3-квпф и 3-квбс;
- в) Книга учета расчетов между бюджетами по бюджетным ссудам формы № 4-бс;
- г) Книга учета расчетов с другими бюджетами формы № 4-к;
- д) Книга учета доходов и поступлений по бюджетным средствам формы № 5-к.

Информация о произведенных кассовых расходах должна отражаться в программном комплексе по казначейскому исполнению государственного бюджета на ежедневной основе и нарастающим итогом отчетного месяца,

квартала и года на основе данных, полученных из банковских выписок и платежных документов на поступление и перечисление средств с соответствующих казначейских счетов (в сроки не позднее следующего банковского дня после совершения операций).

Записи операций в программном комплексе по казначейскому исполнению государственного бюджета в книге «Журнал-главная» (ф. № 1-к) и в других регистрах бухгалтерского учета формируются автоматизированно.

На основе книги «Журнал-главная» (ф. № 1-к) формируется баланс казначейского исполнения бюджета отдельно по каждому бюджету.

В регистрах бухгалтерского учета суммы остатков, образовавшиеся на синтетических счетах за истекший год, должны переноситься и учитываться в соответствующих регистрах бухгалтерского учета, открытых для учета исполнения бюджетов следующего года.

Проверка операций по исполнению бюджета Фонда школьного образования проводится в следующих учетных регистрах:

- а) Книга «Журнал-главная» формы № 1-ФШО;
- б) Книга основных депозитных счетов до востребования по средствам фонда получателей средств фонда и кассовых расходов формы № 3-ФШО;
- в) Книга расчетов между фондами формы № 4-ФШО;
- г) Книга доходов формы № 5-ФШО.

Соответственно, в книге доходов по бюджету фонда должно быть наименование подразделений классификации доходов бюджета фонда.

Записи в регистрах учета должны вестись аккуратно, без помарок и подчисток, без посторонних надписей, а также без пропуска строк, приписок над и под строками. Записи в учетных регистрах должны производиться не позднее следующего дня после совершения операции пастой шариковой ручки, чернилами, при помощи пишущих машинок или других печатающих устройств.

Последним числом каждого месяца в учетных регистрах должны отражаться кассовые расходы получателей бюджетных средств - на основании отчетов главных распорядителей бюджетных ассигнований, расходы бюджета на капитальные вложения - на основании отчетов

учреждений коммерческих банков Республики Узбекистан и управлений Центрального банка Республики Узбекистан.

Бухгалтерский учет операций по казначейскому исполнению бюджетов ведется по Плану счетов бухгалтерского учета казначейского исполнения государственного бюджета, основанному на кассовом методе бухгалтерского учета казначейского исполнения государственного бюджета. Контроль осуществляется по следующим счетам:

- № 01 «Денежные средства»;
- № 02 «Расходы»;
- № 03 «Специальные счета средств государственного бюджета и прочих средств»;
- № 04 «Доходы и поступления»;
- № 05 «Ссуды выданные и полученные»;
- № 06 «Расчеты»;
- № 07 «Средства переданные и полученные»;
- № 08 «Доходы и расходы по курсовой разнице»;
- № 09 «Результаты исполнения бюджетов».

Работники по бухгалтерскому учету при ведении бухгалтерского учета операций по исполнению бюджетов и оформлении мемориальных ордеров обязаны соблюдать шифры счетов первого и второго порядка (далее - счета), а также их корреспонденцию и вести соответствующим образом бухгалтерские регистры.

При проведении проверки в книге «Журнал-главная» рассматривается объединение хронологических и систематических записей по счетам бухгалтерского учета казначейского исполнения бюджета. В книге «Журнал-главная» на новый год в первой строке проверяется запись суммы остатков по счетам в соответствии с заключительным балансом за истекший год, принятым вышестоящим финансовым органом. Суммы актива баланса должны сверяться с дебетом, а суммы пассива - с кредитом соответствующих счетов этой книги.

Остатки на начало года по отдельным счетам должны соответствовать записям на начало года в регистрах аналитического учета.

В книге «Журнал-главная» проверяется общий итог оборотов за месяц, дебетовые или кредитовые остатки счетов на начало следующего месяца. При этом сумма оборотов за месяц, а также сумма остатков на начало следующего месяца по дебету всех счетов должны быть равны, соответственно, сумме оборотов и остатков по кредиту всех счетов. Сумма оборотов за месяц по всем счетам, как по дебету, так и по кредиту, должна быть равна итогу по графе «Сумма по мемориальному ордеру».

Бухгалтерские проводки по операциям, осуществленным в дополнительном к финансовому году периоде, проверяются в книге «Журнал-главная».

Ведение по каждому получателю бюджетных средств отдельно проверяется на основе Книги учета кассовых расходов по бюджетным и внебюджетным средствам, соответственно, по:

- учету кассовых расходов получателей бюджетных средств по бюджетным средствам формы № 3-кбс;
- учету поступления и расходования средств внебюджетного Пенсионного фонда получателями бюджетных средств формы № 3-квпф;
- учету поступления и расходования получателями бюджетных средств прочих внебюджетных средств формы № 3-квбс.

Изменения сумм плановых бюджетных ассигнований по видам расходов оформляются соответствующей записью с указанием реквизитов перечня изменений к сметам по видам расходов.

При проверке итогов кассовых расходов проверяется разноска банковских документов и приложений к выписке из лицевого счета на день совершения операций. При внесении изменений в объем плановых бюджетных ассигнований их остатки должны выводиться с учетом внесенных изменений.

В книгах учета поступления и расходования средств внебюджетного Пенсионного фонда получателями бюджетных средств формы № 3-квпф и учета поступления и расходования получателями бюджетных средств прочих внебюджетных средств форма № 3-квбс проверяется разноска и ведение учета первичных и учетных документов, с сопоставлением осуществленных

кассовых расходов с суммами остатков средств на начало года или средствами, поступившими за отчетный период.

В книге учета расчетов между бюджетами по бюджетным ссудам проверяются бюджетные ссуды, полученные и выданные другим бюджетам, отдельно по каждому заключенному договору, с указанием срока погашения.

В книге расчетов с другими бюджетами проверяются взаимные расчеты между бюджетами, а также средства, передаваемые другим бюджетам, и средства, получаемые из других бюджетов.

В книге учета доходов и поступлений по бюджетным средствам (далее - книга учета доходов) проверяются доходы, поступившие в соответствующие бюджеты, и суммы невыясненных поступлений.

4.2. Порядок проверки ведения лицевых счетов получателей бюджетных средств в казначействе

Одним из новшеств при проведении процедур контроля со стороны службы внутреннего контроля или контрольно-ревизионных органов является проверка правильности осуществления казначейскими подразделениями операций, связанных с открытием, закрытием и отражением операций на лицевых счетах получателей бюджетных средств по бюджетным (включая средства Резервного фонда) и внебюджетным средствам в соответствии с порядком, предусмотренным Правилами ведения лицевых счетов в Казначействе Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных подразделениях (рег. №1746 от 05.12.2007 г.).

В целях ведения учета операций по поступлению и расходованию внебюджетных средств получателями бюджетных средств казначейскими подразделениями открываются и ведутся по разделам, главам и параграфам бюджетной классификации государственного бюджета лицевые счета, предназначенные для учета:

- утвержденных (уточненных) плановых бюджетных ассигнований, предусмотренных в смете расходов получателя бюджетных средств на его содержание и на централизованные мероприятия;

- утвержденных (уточненных) плановых бюджетных ассигнований, предусмотренных для нижестоящих организаций, не имеющих статуса юридического лица;
- утвержденных (уточненных) плановых бюджетных ассигнований, предусмотренных в ежемесячной разбивке расходов по объектам капитального строительства;
- средств, предусмотренных в смете расходов по средствам Резервного фонда;
- зарегистрированных юридических обязательств;
- сумм финансовых обязательств, представленных получателями бюджетных средств;
- разрешений на оплату расходов;
- кассовых расходов, осуществляемых получателем бюджетных средств.

Лицевой счет должен регистрироваться в Журнале регистрации лицевых счетов получателей бюджетных средств по форме, утвержденной вышеуказанными Правилами. Каждому лицевому счету присваивается соответствующий уникальный номер.

Казначейские подразделения в течение двух рабочих дней со дня предоставления получателями бюджетных средств перечня документов, утвержденного вышеуказанными Правилами, проверяют их на соответствие требованиям Правил и в случае их правильности открывают лицевые счета.

В случае, если предоставленные документы не соответствуют установленным требованиям, данные документы возвращаются получателю бюджетных средств на доработку или для устранения недостатков без открытия лицевых счетов казначейским подразделением. Представленные получателем бюджетных средств документы, на основании которых открыты лицевые счета, возврату не подлежат и хранятся в установленном порядке в казначейском подразделении.

Казначейские подразделения по запросам получателей бюджетных средств не позднее следующего дня после открытия лицевых счетов доводят до них информацию об открытых лицевых счетах. В свою очередь, получатели бюджетных средств в двухдневный срок доводят реквизиты открытых для них в казначейских подразделениях лицевых счетов до

соответствующих налоговых органов, органов социального обеспечения, поставщиков товаров (работ, услуг).

При изменении собственного наименования получателя бюджетных средств, не вызванного его реорганизацией и не связанного с изменением его подчиненности или организационно-правового статуса, получатель бюджетных средств в течение одного рабочего дня после получения нового собственного наименования от уполномоченного государственного органа письменно уведомляет об этом соответствующее казначейское подразделение.

Казначейское подразделение на основании письменного уведомления вносит соответствующие изменения в лицевые счета в связи с изменением наименования получателя бюджетных средств без изменения уникального номера лицевого счета.

Получатель бюджетных средств при его реорганизации (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) после проведения в установленном порядке государственной регистрации вновь возникшего получателя бюджетных средств, а при реорганизации в форме присоединения после внесения в единый государственный реестр юридических лиц записей о прекращении деятельности присоединенного получателя бюджетных средств, представляет в казначейское подразделение заявление на закрытие лицевых счетов с приложением копий документов о реорганизации получателя бюджетных средств.

При ликвидации получателя бюджетных средств руководителем ликвидируемой организации в двухдневный срок, с момента начала процедуры по ликвидации, представляются в казначейское подразделение заверенные вышестоящей организацией или нотариально в установленном порядке копии документов о ликвидации и о назначении ликвидационной комиссии с указанием сроков действия ликвидационной комиссии.

Закрытие лицевого счета регистрируется в Журнале регистрации лицевых счетов получателей бюджетных средств.

Уполномоченные работники казначейского подразделения в соответствующих графах лицевых счетов получателей бюджетных средств отражают суммы:

а) по бюджетным средствам:

указанные в утвержденных сметах расходов по бюджетным средствам, включая во временных, а также помесечных разбивках расходов по капитальному строительству, копиях смет расходов по средствам Резервного фонда;

уточненных бюджетных ассигнований, определенных с учетом перечней изменений к сметам расходов по бюджетным средствам, а также к помесечным разбивкам расходов по капитальному строительству;

выданных получателям бюджетных средств РОР;

зарегистрированных в казначейских подразделениях юридических обязательств;

финансовых обязательств, представленных получателями бюджетных средств;

оплаченных (перечисленных) казначейскими подразделениями расходов получателей бюджетных средств, включая суммы средств, выплаченных наличными денежными средствами;

б) по внебюджетным средствам:

указанные в соответствующих сметах расходов, включая во временных (за исключением тех видов внебюджетных средств, поступления и направления расходования средств которых не лимитируются);

уточненных планов, определенных с учетом перечней изменений к сметам расходов, указанных выше;

поступающих средств внебюджетного Пенсионного фонда и внебюджетных средств;

зарегистрированных в казначейских подразделениях юридических обязательств;

финансовых обязательств, представленных получателями бюджетных средств;

оплаченных (перечисленных) казначейскими подразделениями расходов получателей бюджетных средств, включая суммы средств, выплаченных наличными денежными средствами.

Вопросы для обсуждения и контроля:

1. Перечислите и опишите основные реквизиты первичных документов.
2. Как организуется контроль за движением первичных документов и документооборотом?
3. Опишите порядок контроля ведения Главной книги в бюджетных организациях.
4. Как организуется контроль за движением основных средств?
5. Какие счета проверяются при аудите основных средств?
6. Опишите порядок организации контроля за движением материальных средств.
7. Дайте характеристику о порядке проведения ревизии кассовых операций.

Тестовые вопросы

1. Первичные документы составляются на бумажных носителях и должны иметь следующие обязательные реквизиты:

А) наименование и номер документа, дата и место его составления, наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении), личные подписи ответственных лиц.

В) наименование бюджетополучателя, наименование и номер документа, дата и место его составления, наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении), личные подписи ответственных лиц.

С) дата и место его составления, наименование, содержание и количественное измерение хозяйственной операции, личные подписи ответственных лиц.

Д) наименование бюджетополучателя, наименование и номер документа и личные подписи ответственных лиц.

2. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования:

А) при ручной обработке - дату записи в учетном регистре и при обработке на вычислительной установке - оттиск штампа оператора, ответственного за их обработку.

В) при обработке на вычислительной установке - оттиск штампа оператора, ответственного за их обработку.

С) при ручной обработке - дату записи в учетном регистре.

Д) только при ручной обработке.

3. Инвентаризация бланков строгой отчетности проводится в порядке, установленном Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан «Организация и проведение инвентаризации»:

А) НСБУ № 15

В) НСБУ № 11

С) НСБУ № 19

Д) НСБУ № 20

4. Бланки строгой отчетности списываются со счета учета материалов в счета учета затрат по мере их выдачи подотчетным лицам и принимаются на забалансовый счет:

А) Финансовой отчетности

В) Управленческой отчетности

С) Бухгалтерской отчетности

Д) Бланки строгой отчетности.

5. Для бухгалтерских записей операций по исполнению местного бюджета и бюджета Фонда в финансовом органе основанием служат следующие надлежаще оформленные документы:

А) формы № 17, справка о доходах, формы № 3, формы № 5 и № 12, формы № 11, формы № 21, платежные поручения на перечисление средств из местного бюджета распорядителям бюджетных ассигнований, периодическая и годовая отчетность об исполнении смет расходов по бюджету.

В) формы № 17, формы № 3, формы № 5 и № 12, № 11.

С) отчеты учреждений коммерческих банков и ЦБ РУз по финансированию капитальных вложений и других мероприятий за счет средств бюджета, мемориальный ордер ф. № 274.

Д) формы № 17, формы № 3, формы № 5 и № 12, № 11, отчеты учреждений коммерческих банков и ЦБ РУз по финансированию капитальных вложений.

Глава 5. Организация внутреннего аудита в Казначействе

5.1. Организационные основы внутреннего аудита в государственном секторе

Аудит в государственном секторе организуется в двух формах:

Внешний аудит.

Внутренний аудит.

Внешний аудит проводится Счетной палатой Республики Узбекистан, где проверяют порядок составления государственного бюджета и исполнения доходной и расходной части бюджета Республики Узбекистан.

Внутренний аудит в государственном секторе вводится в Республике Узбекистан как новый инструмент управления государственными финансами в рамках государственной стратегии по финансам; прежде всего он будет применен в Казначействе.

Контроль за исполнением государственного бюджета осуществляется внутренним аудитом и внутренним контролем.

Внутренний контроль (ВК) осуществляется соответствующими сотрудниками отделов (секторов) Казначейства (текущий контроль).

Объектами ВК являются первичные документы (входящие и исходящие), которые используются в бизнес-процессах и проверяются на:

- а) правильность заполнения по установленному порядку;
- б) правильность использования показателей бюджетной классификации;
- в) соответствие установленным плановым ассигнованиям (лимитами);
- г) другие предметы контроля.

Деятельность подразделений службы внутреннего аудита (далее - СВА) включает разработку годового плана проведения аудиторских проверок, изучение и анализ имеющейся информации, предоставление информации о результатах аудита заинтересованным сторонам, контроль выполнения рекомендаций и исправление выявленных недостатков. При этом в соответствии со Стратегией дальнейшего развития казначейской системы государственного бюджета предусматривается, что преобразование действующих в настоящее время структурных подразделений по контролю

казначейских операций в службы внутреннего аудита намечается параллельно с внедрением ИСУГФ.

Существует несколько типов внутренних аудиторских проверок, которые могут быть классифицированы следующим образом:

- **Финансовый аудит.** Цель финансового аудита состоит в проверке надежности бухгалтерской системы и информации, а также сумм, отражаемых в годовой и квартальной бухгалтерской отчетности, по кассовому исполнению государственного бюджета;

- **Аудит соблюдения существующих нормативных актов.** Цель этого аудита заключается в проверке соответствия отчетности требованиям существующего законодательства, нормативных актов, принятой политике и процедурам;

- **Операционный аудит.** Цель операционного аудита заключается в проверке качества и уместности существующих в Казначействе систем и процедур, проведении критического анализа организационной структуры, а также оценке достаточности методологических материалов и финансовых средств для выполнения поставленных задач;

- **Управленческий аудит.** Цель управленческого аудита заключается в оценке качества управленческих функций в рамках задач, стоящих перед Казначейством.

СВА проводит анализ и оценку деятельности Казначейства по всем направлениям его работы. Поэтому сотрудники СВА не концентрируют свои усилия на работе только в одном направлении, а выполняют тот тип аудита, который, с их точки зрения, является наиболее приемлемым в решении поставленных аудиторских задач. Более того, СВА не ограничивается проведением аудиторских проверок различных подразделений Казначейства. Сотрудники СВА особое внимание уделяют аудиту операций посредством анализа деятельности всех бизнес-процессов, связанных с их проведением.

1. СВА в организационной структуре Казначейства

В составе Казначейства Министерства финансов будет сформировано самостоятельное управление/отдел внутреннего аудита со штатной численностью от 3 до 7 человек, а при управлениях Казначейства по

Республике Каракалпакстан, областям и городу Ташкенту - сектора (группы) по внутреннему аудиту со штатной численностью в составе от 2 до 4 человек. При этом начальник службы внутреннего аудита Казначейства будет непосредственно подчиняться начальнику Казначейства - заместителю министра финансов, а начальники секторов (групп) внутреннего аудита в региональных управлениях Казначейства подчиняться начальнику управления/отдела внутреннего аудита Казначейства.

Основные функции управления и секторов внутреннего аудита:

- постоянный мониторинг работы ИСУГФ и казначейских документов;
- подготовка предложений по совершенствованию бизнес-процессов в Казначействе.

Контроль за исполнением средств государственного бюджета

Контроль за исполнением средств государственного бюджета в Казначействе будет осуществляться в виде:

- внутрисистемного контроля (предварительный и текущий контроль);
- внутреннего аудита (самостоятельного подразделения Казначейства).

Сравнительная таблица различий между внутренним контролем и аудитом

	<i>Внутренний контроль</i>	<i>Внутренний аудит</i>
Цели	<p>1. <u>Исполнение</u> бюджета в рамках утвержденных параметров (лимитов);</p> <p>2. <u>Своевременное</u> предупреждение и устранение возможных злоупотреблений со стороны бюджетных организаций</p>	<p>1. Оценка эффективности бизнес-процессов в Информационной системе управления государственными финансами (ИСУГФ) и совершенствование контроля Казначейства над различными рисками нарушений и злоупотреблений;</p> <p>2. Совершенствование и оптимизация процесса документооборота,</p>

	<i>Внутренний контроль</i>	<i>Внутренний аудит</i>
		<p>применяемого в процессе исполнения Казначейством бюджета, а также уменьшение различных манипуляций, повышающее эффективность работы Казначейства;</p> <p>3. Эффективность функционирования всех подсистем ИСУГФ</p>
Субъекты	<p>ВК осуществляется соответствующими сотрудниками отделов (секторов) Казначейства (предарительный и текущий контроль)</p>	<p>ВА осуществляется работниками управления/отдела внутреннего аудита и сотрудниками секторов (групп) региональных управлений, возможно специалистами по внутреннему аудиту территориальных казначейских отделений</p>
Объекты	<p>Объектами ВК являются первичные документы (входящие и исходящие), которые используются в бизнес-процессах и проверяются на:</p> <p>а) правильность заполнения установленному порядку;</p> <p>б) правильность использования</p>	<p>Объектами ВА являются операции, связанные с процессом исполнения Казначейством государственного бюджета (эффективность функционирования документооборота)</p>

	<i>Внутренний контроль</i>	<i>Внутренний аудит</i>
	показателей бюджетной классификации; в) соответствие установленным плановым ассигнованиям (лимитами); г) другие предметы контроля	

Цель плана аудиторских проверок

Документально оформленный план аудиторских проверок служит достижению следующих целей:

- способствует облегчению анализа и помогает руководству Казначейства утвердить приоритетные направления аудита;
- обеспечивает СВА эффективной методикой достижения лучшего понимания и планирования аудиторских подходов к анализу рисков, присущих проверяемой области казначейской деятельности;
 - облегчает процесс последующего планирования аудита;
 - способствует объяснению, документированию и обоснованию изменений, вносимых в годовой план.

Процесс составления годового стратегического плана аудиторских проверок

СВА необходимо концентрировать свои усилия на проверке областей казначейской деятельности, в которых существуют наибольшие внутренние риски (по видам деятельности) и подверженность рискам (вследствие низкого качества систем контроля) наиболее высока.

Каждый год СВА должна обращать внимание на указанные вопросы и их влияние на деятельность органов аудита. Соответственно, СВА необходимо определить:

- какие направления казначейской деятельности будут являться предметом аудита (планирование аудиторских проверок);
- каким образом будет проводиться аудит (методику аудита).

Процесс подготовки годового стратегического плана аудиторских проверок может быть разделен на четыре этапа:

- определение тех направлений казначейской деятельности, которые будут являться предметом аудита в этом году;
- оценка рисков, присущих направлениям казначейской деятельности, планируемыми для проверки;
- изучение информации, которая есть в распоряжении Службы аудита по конкретным направлениям деятельности Казначейства, в частности, относительно качества систем внутреннего контроля. Внутренние риски поддаются управлению путем введения и работы надежной системы внутреннего контроля;
- предоставление заключения относительно объемов и периодичности аудита.

Такой подход применяется для сосредоточения работы аудиторов на тех звеньях, которые представляют для Казначейства самый высокий риск, или тех, для которых аудит будет наиболее полезным. Направления деятельности, с которыми связаны самые малые риски, проверяются не так часто и/или не столь основательно.

Информация, основанная на подобной оценке, затем может быть включена в годовой стратегический план аудиторских проверок. Пример подобного плана приводится ниже.

Проведение работы внутреннего аудита на ежегодной основе

Очень редко план работы внутренних аудиторов на год определяют исключительно на основе существующих рисков. Следует принимать во внимание и другие соображения, а именно:

- решение руководства Казначейства об аудите определенных направлений;
- запрос на проведение аудита, направленный Министерством финансов по вопросам регулирования казначейской деятельности;
- срочный аудит по фактам, привлечшим внимание высшего руководства Казначейства.

Эти виды аудиторских проверок также необходимо включать в план. Однако, такие специальные проверки не должны отвлекать внимание аудиторов

от тех направлений деятельности Казначейства, с которыми связаны самые высокие риски, или от тех, где системы контроля самые ненадежные.

После утверждения годового плана аудиторских проверок руководством Казначейства можно составлять график проведения и определять продолжительность аудиторских проверок.

Аудит, основанный на оценке рисков

Аудит, основанный на оценке рисков, нацелен на достижение максимальной эффективности работы СВА в условиях ограниченности ресурсов с максимальным упором на управление коммерческими и операционными рисками. Методология построена на многоэтапном процессе.

Основные этапы становления внутреннего аудита в государственном секторе, по нашему мнению, может состоять из следующих элементов:

I этап - определение структуры корпоративного управления для системы Казначейства;

II этап - определение роли внутреннего аудита;

III этап - разработка программы аудита;

IV этап - получение необходимых ресурсов;

V этап - внедрение механизма проверки;

VI этап - составление отчета аудита.

I этап - определение структуры корпоративного управления для системы Казначейства.

Деление Плана аудита на части для лучшего понимания своей работы сотрудниками подразделения аудита осуществляется, исходя из организационной структуры Казначейства. На этом начальном этапе важно, чтобы все направления деятельности Казначейства оказались охвачены. Таким образом, План аудиторских проверок будет составлен по подразделениям Казначейства.

При подготовке Плана аудита может возникнуть необходимость включить аудиторские проверки, которые охватывали бы все Казначейство. Сюда могут относиться вопросы, связанные с доступом к компьютерам и кодам, с физической безопасностью зданий, с анализом услуг, предоставляемых клиентам, с процедурами вскрытия и раздачи почты, с процедурами выхода из чрезвычайных ситуаций и т.д.

После определения областей, подлежащих аудиту, можно приступить к оценке важности каждой области с точки зрения задач, поставленных перед аудитором, и определить те направления, которые должны быть охвачены аудитом в течение предстоящего периода.

Цели аудита составляют основу процесса планирования, от которого зависит эффективность аудита. Цели должны быть четко определены и понятны тем, кто проводит аудит, и тем, кому будут предоставлены его результаты.

Операционные цели:	Эти цели связаны с обеспечением эффективности организации, включая результаты ее деятельности, рентабельность и защищенность от убытков. Например, целью может быть обеспечение максимальной в региональном масштабе прибыльности филиальной сети. Другой пример цели - ограничение убытков из-за ошибок в операционной деятельности до определенной суммы.
Цели, касающиеся финансовой отчетности:	Данные цели направлены на подготовку и публикацию достоверной финансовой информации. Например, может быть поставлена цель в течение 10 дней после окончания месяца получить достоверные значения прибылей и убытков.
Цели в области соблюдения и соответствия:	Эти цели связаны с соблюдением требований законодательства и нормативных актов Министерства финансов, Казначейства и т.п. Так, например, Казначейство может поставить перед собой цель поддерживать хорошие отношения с регулирующими органами.

Казначейство Министерства финансов Республики Узбекистан

Определение и документирование этих целей является необходимым условием для установления и оценки системы внутреннего контроля. И поскольку функции, выполняемые аудитором, являются частью такой системы внутреннего контроля, то цели аудита вытекают из общих целей и задач.

Примеры того, как цели подразделения аудита связаны с корпоративными целями Казначейства, приведены ниже:

ЦЕЛИ КАЗНАЧЕЙСТВА:	СООТВЕТСТВУЮЩИЕ ЦЕЛИ АУДИТА:
<p>Требовать нормативных соответствий казначейского соблюдения действующих актов МФ РУз стандартам практики.</p> <p>Развивать и совершенствовать управленческие навыки сотрудников.</p> <p>Достичь запланированного значения процентной маржи с помощью контроля над реализуемыми продуктами и над своевременностью реакции на рыночные изменения.</p> <p>Иметь надлежащие методы контроля и процедур для предотвращения мошенничества.</p> <p>Обеспечить высокий уровень обслуживания клиентов.</p> <p>Обеспечить отличное знание клиентского бизнеса с целью снижения возможностей отмывания денег.</p> <p>Добиться, чтобы Казначейство не осуществляло неавторизованные платежи и снизить риск мошенничества.</p> <p>Снизить текучесть опытных кадров.</p>	<p>Обеспечивать осведомленность сотрудников о существующем законодательстве и нормативных актах, относящихся к их деятельности.</p> <p>Обсуждать с сотрудником, ответственным за контроль деятельности на финансовых рынках (комплекс - контроль), все случаи отклонения от требований законодательства и прочих норм, которые были выявлены в ходе аудита. Подтверждать, при необходимости, совместно с внешними аудиторами, что Казначейство надлежащим образом следует принятой учетной политике.</p> <p>Удостовериться в наличии адекватной программы обучения для руководства.</p> <p>Удостовериться, что сотрудники, отвечающие за управление риском процентной ставки, имеют систему управленческой информации, которая обеспечивает их достоверными данными.</p> <p>Разработать аудиторские процедуры, позволяющие убедиться в наличии эффективных систем контроля против мошеннических действий и отмывания денег.</p> <p>Обсуждать с руководством всех основных бизнес-процессов существующие системы контроля и давать рекомендации по их улучшению.</p> <p>Выявлять и информировать руководство о серьезных нарушениях и/или предпринимать меры для восстановления неправильно совершенных операций с правильностью документального оформления всех операций по восстановлению.</p> <p>При наличии разветвленной казначейской сети удостоверить в соблюдении стандартов обслуживания получателей бюджетных средств, отраженных в задачах Казначейства. Обсуждать с руководителями подразделений, работающих с получателями бюджетных средств, способы повышения качества их обслуживания.</p>

	<p>Удостовериться, что каждое такое подразделение разработало методику оценки удовлетворенности получателей бюджетных средств обслуживанием. Удостовериться в наличии эффективного средства для предотвращения возможного дублирования платежей, ошибочных платежей, ошибок при перечислении средств или осуществления несанкционированных расходов получателей бюджетных средств или других предусмотренных в бюджетах расходов. Удостовериться в соблюдении кадровой политики Казначейства, системы консультационной поддержки и аттестационных процедур</p>
--	--

Создав перечень целей аудита, следует оценить относительную значимость каждой цели. Ежегодно, или 2 раза в год, следует повторять этот процесс и, если необходимо, корректировать перечень и определять новые цели при изменении обстоятельств.

II этап - определение роли внутреннего аудита.

Внутренний аудит осуществляется только сотрудниками службы внутреннего аудита путем проведения проверок и мониторинга.

III этап - разработка программы аудита.

Разрабатывается Программа проведения внутреннего аудита с описанием стандартных процедур, учитывающая поэтапность проведения контрольных процедур и детальных подходов по их реализации в соответствии с нормативно-правовыми документами.

Необходимо разработать специальные текстовые программы для проверки деятельности каждого элемента контроля и аудита.

При организации внутреннего аудита важным моментом является разработка Программы работ службы внутреннего аудита. Она состоит из двух разделов - разработка стратегического долгосрочного плана стратегической программы аудита и ежегодной программы аудита. Программа должна концентрироваться на сферах высокой степени рисков. На этом необходимо сконцентрировать ресурсы и для этого необходимо разработать модель оценки рисков. Эта модель оценки должна позволить сделать оценки всех видов деятельности и определить те, которые

представляют относительно высокий риск. Модель оценки рисков должна включать в себя аудиторскую методику анализа рисков.

Модель оценки рисков должна позволить оценить и такие элементы, как:

- качество внутреннего контроля;
- компетентность руководства;
- целостность руководства;
- степень интеграции.

К рискам могут относиться:

- 1) стандарты внутреннего контроля;
- 2) качество управления Казначейством (компетентность и т.д.);
- 3) степень явной заинтересованности руководства и сотрудников;
- 4) степень текучести кадров;
- 5) моральный облик сотрудников;
- 6) масштаб преднамеренных махинаций при ведении записей в журналах Казначейства;
- 7) уязвимость с точки зрения злоупотреблений;
- 8) степень автоматизации систем Казначейства.

Кроме того, Программа тренинга для начала оценки риска и оформления документов и прослеживаемости процедур будет подготовлена в тесной координации с мероприятиями по тренингу проекта «Реформа управления Государственными финансами».

IV этап - получение необходимых ресурсов.

Задачей аудита является концентрация ресурсов на тех областях деятельности Казначейства, которые связаны с наибольшим риском и которые осложняют достижение целей аудита.

В этом контексте риски могут быть определены как те существующие или потенциальные системы, события, действия или характеристики, которые, по отдельности или вместе взятые, могут помешать достижению этих целей. По отношению к Казначейству риски могут быть внутренними или внешними. Внутренние риски присущи какому-либо виду деятельности подразделения или связаны с неадекватностью внутреннего контроля. Эти риски могут состоять из нескольких компонентов, каждый из которых представляет собой меньший

риск; эти компоненты необходимо учитывать при определении риска, присущего какой-либо области или подразделению.

V этап - внедрение механизма проверки.

Служба внутреннего аудита должна постоянно изучать проводимые бизнес-процессы Казначейства, выявлять все возможные бизнес-риски (достоверность и полнота финансовых данных Казначейства и другие) и систематическую разработку и внедрение в систему внутреннего контроля новых программ (программ проверок), направленных на проверку и нейтрализацию выявляемых рисков.

VI этап - составление отчета аудита.

По результатам проведенных проверок составляются соответствующие отчеты, подписываемые сотрудником (сотрудниками), непосредственно их проводившим.

Результаты проверки состояния активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их движении, фактическом наличии и сохранности.

Также все отчеты по проводимым проверкам должны содержать итоговую часть, включающую оценку деятельности, рекомендации по устранению выявленных отклонений и нарушений, полный пакет подтверждающих документов.

По итогам проведенного внутреннего аудита составляется сводный отчет, подписываемый руководителем внутреннего аудита.

Сводный отчет должен включать:

- аналитическую часть;
- итоговую часть;
- полный пакет подтверждающих документов.

Аналитическая часть сводного отчета должна включать обобщенную информацию о результатах проверок, проведенных сотрудниками внутреннего аудита.

Итоговая часть отчета должна содержать:

- общую оценку деятельности;
- рекомендации службы внутреннего аудита по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также обобщенные предложения по повышению

эффективности финансово-хозяйственной деятельности, совершенствованию управления.

Сводный отчет должен быть подготовлен в течение 10 дней после завершения внутреннего аудита.

Сводные отчеты должны представляться непосредственно руководству Казначейства для рассмотрения и последующего утверждения им. Отчеты аудита выявляют случаи, когда законы и положения были нарушены, когда финансовые системы необходимо усилить и, если позволяют полномочия, случаи нерентабельного расходования средств. Службы внутреннего аудита ведомств не только отчитываются о выявленных недостатках, в аудиторские отчеты также включаются рекомендации, какие действия необходимо предпринять руководящим должностным лицам для устранения недостатков и предотвращения их повторения в будущем. В этом смысле, такие аудиторские отчеты являются профилактическими, конструктивными, ориентированными на будущее, и со временем укрепят управление в государственном секторе.

Основными элементами структуры контроля являются следующие:

- приверженность руководства принципам внутреннего аудита;
- система делегирования полномочий и авторизация;
- опыт, знания, навыки практической работы работников службы внутреннего аудита;
- доклады руководству о количестве, соответствии и надежности финансовой информации и операционных данных, сгенерированных системами Казначейства;
- эффективность реального управления деятельностью Казначейства в центре и в регионах;
- участие руководителей Минфина РУз в разработке программ аудита, поделенных на сферы потенциально высоких рисков.

Если рассматривать элементы структуры внутреннего аудита в системе Казначейства Республики Узбекистан, то они могут быть следующими:

- 1) Окружение контроля.
- 2) Управление рисками.
- 3) Деятельность по осуществлению контроля.
- 4) Информация и средства контроля.

- 5) Мониторинг и проверка.
- 6) Разработка специальных текстовых программ.

5.2. Зарубежный опыт организации внутреннего аудита в Казначействе

Если рассматривать зарубежный опыт организации внутреннего аудита в Казначействе, нам более ближе опыт организации в странах СНГ. В частности, в Республике Казахстан в результате проведенной реорганизации контролирующих органов сложилась следующая структура: государственные контрольно-бюджетные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств из бюджетов всех уровней; ведомственные контрольно-ревизионные службы, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных учреждений и организаций; аудиторские фирмы и аудиторы, осуществляющие проверки и оказывающие другие аудиторские услуги на договорных условиях с предприятиями и организациями негосударственного сектора экономики, которые не входят в систему имеющих в стране министерств и ведомств и по этой причине не охватываются ведомственным контролем. Государственный финансовый контроль в Республике Казахстане возложен на Счетный комитет по контролю за исполнением республиканского бюджета, ревизионные комиссии маслихатов, Министерство финансов и службы внутреннего контроля центральных государственных органов. Основные задачи государственного финансового контроля - проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; эффективности и экономности расходования государственных средств; правильности расчета и уплаты налогов. Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, предприятия с государственным участием, организации, финансируемые из бюджета, коммерческие структуры в части уплаты налогов в бюджет.

Служба внутреннего аудита Казначейства обеспечивает независимой информацией и дает отчет о доверии и надежности информации, подготовленной другими его подразделениями.

Ключевыми элементами этого определения является то, что внутренний аудит Казначейства - это функция независимой оценки, то есть это Управление внутри Казначейства, работающее отдельно от других управлений для обеспечения объективной проверки всех других управлений, включая и территориальные, и служба для предоставления помощи сотрудникам Казначейства в выполнении их работы.

По существу, служба внутреннего аудита осуществляет проверки для установления, работают ли надлежащим образом другие механизмы контроля, установленные руководством Казначейства.

Так как через Казначейство проходят большие финансовые потоки, создается определенный риск в его деятельности. К нему можно добавить, что не всегда все работает, как положено. То есть, независимо от того, насколько эффективной оказывается система внутреннего контроля, ей свойственны некоторые присущие ей недостатки, в том числе:

- контроль, зависящий от сегрегации обязанностей, можно обойти путем сговора сотрудников;

- кто-то, обладающий властью, может не принимать во внимание контроль;

- случайный распад системы контроля может быть вызван человеческими факторами, такими как беспечность, переутомление, недостаток опыта или подготовки сотрудников подразделений Казначейства.

Внутренний аудит необходим для Казначейства как контроль, функционирующий путем проверки и оценки адекватности и эффективности всех других видов контроля, установленных в системе Казначейства.

В Российской Федерации в настоящее время Казначейство очень оперативно формирует бюджетную отчетность. Она вовремя представляется для внешней проверки Счетной палате РФ, а все главные распорядители бюджетных средств представляют такую отчетность Казначейству России не позднее первого апреля. Государство теперь интересуется не только, в каком объеме освоены денежные средства, выделенные на целевые программы, а какая от них отдача. А это такие параметры, как качество образования, лечения и т.д. Есть определенные инструменты, находящиеся в арсенале Правительства РФ и служащие для того, чтобы все главные распорядители

бюджетных средств - федеральные органы исполнительной власти - обеспечивали результативность бюджетных расходов. А что касается контрольных полномочий, то здесь самое главное - обеспечить соблюдение бюджетных ограничений, установленных законодателем. В бюджете расписаны все направления использования средств, классифицирующиеся по соответствующим видам, целевым направлениям и так далее. Задача Службы внутреннего аудита Казначейства России - проверить, чтобы на всех этапах исполнения утвержденного бюджета не было превышения бюджетных назначений, установленных законодателем, а также проконтролировать в момент осуществления кассового расхода целевое использование средств бюджетополучателями.

Вопросы для обсуждения и контроля:

1. В чем состоит сущность внутреннего контроля и внутреннего аудита?
2. Перечислите основные нормативно-правовые основы внутреннего аудита в Республике Узбекистан.
3. Что можете сказать о международных профессиональных стандартах внутреннего аудита?
4. Какие требования предъявляются к составлению внутренних стандартов аудита?
5. Перечислите основные направления по организации внутреннего аудита в Казначействе и дайте их характеристику.
6. Как организуется внутренний аудит в государственном секторе?

ЧАСТЬ II. ОСНОВНЫЕ ВОПРОСЫ РЕВИЗИИ И КОНТРОЛЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПОЛУЧАТЕЛЕЙ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Глава 6. Общие положения проведения ревизий и проверок ГлавКРУ и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями

6.1. Организация проведения ревизий и проверок ГлавКРУ и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями

Проведение ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Узбекистан (далее - ГлавКРУ) и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями в Республике Каракалпакстан, областях и г. Ташкенте (далее - КРУ) осуществляется в порядке, предусмотренном Инструкцией о порядке проведения ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями, утвержденной приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 07.12.2007 г. № 112.

При проведении ревизий и проверок работники ГлавКРУ и КРУ обязаны:

- строго руководствоваться, законами Республики Узбекистан, иными актами палат Олий Мажлиса Республики Узбекистан, Указами, Постановлениями и Распоряжениями Президента Республики Узбекистан, Постановлениями и Распоряжениями Кабинета Министров Республики Узбекистан, приказами и инструктивными указаниями Министерства финансов Республики Узбекистан, другими актами законодательства и настоящим Положением;
- неуклонно соблюдать интересы государства;
- принимать меры к недопущению и устранению фактов нарушений бюджетной и финансовой дисциплины, незаконного расходования денежных средств и материальных ценностей, бесхозяйственности, расточительства и хищений денежных средств и представления недостоверной отчетности;

- быть объективными, оказывать практическую помощь ревизуемым (проверяемым) юридическим лицам в постановке финансовой работы и контроля за правильным и экономным расходованием и сохранностью денежных средств и материальных ценностей.

Основными принципами осуществления проверок являются законность, объективность и гласность в деятельности проверяющих органов.

ГлавКРУ и КРУ производятся ревизии и проверки в установленном порядке:

- в министерствах, ведомствах;
- в финансовых и казначейских органах;
- во внебюджетных фондах, учитываемых в консолидированном бюджете;
- в бюджетных организациях;
- на предприятиях хлопкоочистительной промышленности;
- в хозяйствующих субъектах (в рамках проверки целевого использования бюджетных ссуд, средств и кредитов, привлеченных Правительством или под его гарантию, а также встречных проверок, проводимых в ходе расследования по уголовным делам).

Основные задачи ревизий и проверок определены Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 15.11.2002 г. № 393.

Ревизии и проверки поступления и расходования средств бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности, осуществляется как в плановом, так и внеплановом порядке.

Плановые ревизии и проверки проводятся в соответствии с годовым планом работы, утверждаемым для ГлавКРУ - министром финансов Республики Узбекистан, для КРУ - начальником ГлавКРУ.

ГлавКРУ и КРУ организуют работу по методологическому руководству и контролю за работой контролеров-ревизоров, оказывают им практическую помощь. Проверка работы контрольно-ревизионного аппарата на местах производится, как правило, при ревизии работы финансового и казначейского органа по исполнению местных бюджетов.

К осуществлению ревизий и проверок в хозяйствующих субъектах допускаются только должностные лица ГлавКРУ и КРУ, имеющие специальные удостоверения о допуске к проверкам установленного образца, которые выдаются им по результатам аттестации, осуществляемой в порядке, определяемом Министерством финансов Республики Узбекистан.

ГлавКРУ осуществляют ревизии и проверки в установленном порядке в министерствах и ведомствах, бюджетных организациях, состоящих на республиканском и местных бюджетах, в финансовых и казначейских органах, во внебюджетных фондах, учитываемых в консолидированном бюджете, в хозяйствующих субъектах и на предприятиях хлопкоочистительной промышленности.

КРУ осуществляют ревизии и проверки в установленном порядке в бюджетных организациях, состоящих на местном бюджете, территориальных финансовых и казначейских органах, территориальных подразделениях внебюджетных фондов, учитываемых в консолидированном бюджете, хозяйствующих субъектах.

Проведение ревизий и проверок, а также продление сроков проведения ревизий и проверок ГлавКРУ осуществляется по приказам, подписанным министром финансов Республики Узбекистан или его заместителями.

Проведение ревизий и проверок, а также продление сроков проведения ревизий и проверок КРУ осуществляется по приказам, подписанным начальниками КРУ по Республике Каракалпакстан, областям и г.Ташкенту или их заместителями.

ГлавКРУ и КРУ осуществляют, в необходимых случаях, в порядке, установленном законодательством, внеплановые ревизии и проверки деятельности финансовых органов и бюджетных организаций, а также проверки целевого использования хозяйствующими субъектами бюджетных ссуд, средств и кредитов, привлеченных Правительством или под его гарантию.

Сроки проведения ревизий и проверок, состав ревизионных групп определяются с учетом объема предстоящих работ, вытекающих из конкретных задач каждой ревизии и проверки, а также особенностей ревизуемых организаций.

Предельный срок ревизии и проверки - 30 дней.

Первоначально установленный срок ревизии или проверки может быть продлен по мотивированному представлению руководителя ревизионной группы (контролера-ревизора).

Ревизией могут быть охвачены не более чем три календарных года финансовой деятельности, непосредственно предшествовавшие году проведения ревизии.

При ревизиях и проверках бюджетных организаций, обслуживаемых централизованными бухгалтериями, необходимо иметь в виду, что при проведении ревизий исполнения смет расходов бюджетных организаций в централизованных бухгалтериях подвергаются проверке документы, связанные с операциями по кассе и каждому счету, открытому в учреждениях банков, за время, истекшее после предыдущей ревизии до момента настоящей ревизии, а при выявлении злоупотреблений - и за более продолжительный период.

Проведению ревизии и проверки должна предшествовать тщательная подготовка, изучение имеющихся в финансовых и казначейских органах, организациях, а также в других органах плановых, отчетных и статистических данных и материалов, характеризующих исполнение бюджета, работу финансового и казначейского органа.

Перед тем как приступить к ревизии и проверке, руководитель ревизионной группы после предъявления своих полномочий руководителю соответствующего финансового и казначейского органа информирует о назначенной ревизии и проверке Совет Министров Республики Каракалпакстан, хокимияты областей, г. Ташкента, городов, районов.

Руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) знакомит с задачами ревизии и проверки руководителей подлежащего ревизии финансового, казначейского органа и бюджетной организации. После этого руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор), при необходимости, уточняет отдельные вопросы ревизии и проверки, предусмотренные программой, составляет план проведения ревизии и проверки с указанием конкретных объектов, вопросов ревизии и проверки, исполнителей и сроков.

Согласно плану выделенные участники ревизии и проверки немедленно приступают к ревизии касс и инвентаризации материальных ценностей.

При ревизии и проверке централизованных бухгалтерий руководитель (контролер-ревизор) ревизионной группы должен ознакомиться со структурой и положением о централизованной бухгалтерии, ее штатом, количеством организаций и общей суммой расходов по сметам организаций, которые обслуживает централизованная бухгалтерия, распределением обязанностей между счетными работниками и графиком документооборота. После этого составляется рабочий план ревизии и проверки с указанием конкретных сроков и участков работы для участников ревизии и проверки. При составлении рабочего плана рекомендуется учитывать функциональный признак распределения работы в централизованной бухгалтерии.

Ревизующие принимают меры к тому, чтобы материально-ответственные лица присутствовали при проверке вверенных им ценностей, контрольных обмерах выполненных работ, взятии проб и образцов на исследование, а также при других аналогичных действиях, направленных на проверку деятельности материально-ответственных лиц.

Особое внимание должно быть уделено организации ревизий и проверок, проводимых по возбужденным в установленном порядке уголовным делам.

Встречные проверки деятельности хозяйствующих субъектов осуществляются в ходе расследования по уголовным делам на основании постановления о назначении проверки либо контролирующими органами по решению специально уполномоченного органа. Встречные проверки деятельности хозяйствующих субъектов осуществляются без посещения хозяйствующих субъектов. Встречные проверки деятельности хозяйствующих субъектов допускаются только в части их взаимоотношений с проверяемым хозяйствующим субъектом, истребование у них финансово-бухгалтерской или иной документации, не относящейся к предмету встречной проверки, запрещается.

Проведение встречных проверок проводится путем:

- сличения имеющихся в ревизуемой организации записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными,

находящимися в тех организациях, от которых получены или которым выданы денежные средства, материальные ценности и документы;

- сличения в необходимых случаях имеющихся в ревизуемой организации выписок банка по текущим и расчетным счетам с подлинными записями по этим счетам в банке, а также ознакомления с документами, послужившими основанием для производства указанных записей;

- сличения копий платежных документов, имеющихся в ревизуемой организации, с подлинными платежными документами, хранящимися в учреждении банка, выполнившем данное поручение.

Ревизующие, при необходимости проведения встречных проверок в организациях, расположенных в других областях, городах и районах, обращаются по этому вопросу непосредственно в КРУ соответствующего региона, которое обязано обеспечить проведение необходимых встречных проверок и направление материалов этих проверок ревизующим, по просьбе которых произведены проверки:

- качества продукции, соблюдения технических условий, технологических режимов и других вопросов организации производства, соответствия продукции государственным стандартам (в необходимых случаях с участием специалистов);

- соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета денежных средств и материальных ценностей, организации их охраны, состояния пропускной системы на предприятиях, обеспечения должного контроля за ввозом и вывозом материальных ценностей с территории предприятий;

- бухгалтерских отчетов и балансов (счетные) для установления достоверности отчетных данных, выявления и устранения приписок и разного рода ошибок, искажающих показатели выполнения заданий.

Ревизующие при проведении ревизий и проверок имеют право:

- проверять денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы и другие документы, наличные денежные суммы, ценные бумаги и материальные ценности, требовать представления объяснений должностных и других лиц и необходимые справки по вопросам, возникающим при проведении ревизии и проверки;

- проводить инвентаризации материальных ценностей (сплошные или частичные), печатывать в необходимых случаях кассы и кассовые помещения, материальные и вещевые склады, кладовые, архивы;

- привлекать через соответствующие организации специалистов для определения количества и качества сырья, материалов, полуфабрикатов и готовой продукции, услуг и выполненных работ, проверки фактических затрат сырья и материалов, состояния зданий, сооружений, контрольного обмера строительных работ и определения их качества, условий хранения сырья, материалов и оборудования и в других необходимых случаях;

- при проверке полноты оприходования по кассе денежных средств, полученных в учреждениях банка, тщательно проверять полноту имеющихся выписок из текущих счетов, при необходимости получать в банковских учреждениях сведения о суммах наличных денег, выданных за ревизуемый период;

- получать от учреждений банка и других кредитных учреждений необходимые сведения, справки и копии документов по операциям и расчетам с ревизуемыми юридическими лицами;

- получать от других хозяйствующих субъектов справки и копии документов по операциям и расчетам с ревизуемыми юридическими лицами;

- передавать материалы ревизии следственным органам, назначившим ревизию и проверку;

- давать руководителям проверяемых организаций предложения об устранении выявленных нарушений финансовой дисциплины, вносить в необходимых случаях предложения в правоохранительные органы.

При выявлении злоупотреблений и в других необходимых случаях ревизующие получают от должностных и других лиц ревизуемой организации для подтверждения выявленных фактов копии или выписки из документов, относящихся к выявленным фактам (счетов, ведомостей, ордеров, поручений банку, чеков, требований на отпуск материальных ценностей, нарядов, актов, приказов, писем и других документов) или справки, составленные на основании имеющихся документов, а также письменные объяснения должностных лиц.

Изъятие ревизующими необходимых подлинных документов в тех случаях, когда сохранность их в ревизуемой организации не гарантируется, а также в случаях выявления фиктивных документов, совершения подделок и подлогов производится в соответствии с Положением о Главном контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных контрольно-ревизионных управлениях, утвержденным Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 15 ноября 2002 года № 393. Взамен изъятых документов в делах ревизуемой организации оставляются копии и описи изъятых документов, заверенные подписями ревизующего и главного бухгалтера или другого ответственного лица ревизуемой организации.

Оформление результатов ревизии и проверки и принятие мер к устранению выявленных нарушений финансовой дисциплины и недостатков.

О выявленных ревизией и проверкой нарушениях финансовой дисциплины и недостатках в работе составляется акт за подписями руководителя группы, руководителя и главного (старшего) бухгалтера ревизуемой организации, а в необходимых случаях - руководителя и главного (старшего) бухгалтера, ранее работавших в ревизуемой организации, к периоду работы которых относятся выявленные нарушения.

Акт ревизии, произведенной в централизованной бухгалтерии, обслуживающей ряд организаций, составляется за подписями руководителя ревизионной группы, руководителя организации, при которой находится централизованная бухгалтерия, и главного бухгалтера этой бухгалтерии. Перед подписанием акта ревизии ревизующие знакомят с его содержанием руководителей тех организаций, в финансовой деятельности которых выявлены недостатки и нарушения финансовой дисциплины.

Акт ревизии работы финансового и казначейского органа по исполнению бюджета составляется за подписями руководителя ревизионной группы, руководителя ревизуемого финансового и казначейского органа, начальника бюджетного управления (отдела), начальника бюджетной инспекции или старшего инспектора (инспектора) по бюджету и главного бухгалтера финансового и казначейского органа.

Один экземпляр оформленного акта ревизии, подписанного руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором), вручается руководителю ревизуемой организации или лицу, им уполномоченному, под роспись в получение с указанием даты получения.

По просьбе руководителя и (или) главного бухгалтера (бухгалтера) ревизуемой организации по согласованию с руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) может быть установлен срок до 3 рабочих дней, отведенный для ознакомления с актом ревизии и его подписания.

При наличии возражений или замечаний по акту подписывающие его должностные лица ревизуемой организации делают об этом оговорку перед своей подписью и одновременно представляют руководителю ревизионной группы (контролеру-ревизору) письменные возражения или замечания, которые приобщаются к материалам ревизии и являются их неотъемлемой частью.

Руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) в срок до 3 рабочих дней обязан проверить обоснованность изложенных возражений или замечаний и дать по ним письменные заключения, которые после рассмотрения и утверждения руководителем контрольно-ревизионного органа или лицом, им уполномоченным, направляются в ревизуемую организацию и приобщаются к материалам ревизии.

При отсутствии возможности формирования аргументированного заключения руководитель контрольно-ревизионного органа или его заместитель направляет запрос для разъяснения в соответствующие подразделения Министерства финансов Республики Узбекистан или организации, в компетенцию которых входят данные вопросы.

Письменные заключения вручаются руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) в установленном настоящей Инструкцией порядке для вручения акта ревизии.

В случае отказа должностных лиц ревизуемой организации подписать или получить акт ревизии, руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) в конце акта производит запись об их ознакомлении с актом и отказе от подписи или получения акта.

В этом случае акт ревизии может быть направлен ревизуемой организации по почте или иным способом, свидетельствующим о дате его получения. При этом к экземпляру акта, остающемуся на хранении в контрольно-ревизионном органе, прилагаются документы, подтверждающие факт отправления или иного способа передачи акта.

Результаты ревизии и проверки излагаются в акте на основе проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизуемых организациях документов и материалов, данных о результатах произведенных (в установленном законодательством порядке) встречных проверок, фактических проверок действительности совершения операций, результатов взвешивания и обмера сырья и материалов, проведения контрольных обмеров соблюдения технических условий и технологических режимов производства.

В акте ревизии и проверки должна быть соблюдена строгая объективность, ясность и точность описания выявленных фактов и данных.

Не допускается включение в акт ревизии и проверки различного рода выводов, предположений и не подтвержденных документами данных о финансовой деятельности ревизуемой организации. Не допускается также включение в акт сведений из следственных материалов и ссылок на показания должностных лиц, данные ими следственным органам.

В актах ревизий ревизующие не должны давать оценку действий отдельных должностных лиц, в частности, «расхитил денежные средства», «присвоил государственное имущество», «сфабриковал», «преступник», «мошенник» и др.

При составлении акта ревизии и проверки работы финансового и казначейского органа по исполнению бюджета следует, кроме того, иметь в виду, что в этом акте должны быть изложены факты, которые выявлены в бюджетных организациях, если эти факты свидетельствуют о недостатках в работе ревизуемого финансового и казначейского органа.

Внесение в акт ревизии и проверки работы финансового и казначейского органа, выявленных в других организациях фактов, не связанных с работой финансового и казначейского органа, не допускается.

В актах ревизий и проверок централизованных бухгалтерий следует указать, какие хозяйственные и финансовые операции и документы проверены, за какой период и каким порядком (сплошным, выборочным).

В акте ревизии и проверки указываются:

- общие данные о выполнении бюджета, смет, а в необходимых случаях также данные по основным показателям финансово-хозяйственной деятельности;
- выявленные факты нарушений нормативно-правовых актов, связанных с исполнением бюджетных обязательств;
- выявленные факты бесхозяйственности, недостач, хищений и присвоения денежных средств и материальных ценностей;
- размеры причиненного ущерба и другие последствия допущенных нарушений, фамилии, должности лиц, по вине которых они допущены.

По мере выявления нарушений финансовой дисциплины и недостатков в финансово-хозяйственной деятельности ревизуемой организации, следует информировать об этом руководителя ревизуемой организации для принятия в ходе ревизии и проверки необходимых мер к устранению выявленных недостатков и нарушений, обеспечению сохранности денежных средств, предотвращению нарушений и злоупотреблений, возмещению причиненного материального ущерба.

Материалы каждой ревизии и проверки принимаются от ревизующих начальниками соответствующих КРУ или их заместителями, начальниками отделов этих КРУ.

Лица, принявшие от ревизующих ревизионные материалы, делают об этом отметку на последней странице акта ревизии: «Акт ревизии (проверки) принят», указывается дата и проставляется подпись лица, принявшего акт ревизии и проверки.

Материалы ревизии, проведенной по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов, передаются им в установленном порядке. При этом в делах контрольно-ревизионного органа должны быть оставлены копии: акта ревизии, объяснений должностных лиц проверенной организации, виновных в выявленных ревизией нарушениях, документов, подтверждающих эти нарушения.

Разработка на основе материалов ревизий и проверок предложений о необходимых мероприятиях по устранению причин неудовлетворительной работы обревизованной организации и улучшению ее финансовой деятельности осуществляется ревизующими совместно с работниками этой организации, а в необходимых случаях - также с участием работников вышестоящих организаций.

В тех случаях, когда принятыми в ходе ревизии и проверки мерами не обеспечивается полное устранение всех выявленных нарушений финансовой и бюджетной дисциплины и недостатков в работе ревизуемой организации, ревизующие разрабатывают и представляют руководителю, назначившему ревизию, предложения в адрес руководителя обревизованного объекта об устранении выявленных нарушений финансовой и бюджетной дисциплины, о принятии мер к возмещению причиненного ущерба, а также предложения, направленные на предотвращение фактов злоупотреблений и нарушений государственной дисциплины, устранение причин неудовлетворительной работы обревизованной организации и улучшение ее финансово-хозяйственной деятельности.

Материалы ревизии и проверки, произведенных в организациях республиканского, областного подчинения, представляются ГлавКРУ, соответствующему КРУ с тем, чтобы ими были даны соответствующие предложения.

Предложения об устранении выявленных нарушений финансовой и бюджетной дисциплины направляются руководителям обревизованных объектов, вне зависимости от их подчиненности, за подписью министра финансов Республики Узбекистан, его заместителей, начальника ГлавКРУ, начальников КРУ.

Результаты ревизий и проверок работы местных финансовых и казначейских органов по исполнению бюджета руководитель ревизионной группы вносит на рассмотрение соответствующего хокимията. Руководящие работники Министерства финансов Республики Узбекистан и Республики Каракалпакстан, областных финансовых управлений, начальники КРУ в необходимых случаях выезжают для участия при рассмотрении на месте

соответствующими хокимиятами результатов ревизий и проверок работы финансовых и казначейских органов, устранения недостатков в их работе.

В необходимых случаях результаты ревизии и проверки работы финансовых и казначейских органов по исполнению бюджета рассматриваются коллегией Министерства финансов Республики Узбекистан и Республики Каракалпакстан, Советами соответствующих финансовых управлений.

ЧАСТЬ III. ПРИМЕНЕНИЕ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ПО АУДИТУ И КОНТРОЛЮ В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Глава 7. Вопросы международных стандартов по учету и аудиту и их применение

7.1. Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе и их значение

На фоне мирового финансового кризиса стало очевидно, что высококачественные стандарты бухгалтерского учета необходимы не только частному, но и государственному сектору экономики. Во всем мире в государственном секторе существует целый ряд методов ведения бухгалтерского учета, при этом серьезные усилия направлены на разработку стандартов, сопоставимых с точки зрения подотчетности и прозрачности.

Для организаций, деятельность которых определяется бюджетным финансированием или реализацией товаров (услуг) не на коммерческой основе, Международной федерацией бухгалтеров (г. Нью-Йорк) были разработаны специальные стандарты финансовой отчетности - Международные стандарты бухгалтерского учета государственного сектора (далее - МСБУГС). Так как базовый принцип указанных стандартов - это максимально возможное приближение их содержания к МСФО, то существенные отклонения от МСФО отсутствуют. В соответствии с МСБУГС составление финансовой отчетности в государственном секторе должно быть направлено не только на предоставление информации пользователям для принятия решений, но и на то, чтобы учреждение отчиталось за доверенные ему ресурсы. Главная задача корпораций, осуществляющих учет на основании МСФО, - доступ на открытые финансовые рынки, привлечение инвестиций, прежде всего за счет продажи собственных ценных бумаг. Соответствующим образом формулируется и главная задача КМСФО - добиться признания этих стандартов со стороны Международной организации комиссий по ценным бумагам. Поэтому наряду

с МСФО активно разрабатываются и МСБУГС, которые по замыслу создателей преследуют следующие цели:

- окончательное разделение бухгалтерского учета на финансовый, управленческий и налоговый; обеспечение прозрачности финансовых потоков;
- стандартизация приемов калькуляции затрат;
- стандартизация подходов к профицитам (дефицитам) бюджетов;
- обеспечение общих подходов к учету государственных капитальных вложений и собственности;
- обеспечение тождественности базовых учетных принципов МСФО и МСБУГС для удобства профессиональных пользователей.

Таким образом, целью международных стандартов финансового учета и отчетности в государственном секторе является - представление точной и объективной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и потоках денежных средств, применительно к различным государственным и международным организациям. Это позволит обеспечить получение стандартизированной и сопоставимой информации о деятельности всех организаций государственного сектора. В результате общественности будет доступна более полная информация не только о финансовых последствиях принимаемых политических решений, но и о финансовом положении страны.

К настоящему времени актуальными являются 20 стандартов МСБУГС, а всего, по оценке специалистов, их потребуется около 50.

Применение МСБУГС позволяет упростить законодательную базу учета и пресечь бесконечный поток текущих инструкций, писем, указаний, которые нередко противоречат друг другу.

МСБУГС отражают уровень сложившихся в развитых экономиках рыночных отношений, имеют международное признание, обобщают лучшую современную мировую практику в области учета, и, что немаловажно, характеризуются относительно меньшей сложностью по сравнению с известными национальными стандартами и простотой восприятия для пользователей финансовой информации во всем мире, требуют меньших затрат на разработку и внедрение. Комитет признает, что получение

взвешенной и сопоставимой финансовой информации от различных государств принесет значительную пользу, и выражает уверенность, что МСБУГС будут играть ключевую роль в создании условий для извлечения такой пользы. Принятие МСБУГС органами государственного управления улучшит как качество, так и сопоставимость финансовой информации, которую представляют в своих отчетах субъекты государственного сектора во всем мире. Основанием для аудиторской проверки является финансовая отчетность, составленная на основе МСБУГС. Для перехода на эти стандарты разные государства принимают различные методы и пути по переходу к этой системе. Доля аудита эффективности в общем количестве проверок высших органов финансового контроля в ряде стран достигает 50-60%. Неотъемлемым условием перехода к аудиту эффективности является наличие политической воли, реальное желание законодательной власти контролировать и оценивать деятельность исполнительной власти. Как правило, такие предпосылки создаются в результате проведения административных реформ. Важным шагом должна стать разработка предложений по совершенствованию правовой базы государственного финансового контроля и приведению ее в соответствие с международными стандартами. Согласно «Стратегии реформы управления государственными финансами в 2007-2018 годы» в Республике Узбекистан в этом направлении проводятся определенные работы. В частности, Министерство финансов Республики Узбекистан приняло решение о доведении системы бухгалтерского учета до такой эффективности, которая сможет до максимума поддержать усовершенствованный контроль. Внедрение МСБУГС будет проводиться поэтапно до 2018 года и позднее.

7.2. Международные стандарты аудита и их особенности

Общие положения аудиторской деятельности отражены во вводных Международных стандартах аудита, в состав которых входят предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг, глоссарий, МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность», МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита».

Юридический статус международных стандартов аудита и порядок их принятия определены Комитетом по международной аудиторской практике - КМАП (International Auditing Practices Committee - IAPC) в предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг и МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность». Миссия Международной федерации бухгалтеров заключается во всемерном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии. Для осуществления данной миссии МФБ создала Совет МФБ, который, в свою очередь, основал КМАП.

КМАП - постоянный комитет Совета МФБ. Члены этого комитета назначаются организациями - членами МФБ в странах, выбранных Советом МФБ. Представители, входящие в состав КМАП, должны быть членами одной из организаций - членов МФБ, хотя для обеспечения разнообразия во взглядах в подкомитетах КМАП могут работать лица из стран, не представленных в КМАП. К задачам КМАП относятся разработка и опубликование стандартов и положений в отношении аудита и сопутствующих услуг от имени Совета МФБ.

В предисловии к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг определено, что МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, а также при аудите иной финансовой информации и предоставлении сопутствующих аудиту услуг. Аудитор может отходить от требований МСА, но только обязательно аргументируя причины такого отхода. МСА следует применять только к вопросам, имеющим существенное значение. Наряду со стандартами КМАП выпускает Положения о международной аудиторской практике (ПМАП). Эти документы детализируют положения международных стандартов аудита и не имеют силы стандартов, хотя для обозначения совокупности собственно МСА и соответствующих ПМАП, образующих единую систему, обычно употребляется выражение «система документов МСА». МСА 100 «Задания, обеспечивающие уверенность» предусмотрены общие принципы заданий, обеспечивающих уверенность высокого уровня. Однако МСА 100 не заменяет существующих стандартов, например, он не применяется к аудиту или обязательной проверке финансовой отчетности.

Более 100 терминов, применяемых в МСА, нашли отражение в документе под названием «Глоссарий». Цель глоссария - изложение основных терминов и определений, употребляемых при осуществлении аудиторской деятельности, в том числе для обеспечения единства трактовки терминов во всех правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Глоссарий не имеет самостоятельного значения и выполняет вспомогательную функцию. Глоссарий содержит большое количество понятий, такие как «честность», «объективность», «профессиональное суждение аудитора», «профессиональный скептицизм аудитора», очевидные для западных аудиторов, на начальной стадии развития аудита отечественным специалистам это было необходимо разъяснить. Некоторые же термины, например, «утверждения (предпосылки подготовки) бухгалтерской отчетности», по отмеченным причинам еще ждут того, чтобы занять положенное место в аудите. Базовым международным стандартом, разработанным с целью описания концептуальной основы, в рамках которой выпускаются международные стандарты аудита по отношению к услугам, которые могут предоставляться аудиторами, является МСА 120 «Основные принципы Международных стандартов аудита». В этом стандарте отражены предназначение, порядок составления и представления финансовой отчетности экономических субъектов, а также проведено разграничение между аудитом и сопутствующими услугами. В МСА 120 отмечается, что к сопутствующим услугам относятся обзорные проверки, согласованные процедуры и компиляции (подготовка информации по которым не предполагает, что аудитор должен будет выразить уверенность).

В контексте МСА 120 уверенность рассматривается как убежденность аудитора в отношении надежности предпосылок, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой стороной, и подчеркивается, что:

■ в случае аудиторского задания аудитор обеспечивает высокий, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, являющаяся предметом аудита, свободна от существенных искажений. В аудиторском отчете (заключении) это выражается позитивным образом в виде разумной уверенности;

■ в случае задания об обзорной проверке аудитор обеспечивает средний уровень уверенности в том, что информация, подлежащая обзорной проверке, не содержит существенных искажений. Это выражается в виде негативной уверенности;

■ в случае задания о согласованных процедурах аудитор предоставляет только отчет об отмеченных фактах без выражения уверенности. Пользователям отчета предоставляется возможность самим оценить проведенные процедуры и факты, приведенные в отчете, и сделать собственные выводы по данным работы аудитора;

■ в случае задания о компиляции, хотя пользователи скомпилированной информации и получают определенные преимущества от участия в работе бухгалтера, в отчете (заключении) не выражается никакой уверенности.

Согласно МСА 120 аудит финансовой отчетности призван дать аудиторской организации и индивидуальному аудитору (далее - аудитор) возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными основами финансовой отчетности. Отмечено, что мнение аудитора должно базироваться на собранных им в ходе аудита достаточных и уместных аудиторских доказательствах.

Рассматривается вопрос о причастности аудитора к финансовой информации в том случае, если к ней прилагается его отчет или если аудитор выражает согласие на использование его имени в связи с профессиональной деятельностью. Указывается, что аудитор должен потребовать от руководства субъекта прекращения неправомерных действий, если аудитору становятся известны факты ненадлежащего использования субъектом имени аудитора в связи с финансовой информацией. Отмечено, что аудитор может также проинформировать любые известные третьи стороны о том, что его имя использовалось ненадлежащим образом в связи с указанной информацией. В соответствующем разделе МСА 120 говорится, что в конце каждого международного стандарта приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором раскрываются характерные случаи, требующие пояснения или дополнения. Международный стандарт, в котором

такого раздела нет, применяется к аудиту финансовой отчетности в государственном секторе во всех существенных аспектах.

В Великобритании назначается монархом Генеральный аудитор и контролер по заявлению Палаты Общин и премьер-министра, с согласия Председателя Комитета по государственному бюджету. Зарботная плата Генерального аудитора и контролера выплачивается напрямую из государственного фонда, и не требует ежегодного утверждения исполнительной властью или Парламентом. Генеральный аудитор и контролер сам формирует свой штат сотрудников и определяет их численность, уровень заработной платы и условия работы. Офис состоит из 7 подразделений, каждое из которых возглавляет помощник Генерального аудитора. Шесть из семи подразделений представлены в виде команд, возглавляемых директором, и проводят финансовый аудит или аудит эффективности отдельных департаментов, групп небольших департаментов или важных направлений, таких как товарищества с государственным и частным участием. Каждое из этих подразделений также несет ответственность за определенные поддерживающие функции, такие как информационные технологии, финансы и человеческие ресурсы. В седьмое подразделение входят команды, отвечающие за другие функции поддержки, такие как корпоративные отношения и связи.

Генеральный аудитор и контролер представляет бюджет Офиса в Комиссию по государственному бюджету - Комитету членов Парламента, которая рассматривает планы и бюджет Офиса. Затем Комиссия вносит рекомендации Палате Общин по утверждению бюджета. Внутренняя экспертиза проводится соответствующим структурным подразделением Офиса. В обязательном порядке внутреннему контролю подвергаются 10% контрольных мероприятий Офиса.

Генеральный аудитор и контролер обладает законным правом проверять и сертифицировать счета министерств и агентств правительства и докладывать о результатах Парламенту. В общем, он проверяет порядка 520 счетов, среди которых ресурсные счета министерств; счета исполнительных агентств; и счета других государственных органов. Это представляет собой большую часть объема работ Офиса, в которой задействованы 400 человек

штата. Также Генеральный аудитор и контролер имеет право проверять около 3000 других органов, которые получают государственные средства на жилищные программы, образование и обучение. Это способствует тому, что он заверяет Парламент в том, что государственные средства были потрачены правильно и на цели, определенные Парламентом.

Отчетность. Мнение Генерального аудитора и контролера по финансовым отчетам включается в аудиторский отчет, который публикуется вместе с финансовым отчетом. Если у него имеются какие-либо дополнительные сведения, он представляет их в отдельном отчете, который также публикуется с финансовыми отчетами. Если же у него таких не имеется, то он публикует дополнительный параграф, в котором указывает на это. Отчеты по аудиту эффективности также предоставляются вниманию Парламента и публикуются по указу Палаты Общин. Каждый год Генеральный аудитор и контролер также представляет отчет, раскрывающий работу по финансовому аудиту Офиса и ежегодный отчет по своей деятельности.

Согласно Государственному акту о государственных финансах и подотчетности (Шотландия) 2000 года был сформирован орган аудита Шотландии; согласно акту о государственном аудите 2005 года в Уэльсе был создан Офис аудита Уэльса; отдельная должность Генерального аудитора и контролера Северной Ирландии была создана в 1921 году. Ревизионная комиссия является независимым государственным органом, которая является членом консультационной группы «Государственный ревизионный форум» вместе с тремя другими национальными ревизионными организациями: Национальное финансово-ревизионное управление, Финансово-ревизионное управление Северной Ирландии и Шотландии.

Задача Ревизионной комиссии заключается в обеспечении экономного, рационального и эффективного расходования денежных средств местными органами управления, а также выделяемых на жилищно-коммунальное хозяйство, здравоохранение и уголовное судопроизводство.

Система внутреннего контроля Великобритании представлена Центральной группой по внутреннему контролю (штат - 40 человек), ответственной за методологическую координацию деятельности служб

внутреннего контроля, за разработку стандартов внутреннего контроля и аудиторских руководств.

В каждом правительственном подразделении (министерства, ведомства, департаменты) назначается Учетный работник, назначаемый Министерством финансов (казначейством) и ответственный за финансовые операции и отчитывающийся перед Парламентом в ходе слушаний соответствующего отчета Офиса национального аудита.

МСА имеют своей целью обеспечить унификацию аудиторской деятельности и увеличить доверие к ее результатам. МСА определяют основополагающие методы аудита, призваны способствовать повышению качества аудиторской деятельности, обеспечению ее соответствия возрастающим многочисленным требованиям в области международной аудиторской деятельности, а также задают директивы по специальным вопросам аудита.

Следует отметить, что международная унификация аудиторской деятельности также является составной частью активно развивающихся в настоящее время процессов глобализации мировой экономики. Европейская федерация бухгалтеров рекомендовала соответствующей комиссии ЕС ввести МСА в ЕС с 2005 года, и такое решение уже принято.

МСА разрабатываются Комитетом по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров. Всего принято 52 стандарта и Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров, в 2001 году два стандарта отменены, и с 2002 года действуют 50 документов. Каждый стандарт имеет предисловие, поясняющее его статус. В конце большинства стандартов приводится раздел «Перспективы государственного сектора», в котором содержатся условия применения МСА при аудите субъектов государственного сектора (раздел подготовлен Комитетом государственного сектора Международной федерации бухгалтеров).

МСА, предназначенные для применения при аудите финансовой отчетности, при их адаптации могут применяться и при аудите другой информации. МСА содержат основные принципы и процедуры, необходимые для проведения аудита, но в исключительных случаях (при наличии обоснования) аудитор может отступить от них. МСА не отменяют

нормативные и методические документы, принятые в различных странах. Если национальные акты соответствуют МСА, то применяются национальные стандарты. Если национальные стандарты отличаются от МСА, то членам Международной федерации бухгалтеров необходимо придерживаться все-таки МСА.

Действующие в настоящее время МСА структурированы и сгруппированы по следующим темам:

Стандарты по вводным положениям (ISA 100-199) выполняют функцию по определению общих условий МСА или рамок аудиторской деятельности (рамочная концепция). Они определяют логику развития МСА, являются основой для разработки новых стандартов, содержат список терминов, общие указания, как по аудиторской деятельности, так и по другим услугам, связанным с аудитом.

Стандарты, распределяющие обязанности в рамках аудиторской деятельности (ISA 200-299), определяют условия заказа на аудит, примерное содержание договора на выполнение аудиторских услуг (в договоре должен быть обязательно предусмотрен неограниченный доступ аудиторов ко всей информации клиента, без каких-либо исключений, поскольку обоснованный результат проверки возможен только в этом случае), а также условия, при которых аудиторский риск (риск положительного аудиторского заключения вопреки существенным ошибкам в отчетности) должен быть снижен до приемлемого минимума.

Стандарты по планированию аудиторской деятельности (ISA 300-399) требуют, что при планировании аудиторской проверки следует четко определить круг проверяемых вопросов, состав сотрудников, которые будут участвовать в проверке (имеется ли достаточное количество сотрудников, достаточно ли они компетентны в вопросах, связанных с заказом), необходимость привлечения внешних экспертов, специалистов других аудиторских фирм. При этом обязательно должны учитываться результаты работы внутренних контрольных органов клиента.

Стандарты по использованию результатов внутреннего контроля (ISA 400-499) исходят из принципа необходимости оценки в рамках внешнего контроля эффективности внутреннего контроля. В ходе планирования

аудиторской проверки обязательно следует изучить общее отношение, осведомленность и практические действия руководства предприятия по отношению к системе внутреннего контроля. Поскольку благоприятная среда внутреннего контроля является предпосылкой для работоспособной системы внутреннего контроля, оценка контрольной среды в серьезной степени влияет на выбор стратегии аудита. Эффективный внутренний контроль снижает контрольный риск. Изучив корпоративную культуру в отношении внутренней проверки, формализованный ход процесса внутреннего контроля и убедившись, что механизм внутреннего контроля действует эффективно и надежно, аудитор может скорректировать внешнюю проверку в сторону упрощения. Таким образом, эффективный внутренний контроль позволяет упростить контроль внешний, и, соответственно, снизить затраты на его проведение. После оценки риска ошибок аудитор должен определить стратегию аудита. При низком контрольном риске необходимы обширные системные и функциональные тесты, а при отдельных проверках - преимущественно операции аналитического характера, в то время как при высоком контрольном риске следует отказаться от системных и функциональных проверок и выполнить обширные отдельные проверки при незначительном объеме операций аналитического характера.

Стандарты, определяющие аудиторские доказательства (ISA 500-599), устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, позволяющих сделать обоснованное аудиторское заключение, при этом для получения аудиторских доказательств могут использоваться также внешние данные, подтверждающие те или иные элементы проверки. В этих стандартах приведены примеры процедур проверки. В ходе проверок необходимо особенно обратить внимание на оценку:

- обоснованности допущения непрерывности деятельности экономического субъекта (поскольку если при проверке не исходить из непрерывности деятельности предприятия (например, компания близка к банкротству, создана для реализации конкретного проекта, готовится к продаже и т.д.), то необходимо применить совершенно иные методы проверки);

- событий после отчетной даты и их влияние на финансовую отчетность;
- влияния операций между аффилированными лицами на отчетность.

На основании оригинальных материалов, бухгалтерских документов и прочих материалов получают аудиторские доказательства, из которых после сравнения с отдельными положениями в бухгалтерской отчетности делаются аудиторские выводы, достаточный объем которых позволяет выработать мнение аудитора, являющиеся основанием для аудиторского отчета и заключения о достоверности финансовой отчетности клиента.

Стандарты, предусматривающие работу аудитора с информацией третьих лиц (ISA 600-699), регулируют вопросы использования информации других аудиторов, взаимодействие со службой внутреннего аудита, использования работы экспертов.

Стандарты, посвященные итоговым аудиторским заключениям и отчетности (ISA 700-799), устанавливают, что заключения могут быть безусловно положительными (ошибок нет или все они скорректированы); условно положительными (незначительные недоработки в отчетности, например, недостаточная информация об аффилированных лицах); отрицательными (например, если клиент заявил о непрерывности деятельности фирмы, а проверка показала иное и, соответственно, следует применять принципиально иные методы проверки). МСА также предусматривают возможность отказа от составления аудиторского заключения (например, в случае, если клиент не представляет затребованную аудитором информацию или препятствует ее получению).

Стандарты, регулирующие специальные вопросы (ISA 800-899), определяют вопросы проверки информации, ориентированной на будущее (финансовой информации, служащей основой для прогнозирования возможных событий в будущем).

Стандарты, регулирующие сопутствующие аудиту услуги (ISA 900-999).

Стандарты, дополняющие положения по вопросам международной практики аудита (IAPS 1000-1100).

Основанием для разработки положений внутреннего аудита в государственном секторе являются «Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита». Внутренний аудит может проводиться в

обстоятельствах, отличающихся в характере от традиций в области культуры и прав; в организациях, различающихся по своему назначению, размеру, сложности и структуре как сотрудниками самой организации, так и внешними исполнителями. В то время как эти различия могут накладывать свои особенности на практику внутреннего аудита в той или иной ситуации, соблюдение Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита является существенной предпосылкой выполнения внутренними аудиторами своих обязанностей.

Цель стандартов: установить основные принципы в практику внутреннего аудита; определить концептуальную базу, лежащую в основе широкого спектра услуг в области внутреннего аудита; создать основу оценки деятельности внутреннего аудита; способствовать совершенствованию систем и процессов внутри организации.

Стандарты состоят из стандартов качественных характеристик (Attribute Standards), стандартов деятельности (Performance Standards) и стандартов практического применения (Implementation Standards) .

7.3. Совершенствование международных стандартов аудита и их значение

Совершенствование МСА осуществляется путем небольших ежегодных улучшений в сочетании с относительно крупными изменениями один раз в несколько лет. В настоящее время наиболее актуальными вопросами в этой области являются следующие:

а) существует мнение, что отчет аудитора должен более категорично подтверждать достоверность отчетности (аудиторский риск должен стремиться к нулю). Подобная тенденция приведет к необходимости перестройки всей системы проведения аудиторской деятельности, так как выборочных проверок недостаточно, чтобы подтвердить полную достоверность отчетности. Масштабы проверок придется существенно увеличить, соответственно, вырастет их стоимость. Однако вопрос, приведет ли рост объема аудиторской проверки (и, соответственно, ее удорожание) к

большей надежности аудиторских заключений, остается дискуссионным и требует значительной проработки;

б) в целях подтверждения финансовой отчетности предполагается большее внимание уделять информации третьих лиц как заслуживающей большего доверия, чем информация клиента;

в) в целях усиления независимости аудитора предполагается внести соответствующие дополнения в Этический кодекс (Code of Ethics) аудитора;

г) рассматривается вопрос об изменении стандарта, регулирующего действия в случае обнаружения фактов обмана и ошибок при проведении аудиторских проверок. Предполагается, что целесообразно в аудиторские комиссии включать специалистов, имеющих практический опыт в раскрытии фактов мошенничества. Если рассматривать эти вопросы в сравнении с международными и национальными стандартами аудита, то можно увидеть следующее картину:

Таблица №7.1

Состав МСА, НСАД Узбекистана, российских правил (стандартов)

Группы стандартов	Количество стандартов			
	Узбекистан	Российская Федерация		МСА
Вводные аспекты	-	-	-	2
Обязанности	6	2	10	8
Планирование	1	2	3	3
Внутренний контроль	1	-	4	3
Аудиторские доказательства	1	1	8	11
Использование работы третьих лиц	1	-	3	3
Аудиторские выводы и подготовка отчетов (заключений)	1	1	4	4
Специализированные области	3	-	2	2
Сопутствующие услуги	1	-	1	3
Положения по международной аудиторской практике		-	2	11
Итого	15	6	37	50

Из приведенных данных видно, что необходимо дальше продолжать работы по разработке и утверждению национальных стандартов аудита в

Республике Узбекистан. Однако в связи с тем, что разработка МСА и их совершенствование продолжают, соответственно, продолжается и работа над Национальными стандартами аудиторской деятельности Руз.

На первый взгляд, МСА и процесс их внедрения в Узбекистане не должны оказывать существенного влияния на деятельность органов государственного финансового контроля. Традиционный подход предполагает основной задачей контрольных органов проведение государственного аудита, т.е. проверок финансовой отчетности получателей бюджетных средств на предмет ее соответствия законодательным и иным установлениям (нормативный акт о бюджете на очередной год, бюджетная роспись, бюджетные ассигнования, лимиты бюджетных обязательств, сметы и т.д.) и проверок целевого использования, выделенных из бюджета средств. Однако если осуществлять и аудит эффективности, то значение МСА весьма возрастает, особенно в вопросах инвестиционной политики государства и развития реального сектора экономики.

Проверки эффективности использования государственных средств, осуществленные с использованием методов и критериев МСА, должны, во-первых, дать возможность сопоставить результаты использования бюджетных средств с результатами, достигнутыми при аналогичных или достаточно близких ситуациях в зарубежных странах, и, во-вторых, явиться для зарубежных и отечественных инвесторов своего рода «государственной гарантией» эффективной работы проверяемых хозяйствующих субъектов.

В разных странах подход к использованию стандартов аудита может быть различен. В наиболее экономически развитых странах применяют самостоятельно разработанные и утвержденные стандарты, которые весьма близки к МСА по содержанию, хотя могут значительно отличаться от них по форме. В развивающихся странах в качестве национальных стандартов часто утверждают МСА с комментариями или без таковых.

Развитие аудиторских стандартов в рыночной экономике Узбекистана основывается на последних достижениях науки и практики, ориентируется на модель социально-ориентированной рыночной экономики, использует опыт стран с развитой рыночной экономикой, соответствует международным правилам и нормам.

Принципы развития аудиторских стандартов призваны:

- обеспечить разработку новых и пересмотр действующих стандартов;
- быть основой принятия решений по вопросам, не урегулированным нормативными актами;
- определить методологические принципы и подходы к разработке аудиторских стандартов;
- определить модель регулирования аудиторской деятельности;
- быть основой для разработки внутрифирменных стандартов и управления системой качества в аудиторской организации.

Целью разработки аудиторских стандартов является повышение надежности и качества аудиторских услуг, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий результатов аудита для заинтересованных пользователей бухгалтерской информации.

Дальнейшая стандартизация деятельности по оказанию аудиторских услуг должна быть направлена на достижение оптимальной степени упорядочения аудиторской деятельности посредством установления положений и норм для всеобщего и многократного применения в отношении реально существующих или потенциальных задач.

Разработка аудиторских стандартов направлена на решение следующих задач:

1. Обеспечение взаимопонимания между исполнителем (аудиторской организацией, индивидуальным аудитором) и потребителем (клиентом) в процессе оказания аудиторских услуг;
2. Установление оптимальных требований к номенклатуре и качеству аудиторских услуг;
3. Унификация аудиторских услуг на основе установления и применения правил, положений и требований к их оказанию;
4. Гармонизация с международными правилами и нормами аудита;
5. Нормативное обеспечение контроля и качества аудиторских услуг;
6. Управление качеством аудиторских услуг.

Ныне разрабатываемая версия национальных стандартов не содержит основ аудита государственного сектора. Подобные документы должны быть

направлены на развитие и гармонизацию финансовой отчетности, бухгалтерской и аудиторской практики в государственном секторе.

Учитывая роль профессиональных аудиторских организаций, можно сформулировать методологические подходы и принципы разработки внутренних стандартов аудиторской деятельности.

При разработке внутренних стандартов аудиторской деятельности необходимо руководствоваться следующими принципами:

1. Целесообразность разработки внутренних стандартов следует оценивать с точки зрения их социально-экономической необходимости и применения;

2. При разработке внутренних аудиторских стандартов необходимо обеспечить:

- соответствие требованиям внешних стандартов, нормам законодательства по бухгалтерскому учету и аудиту, гражданскому, трудовому и др.;

- комплексность стандартизации, взаимосвязь внешних и внутренних стандартов;

- оптимальность требований, включаемых в стандарты.

3. Стандарты должны периодически и своевременно обновляться для обеспечения их соответствия современным достижениям науки, уровню социально-экономического развития, передового отечественного и зарубежного опыта.

4. Стандарты должны устанавливать требования к основным свойствам объекта стандартизации, которые могут быть объективно проверены, включая требования, обеспечивающие безопасность окружающей среды, жизни, здоровья, имущества.

Таким образом, интеграция теории и практики аудита должна обеспечить должное качество аудиторских услуг и достигаться системой стандартов, включающей внешние и внутренние стандарты аудиторской деятельности. Система стандартов позволяет регулировать аудиторскую деятельность с учетом:

- тенденций ее развития и опыта в масштабах международного аудиторского сообщества;

- экономики, специфики учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, нормативно-правового регулирования хозяйственной деятельности и аудита отдельной страны;
- собственного подхода каждой аудиторской организации к проводимым проверкам и составляемым заключениям.

Соблюдение требований разработанных стандартов в перспективе повысит профессионализм работников органов контроля, достоверность, объективность результатов контрольных мероприятий и качество проведения внешнего и внутреннего контроля за исполнением республиканского и местных бюджетов в целом. Стандарты будут способствовать применению единых подходов к практике проведения внешнего и внутреннего контроля за исполнением республиканского и местных бюджетов, укреплению взаимодействия между органами государственного финансового контроля, оценке, координации и прозрачности деятельности органов контроля.

7.4. Национальные стандарты внутреннего аудита

Для организации внутреннего аудита и разработки стандартов принят Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД) № 4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций», который вступил в силу с 5 октября 2006 года. Настоящий Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД) № 4 (далее - Стандарт) в соответствии с Законом Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Ведомости Олий Мажлиса Республики Узбекистан, 2000 г., № 5-6, ст. 149), Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 22 сентября 2000 года № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» (СП Республики Узбекистан, 2000 г., № 9, ст. 62), Распоряжением Президента Республики Узбекистан от 1 февраля 2006 года № Р-2435 «О создании Комиссии по проверке соблюдения лицензионных требований и условий аудиторскими организациями и подготовке предложений по коренному совершенствованию аудиторской деятельности» определяет требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций.

Целью настоящего Стандарта является унификация принципов и подходов аудиторских организаций к разработке внутренних стандартов, а также требований к порядку и организации внутреннего контроля за их применением.

Задачами Стандарта являются:

а) определение единых принципов разработки внутренних стандартов аудиторских организаций;

б) установление обязательных требований к аудиторским организациям при разработке внутренних стандартов;

в) описание порядка осуществления внутреннего контроля за соблюдением аудиторами (сотрудниками) аудиторских организаций требований внутренних стандартов.

Разработка и практическое применение внутренних стандартов являются обязательными для всех аудиторских организаций.

Настоящий Стандарт не ставит целью регулировать форму, содержание и порядок подготовки внутренних регламентирующих документов аудиторских организаций по вопросам, выходящим за пределы профессиональных аспектов осуществления аудиторской деятельности.

Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, определяющие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности проведения аудиторской проверки и ее соответствия требованиям Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым аудиторским проверкам и составляемым аудиторским отчетам и заключениям, с учетом требований Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан к организации и проведению аудиторской проверки.

Внутренние стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определять четкий порядок своих действий по выполнению требований Национальных

стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан по повышению качества аудиторских проверок.

Внутренние стандарты регламентируют деятельность аудиторов в рамках данной аудиторской организации и обеспечивают основу для урегулирования возможных конфликтов между сотрудниками и руководством аудиторской организации.

Применение внутренних стандартов позволяет аудиторским организациям:

а) уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой помощников аудитора;

б) повышать качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Внутренние стандарты формулируют единые требования к порядку проведения аудиторской проверки, к качеству и надежности аудиторской проверки.

Внутренние стандарты должны определять общий подход аудиторской организации к проведению аудита независимо от условий, в которых проводится аудиторская проверка.

К внутренним стандартам аудиторской организации относятся принятые и утвержденные стандарты, методические разработки, пособия и другие документы, обязательные к применению в аудиторской организации, раскрывающие внутренние подходы к осуществлению аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации.

Внутренние стандарты аудиторских организаций должны иметь практическую пользу:

- каждый последующий внутренний стандарт должен обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными внутренними стандартами и не противоречить Национальным стандартам аудиторской деятельности Республики Узбекистан;

- обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
- полностью охватывать вопросы данного стандарта, логически развивать излагаемые принципы и положения;

- содержать одинаковую трактовку терминов во всех внутренних стандартах.

Внутренние стандарты должны в совокупности представлять описание комплексного подхода аудиторской организации к организации и технологии проведения аудиторской проверки.

При разработке внутренних стандартов, предназначенных для проведения аудиторской проверки, аудиторские организации должны руководствоваться Национальными стандартами аудиторской деятельности Республики Узбекистан и другими актами законодательства Республики Узбекистан, регулирующими аудиторскую деятельность.

При разработке внутренних стандартов, предназначенных для проведения аудиторской проверки в соответствии с международными стандартами аудита, аудиторские организации должны руководствоваться нормами и принципами, предусмотренными в международных стандартах аудита.

При отсутствии стандартов аудиторской деятельности в определенной области аудиторской проверки, детализированных методик и подходов к проведению аудита, аудиторские организации при разработке внутренних стандартов руководствуются международными стандартами аудита с учетом специфических особенностей, установленных законодательством.

Аудиторская организация самостоятельно устанавливает перечень и порядок разработки внутренних стандартов.

В случае прямых указаний в Национальных стандартах аудиторской деятельности на то, что некоторые моменты требуют дополнительного утверждения в качестве внутренних стандартов, аудиторская организация

обязана обеспечить выполнение данного указания в первоочередном порядке.

Внутренние стандарты аудиторских организаций по своему назначению могут быть разделены на следующие группы:

- а) стандарты, содержащие общие положения по аудиторской проверке;
- б) стандарты, устанавливающие порядок проведения аудиторской проверки;
- в) стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов;
- г) специализированные стандарты;
- д) стандарты, устанавливающие порядок оказания профессиональных услуг;
- е) стандарты по образованию и подготовке кадров и др.

Внутренние стандарты, содержащие общие положения по аудиторской проверке, предназначены для регулирования взаимоотношений между аудиторами, а также между сотрудниками и руководством аудиторской организации в соответствии с основными принципами проведения аудиторской проверки.

В перечень внутренних стандартов, содержащий общие положения по аудиторской проверке, могут быть включены:

- а) стандарты, описывающие концепцию и подход к разработке внутренних стандартов, в том числе стандарт, определяющий их структуру;
- б) стандарты, регламентирующие этику поведения аудитора;
- в) стандарты, регламентирующие порядок осуществления внутреннего контроля качества проведения аудиторской проверки, а также ответственность аудиторов и др.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок проведения аудиторской проверки, формулируют конкретные правила, методику проведения аудиторской проверки.

В перечень внутренних стандартов аудиторских организаций, устанавливающих порядок проведения аудиторской проверки, могут быть включены:

- а) стандарты, регламентирующие ответственность аудитора;

б) стандарты, регламентирующие порядок планирования аудиторской проверки;

в) стандарты, регламентирующие порядок изучения и оценки внутреннего контроля проверяемого хозяйствующего субъекта;

г) стандарты, регламентирующие порядок получения аудиторских доказательств;

д) стандарты, регламентирующие порядок использования работы третьих лиц, и др.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок формирования выводов и заключений аудиторов, содержат внутренние требования аудиторской организации к содержанию и формированию выводов и составлению заключений по результатам проведенной аудиторской проверки.

В перечень данных стандартов могут входить:

а) стандарты, описывающие концепцию и подход к порядку составления аудиторских отчетов и заключений;

б) стандарты, регламентирующие подготовку письменной информации аудитора руководству хозяйствующего субъекта по результатам проведения аудиторской проверки;

в) стандарты, регламентирующие порядок подготовки иных аудиторских отчетов, в том числе по дополнительной информации, содержащейся в документах, связанных с финансовой отчетностью;

г) стандарты, регламентирующие порядок подготовки аудиторских заключений по результатам проведенной аудиторской проверки.

Специализированные внутренние стандарты включают стандарты в области методологии проведения аудиторских проверок по различным направлениям деятельности хозяйствующих субъектов.

В перечень данных стандартов могут быть включены:

а) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок кредитных учреждений;

б) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок страховых организаций;

в) стандарты, отражающие специфические аспекты проведения аудиторских проверок бирж, фондов и инвестиционных институтов;

г) стандарты, отражающие отраслевые особенности проведения аудиторских проверок других хозяйствующих субъектов;

д) стандарты, регламентирующие подготовку аудиторского отчета по специальным вопросам.

Внутренние стандарты, устанавливающие порядок оказания профессиональных услуг, содержат положения о порядке оказания консалтинговых и других видов профессиональных услуг.

В перечень данных внутренних стандартов могут быть включены:

а) стандарты, регламентирующие услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета;

б) стандарты, описывающие порядок составления финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

в) стандарты, описывающие порядок оказания консалтинга по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

г) стандарты, отражающие порядок составления расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным отчислениям и др.

Внутренние стандарты по образованию и подготовке кадров устанавливают требования к образованию, профессиональному уровню auditors and specialists, регламентируют порядок подготовки и повышения квалификации работников аудиторской организации.

Внутренний стандарт аудиторской организации может иметь следующую структуру:

а) регламентирующие параметры - ссылка на Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан, а также на международные стандарты аудита, использованные при разработке данного внутреннего стандарта;

б) общие положения - необходимость внутреннего стандарта, определение его основных терминов и понятий, сферы применения;

в) цель и задачи стандарта - назначение стандарта и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением;

г) взаимосвязь с другими стандартами - ссылки на соответствующие положения других стандартов;

д) определение основных принципов и методик - описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов решения проблем, рассматриваемых стандартом;

е) оформление - перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта.

Реквизиты внутренних стандартов могут состоять из:

а) номера - порядкового или серийного кода данного стандарта;

б) даты ввода в действие;

в) названия - краткого и четкого изложения того, что регламентирует стандарт;

г) даты и указания лица, утвердившего стандарт;

д) преемственности - ссылки на ранее принятые, распространенные или предписанные нормативно-правовыми актами правила, которые связаны с данным стандартом;

е) сферы применения - перечня объектов, на которые распространяется (или не распространяется) действие данного стандарта.

В дополнение к внутренним стандартам могут разрабатываться приложения (методики, перечень процедур, вопросники, компьютерные программы, рабочие таблицы и т.д.), обеспечивающие дополнительные разъяснения отдельных положений внутренних стандартов.

Приложения к внутренним стандартам могут содержать следующие разделы:

а) порядок применения внутреннего стандарта;

б) описание технологии выполнения каждого этапа аудиторской проверки;

в) перечень вопросников и аудиторских процедур;

г) таблицы, схемы, рабочие документы с цифровыми примерами, иллюстрирующими методику и порядок проведения аудиторских процедур;

д) систематизированный перечень нормативно-правовых актов, используемых при аудиторской проверке.

Внутренние стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации, а в случаях, предусмотренных учредительными

документами аудиторской организации, - собранием учредителей или другим уполномоченным органом.

Внутренние стандарты, регламентирующие внутренний контроль качества аудита, должны содержать положения по осуществлению контроля за выполнением требований внутренних стандартов.

Внутренние стандарты могут предусматривать назначение соответствующих должностных лиц, ответственных за соблюдение положений внутренних стандартов.

Для обеспечения надлежащего контроля за соблюдением внутренних стандартов необходимость их применения должна входить в функциональные обязанности аудитора, предусмотренные трудовыми отношениями между аудитором и аудиторской организацией.

Аудиторской организацией могут быть установлены обязательные для выполнения при проведении аудита положения внутренних стандартов. При этом должны быть учтены обязательные для выполнения требования Национальных стандартов аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Контроль за выполнением требований внутренних стандартов должен быть организован на всех уровнях управления аудиторскими проверками, начиная с руководителей групп и руководителей проверок и заканчивая руководителями аудиторской организации, уполномоченными подписывать аудиторские заключения.

Для выполнения контрольных функций в ходе осуществления аудиторской проверки аудиторской организацией может быть создана служба контроля качества проведения аудиторской проверки. Внутренние требования к уровню профессиональной подготовки специалистов, выполняющих контрольные функции в составе службы контроля качества проведения аудиторской проверки, устанавливаются внутренними стандартами по образованию и подготовке кадров аудиторской организации.

На сотрудников аудиторских организаций распространяется обязанность не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации, за исключением случаев, предусмотренных законом.

Вопросы для обсуждения и контроля:

1. Каким организациям разрабатываются международные стандарты бухгалтерского учета государственного сектора?
2. Каким организациям разрабатываются международные стандарты аудита?
3. Опишите обязанности и задачи Генерального аудитора и контроллера в Великобритании.
4. Какова структура Офиса в Великобритании?
5. Перечислите и опишите Этический кодекс аудитора в разных странах мира.
6. На каких принципах составляются международные стандарты аудита?
7. Дайте основные направления развития МСА в разных странах.
8. На основе каких принципов разрабатываются стандарты контроля?

ГЛОССАРИЙ

Аудиторская деятельность - предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг.

Аудитор - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора.

Помощник аудитора - физическое лицо, не имеющее квалификационный сертификат аудитора и участвующее в аудиторской проверке по поручению аудитора без права подписи на аудиторском отчете, аудиторском заключении, экспертном заключении аудитора и ином официальном документе, связанном с проведением аудиторской проверки.

Аудиторская проверка - мероприятие, заключающееся в сборе, оценке и анализе аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, и имеющее своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности этого экономического субъекта.

Аудиторская процедура - порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

Аудиторская организация - юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Внутренний аудит - деятельность структурного подразделения предприятия (службы внутреннего аудита) по контролю и оценке работы исполнительного органа управления и структурных подразделений предприятия путем проверок и мониторинга соблюдения ими актов законодательства Республики Узбекистан, учредительных и внутренних документов, обеспечения полноты и достоверности отражения данных в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, установленных правил и процедур осуществления хозяйственных операций, сохранности активов, а также внедрения принципов корпоративного управления.

Служба внутреннего аудита - структурное подразделение предприятия, осуществляющее внутренний аудит, создаваемое с решением наблюдательного совета предприятия.

Бюджетный процесс - регламентированный актами законодательства процесс составления, рассмотрения, принятия и исполнения государственного бюджета, контроля, подготовки и утверждения отчета о его исполнении, а также взаимоотношения между бюджетами, входящими в структуру государственного бюджета.

Бюджет Республики Каракалпакстан - часть государственного бюджета, составляющая фонд денежных средств Республики Каракалпакстан, предусматривающая источники доходов и размеры поступлений из них, а также направления расходования и размеры средств, выделяемых на конкретные цели в течение финансового года.

Бюджетная дотация - денежные средства, безвозмездно выделяемые из вышестоящего бюджета в нижестоящий для покрытия разницы между расходами и доходами нижестоящего бюджета при недостаточности собственных доходов и других средств бюджетного регулирования.

Бюджетные ассигнования - денежные средства, выделяемые бюджетным организациям и другим получателям бюджетных средств из государственного бюджета в порядке, предусмотренном законодательством.

Профицит бюджета - сумма превышения доходов бюджета над его расходами за определенный период.

Бюджетная ссуда - средства, выделяемые на возвратной основе из вышестоящего бюджета в нижестоящий либо из республиканского бюджета юридическому лицу-резиденту или иностранному государству.

Бюджетная субвенция - денежные средства, безвозмездно выделяемые из вышестоящего бюджета в нижестоящий, с условием их расходования на определенные цели в порядке, предусмотренном законодательством.

Бюджетный запрос - запрос о формировании поступлений и выделении бюджетных ассигнований по бюджетной классификации.

Бюджетная организация - министерство, государственный комитет, ведомство, государственная организация, для которой в государственном бюджете предусмотрены бюджетные ассигнования, являющиеся основным

источником финансирования ее деятельности, связанной с выполнением возложенных на нее задач и функций.

Бюджетная классификация - группировка доходов и расходов бюджетов, входящих в структуру государственного бюджета, а также источников финансирования его дефицита.

Бюджетное право Республики Узбекистан - совокупность финансово-правовых норм, устанавливающих бюджетное устройство и бюджетную систему государства, структуру доходов и расходов бюджетной системы и их распределение между бюджетами разного уровня, компетенцию государства и его административно-территориальных образований, бюджетный процесс и бюджетный контроль.

Бюджетный процесс - это регламентированный актами законодательства процесс составления, рассмотрения, принятия и исполнения государственного бюджета, контроля, подготовки и утверждения отчета о его исполнении, а также взаимоотношения между бюджетами, входящими в структуру государственного бюджета.

Бюджетное регулирование - процесс ежегодного планового перераспределения средств государственного бюджета вышестоящими бюджетами с целью сбалансирования каждого нижестоящего бюджета по доходам и расходам.

Бюджетная система - совокупность всех бюджетов, действующих на территории страны.

Дефицит бюджета - сумма превышения расходов бюджета над его доходами за определенный период.

Бюджетный трансферт - денежные средства, безвозмездно выделяемые из бюджета юридическому или физическому лицу, непосредственно либо через уполномоченный орган.

Государственный бюджет - централизованный фонд денежных средств государства (включая средства государственных целевых фондов), предусматривающий источники доходов и размеры поступлений из них, а также направления расходования и размеры средств, выделяемых на конкретные цели в течение финансового года.

Государственный внутренний долг - совокупность обязательств Республики Узбекистан, возникших в результате государственных внутренних заимствований.

Государственные целевые фонды - фонды, консолидируемые в составе государственного бюджета, для каждого из которых законодательством определены источники средств, нормы и условия поступления средств из каждого источника, а также цели, на которые эти средства могут быть использованы.

Государственный внешний долг - совокупность обязательств Республики Узбекистан, возникших в результате государственных внешних заимствований.

Государственное внутреннее заимствование - привлечение активов из внутренних источников (юридических и физических лиц-резидентов), по которым возникают обязательства Республики Узбекистан как заемщика или гаранта погашения кредитов (займов) заемщиками-резидентами Республики Узбекистан.

Государственное внешнее заимствование - привлечение активов из внешних источников (иностранных государств, юридических лиц-нерезидентов и международных организаций), по которым возникают обязательства Республики Узбекистан как заемщика или гаранта погашения кредитов (займов) заемщиками-резидентами Республики Узбекистан.

Государственный долг - совокупность обязательств Республики Узбекистан, возникших в результате государственных внутренних и внешних заимствований.

Местный бюджет - часть государственного бюджета, составляющая фонд денежных средств соответствующей области, района, города, предусматривающий источники доходов и размеры поступлений из них, а также направления расходования и размеры средств, выделяемых на конкретные цели в течение финансового года.

Финансовый год - период времени с первого января по тридцать первое декабря включительно.

Оборотная кассовая наличность - устанавливаемый законодательством минимально допустимый размер денежных средств, находящихся на счетах

республиканского бюджета, бюджета Республики Каракалпакстан и местных бюджетов на финансовый год.

Республиканский бюджет - часть государственного бюджета, используемая на финансирование мероприятий общегосударственного характера, предусматривающая источники доходов и размеры поступлений из них, а также направления расходования и размеры средств, выделяемых на конкретные цели в течение финансового года.

Регистры бухгалтерского учета представляют собой журналы, ведомости, книги, утвержденные бланки (формы), которые ведутся в соответствии с правилами двойной записи.

Специальный фонд материального стимулирования - фонд материального поощрения и стимулирования работников бюджетных учреждений и организаций. Специальный фонд материального стимулирования работников бюджетных учреждений и организаций образовывается в бюджетных учреждениях и организациях республики в размере 15 процентов от фонда оплаты труда.

Финансовый контроль - это урегулированная нормами права деятельность государственных и негосударственных органов, а также хозяйствующих субъектов по установлению законности и эффективности управления финансовыми ресурсами, обеспечению финансовой дисциплины и своевременному принятию мер по устранению выявленных нарушений и их предупреждению.

Бюджетный контроль - это составная часть финансово-экономического контроля. Его назначение заключается в содействии успешной реализации бюджетной политики государства, в обеспечении процесса формирования и эффективного использования денежных средств.

Мониторинг - это наблюдение и контроль в ходе операции и проверка после совершения хозяйственных операций. Он проводится при помощи отделов в Казначействе Республики Узбекистан.

Смета расходов - является основным плановым документом, определяющим объем, целевое направление и поквартальное распределение средств, отпускаемых из бюджета на содержание организаций.

Исполнение Государственного бюджета - это обеспечение своевременности и полноты поступлений, запланированных в его доходной части платежей по каждому источнику, а также бесперебойное финансирование всех мероприятий, предусмотренных в его расходной части.

Тендер - (от англ. *tend* - обслуживать) означает размещение заказов на закупку на мировом рынке оборудования или привлечение подрядчиков для сооружения комплектных объектов, выполнение других работ, включая оказание инжиниринговых (консультационных, строительных, технологических, комплексных) услуг в конкурсной форме, условия которой объявляются заранее.

Аудиторские доказательства - информация, полученная аудитором в ходе проверки от проверяемого экономического субъекта и третьих лиц, или результат ее анализа, позволяющие сделать выводы и выразить собственное мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Документальные источники данных, документация бухгалтерского учета, заключения экспертов, а также сведения из других источников.

Аудиторский риск - субъективно определяемая аудитором вероятность признать по итогам аудиторской проверки, что бухгалтерская отчетность:

- либо может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности;
- либо содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений нет.

Различают внутривозвратный аудиторский риск, риск системы внутреннего контроля и риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности. Аудиторский риск является предметом страхования.

Заключение аудитора - документ:

- содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным нормативными актами;
- имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов;

- предназначенный для любых пользователей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Контроль (Control от фр. Controle - проверка) - процесс, обеспечивающий достижение системой поставленных целей и состоящий из трех основных элементов:

- установление стандартов деятельности системы, подлежащих проверке;

- измерение достигнутых результатов с ожидаемыми результатами;

- корректировка управленческих процессов, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

Общепринятые стандарты аудита (General Accepted Auditing Standards (GAAS) - стандарты, устанавливаемые Американским институтом дипломированных независимых бухгалтеров для обеспечения большего единообразия в аудиторских обследованиях.

Организационный аудит - контроль механизма и структуры управления организацией на основе принятых стандартов, норм, законов и принципов.

Планирование аудита (Audit planning) - обязательный этап аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, составления общего плана аудита, разработки аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Положения о стандартах аудита (Statements on Auditing Standards (SAS) в США - нормативные документы Совета по стандартам аудита при Американском институте дипломированных независимых бухгалтеров, главного органа, отвечающего за разработку стандартов аудита.

Согласованные процедуры - в международных стандартах - сопутствующая услуга аудита: проверка, о проведении которой договорились аудитор, экономический субъект и, возможно, любая третья сторона. По результатам проведения согласованных процедур аудитор не должен готовить заключения, пользователи бухгалтерской отчетности могут самостоятельно делать выводы о достоверности бухгалтерской отчетности.

Основные средства - это материальные активы, действующие в течение длительного периода времени (более одного года), и стоимостью не

менее 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения данного актива) за единицу (комплект).

Инвентаризация - проверка, фактическое наличие и сопоставление с документами, подтверждающими нахождение зданий, сооружений, другой недвижимости, земельных участков, водоемов и иных объектов природных ресурсов в собственности бюджетных организаций.

Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) - это

А) предметы, служащие менее одного года независимо от их стоимости;

Б) предметы, стоимостью до 50-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (на момент приобретения), за единицу (комплект) независимо от срока службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также библиотечных фондов, рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам, независимо от их стоимости;

В) независимо от стоимости и срока службы следующий инвентарь и хозяйственные принадлежности:

- специальные инструменты и приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);

- орудия лова (тралы, неводы, сети, снасти, мережи и т.п.);

- специальная и санитарная одежда, специальная обувь (форменная одежда, предназначенная для выдачи работникам организации, одежда и обувь в организациях здравоохранения, просвещения, социальной защиты населения и других, состоящих на бюджете);

- постельные принадлежности;

- канцелярские принадлежности (калькуляторы, настольные приборы и т.д.);

- кухонный и столовый инвентарь, а также столовое белье;

- временные (нетитульные сооружения) приспособления и устройства, затраты на возведение которых относятся на себестоимость строительно-монтажных;

- сменное оборудование сроком эксплуатации менее одного года.

Материальные запасы бюджетных организаций - включаются строительные материалы, оборудование к установке, материалы, продукты питания, топливо и горючее, корма, фураж, тара, запасные части, продукция и изделия подсобных хозяйств, молодняк животных и животные на откорме, материалы для учебных, научных и других целей, а также материалы длительного использования и на лабораторном испытании, спецоборудование для хоздоговорных научно-исследовательских работ.

Регистрация утвержденных смет и штатных расписаний бюджетных организаций - осуществляется соответствующими финансовыми органами не позднее 40 дней с момента утверждения параметров бюджета, из которого производится финансирование данной бюджетной организации.

Фонд оплаты труда работников - это размер заработной платы, который определяется по тарификации, т.е. в зависимости от наличия у этих работников соответствующей квалификационной категории, присвоенной им по результатам аттестации, фактического объема их рабочего времени и т.д., указывается в штатном расписании и должен соответствовать фонду оплаты труда по тарификационному списку, подписанному руководителем, главным бухгалтером.

Специальный фонд материального стимулирования - формируется за счет средств соответствующего бюджета. Средства специального фонда материального стимулирования работников направляются на установление надбавок к заработной плате и премирование работников.

Риск контроля - это оценка аудитором структуры внутреннего контроля клиента с целью определения ее эффективности при предотвращении или исправлении ошибок в учете и отчетности.

Бюджетная организация - министерство, государственный комитет, ведомство, государственная организация, для которой в государственном бюджете предусмотрены бюджетные ассигнования, являющиеся основным

источником финансирования ее деятельности, связанной с выполнением возложенных на нее задач и функций.

Национальные стандарты аудита - это стандарты, разрабатываемые Республикой Узбекистан и действующие на территории Узбекистана, общие, специализированные и другие стандарты.

Международные стандарты аудита - это стандарты, разрабатываемые Комитетом по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров, и являются основой организации аудиторской практики.

Получатели бюджетных средств - юридические лица, включая заказчиков капитального строительства, и физические лица, для которых в государственном бюджете предусмотрены бюджетные ассигнования.

Заказчик капитального строительства - служба единого заказчика (далее - заказчик капитального строительства), создаваемая в порядке, установленном законодательством, уполномоченным государственным органом в целях осуществления функций управления и технического сопровождения строительства объектов, возводимых за счет средств государственного бюджета.

Средства Резервного фонда - средства Резервного фонда Кабинета Министров Республики Узбекистан, резервных фондов бюджета Республики Каракалпакстан, местных бюджетов областей и г. Ташкента, направляемые в течение года на финансирование (оплату) дополнительных непредвиденных расходов в экономической, социально-культурной и иных сферах, которые не могли быть учтены при составлении бюджета.

Внебюджетные средства получателей бюджетных средств - средства внебюджетного Пенсионного фонда для выплаты социальных пособий, поступления от родительской платы за содержание детей в дошкольных и внешкольных учреждениях, включая плату за обучение детей в музыкальных школах, поступления от работников по расчетам за питание (в детских дошкольных учреждениях, интернатах и др.), получаемое ими по месту работы, зачисляемые на казначейские счета с последующим их направлением на цели, определенные действующим законодательством.

Лицевые счета получателей бюджетных средств - регистры аналитического учета, открываемые казначейским подразделением для соответствующих получателей бюджетных средств, включая заказчиков капитального строительства, предназначенные для отражения на них операций, связанных с движением бюджетных, в том числе по средствам Резервного фонда, и внебюджетных средств в установленном порядке.

Адресный список строек (адресный список проектно-изыскательских работ) - финансовый документ, ежегодно составляемый и утверждаемый в установленном порядке заказчиками в пределах выделенных лимитов денежных средств, включающий перечень объектов, а также объемы работ и затрат по направлениям их использования.

Титульный список стройки - финансовый документ, составляемый в разрезе каждого строящегося объекта на весь период строительства в пределах утвержденных лимитов строительства на соответствующий финансовый год с указанием объемов капитальных вложений, направления их расходования и его технико-экономических показателей.

Помесячная разбивка расходов по объектам капитального строительства - финансовый документ, составляемый, утверждаемый и согласовываемый в установленном порядке с соответствующим финансовым органом - заказчиком капитального строительства на основе показателей бюджетной классификации с указанием лимитов капитальных вложений, направления их расходования и его технико-экономических показателей, а также ежемесячной разбивкой бюджетных расходов и в разрезе каждого строящегося объекта на соответствующий финансовый год.

Разрешение на оплату расходов (далее - РОР) - документ, составляемый казначейским подразделением на основании утвержденных бюджетных ассигнований и предоставляемый получателям бюджетных средств, отражающий сумму бюджетных средств, в пределах которой получатель бюджетных средств может использовать бюджетные средства с соответствующего казначейского счета для оплаты расходов, в течение указанного в РОР периода времени.

Юридические обязательства - обязательства, возникающие у юридических (физических) лиц перед второй стороной по заключенным договорам, контрактам и в результате решений соответствующих органов власти.

Финансовые обязательства - обязательства, возникающие у юридических (физических) лиц перед второй стороной на основании документов, подтверждающих факт поставки им товаров (работ и услуг), включая задолженность перед работниками по заработной плате, начисленной в расчетно-платежных документах, платежи из бюджета согласно решениям суда, а также документов, обязывающих получателей бюджетных средств перечислить денежные средства поставщику или получателю платежа.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Труды Президента Республики Узбекистан

1. Каримов И.А. Мирная жизнь и безопасность страны зависят от единства и твердой воли нашего народа. Т.12-Т.: Узбекистан, 2004 г. - 280 с.;
2. Каримов И.А. По пути модернизации страны и устойчивого развития экономики. Т.16-Т.: Узбекистан, 2008 г. - 280 с.;
3. Каримов И.А. Обеспечить поступательное и устойчивое развитие страны - важнейшая наша задача. Т.17-Т.: Узбекистан, 2009 г. - 184 с.;
4. Каримов И.А. Мировой финансово-экономический кризис, пути и меры по его преодолению в условиях Узбекистана. - Т:Узбекистан, 2009 г.- 48 с.

Нормативно-правовые акты

5. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г. // ВОМ РУз, 1996 г., № 9, ст.142;
6. Закон Республики Узбекистан «О государственном контроле деятельности хозяйствующих субъектов» от 24 декабря 1998 года №717-1;
7. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (Новая редакция) от 26.05.2000 г. № 78-II // ВОМ РУз, 2000 г., № 5-6, ст.149; 2003 г., № 1, ст. 8; СЗ РУз, 2006 г., № 14, ст. 11, СЗ РУз, 2009 г., № 37, ст. 403 с последующими изменениями и дополнениями;
8. Закон Республики Узбекистан «О казначейском исполнении Государственного бюджета» от 26.08.2004 г. // ВОМ РУ, 2004 г., № 9, ст.164;
9. Закон Республики Узбекистан «О бюджетной системе» от 14.12.2000 г. // ВОМ РУз, 2001 г., № 1-2, ст. 6; ВОМ РУз, 2005 г., № 5, ст.152; № 12, ст.ст. 413, 418;
10. Закон Республики Узбекистан «О договорно-правовой базе деятельности хозяйствующих субъектов» от 29.08.1998 г. № 670-1. // ВОМ РУз, 1998 г., № 9, ст. 170;
11. Налоговый кодекс Республики Узбекистан: утвержден Законом Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. // ВОМ РУз, 2008 г., с последующими изменениями и дополнениями;

12. Указ Президента Республики Узбекистан от 04.04.2005 г. № УП-3592 «О совершенствовании организации деятельности Счетной палаты Республики Узбекистан» // СЗ РУз, 2005 г., № 14, ст. 101;

13. Постановление Президента Республики Узбекистан от 1 декабря 2005 г. № ПП-229 «О совершенствовании системы оплаты труда медицинских работников» (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2005 г., № 47-48, ст. 354);

14. Постановление Президента Республики Узбекистан от 18 декабря 2006 г. № ПП-532 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2007 год» (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2006 г., № 51-52, ст. 507);

15. Постановление Президента Республики Узбекистан от 28.02.2007 г. № ПП-594 «О мерах по дальнейшему развитию системы казначейского исполнения Государственного бюджета» // СЗ РУз, 2007 г., № 9-10, ст. 52;

16. Постановление Президента Республики Узбекистан от 01.11.2007 г. № ПП-721 «О мерах по реализации проекта «Реформа управления государственными финансами» с участием Азиатского банка развития» (Собрание законодательства Республики Узбекистан, 2007 г., № 45, ст. 450);

17. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 21.11.2000 г. № 456 «О мерах по совершенствованию организации тендерных торгов»;

18. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О мерах по подготовке к реализации проекта», «Реформа управления государственными финансами». 2002 г.;

19. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 03.09.1999 г. № 414 «О совершенствовании порядка финансирования бюджетных организаций» // СПП РУз, № 9, ст. 51;

20. Положение о Министерстве финансов Республики Узбекистан. Утверждено Постановлением Кабинета Министров РУз № 553 от 23.11.92. г. Собрание Постановлений Правительства Республики Узбекистан (СПП РУз), 1992 г., № 11, ст. 37; 1993 г., № 2, ст. 4; 1995 г., № 3, ст. 8; 1998 г., № 7, ст. 24; 2000 г., № 9, ст. 62; 2003 г., № 11, ст. 122; № 12, ст. 132;

21. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 22.09.2000 г. № 365 «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» // СПП РУз, 2000 г., № 9, ст. 62; СЗ РУз, 2005 г., № 47-48, ст. 356; 2006 г., № 20-21, ст. 181.

22. Постановление Президента Республики Узбекистан от 02.07.2008 г. № ПП-907 «О дополнительных мерах по повышению финансовой устойчивости аудиторских организаций»;

23. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 31 декабря 2001 года № 490 «О прогнозе основных макроэкономических показателей и параметрах Государственного бюджета Республики Узбекистан на 2002 год»;

24. Правила ведения кассовых операций юридическими лицами. Утверждены постановлением Правления Центрального банка от 24.01.1998 г. № 376. Зарегистрированы Министерством юстиции Республики Узбекистан 17.12.1998 г. № 565. С последующими изменениями;

25. Правила составления и исполнения Государственного бюджета Республики Узбекистан (рег. № 1111 от 14.03.2002 г., утверждены Приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 29.12.2001 г. № 130);

26. Правила казначейского исполнения Государственного бюджета, утверждены приказом Министерства финансов Республики Узбекистан № 69 от 4.08.2009 года (рег. № 2007 от 16.09.2009 г.);

27. Правила по бухгалтерскому учету казначейского исполнения Государственного бюджета, утверждены приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 21 июля 2008 года № 80;

28. Временное положение о порядке регистрации в финансовых органах договоров получателей бюджетных средств с поставщиками товаров (работ, услуг) и контроля за оплатой их расходов (рег. № 1475 от 21.05.2005 г.);

29. Положение о Главном контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальных контрольно-ревизионных управлениях. Утверждено Постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 15.11.2002 г. № 393 // СПП РУз, 2002 г., № 11, ст. 69;

30. Инструкция о порядке проведения ревизий и проверок Главным контрольно-ревизионным управлением Министерства финансов Республики Узбекистан и его территориальными контрольно-ревизионными управлениями. Утверждена приказом Министерства финансов Республики Узбекистан от 7 декабря 2007 г. № 112;

31. Порядок регистрации смет расходов и штатных расписаний бюджетных организаций в Министерстве финансов и финансовых органах. Утвержден Министерством финансов Республики Узбекистан 09.12.1999 г. № 93. Зарегистрирован Министерством юстиции Республики Узбекистан 13.12.1999 г. № 849. С последующими изменениями;

32. «Об утверждении форм квартальной и годовой отчетности, о выполнении плана по сети, штатам и контингентам по организациям, состоящим на Государственном бюджете» (Приказ МФ РУз от 19.05.2009 г., рег. № 1969 от 16.08.2009 г.);

33. Инструкция о порядке составления, рассмотрения и утверждения смет расходов организаций, состоящих на республиканском бюджете Республики Узбекистан, Республики Каракалпакстан, а также областных, городских и районных местных бюджетах Республики Узбекистан. Утверждена Министерством финансов Республики Узбекистан 28.12.1999 г. № 101. Зарегистрирована Министерством юстиции Республики Узбекистан 03.02.2000 г. № 888;

34. Правила составления и исполнения Государственного бюджета Республики Узбекистан, утвержденные приказом министра финансов от 29.12.2001 г. № 130 // БНА, 2002 г., № 5, рег. № 1111 от 14.03.2002 г.

Основная литература

35. Мордак П. Руководство по внутреннему аудиту. Ташкент. 2009 г., 74 с.

36. Йўлдошев М., Турсунов Й. Молия ҳуқуқи. Дарслик. 2-нашр.-Т.: «Asia offset print» МЧЖ, 2004 йил - 240 б.

37. Карасева М.В. Финансовое право: Учебник. - М.: Юристъ. 2004 г. - 576 с.

38. Крохина Ю.А. Финансовое право: - М.: Норма. 2004 г. - 704 с.

39. Ли А. Финансовое право Республики Узбекистан: Учебник. / Отв. ред.: М.Х. Рустамбаев. - Т.: ТГЮИ, 2003 г. - 416 с.
40. Ли А. Ўзбекистон Республикасининг молия ҳуқуқи. Дарслик. / Масъул муҳаррир: М.Х. Рустамбаев. - Т.: ТДЮИ, 2004. - 398 б.
41. Рахимова А., Хожиев Э. Молия ҳуқуқи. Дарслик. -Т.: ТДЮИ, 2002. - 406 б.
42. Тедеев А.А., Парыгина В.А. Финансовое право. Учебник. - М.: ЭКСМО. 2004 г. - 480 с.
43. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Юристъ, 2002 г. - 733 с.
44. Хван Л.Б. Налоговое право. Учебник. - Т.: Консаудитинформ, 2001 г. - 404 с.
45. Хван Л.Б. Солиқ ҳуқуқи. Дарслик. - Т.: Консаудитинформ, 2001 йил - 432 б.
46. Бекмуратов Т. Қимматли қоғозларнинг ҳуқуқий жиҳатлари. Ўқув кўлланма. - Самарқанд, 2001 йил - 54 с.
47. Рахимова А., Хожиев Э. Молия қонунчилиги тизими. Ўқув кўлланма. - Т.: ТДЮИ, 2003 йил - 278 с.
48. Ли А.А., Хожиев Э. Финансовое право. Учебная программа. - Т.: ТГЮИ, 2005 г. - 16 с.
49. Ли А.А., Хожиев Э., Билолхужаева Ш., Самигжонов Ф. Банковское право. Учебная программа. - Т.: ТГЮИ, 2005. - 12 с.
50. Ли А.А., Хван Л.Б., Хожиев Э. Налоговое право. Учебная программа. - Т.: ТГЮИ, 2005 г. - 16 с.
51. Ковалева Т.М., Барулин С.В. Бюджет и бюджетная политика в Российской Федерации: учебное пособие. М.: КНОРУС, 2005 г. – 208 с.
52. Афанасев М.П. Основы бюджетной системы: Учебное пособие. МГУ ВШЭ, 2004 г. - 243 с.
53. Бежаев О.Г. Межбюджетные отношения: теория и практика реформирования/Под ред. д.э.н. М.А. Яхъяева. М.: Экзамен, 2001 г. - 128 с.
54. Тулаходжаева М.М. Система финансового контроля в Республике Узбекистан. Ташкент, Издательский дом «Мир экономики и права», 1998 г. - 176 с.

55. Принципы организации казначейского исполнения Государственного бюджета Республики Узбекистан/Под ред. Дж. Кучкарова. Ташкент: Издательский дом «Мир экономики и права», 2005 г. - 320 с.

56. Акперов И.Г., Коноплева И.А., Головач С.П. Казначейская система исполнения бюджета в Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2002 г. - 352 с.

Дополнительная литература

57. Аброев У. Ўзбекистонда давлат бюджети ғазна ижросининг асосий мақсадлари ва ўзига хослиги. // Ж. Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби. – 2008 йил - № 8. - 28-32 б.

58. Бўронов Б. Абдурахимов К. Давлат бюджетининг ғазна ижроси шароитида бюджет ташкилотларида бухгалтерия ҳисоби. // Ж. Солиқ солиш ва бухгалтерия ҳисоби, 2008 йил № 5. - 15-20 б.

59. Грачева Е.Ю. Соколова Э.Д. Финансовое право: Вопросы и ответы. - 4-е изд., испр. и доп. - М.: Юриспруденция, 2003 г. - 240 с.

60. Жўраев А. Давлат бюджети тақчиллигини қоплаш ва унинг макроиктисодий барқарорликни таъминлашдаги аҳамияти. // Ж. Банк, пул ва кредит. - 2004 йил - № 4. - С. 28-31.

61. Жўраев А. Бюджет сиесатининг бюджет ижросидаги аҳамияти. // Бозор, пул ва кредит. – 2006 г. - №1. - С. 33-37.

62. Канъязов Е. Налоговая амнистия: опыт применения зарубежных стран и перспективы правового регулирования в Республики Узбекистан. // Ж. Давлат ва ҳуқуқ. - 2004 г. - № 6. - № 35-39.

63. Каримов Н. Банк тизимини барқарорлигида ташқи назорат ва аудитни аҳамияти. // Бозор, пул ва кредит. - 2006 йил - №1 - С. 19-24.

64. Ли А.А. Бюджетное законодательство Республики Узбекистан и вопросы его совершенствования. //Материалы республиканской конференции. - Т., 2002 г. - 11-17 с.

65. Мусаев Б.А. Совершенствование механизма финансового контроля при исполнении Государственного бюджета Республики Узбекистан. Автореферат дисс. на соиск. ученой степ. к.э.н., - 2009 г. – 24 с.

66. Наврўзов О. Молиявий қонунчиликни таъминлашда молиявий назоратнинг туган ўрни. // Ж. Давлат ва ҳуқуқ. - 2005 г. - №2. - С. 28-30.

67. Качалкин А.Н. Русские документы до XVIII века. Москва, Мир, 2008 г. - 25 с.
68. Ефремова О. Словарь русского языка. М. - 2001 г. - 120 с.
69. Артемова Л.В. Словарь-справочник от А до Я. М. 2000 г. - 45 с.
70. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. М. - 2000 г. - 220 с.
71. Стародубцева Е. Экономический словарь. М. - 2000 г. - 95 с.
72. Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь. М. - 2002 г.- 140 с.
73. Лозовский Л.Ш. Универсальный бизнес-словарь. М. - 2002 г. - 115 с.
74. www.info-law.ru/dic/4 Финансовый словарь ОНЛАЙН.
75. Сухарев А.Я. Большой юридический словарь. М. - 2002 г. - 160 с.
76. Маляревский Ю.Д. Бюджетный учет и отчетность.-Х; 2003 г. - 27 с.
77. Сахарцева И.И. Бюджетный учет в бюджетных учреждениях и организациях. - К; 2007 г. - 22 с.
78. Остонакулов М. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2007 г. 292с. 47 с.
79. Хасанов Б.А. Бошқарув ҳисоби: назария ва услубиет. Т.: Молия, 2003 йил 248 б. 58 б.
80. Кильберг В. Казначейское исполнение Государственного бюджета в Республике Узбекистан. //Налогообложение и бухгалтерский учет. Ташкент, № 6. 2006 г. 59-64 с.
81. Аbruев У. Международный опыт казначейского исполнения Государственного бюджета и особенности казначейского исполнения в Узбекистане. //Налогообложение и бухгалтерский учет. Ташкент, № 11. 2008 г. 64 с.
82. Сугирбаев Б. Текущее состояние и перспективы дальнейшего развития системы казначейского исполнения Государственного бюджета. Сборник публикаций, международная конференция от 02.12.2009 г.
83. Руководство по статистике государственных финансов - 2001. Ташкент, МВФ. 2002 г.
84. Большая экономическая энциклопедия. М.: Эксмо, 2008 г. 816 с.
85. Национальные стандарты бухгалтерского учета Республики Узбекистан. Ташкент, 2009 г.
86. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан. Ташкент, 2009 г.

ТАБЛИЦА
по проверке правильности заполнения бухгалтерских отчетов*

по состоянию на _____ 20__ г.

в тыс. сум.

№ субсчетов	Показатели книги "Журнал-главная" (ф. 308)	Остаток по балансу исполнения сметы расходов (ф.1) на конец квартала, года**	Разница (+; -)	Примечание
В	1	2	3=1-2	4
По активу				
010-019				
060-069				
и т.д.				
Итого				
По пассиву				
230-140				
232-142				
и т.д.				
Итого				

* Необходимо вводить квартальные данные.

** При сопоставлении следует учитывать в книге «Журнал - главная» по субсчетам, отражающим дебиторскую и кредиторскую задолженность (160, 178 и т.п.), показывается сальдо по дебету или кредиту (зачет остатков), а в балансе об исполнении сметы расходов по этим субсчетам остаток отражается отдельно по дебету (в случае наличия дебиторской задолженности) и кредиту (в случае наличия кредиторской задолженности).

Руководитель бюджетной организации _____

Проверяющее лицо _____

Главный бухгалтер бюджетной организации _____

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

ДЛЯ ЗАМЕТОК

БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ И АУДИТ

Редактор - В.С. Николаева
Корректор - Т.С. Семёнова
Компьютерная верстка - А.Э. Якубов

Подписано в печать 23 июня 2010 г.

Формат 60x84^{1/16}

Тираж 50 шт.

Договор № РО/1739/ от 09.11.2009 г.,
форма заказа №30 от 25.03.2010 г.

Издательство «infoCOM.UZ»
г. Ташкент, ул. А.Аль-Фарғони, д.19

Отпечатано в типографии «PRINTXPRESS»
г. Ташкент, ул. Мустакиллик, 79/172