

Внутренний аудит деятельности школ

Т.Н. Шевченко

Сегодня, в период перехода к новым типам образовательных учреждений (казённым, бюджетным, автономным) деятельность администрации школ развивается по двум сценариям: «выжидание» и «инициатива».

• ревизия, бухгалтерский и налоговый учёт • факт хозяйственной жизни • контрольные моменты, лицензирование • учётная политика • аудит на соответствие • аудит финансовой отчётности

Контроль и надзор

Выбор первого «сценария» обусловлен, прежде всего, объёмом и динамикой финансово-экономических нововведений перехода от сметного планирования к плану финансово-хозяйственной деятельности, в которых подчас сложно разобраться даже специалисту. Поэтому минимальная собственная инициатива — это своеобразная защита от возможных отрицательных последствий ревизии школы различными органами государственного контроля. Только за последнее время было принято несколько федеральных законов, усиливающих контрольные функции проверяющих органов (Федеральный закон от 8 ноября 2010 г. № 293-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием контрольно-надзорных функций и оптимизацией предоставления государственных услуг в сфере образования» (о требованиях к сайту образовательного учреждения), постановление Правительства РФ от 11 марта 2011 г. № 164 «Об осуществлении государственного контроля (надзора) в сфере образования», Письмо Рособрнадзора от 23.12.2011 г. № 05-4806 «Об организации и проведении контроля и надзора за соблюдением лицензиатом лицензионных требований и условий при осуществлении образовательной деятельности». Все эти нормативно-правовые акты направлены на получение в ходе проверок достоверности информации о деятельности школ (ревизионная проверка).

Напомним, ревизия — система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке: законности и обоснованности совершённых в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций; правильности их отражения в бухгалтерском и налоговом учёте и отчётности; законности действий руководителя и главного бухгалтера.

Цель ревизионной проверки — выявить недостатки для их устранения и административного наказания виновных. По своему характеру ревизия — исполнительская

деятельность, которая направлена на выполнение распоряжений уполномоченных органов и регулируется административным правом, инструкциями, письмами, распоряжениями, приказами вышестоящих органов.

Количество проверок школ различными государственными ведомствами (контрольно-ревизионными, налоговыми, трудовыми инспекциями и т.д.), весьма внушительно. Последствия таких проверок для школ и их должностных лиц также общеизвестны.

Внутренняя добровольная проверка

А можно ли представить себе ситуацию, когда проверка проведена, нарушения выявлены, сделаны предложения по их устранению, но не наступает никаких административных, финансовых, налоговых последствий? Это вполне реально, если речь идёт об аудите. Этот вид контроля (внутренний аудит) школа проводит добровольно.

Аудит — это объективная оценка достоверности состояния бухгалтерской, финансовой, налоговой отчётности, платёжно-расчётной документации, ведения хозяйственных операций и других обязательств, осуществляемых в соответствии с законодательством РФ. Согласно Федеральному закону от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (статья 7) школы не подлежат обязательному (внешнему) аудиту.

Между тем практика финансово-хозяйственной деятельности показывает, что внутренний аудит в школе могут проводить не только внешние аудиторы: на это, во-первых, нет денежных средств, во-вторых, профессиональные аудиторы, как правило, не специализируются в сфере образования. Внутренний аудит могут провести бухгалтеры, заместители директоров учебных заведений по правовым и финансово-экономическим вопросам, независимые эксперты, работающие в сфере экономики образования. Для того чтобы провести внутренний аудит, достаточно приказа директора школы. Деятельность внутренних аудиторов не лицензируется.

Аудит не подменяет государственный контроль (ревизию). По методам и приёмам проведения внутренний аудит и ревизия имеют схожие черты, но вместе с тем есть существенные различия, прежде всего — их цели. Аудит — это проверка достоверности финансовой отчётности и оказание необходимой помощи; ревизия — выявление недостатков для их устранения и административного взыскания.

Бухгалтерский учёт и аудит

Очень часто руководители в школе считают бухгалтерский и налоговый учёт реальностью нынешнего дня, а аудит — лишь перспективной возможностью. Попытаемся преодолеть это заблуждение, проанализировав соотношение между аудитом и традиционным бухгалтерским учётом.

Бухгалтерский учёт — это процесс классификации и подведения итогов экономической деятельности. Его цель — подготовить информацию для хозяйственных решений. Одна из задач бухгалтерского учёта — обеспечить руководство школы количественной достоверной информацией для выработки необходимого решения. Порядок предоставления отчётности автономных и бюджетных учреждений и её состав определены Приказом Минфина России от 25.03.2011 № 33н «Об утверждении инструкции о порядке составления, представления

годовой, квартальной бухгалтерской отчётности государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений».

При аудите бухгалтерских данных определяется, правильно ли отражает записанная информация экономические действия (аренда, дополнительные платные образовательные услуги, оформление целевых поступлений благотворительных пожертвований, оплата охраны и т.п.), за проверяемый период и соответствует ли эта информация нормативам, законодательным документам.

6 декабря 2011 года был принят Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ. Действие этого закона в соответствии со статьёй 2 распространяется на коммерческие и некоммерческие учреждения. Напоминаем, что все образовательные учреждения независимо от типа (казённые, бюджетные, автономные) относятся к некоммерческим организациям (Федеральный закон № 7 «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. (в редакции от 18.07.2011)).

С точки зрения аудита в нормативно-правовом поле для обеспечения безопасности финансово-хозяйственной деятельности необходимо использовать терминологию некоммерческой организации. Обращаем внимание бухгалтеров: всем известный, привычный термин «хозяйственная операция» в соответствии со статьёй 5 ФЗ-402 от 6 декабря 2011 «О бухгалтерском учёте» заменён понятием «факт хозяйственной жизни» (этот закон вступит в действие с 1 января 2013 г.).

В своей финансово-хозяйственной деятельности администрация школы, как правило, исходила из положения налоговой и коммерческой тайны. Но в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» (редакция от 11.07.2011) если организация некоммерческая, то коммерческой тайной не могут быть размеры и структура её доходов, размер и состав имущества, расходы, численность, оплата труда её работников (статья 5 ФЗ-98).

Таким образом, внутренний аудит финансово-хозяйственной деятельности представляет собой систему мер по документальной проверке законности, обоснованности платных образовательных услуг и (или) иной приносящей доход деятельности школы, правильности их отражения в бухгалтерском и налоговом учёте и отчётности, а также законности действий директора, бухгалтера и других должностных лиц, на которых возложена ответственность за их осуществление (т.е. это предупредительные меры до начала проверки соблюдения законодательства РФ). Внутренний аудит финансово-хозяйственной деятельности не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой отчётности), осуществляемого в соответствии с законодательством РФ уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления. Таким образом, внутренний аудит школы, выявление нарушений и их устранение смогут существенно сократить время присутствия в школе налоговых инспекторов и ревизоров.

Задачи

Задачей внутреннего аудита школы может быть *проверка*: правильности организации, постановки и ведения бухгалтерского и налогового учёта; заключения

трудовых договоров; составления и условий выполнения гражданско-правовых договоров; оформления благотворительной помощи; переоценки и инвентаризации имущества; организации работы с наличностью; расчёта налогооблагаемой базы и своевременности выплаты налогов; анализ учётной политики школой, эффективности затрат по различным показателям результатов (в частности, соотношения: затраты — качество оказываемых услуг);

- *разработка* для руководителей школ конкретных предложений по улучшению организации бухгалтерской и налоговой отчётности, созданию программ экономического развития (бизнес-планов).

Контрольные моменты

Система внутреннего аудита в школе состоит из большого количества конкретных методик и процедур, которые называются «контрольными моментами». Все вместе они образуют структуру внутрихозяйственного аудита школы. Контрольные моменты должны быть определены для каждого вида финансово-хозяйственной деятельности: платных образовательных услуг; поступления средств от благотворителей; сдачи в аренду имущества.

Примерная структура внутрихозяйственного контроля финансово-хозяйственной деятельности школы по платным образовательным услугам

Содержание проверяемого аспекта деятельности	Контрольный момент
Наличие в действительности учтённых услуг	Реальность предоставления
Наличие услуги в составе видов уставной деятельности школы	Отражение в уставе школы данного вида услуги
Необходимость получения лицензии на оказываемые дополнительные платные образовательные услуги	Лицензирование (если необходимо)
Ценообразование услуги	Соответствие налоговому законодательству
План финансово-хозяйственной деятельности	Соответствие бюджетной классификации
Договорные отношения с заказчиками (потребителями) услуги	Наличие и существенность договоров
Договорные отношения с исполнителями услуги	Наличие и существенность договоров
Организация и оформление расчётов с потребителями	Сроки и порядок расчёта
Регистрация финансовых операций по оказываемой услуге	Своевременность и достоверность
Достоверность отражения в бухгалтерском учёте совершённых операций	Достоверность данных бухгалтерского учёта
Достоверность отражения совершённых операций в регистрах налогового учёта	Достоверность данных налогового учёта
Правильность исчисления и своевременность уплаты налогов	Ведение налогового учёта
Эффективность предоставляемой услуги по различным критериям	Эффективность, качество

Лицензирование

С точки зрения аудита платных образовательных услуг бюджетным и автономным образовательным учреждениям необходимо учитывать изменения в лицензировании образовательной деятельности. В соответствии с законом № 99-ФЗ от 22.04.2011 г. «О лицензировании отдельных видов деятельности» и постановлением Правительства РФ от 16 марта 2011 г. № 174 «Об утверждении положения о лицензировании образовательной деятельности» не подлежат лицензированию индивидуальная педагогическая деятельность, проведение разовых занятий. В соответствии с этой логикой платные образовательные услуги подлежат лицензированию.

Каждый из элементов системы внутрифирменного контроля при необходимости должен быть адаптирован к конкретному типу образовательного учреждения (казенное, бюджетное, автономное). В структуре учётной политики необходимо также определить: типы хозяйственных операций (фактов с 1 января 2013 г.); типы бухгалтерских записей; методы обработки информации о хозяйственной операции (хозяйственного факта с января 2013 года); особенности финансовой и налоговой отчётности; способы амортизации имущества; раздельный учёт облагаемых и необлагаемых налогами результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Учётная политика

Новым законом «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. (который вступает в силу с 1 января 2013 года), наконец, разрешено известное противоречие: налоговое законодательство обязывало образовательное учреждение вести учётную политику в соответствии с налоговым учётом, а Закон о бухгалтерском учёте 1996 г. освобождал бюджетные учреждения от ведения учётной политики. В законе 402-ФЗ в статье 8 «Учётная политика» даётся определение учётной политики как совокупности способов ведения экономическим субъектом (в данном случае некоммерческой организацией) бухгалтерского учёта. Образовательное учреждение (казённое, бюджетное, автономное) формирует свою учётную политику и в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учёте она должна быть последовательной из года в год. А каждая хозяйственная операция (хозяйственный факт с января 2013 г.) должна оформляться первичным учётным документом. В статье 9 ФЗ-402 «О бухгалтерском учёте» от 6 декабря 2011 г. прописаны обязательные реквизиты первичного учётного документа.

Для внутреннего аудита необходимо, чтобы:

- бухгалтерский учёт был полностью изолирован и осуществлялся под контролем специально назначенного сотрудника, который не является материально ответственным лицом и не выполняет другие виды хозяйственной деятельности;
- материальная ответственность по наличным денежным средствам, включая их оприходование и выдачу, была обязанностью кассира;
- внутренние аудиторы (ревизионная комиссия) отчитывались перед руководством данной школы.

Выделяют несколько видов внутреннего аудита, в том числе аудит на соответствие и аудит финансовой отчётности.

Аудит на соответствие

Его цель — определить, соблюдаются ли специфические правила или требования, предписанные нормативно-правовыми документами, в частности, касающиеся видов деятельности, юридических норм, ставок федеральных, региональных и местных налогов.

Примером может служить аудит на соответствие постановлению Минтруда России от 30.06.2003 г. № 41 «Об особенностях работы по совместительству педагогических, медицинских, фармацевтических работников и работников культуры». Созданная в школе специальная комиссия проверяет порядок приёма на работу совместителей, оформление педагогических и других работников для выполнения работ (совмещение, выполнение трудовых функций), которые не являются совместительством, и даёт рекомендации руководству школы для устранения выявленных нарушений.

Право школы оказывать платные образовательные услуги и вести иную приносящую доход деятельность, предусмотренную уставом, вызывает необходимость проверки достоверности финансовых результатов.

Аудит финансовой отчётности

Его цель — установить, соответствует ли сводная финансовая отчётность определённым критериям. Основной критерий — бухгалтерские принципы в сфере образования. При аудите финансовой отчётности учитывается, что отчётность будет использована разными пользователями (арендаторами, посредническими организациями, благотворителями, другими сторонними организациями и физическими лицами) для различных целей. Аудит, в частности, может дать финансовую информацию, достаточную для благотворителей, решающих, например, вопрос о безвозмездной передаче данной школе имущества или денежных средств.

Движение денежных средств можно проверить следующими контрольными действиями: по всем ли приходным документам поступили денежные средства; все ли поступления в банке учтены по бухгалтерским записям; все ли расходы были оплачены банком; все ли суммы, выплаченные банком, учтены. Смысл такого внутривозвратного контроля состоит в сверке денежных сумм по бухгалтерским книгам и банковским документам.

Опросник: отношение руководителей школ к организации учёта денежных средств

- Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность денежных средств в соответствии с правилами ведения кассовых операций?
- Заключён ли договор (обязательство кассира) с кассиром о материальной ответственности?
- Допускаются ли случаи, когда подписываются незаполненные платёжные поручения?
- Регистрируются ли кассовые ордера, платёжные документы в журналах регистрации?
- Полностью и правильно ли заполняются первичные кассовые и банковские документы?
- Снимаются ли ежедневно остатки денежных средств в кассе, не превышают ли они лимита остатка денежных средств в кассе, установленного банком?
- Как регулярно отчёты кассира проверяются главным бухгалтером?
- Проводятся ли внезапные проверки кассы?
- Подписываются ли расходные кассовые документы руководителем школы?
- Проверяется ли полнота оприходования поступивших денежных средств по каждому источнику финансирования?

- Проверяется ли целевое использование денежных средств по каждому источнику финансирования?
- Соответствует ли порядок расчётов по каждому источнику финансирования условиям заключённых договоров (в том числе на платные образовательные услуги)?
- Как регулярно проверяет главный бухгалтер соответствие данных первичных кассовых и банковских документов учётным регистрам аналитического и синтетического учёта, а также наличие раздельного учёта по каждому источнику финансирования?

Заключение

Последняя стадия аудита — заключение, в котором пользователям (администрации, благотворителям и т.д.) представляются результаты проверки того или иного вида финансово-хозяйственной деятельности школы: она соответствует установленным критериям.

Документы

Внутренний аудит в своей работе опирается на законодательные и нормативные документы по каждому из проверяемых направлений деятельности школы: Трудовой, Бюджетный, Гражданский и Налоговый кодексы РФ, Закон РФ «Об образовании», базовые документы бухгалтерского учёта и отчётности в казённых, бюджетных, автономных учреждениях, соответствующие приказы, письма Минобрнауки России, официальные документы по отдельным вопросам проверки и анализа финансово-хозяйственной деятельности школы и т.п.

Внутренний аудит можно рассматривать как часть общей системы управленческого контроля, как инструмент минимизации рисков финансово-хозяйственной деятельности.

Для обеспечения «экономической», «административной», «трудовой», «налоговой» безопасности финансово-хозяйственной деятельности необходимо опираться на положения Федерального закона от 26.12.2008 г. № 294-ФЗ (в редакции от 30.07.2010 г.) «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля». Впервые в законодательстве РФ в статье 3 названного закона «Принципы защиты прав юридических лиц, индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» введён перечень нарушений должностных лиц контролирующих органов, при наличии которых результаты проверки признаются недействительными.

Тамара Николаевна Шевченко,
профессор кафедры экономики и менеджмента Московского городского педагогического университета, кандидат экономических наук