Второе издание

Контроль и ревизия

Под редакцией
В.И. Бобошко

Контроль и ревизия

Под редакцией
доктора экономических наук, профессора ***В.И. Бобошко***

Второе издание,
переработанное и дополненное

Рекомендовано Научно-исследовательским институтом образования и науки в качестве учебного пособия для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономическая безопасность», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит»

Рекомендовано Международным научно-исследовательским центром судебной экспертизы и исследований в качестве учебного пособия для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономическая безопасность», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит»

ЮНИТИ
UNITY

Москва • 2017

Учебник награжден медалью Конкурса «Профессиональный учебник»

УДК [336.148+657.6](470+571)(075.8)
ББК 65.052.84(2Рос)я73-1+65.261.3(2Рос)-28я73-1
К65

Авторский коллектив:
В.И. Бобошко, *Ю.В. Гнездова*, *Е.Е. Матвеева*, *Г.Е. Каратаева*

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

К65 **Контроль** и ревизия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлениям подготовки «Экономическая безопасность», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит» / В.И. Бобошко, Ю.В. Гнездова, Е.Е. Матвеева, Г.Е. Каратаева; под ред. В.И. Бобошко. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 335 с.
I. Бобошко, Владимир Иванович, ред.

ISBN 978-5-238-03012-8

Агентство CIP РГБ

Показаны взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля. Раскрыты основные задачи и направления внутреннего контроля, взаимосвязь внутреннего контроля с внутрихозяйственным расчетом и системой мер по ограничению риска хозяйственной деятельности, оценка эффективности систем внутреннего контроля и аудита в государственных и муниципальных органах, предприятиях, организациях и учреждениях различных форм собственности. Большое внимание уделено методике контрольно-ревизионной работы: контролю формирования и исполнения бюджетных смет, предупреждению, выявлению и пресечению нарушений при формировании и использовании государственных и муниципальных ресурсов. Рассмотрены цели, задачи, виды, порядок планирования и документального оформления результатов ревизии. Показана специфика проверки основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Для студентов и преподавателей экономических вузов и факультетов, слушателей системы послевузовского образования, а также для бухгалтеров, экономистов, менеджеров и руководителей организаций.

ББК 65.052.84(2Рос)я73-1+65.261.3(2Рос)-28я73-1

ISBN 978-5-238-03012-8
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2013, 2017

Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ от 21 июля 2005 г.).

Введение

Развитие рыночных отношений в России обусловливает необходимость развития финансово-правовых механизмов управления государственными финансами. Одним из важнейших институтов финансового права является финансовый контроль. Однако до последнего времени этому вопросу уделялось недостаточно внимания, хотя во всем мире признается необходимость финансового контроля в системе управления финансами. Организация контроля — обязательный элемент управления общественными финансами, и такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. В связи с переходом экономики нашей страны к рыночной экономике предполагалось, что осуществление государственного финансового контроля будет достаточным при осуществлении только налогового контроля. Затем пришло понимание того, что налогового контроля недостаточно при осуществлении государственного контроля за расходованием бюджетных средств. Появились такие структуры финансового контроля, как Счетная палата Федерального Собрания РФ; Государственная налоговая служба РФ — Министерство РФ по налогам и сборам — в настоящее время Федеральная налоговая служба Министерства финансов РФ; Федеральное казначейство (Федеральная служба) Министерства финансов РФ, Комитет финансового мониторинга Министерства финансов РФ — Федеральная служба финансового мониторинга Министерства финансов РФ и др.

В настоящее время межведомственная комиссия Совета Безопасности своим решением отметила, что финансовые нарушения, их суммарный объем и количество стали представлять угрозу даже для национальной безопасности страны. В связи с этим существенная роль в управлении экономикой нашей страны отводится финансовому контролю.

В стране много организаций осуществляют функцию контроля. Так, Контрольное управление Президента РФ контролирует выполнение актов Президента РФ, а также в целом выполнение законодательства; прокуратура осуществляет надзор в том числе и за расходованием бюджетных средств; существует технический контроль, а также налоговый и другие виды контроля. Сейчас уделяется большое внимание правовому регулированию общественных отношений в области финансового контроля и надзора, организации работы органов, осуществляющих государственный финансовый

контроль и надзор. Все изложенное и обусловило актуальность подготовки данного учебного пособия.

Основное внимание в учебном пособии отведено рассмотрению теоретических основ финансово-экономического контроля и ревизии, приведены формы и методы проведения проверок и ревизий. Рассмотрены основные задачи, функции и компетенция органов финансово-экономического контроля. В современных условиях роль контроля будет усиливаться. В стране действует более 260 федеральных законов, указов, постановлений, в которых регулируется контрольная и надзорная деятельность. Но в условиях рыночной экономики требуются новые подходы к управлению.

Предприятиям и фирмам предоставлены права самостоятельно действовать в соответствии с принятой учетной политикой и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности.

Цель учебного пособия — формирование у будущих специалистов теоретических знаний о сущности, содержании, системе организации контрольно-ревизионной деятельности и специфических практических навыков по исследованию хозяйственных процессов и операций с позиции законности, достоверности, хозяйственной целесообразности, обоснованности расчетных, прогнозных и установленных производственных и финансовых нормативов и показателей, выявления скрытых резервов, обеспечения сохранности имущества. В существовании системы финансового контроля заинтересованы и общество в целом (и государство как выразитель интересов этого общества), и все законопослушные хозяйствующие субъекты, поскольку такая система позволит эффективно защитить финансовые интересы общества, государства, частных собственников и потенциальных инвесторов и сделать бизнес в России цивилизованным.

Создание на территории Российской Федерации единой системы финансового контроля необходимо для успешного развития российской экономики в условиях рынка, поскольку в правовом государстве не может и не должно быть зон, свободных от финансового контроля.

Для оценки уровня усвоения теоретического и практического материала в каждой главе предусмотрены контрольные вопросы для самопроверки.

В качестве учебной дисциплины «Контроль и ревизия» входит в программу обучения в высших и средних специальных учебных заведениях по направлению 080101 «Экономическая безопасность» по специализациям «Экономико-правовое обеспечение экономической безопасности», «Экономика и организация производства на режимных объектах», «Деятельность финансово-кредитных учреждений для банковского обслуживания государственных органов, обеспечи-

вающих безопасность Российской Федерации», «Судебная экономическая экспертиза», «Финансовый учет и контроль в правоохранительных органах».

В учебном пособии рассматриваются задачи, стоящие перед контрольно-ревизионными органами, процедуры проведения документального контроля, комплексной ревизии и система мер по ограничению риска и безопасности хозяйственной деятельности коммерческих фирм и муниципальных организаций, пути решения этих задач, а также направления и методы совершенствования контроля и ревизии.

Пособие «Контроль и ревизия» позволит приобрести обучающимся:

- знания по организационно-правовым основам финансового контроля, ревизий и инвентаризаций;
- умения осуществлять планирование, проведение и оформление результатов финансового контроля;
- навыки анализа учетной и отчетной документации, проверки достоверности и соответствия ее законодательным и нормативным актам;
- способности оценивать состояния защитной функции бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующих субъектов в целях предупреждения и прогнозирования возможных противоправных деяний.

В результате изучения данной дисциплины обучающийся должен получить следующие профессиональные компетенции:

- умение подготавливать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-1);
- умение обосновывать выбор методик расчета экономических показателей (ПК-2);
- умение на основе типовых методик и действующей нормативно-правовой базы рассчитывать экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-3);
- умение выполнять необходимые для составления экономических разделов планов расчеты, обосновывать их и представлять результаты работы в соответствии с принятыми стандартами (ПК-4);
- умение осуществлять планово-отчетную работу организации, разработку проектных решений, разделов текущих и перспективных планов экономического развития организации, бизнес-планов, смет, учетно-отчетной документации, нормативов

затрат и соответствующих предложений по реализации разработанных проектов, планов, программ (ПК-5);

- умение осуществлять мероприятия, направленные на профилактику, предупреждение преступлений и иных правонарушений, на основе использования закономерностей экономической преступности и методов ее предупреждения; выявлять и устранять причины и условия, способствующие совершению преступлений (ПК-13);
- умение реализовывать мероприятия по получению юридически значимой информации, анализировать и оценивать ее, эффективно использовать в интересах выявления рисков и угроз экономической безопасности, предупреждения, пресечения, раскрытия и расследования преступлений и иных правонарушений в сфере экономики (ПК-14);
- умение выявлять, документировать, пресекать и раскрывать преступления и иные правонарушения в сфере экономики (ПК-15);
- умение организовывать и проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов (ПК-25);
- умение применять методы осуществления контроля финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов (ПК-26);
- умение оценивать эффективность формирования и использования государственных и муниципальных финансовых ресурсов, выявлять и пресекать нарушения в сфере государственных и муниципальных финансов (ПК-27);
- умение оценивать эффективность систем внутреннего контроля и аудита (ПК-28);
- умение анализировать показатели финансовой и хозяйственной деятельности государственных органов, организаций и учреждений различных форм собственности (ПК-29);
- умение выбирать инструментальные средства для обработки финансовой, бухгалтерской и иной экономической информации и обосновывать свой выбор (ПК -32);
- умение готовить отчеты, справки и доклады по результатам выполненных исследований (ПК-53).

В главе 1 учебного пособия раскрыты сущность и роль контроля, основное внимание уделяется задачам и функциям контроля.

Взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, внутреннего управленческого контроля и ревизии рассмотрены в главе 2. Определено место внешнего и внутреннего контроля в об-

щей системе контроля. Даны отличия внутреннего и внешнего контроля.

Глава 3 включает основные задачи и направления внешнего финансового контроля, а также представлены исторические аспекты развития государственного контроля в России, обозначена система контролирующих органов.

Подготовка, планирование, проведение и оформление результатов внешнего контроля широко освещены в главе 4. Дан сравнительный анализ внешней ревизии и независимого аудита.

В главе 5 раскрыты классификация и система внутреннего финансового контроля. Выделены основные цели и задачи внутреннего финансового контроля.

Особенности проверки смет (бюджетов), центров затрат, центров ответственности и бюджетирования рассмотрены в главе 6.

Глава 7 «Внутренний финансовый контроль и внутрихозяйственный расчет коммерческих организаций (предприятий)» раскрывает содержание и организацию внутреннего контроля и алгоритм действия ревизионной комиссии как составной части внутреннего финансового контроля.

Не менее важно уяснить виды рисков хозяйственной деятельности, обозначить систему мер по ограничению риска хозяйственной деятельности, выработать направления внутреннего контроля по ограничению риска — все это отражено в главе 8 учебного пособия.

Ревизия как инструмент контроля определена в главе 9. Раскрыты цели и задачи ревизии. Обозначены виды ревизии, основания и периодичность проведения ревизий.

Особенности организации, подготовки и планирования ревизии освещены в главе 10. Рассмотрены основные этапы проведения ревизии и их последовательность.

В главе 11 учебного пособия представлены законные и нормативные правовые акты, регламентирующие документальное оформление ревизий, оформление результатов инвентаризаций.

Классификация методов и приемов документального и фактического контроля дана в главе 12.

Особенности ревизии таких объектов, как основные средства, рассмотрены в главе 13.

Особое внимание уделено порядку проведения ревизии ремонтов основных средств в главе 14.

Цели и задачи ревизии нематериальных активов представлены в главе 15 учебного пособия. Раскрыт порядок проверки поступления, наличия и выбытия нематериальных активов.

В главе 16 определены цели и задачи ревизии товарно-материальных ценностей (ТМЦ). Дан алгоритм действий по проверке поступления, движения и выбытия ТМЦ.

Особенности ревизии дебиторской и кредиторской задолженности освещены в главе 17.

Методы и приемы проведения ревизии наличных денежных средств, денежных документов, ценных бумаг и проверка бланков строгой отчетности освещены в главе 18.

В главе 19 раскрыта организация ревизионной работы экономических субъектов, осуществляющей различные виды экономической деятельности, такие как сельскохозяйственное производство, строительство, торговля, общественное питание.

В главе 20 учебного пособия обособлены практическая значимость документального подтверждения результатов проведения конкретных мероприятий (ревизий) для принятия мер к виновным лицам и разработка рекомендаций по устранению выявленных нарушений финансово-хозяйственной деятельности и недопущению их в будущем.

В главе 21 даны основы проведения государственного аудита.

Глава 1

Сущность, роль и функции контроля в управлении экономикой

Изучив главу, вы будете:

знать

- содержание таких базовых понятий, как «контроль», «система», «принципы контроля»;
- сущность и функции контроля как экономической категории в управлении экономикой;
- основные функции, принципы, этапы, виды контроля как системы управления экономической деятельностью;
- процесс контроля как стадии управления;

владеть

- терминологией в контексте главы.

Ключевые слова: *контроль, задачи контроля, принципы контроля, функции контроля, система управления.*

Контроль — это важнейшее звено в системе управления производством, испытанное средство достижения целей управления. В условиях реформы экономики и системы управления требуется совершенствование системы контрольной работы, усиление Контроля во всех звеньях и процессах управления производством. Контроль представляет собой широко распространенное объективное явление в экономической жизни общества. Без контроля управление не имеет смысла. Проблема контроля в современный период имеет важное теоретическое и практическое значение, что и обусловливает ее актуальность. Решение такой фундаментальной проблемы невозможно без серьезных теоретических исследований (источники: указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»; Гражданский кодекс РФ, часть 1 от 30 ноября 1994 г. (с изменениями от 16 апреля 2001 г.), часть 2 от 26 января 1996 г., часть 3 от 26 ноября 2001 г.))

1.1. Система управления и система контроля

Роль и значение контроля в управлении экономикой зависят от его грамотной организации, создания научно обоснованных форм, методов и систем контроля. Для выполнения любой управленческой деятельности требуется наличие системы контроля за ее осуществлением. Система может быть более хорошо организованной или менее, простой или сложной, но ее наличие обязательно для достижения целей контроля.

> ***Система*** — это множество составляющих единство элементов, связей и взаимодействий между ними и внешней средой, образующие присущую данной системе целостность, качественную определенность и целенаправленность.

Элемент — это часть системы, обладающая самостоятельностью по отношению ко всей системе и неделимая при данном способе выделения частей.

Связь — это совокупность зависимостей свойств одного элемента от свойств других элементов системы. Установить связь между двумя элементами — это значит выявить наличие зависимостей их свойств. Взаимосвязи — это совокупность двухсторонних зависимостей свойств одного элемента от свойств других элементов системы.

Взаимодействие — совокупность взаимосвязей и взаимоотношений между свойствами элементов.

Входы системы (X) — различные точки приложения влияния (воздействия) внешней среды на систему. Иными словами, входами системы являются информация, вещество, энергия, которые подлежат преобразованию.

Выходы системы (Y) — различные точки приложения влияния (воздействия) системы на внешнюю среду. Это результат преобразования информации, вещества, энергии.

Обратная связь — то, что соединяет выход со входом системы и *используется для контроля* за изменением выхода (рис. 1.1).

Состояние системы (Z) — совокупность состояний ее элементов и связей между ними.

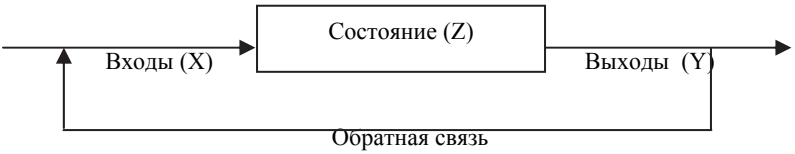


Рис. 1.1. **Элементы системы управления**

Обратная связь воздействует на систему. При всем многообразии форм воздействия их можно разделить на два класса: 1) воздействия, изменения, приводящие к разрушению системы и уменьшению степени ее организованности, и 2) воздействия, изменения, развивающие систему, увеличивающие степень ее организованности. Следовательно, необходимо позаботиться о рациональном наборе воздействий, чтобы добиться устойчивого процесса и достигнуть поставленной цели.

Процесс целенаправленного воздействия на систему, обеспечивающий повышение ее организованности, достижение того или иного полезного эффекта, и называется *управлением*. Системы, в которых протекают процессы управления, называют *системами управления*.

Управление реализуется определенными элементами системы (рис. 1.2.).

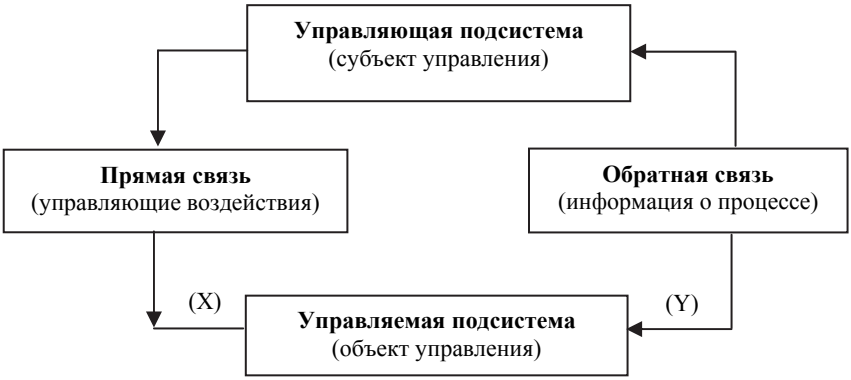


Рис. 1.2. **Элементы системы управления**

Система в процессе своего функционирования разделяется на управляющую (субъект управления) и управляемую (объект управления) подсистемы. Связь от управляющей подсистемы к управляемой называется *прямой*. Противоположная по направлению действия связь (от управляемой подсистемы к управляющей) называется *обратной* связью. Понятие об обратной связи является фундаментальным в технике, природе и в обществе.

На рис. 1.3 показан процесс возникновения механизма управления и обратной связи.

Универсальным элементом взаимодействия, присущий любым системам, является отклонение. Без отклонения нет информации и процесса управления, нет развития.

Источником отклонений является окружающая среда. Система вне среды не может быть активной, ибо только взаимодействие со средой, возникающие при этом отклонения, противоречия создают необходимое условие активности системы, ее саморазвитие и самосохранение.

Функциональные системы возникают под воздействием внешней среды благодаря качественному упорядочению связей. Информация как отражение, как сигнал отклонения стала образовывать (в виде отрицательной обратной связи) замкнутые контуры саморегуляции — гомеостазис.

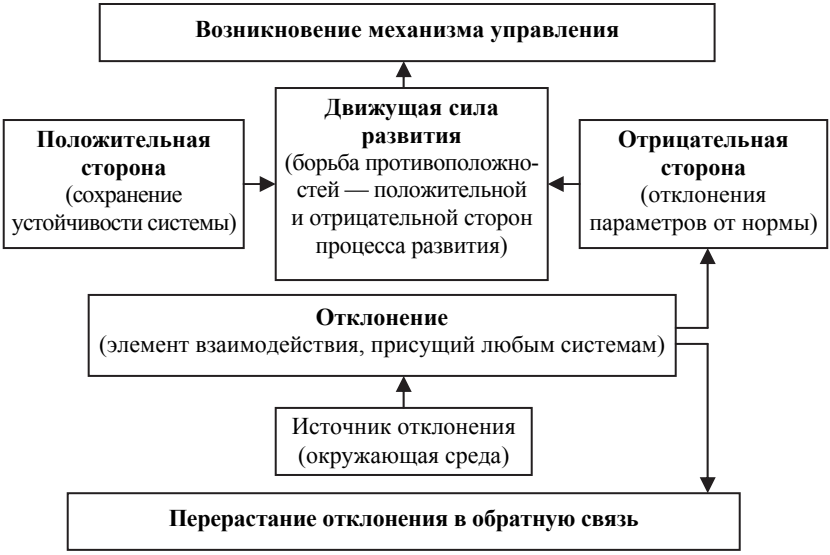


Рис. 1.3. **Система управления**

Управление — непрерывный и целенаправленный процесс воздействия на объект управления, которым может быть отдельная личность, коллектив, технологическая установка и т.д. Управление есть процесс, а система управления — механизм, который обеспечивает этот процесс.

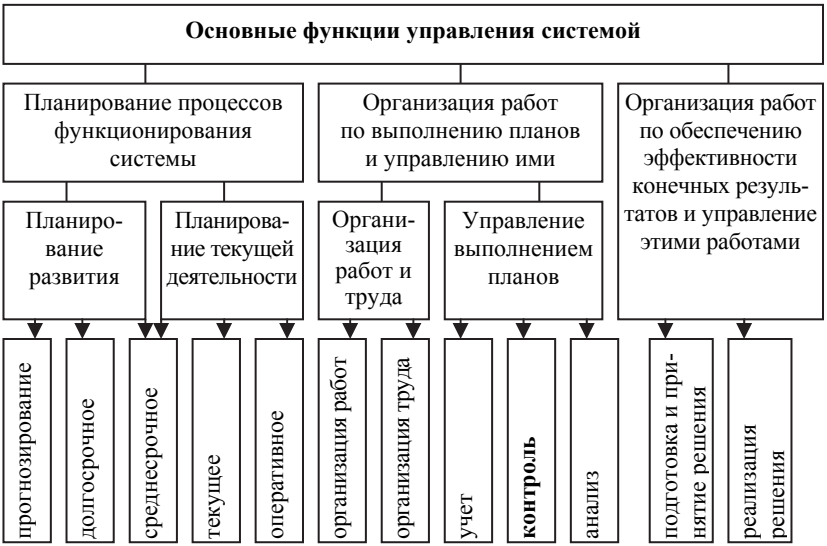


Рис. 1.4. **Основные функции управления**

Как видно из рис. 1.4, на котором представлены основные функции управления, контроль является одной из функций управления. Следовательно,

> ***контроль*** представляет собой процесс наблюдения и проверки функционирования и фактического состояния управляемого объекта, а система контроля − механизм, который обеспечивает этот процесс.

Системы контроля также имеют общие основы и принципы создания и функционирования, которые едины для всех систем независимо от сферы их применения.

Для каждой конкретной системы контроля должны быть определены элементы системы: объект, предмет, субъект, общие и конкретные формы и методы контроля.

Объект контроля — это предмет или явление, на который направлено внимание, воздействие.

Объектом контроля являются экономическая система в целом и ее элементы (отдельные отрасли экономики, регионы, субъекты экономической деятельности), внутри которых могут быть выделены происходящие в них процессы или отдельные элементы, которые также относятся к объектам контроля.

Предметом контроля являются состояние и поведение объекта управления и контроля. Предметом контроля могут быть деятельность организации и органов управления в целом и деятельность организации в отдельных сферах или по отдельным операциям.

Предметом таких объектов контроля, как организации, органы управления и их отдельные элементы или части, является их деятельность в соответствии с установленными законами, нормами, правилами, решениями, поручениями.

Предметом контроля может быть состояние и поведение объектов контроля как в целом, так и отдельных их частей, которые включают в себя те свойства и характеристики объектов, на которые направлена контрольная деятельность или которые используются в этой деятельности в качестве ее средства.

Субъект контроля — это органы, организации, подразделения организации и лица, которые осуществляют функции контроля. Субъектами контроля являются государство в лице специальных контрольных органов (например, Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации, Контрольно-ревизионное управление Минфина РФ и его органы в субъектах Российской Федерации, налоговые и таможенные органы РФ и т.д.), негосударственные организации (например, аудиторские фирмы), специальные подразделения и органы экономических субъектов (например, служба внутреннего контроля, бухгалтерские службы, ревизионные комиссии и т.д.), отдельные высококвалифицированные специалисты и лица (например, индивидуальные аудиторы, ревизоры и т.д.), права, обязанности и ответственность которых строго регламентированы нормативными правовыми актами.

1.2. Сущность и роль контроля в управлении экономикой

Контроль является одной из функций управления, важнейшим звеном в системе управления и испытанным средством достижения целей управления.

Понятие «контроль» неразрывно связано с понятием «управление». Поскольку контроль существует только во взаимосвязи с

управлением, постольку сущность и содержание контроля могут быть обстоятельно раскрыты только во взаимосвязи с управлением. Без контроля управление теряет всякий смысл.

Как и всякий другой процесс, управление условно можно разделить на этапы[1], показанные на рис. 1.5.

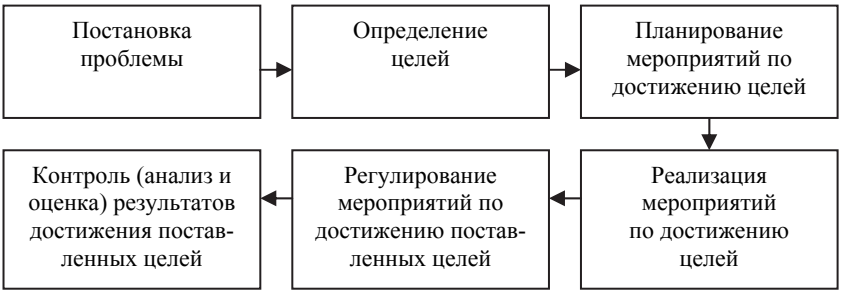


Рис. 1.5. **Основные этапы процесса управления**

Несмотря на неразрывную связь контроля с управлением, он в то же время является самостоятельной функцией управления. Как самостоятельная функция контроль осуществляется на всех перечисленных этапах процесса управления и является неотъемлемым их элементом.

Контроль в современных условиях выполняет особые функции по отношению к управленческой деятельности. Он обеспечивает возможность осуществлять управление деятельностью общества и его обособленными организациями в целом и складывающимися в нем социально-экономическими отношениями в частности. Отсюда следует, что в реальной действительности нет «контроля вообще», а есть только контроль, обеспечивающий управление во всех сферах деятельности и являющийся неотъемлемой частью всего процесса управления.

Необходимость контроля признается во всех странах с развитой рыночной экономикой. Организация контроля является обязательным элементом управления и общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом[2].

---

[1] В научной и учебной литературе различные авторы определяют различное число этапов процесса управления (*примеч. авт.*).

[2] См.: Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ).

Понятие «контроль» разные исследователи трактуют с позиций разных подходов (рис. 1.6) в узком и широком смысле[1].

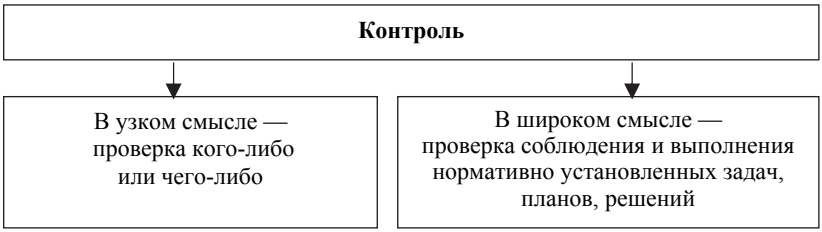


Рис. 1.6. **Трактовка понятия «контроль»**

В узком смысле контроль связывают с какой-либо отдельной функцией управления, например с планированием, когда с помощью контроля выявляют те или иные погрешности в плане, предотвращая, таким образом, срыв его выполнения. Под контролем в узком смысле подразумевают также проверку деятельности кого-либо или чего-либо.

Более широкий смысл контроль в управлении экономикой имеет при определении его как проверки соблюдения и выполнения нормативно установленных задач, планов и решений. В данном случае на первый план выдвигается функциональное назначение контроля, его участие на определенной стадии управленческого процесса. Как завершающий этап управленческой деятельности контроль, позволяющий сопоставить достигнутые результаты с запланированными, является одной из установившихся точек зрения в научной литературе[2].

Содержание контроля рассматривается как вид деятельности и как механизм сравнения результатов с поставленными задачами (рис. 1.7).

С точки зрения рассмотрения контроля как способа или механизма, обеспечивающего сравнение результатов с поставленными задачами, содержание контроля сводится к *виду деятельности*, *обеспечивающему сравнение* фактических результатов с установленными показателями и внесению в случае необходимости соответствующих изменений.

С точки зрения контроля как вида деятельности по наблюдению и проверке соответствия процесса функционирования объекта при-

---

[1] *Макоев О.С.* Контроль и ревизия: Учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. С. 11.

[2] *Макоев О.С.* Указ соч.

нятым управленческим решениям — законам, планам, нормам, стандартам, правилам, приказам — содержание контроля сводится к *выявлению результатов воздействия субъекта на объект*, допущенных отклонений от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования. А как следствие, в процессе выявления отклонений и причин их возникновения контроль позволяет определить и провести мероприятия по изменению способов воздействия на объект в целях преодоления этих отклонений и устранения препятствий для оптимального функционирования объекта управления.

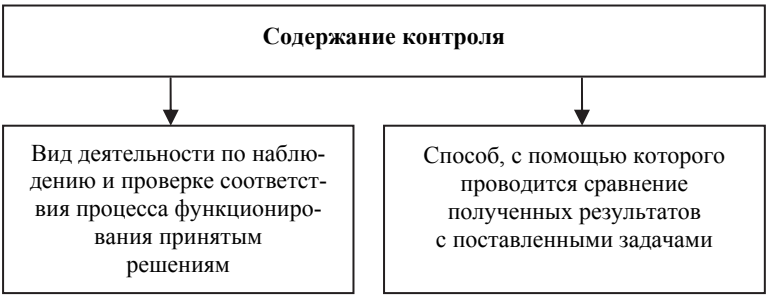


Рис. 1.7. **Содержание контроля**

Контроль, являясь одной из функций управления, представляет собой систему мониторинга процесса функционирования объекта для оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления отклонений от этих решений и корректировки действий.

Контроль — это завершающий момент управленческого цикла на той его стадии, когда результаты воздействия на управляемый объект сопоставляются с требованиями принятых решений, а чтобы выполнять такую роль, контроль должен быть оперативным, своевременным и экономичным. Таким образом,

> ***контроль*** как одна из функций управления представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования и фактического состояния управляемого объекта в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений и результатов их выполнения, выявления отклонений от выполнения решений, преодоления отклонений и устранения препятствий для оптимального функционирования объекта управления.

Активная роль контроля в управлении экономикой проявляется не только в констатации допущенных отклонений от требований, но и в поддержании динамичного равновесия системы управления.

Роль контроля в управлении экономикой в условиях рынка определяется его целями, функциями, задачами, принципами и основным содержанием.

Поскольку контроль обслуживает управление экономикой, его конечными целями также являются цели управления экономикой.

Основными целями контроля являются:

- обеспечение качественного и эффективного управления, соблюдения законодательства субъектами финансовых отношений;
- защита интересов всех субъектов хозяйствования и управления, государства в целом и его граждан;
- содействие проводимой государством единой социальной, хозяйственной, финансовой, налоговой, кредитной и денежной политике;
- выявление внутренних резервов использования финансовых ресурсов во всех сферах производства и распределения общественного продукта;
- укрепление экономической системы страны.

В условиях рыночной экономики роль контроля становится ведущей в государственном управлении. Получив широкую хозяйственную самостоятельность, решая вопрос об источниках привлечения ресурсов и распределении получаемого дохода, экономические субъекты несут ответственность за законность своей деятельности и достоверное отражение своих результатов в отчетности.

Экономическая деятельность осуществляется в соответствии с установленными государством законами, нормами и правилами, определяющими права, обязанности и ответственность участвующих в них субъектов. Соблюдение прав, выполнение обязанностей и несение ответственности участников экономической деятельности обеспечиваются посредством управления и соответственно контроля.

Контроль за соблюдением прав, выполнением обязанностей и несением ответственности участников экономической деятельности осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами специально уполномоченными органами разных уровней государственного устройства (федерального, субъекта Федерации и муниципального), а также негосударственными организациями и физическими лицами. Таким образом,

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

Контроль способствует укреплению законности, правопорядка, государственной, договорной и исполнительской дисциплины. Хорошо организованный контроль формирует у работников всех звеньев управления высокий профессионализм, компетентность, деловитость и оперативность, что является немаловажным фактором успешного решения политических и экономических задач в условиях рыночной экономики.

1.3. Задачи и функции контроля

Задачи контроля весьма многообразны и определяются его целями. Основными *общими задачами* контроля в управлении экономикой являются:

- обеспечение соблюдения действующего законодательства;
- обеспечение эффективности планирования финансово-экономической деятельности;
- обеспечение правильности ведения учета и составления отчетности по финансово-экономической деятельности;
- обеспечение соблюдения прав и сохранности имущества собственников;
- установление целесообразности операций по ведению финансово-экономической деятельности;
- анализ, установление и оценка состояния субъектов финансово-экономической деятельности;
- выявление резервов роста финансово-экономического потенциала участников финансово-экономической деятельности;
- определение и применение мер ответственности к лицам, нарушающим финансово-экономическое законодательство.

Задачи контроля в управлении экономикой данным перечнем не исчерпываются и могут меняться вместе с изменениями, происходящими в сфере финансово-экономической политики государства. Задачи контроля могут уточняться и конкретизироваться в зависимости от целей и задач органов и лиц, осуществляющих контроль, и объектов контроля.

Предмет и специфику контроля нельзя раскрыть в достаточной степени полно, не затрагивая вопроса о его функциях. Функции контроля многогранны, так же как функции управления.

Функции контроля многообразны, поскольку включают: выявление и анализ фактического положения дел; сопоставление фактического результата с намеченными целями; оценку контролируемой деятельности и принятие мер по устранению вскрытых недостатков. Именно специфическое назначение контроля позволяет говорить о его самостоятельности, что дает возможность отделить его от других видов деятельности не только в научном, но и в организационном плане как при определении компетенции органов, так и при создании специальных контрольных органов, которые не выполняют или почти не выполняют других, кроме контроля, функций.

Являясь самостоятельной функцией управления экономикой, контроль не поглощает других функций управления, а проникает в них, оказывая активное воздействие на эффективность их использования.

Связь контроля с функциями мотивации и планирования выражается не только в проверке исполнения принятых решений. Контроль фактического состояния дает возможность субъекту управления своевременно реагировать на происходящие изменения, а при необходимости корректировать ранее принятые управленческие решения.

Итоговая направленность контроля проявляется в том, что в процессе его проведения выявляются результаты воздействия субъекта на объект, допущенные отклонения от требований управленческих решений, от принятых принципов организации и регулирования, причины этих отклонений, а также определяются пути преодоления имеющихся препятствий для эффективного функционирования всей системы.

Контролю как функции управления присуща специфическая черта: функции контроля осуществляются всеми государственными органами, независимо от их основных задач и вида деятельности, которой они занимаются. Но поскольку контроль не выступает в изолированном виде, а реализуется применительно к конкретному содержанию деятельности, его объем, формы и методы дифференцируются в зависимости от сферы и отрасли управления.

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

троля проявляется в наличии у контрольных органов следующих *полномочий*:

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

Таким образом, контроль, играя существенную роль в обеспечении функционирования государства, одновременно может квалифицироваться как функция социального управления и правового регулирования.

Кроме того, контроль как специфическая форма деятельности выполняет собственные функции: 1) оценочно-аналитическую (функцию выявления отклонений, функцию анализа причин отклонений), 2) предупредительную (профилактическую и правоохранительную функции), 3) регулятивную (корректировки причин отклонений) (рис. 1.8).



Рис. 1.8. **Собственные функции контроля**

1. *Функция выявления отклонений* включает в себя широкий спектр деятельности: установление отклонений в исполнении законодательства; отклонений в формировании доходной части и использовании расходной части бюджетов; отклонений в сфере финансовой деятельности министерств, ведомств, предприятий, организаций и учреждений.

2. *Функция анализа причин отклонений* — это исследование фактов, определивших то или иное отклонение, установление лиц, ответственных за отклонение. Эта функция контроля проявляется на каждой стадии процесса управления и особенно на стадии анализа и оценки результатов деятельности по достижению поставленной

цели. Методы экономического анализа широко используются непосредственно в процессе осуществления контроля. Однако и результаты самого контроля также подвергаются анализу, на основании данных которого дается оценка ситуации, сложившейся на конкретном этапе продвижения к намеченной цели

3. *Функция корректировки выявленных отклонений* (*регулятивная*) заключается в разработке предложений по устранению выявленных отклонений в процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Эта функция контроля проявляется на стадиях:

- реализации мероприятий по достижению цели;
- регулирования мероприятий по достижению поставленной цели.

Осуществляемый в процессе реализации мероприятий по достижению поставленной цели и в ходе совершения хозяйственных и финансовых операций, контроль, опираясь на данные первичных документов, оперативного и бухгалтерского учета, инвентаризаций и визуального наблюдения, позволяет оперативно реагировать на быстро изменяющиеся хозяйственные ситуации, принимать корректирующие решения и меры, предупреждающие возможность возникновения потерь и убытков.

4. *Профилактическая функция* означает выявление причин и условий совершения правонарушений и их последующее устранение в целях недопущения новых противоправных действий. Как уже отмечалось, контроль присутствует на всех стадиях процесса управления. Предупредительная функция проявляется на стадиях:

- постановки проблемы, подлежащей решению;
- принятия решения о цели, подлежащей достижению;
- планирования мероприятий по достижению цели.

На указанных стадиях контроль позволяет предупредить нарушения действующего законодательства, выявить еще на стадии прогнозов и планов дополнительные финансовые ресурсы, пресечь попытки нерационального использования средств. Предшествуя принятию экономических решений, совершению хозяйственных и финансовых операций, контроль носит предупреждающий характер. Он имеет большое значение, когда проводится перед введением новых нормативных актов или принятием решений экономического содержания, регулирующих экономические аспекты государственной политики и финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, способствуя предупреждению ошибок в будущем.

5. *Правоохранительная функция* как средство обеспечения законности направлена на пресечение неправомерных действий должно-

стных лиц и граждан, виновных в недостатках и нарушениях, и связана с привлечением к ответственности, а также применением к этим субъектам мер воздействия.

1.4. Принципы контроля

Поскольку контроль является одной из функций управления, он базируется на общих принципах управления, на которых основан процесс как государственного управления, так и управления конкретным предприятием.

> Под ***принципами контроля*** понимают основные исходные положения его организации и осуществления.

С приложением содержания этих принципов к функции контроля выделяют следующие принципы контроля, представленные на рис. 1.9.

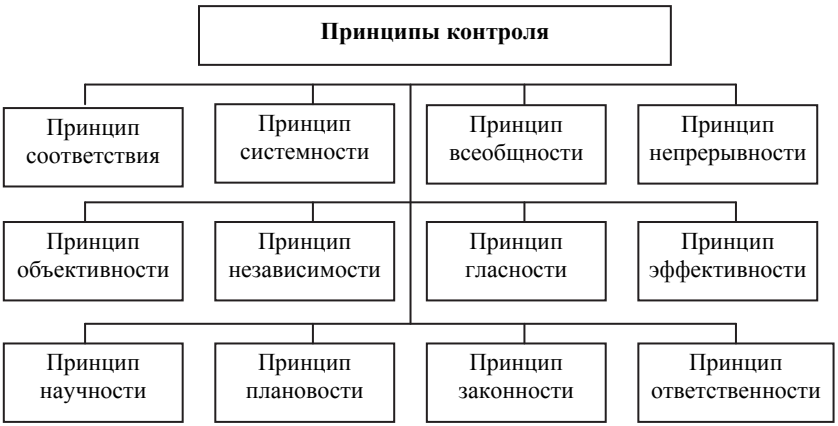


Рис. 1.9. **Принципы контроля**

Принцип соответствия является главным принципом контроля и означает, что содержание и организация контроля, его цели и задачи должны соответствовать задачам и функциям, стоящим перед государством и экономическими субъектами на данном этапе социально-экономического развития, а также целям и задачам, стоящим перед контролирующими органами, организациями и лицами. Из принципа соответствия вытекают остальные принципы.

Принцип системности означает, что при проведении контрольных мероприятий должны рассматриваться все стороны объекта контроля и вся система его взаимосвязей по вертикали и горизонтали. Принцип системности тесно связан с принципом всеобщности и подразумевает необходимость обеспечения такой степени охвата различных граней контролируемого процесса, которая гарантировала бы объективность результата контроля. Этот принцип предполагает также периодичность проведения контроля мероприятий в одних и тех же организациях и учреждениях, в том числе повторных проверок по устранению ранее выявленных нарушений и недостатков.

Принцип всеобщности означает, что всякая социальная экономическая деятельность, совершаемая в государстве, должна системно и комплексно контролироваться в целях установления ее законности, целесообразности, эффективности, полноты выполнения и соблюдения установленных сроков.

Принцип непрерывности заключается в том, что все объекты контроля подлежат постоянно осуществляемому субъектами контроля предварительному, оперативному и периодическому последующему контролю. Таким образом, обеспечивается постоянное наблюдение за ходом выполнения планов и производственных программ, а также принятие мер по корректировке деятельности по мере выявления отклонений от заданных условий.

Принцип объективности предопределяет правильное, полное и объективное объяснение результатов контроля на основе сопоставления содержания проверенных фактов с нормами законов, положениями инструкций и распоряжений руководящих органов, регулирующими проверяемую деятельность и действия должностных лиц при ее выполнении.

Принцип независимости устанавливает недопустимость какого-либо силового материального или морального воздействия на субъект контроля.

Принцип гласности вытекает из сущности контроля, проводимого в интересах государства. Результаты контроля доводят до сведения коллектива, чья деятельность проверялась, вышестоящих органов управления, а также в необходимых случаях и до средств массовой информации.

Принцип эффективности проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений от заданных условий, причин и виновников этих отклонений, а также оперативности в исправлении отрицательных результатов и обеспечении возмещения нанесения материального ущерба. На эффективность контроля существенное влияние оказывают качество самого контроля и квалификация лиц,

его осуществляющих. Задача контроля состоит не только в том, чтобы установить отклонения, нарушения и недостатки, но и в оказании помощи органам управления по искоренению причин, их повлекших.

Принцип научности означает, что контроль осуществляется путем применения научно обоснованных методов и приемов, установления степени соответствия практики управления ресурсами во всех сферах производства и распределения общественного продукта задачам экономической политики.

Принцип плановости предопределяется природой управления и необходимостью целеполагания. Субъекты контроля осуществляют свою работу на основе годовых, квартальных и месячных планов проведения контрольных мероприятий. Каждому контрольному мероприятию должно предшествовать предварительное изучение объекта контроля для понимания его деятельности и составления общего плана и программы процедур контроля.

Принцип законности обусловлен действием Конституции Российской Федерации, предусматривающей, что государство, все его органы, в том числе контрольные, обеспечивают охрану интересов общества и граждан. Принцип законности предполагает осуществление контроля в строгом соответствии с законодательством, обеспечение охраны интересов государства и общества в целом и юридических и физических лиц в частности. Основу оценки законности действий контролируемых организаций и лиц составляют требования нормативных правовых актов. В то же время субъекты контроля сами должны действовать в строгих рамках действующего законодательства в пределах определенных им задач, функций и полномочий.

Принцип ответственности непосредственно вытекает из принципа законности и предполагает предусмотренную законодательством и нормативными актами ответственность субъектов, проводящих финансовый контроль, за соблюдение законов и правовых актов, а также ответственность за достоверность информации финансового экономического контроля.

1.5. Классификация видов контроля

Сущность контроля раскрывается в определенных условиях управленческой деятельности, наполненной конкретным содержанием. Виды контроля можно сгруппировать по назначению и содержанию сферы деятельности, по субъектам контроля, по времени осуществления, срокам исполнения, по источникам данных. Классификация видов контроля представлена на рис. 1.10.

По ***назначению и содержанию сферы деятельности*** различают нефинансовый (административный, технический, правовой, хозяйственный) и финансовый виды контроля.

Контроль осуществляется различными субъектами контроля как на межгосударственном уровне, так и в государстве, причем на всех уровнях управления, включая общественные институты, участников экономических отношений (корпорации) и отдельных физических лиц (граждан).

В свою очередь, *государственный* контроль подразделяется на вневедомственный и ведомственный виды контроля, которые осуществляются различными государственными организациями в пределах их компетенции — министерствами, федеральными агентствами, федеральными службами и т.п.



Рис. 1.10. **Виды контроля**

Вневедомственный контроль осуществляют государственные органы управления и органы специализированного контроля: Счетная

палата Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации и др.

Ведомственный контроль осуществляется министерствами, главными управлениями и другими учреждениями по отношению к подведомственным им организациям.

Корпоративный контроль осуществляется за производственной и хозяйственной деятельностью организаций администрацией и функциональными структурными подразделениями организаций.

По ***времени осуществления*** контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий. Такое разделение, известное из теории контроля, предопределяет технологические приемы их проведения.

Предварительный контроль осуществляется в целях недопущения незаконных действий, непроизводительных расходов материальных, трудовых и денежных ресурсов. Предварительный контроль производится до начала совершения хозяйственных операций в процессе планирования. Так, если речь идет о ведении хозяйственных операций, то предварительный контроль предшествует их проведению, закладывая фундамент контроля на стадии принятия управленческих решений. Предварительный контроль предупреждает незаконные действия отдельных должностных лиц, пресекает проведение нецелесообразных с экономической точки зрения хозяйственных операций по расходованию товарно-материальных ценностей или денежных средств. Субъектами предварительного контроля могут быть не только отдельные организации, но и внешние по отношению к ним институты. Например, это органы государственного управления, осуществляющие регистрацию организаций и лицензирование различных видов деятельности.

Текущий контроль — это систематическое наблюдение за совершением хозяйственной деятельности организациями. Основная задача этого вида контроля — своевременное выявление отклонений фактических показателей деятельности от нормативных (сметных, плановых) в целях принятия мер по устранению отрицательных факторов в работе и закреплению положительного опыта. Текущий (оперативный) контроль осуществляется в ходе совершения различных хозяйственных операций. Особенностью текущего контроля является максимальная оперативность, позволяющая немедленно устранить ошибки, выявленные в ходе его проведения. Примером текущего контроля является пересчет суммы денежных средств, полученных работником из кассы своего предприятия, и проставление в расчетно-платежных документах подписи, свидетельствующей о получении этой суммы и ее правильности.

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственных операций для установления достоверности данных о своевременности, полноте и эффективности выполнения задания, законности операций и действий, выявления внутренних резервов.

По ***срокам выполнения*** контроль подразделяется на оперативный и периодический.

Оперативный контроль осуществляется в отчетном периоде: в течение смены, суток, декады, месяца после совершения контролируемого события (процесса, операции, действия).

Периодический контроль проводится за определенный отчетный период по данным отчетов, смет, планов, норм и других источников.

По ***источникам данных*** различают документальный и фактический контроль.

Документальный контроль заключается в установлении сущности проверяемой хозяйственной операции (хозяйственной деятельности) по данным первичных документов, записей в учетных регистрах и данных форм бухгалтерской и статистической отчетности, в которых она получила отражение.

Фактический контроль заключается в установлении действительного, реального состояния объекта проверки на основе пересчета, взвешивания, обмера, лабораторного анализа, осмотра, установления фактического остатка имущественных и материальных ценностей в натуральном измерителе.

Контрольные вопросы

1. Какими факторами общественного развития обусловлено формирование функций управления и контроля?
2. Какие особые функции по отношению к управленческой деятельности выполняет контроль? В чем заключается взаимосвязь контроля и управления?
3. Объясните трактовку разными исследователями содержания контроля в управлении экономикой в узком и широком смысле.
4. Перечислите стадии управления, с которыми связана функция контроля.
5. Сформулируйте определение финансово-экономического контроля.
6. В чем заключается основное содержание финансово-экономического контроля?
7. Сформулируйте основные задачи финансово-экономического контроля. Раскройте содержание каждой из них.
8. Охарактеризуйте основные принципы, присущие финансово-экономическому контролю.
9. Что представляет собой система контроля в управлении экономической деятельностью?
10. Перечислите элементы системы контроля. Раскройте сущность каждого из них.

Глава 2

Взаимосвязь и отличия внешнего и внутреннего контроля, внутреннего управленческого контроля и ревизии

Изучив главу, вы будете:

знать

- содержание понятий «внешний финансовый контроль», «внутренний финансовый контроль», «управленческий аудит»;
- основные элементы системы финансовго контроля;
- место внешнего и внутреннего финансовго контроля в общей системе контрольной деятельности;

уметь

- различать внешний и внутренний финансовый контроль;

владеть

- терминологией в контексте главы.

Ключевые слова*: цель финансового контроля, предмет финансового контроля, объект и субъект финансового контроля, функции контроля, система управления, процесс и механизм проведения контроля, классификация видов контроля.*

Внешний и внутренний контроль объединяются общей целью, заключающейся в правильном и своевременном отражении хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности, законности хозяйственных операций и их целесообразности для предприятий.

И внешний и внутренний контроль тесно связаны с финансами предприятия, экономическим анализом, основами документационного обеспечения управления, правовым регулированием хозяйственной деятельности предприятия, социальной психологией, педагогикой и этикой делового общения, бухгалтерским управленческим учетом, экономикой и организацией промышленного предприятия. Проблема степени взаимосвязи между внутренним и внешним видами контроля во многом зависит от особенностей функционирования конкретного предприятия, что

и обусловливает ее актуальность. Решение проблемы не возможно без серьезных теоретических исследований (источники: федеральные законы от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изменениями от 1 июля, 13, 28 декабря 2010 г., 4 мая, 1, 11 июля, 21 ноября 2011); от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»; от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

2.1. Содержание и основные элементы системы финансового контроля

Контроль — неотъемлемая часть системы регулирования, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект, управляющий системой, получает необходимую информацию о ее действительном состоянии, что позволяет ему правильно оценивать фактически сделанное, выявлять отклонения от цели и связанные с этим нежелательные последствия. Анализ результатов контроля позволяет вскрыть ранее неизвестные возможности и резервы системы, эффективность использования ею управленческих решений. Получая такую информацию, субъект управления имеет все предпосылки для правильной оценки движения управляемой системы к поставленным целям и принятия необходимых корректирующих действий.

Финансовая система общества в целом и отдельные ее звенья — типичные сложные системы, управление которыми немыслимо без эффективного контроля. Управление финансовыми процессами, тесно связанными с производственными (экономическими) отношениями, оказывает непосредственное влияние на общественное производство, а значит, и на общественную жизнь. Это управление важно для всех составляющих финансовой системы — от финансов отдельных хозяйствующих субъектов до государственных финансов. Поэтому *финансовый контроль,* т.е. контроль за функционированием различных звеньев финансовой системы, объективно обусловлен потребностями общественной жизни.

Целью финансового контроля является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, с тем чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

Современная теория финансов рассматривает финансовый контроль как форму реализации контрольной функции финансов, определяя его как совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации.

Основу контрольной функции финансов составляет движение финансовых ресурсов как в фондовой, так и в нефондовой форме.

Финансовые отношения тесно связаны с производственными, что позволяет финансовому контролю отслеживать происходящие экономические процессы, пропорции распределения денежных ресурсов, полноту и своевременность их поступления в распоряжение хозяйствующих субъектов, экономность и эффективность использования.

Контрольная функция финансов в единстве с другой функцией — распределительной позволяет путем отслеживания движения финансовых ресурсов контролировать процессы распределения стоимости произведенного общественного продукта и соответственно управлять этими процессами.

Сигналы контрольной функции финансов имеют форму количественных параметров соответствующих показателей. Поэтому исключительно важны достоверность финансовой информации, ее соответствие реальному положению дел в каждом звене финансовой системы. Обеспечение достоверности информации — основная обязанность финансового контроля.

Таким образом, с точки зрения теории финансов финансовый контроль — это одна из функций системы управления финансовыми отношениями, основной задачей которой является отслеживание правильности функционирования этих отношений на уровне конкретного управляемого объекта в целях определения обоснованности и эффективности управленческих решений и степени их реализации, выявления отклонений, о которых целесообразно информировать органы, способные повлиять на улучшение ситуации.

Поскольку финансовые отношения тесно связаны с производственными, информация финансового контроля позволяет руководству как отдельных хозяйствующих субъектов, так и крупных хозяйствующих структур и государству в целом осуществлять эффективное финансово-хозяйственное управление.

Все это дает возможность рассматривать финансовый контроль как обязательный и важнейший элемент эффективной системы финансово-хозяйственного управления, обеспечивающий функционирование управляемой системы в точном соответствии с установленными нормами и правилами.

Финансовый контроль объективно необходим в любом обществе, где существуют товарно-денежные отношения. Его роль велика и в обществе, в котором преобладает государственная собственность, управляемая административно-командными методами, но в демократическом обществе с рыночными формами хозяйствования она многократно возрастает. Это обусловлено рядом причин.

Основным содержанием финансового контроля в условиях рынка являются обеспечение качества и эффективности финансово-хозяйственного управления, защита финансовых интересов всех субъектов хозяйствования и управления, государства в целом его граждан; проверка соблюдения финансового законодательства субъектами финансовых отношений; укрепление финансовой системы страны; содействие проводимой государством единой финансовой, кредитной и денежной политики; выявление внутренних резервов использования финансовых ресурсов во всех сферах производства и распределения общественного продукта.

Основные элементы системы финансового контроля следующие:

- предмет (что контролируют);
- объект (кого контролируют);
- субъект (кто контролирует);
- сфера деятельности;
- принципы;
- процесс;
- метод (методика);
- техника и технология;
- механизм;
- сбор и обработка исходных данных (информации) для проведения контроля;
- результат;
- субъект, принимающий решение по результатам контроля (это может быть и субъект контроля);
- принятие решения по результатам контроля.

Предмет финансового контроля — это денежные, распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, а также на уровнях отраслей, территориальных единиц, регионов и страны в целом.

Объектами финансового контроля являются те конкретные организации, предприятия, органы управления, хозяйственная деятельность которых непосредственно обусловила указанные процессы.

Осуществляют финансовой контроль *субъекты контроля* (специальные государственные контрольные органы; подразделения в ор-