

На правах рукописи

Волчкова Мария Александровна

**ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ
В ЭКОНОМИКЕ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2010

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты:
доктор экономических наук, профессор Яшина Надежда Игоревна,
ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского», кафедра «Финансы»
кандидат экономических наук, доцент Штефан Мария Александровна,
Нижегородский филиал ГОУ ВПО Высшая школа экономики Национальный исследовательский университет, кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Московский государственный университет печати»

Защита диссертации состоится 01 февраля 2011 г. в 12.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Большая Покровская, д. 37, ауд. 315

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Объявление о предстоящей защите и автореферат размещены на сайте ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»: <http://www.unn.ru>

Автореферат диссертации разослан «21» декабря 2010 года

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук,
доцент

Т.С. Маслова

Отпечатано в типографии ФГУ «ННИИТО» Минздравсоцразвития России
603155, г. Нижний Новгород, Верхневолжская наб., 18

Объем 1 п.л. Тираж 100 экз. Заказ 10-06. Подписано в печать 16.12.2010
Ризограф GR-3750

10. М.А. Волчкова Проверка расходов бюджетных учреждений на благоустройство территории / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 7, 2009 – 0,81 п.л.

11. М.А. Волчкова Проверка расходования средств, выделенных на приобретение и создание, а также эффективное использование нематериальных активов / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» №№ 3-4, 2008 – 1,3 п.л.

12. М.А. Волчкова Проверка кадровой работы / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» №№ 2-3, 2008 – 1,3 п.л.

13. М.А. Волчкова Особенности проведения органами Росфиннадзора проверки расходования средств, выделенных на приобретение основных средств / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 3, 2008 – 1 п.л.

14. М.А. Волчкова Санкции, применяемые к бюджетным учреждениям за нарушение бюджетного законодательства / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» №№ 1-2, 2008 – 1,2 п.л.

15. М.А. Волчкова Проверка расчетов с подотчетными лицами / М.А. Волчкова // «Учреждения культуры и искусства. Бухгалтерский учет и налогообложение» № 5, 2007 – 0,9 п.л.

16. М.А. Волчкова Проверка расчетов с дебиторами и кредиторами в бюджетных учреждениях / М.А. Волчкова // «Учреждения культуры и искусства. Бухгалтерский учет и налогообложение» №№ 3-4, 2007 – 1,3 п.л.

17. М.А. Волчкова Проверка кассовых операций в бюджетных учреждениях: методы, процедуры, характерные ошибки / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения здравоохранения. Бухгалтерский учет и налогообложение» № 7, 2007 – 0,9 п.л. и др.

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Одной из функций бухгалтерского учета является последовательный и системный контроль финансово-хозяйственной деятельности.

Нарушения и злоупотребления в финансовой и хозяйственной сфере образуются в тех хозяйствующих субъектах, которые не соотносят свои потребности с финансовыми ресурсами. Нередко пересекаются коммерческие интересы различных компаний и групп, что приводит к лоббированию этих интересов в сфере экономики, приобретению различных преференций и льгот.

Бухгалтерский учет бюджетных учреждений невозможен без функции контроля и ущерба при его ослаблении, поскольку управление экономикой хозяйствующего субъекта предполагает наличие действенной системы проверки выполнения принятых решений по установленным законом стандартам. Финансирование бюджетных учреждений и их расходы носят целевой характер, поэтому целевое расходование средств бюджетным учреждением и достоверность его учета должны стать постоянными объектами контроля. Предполагаем при этом, что одинаково актуален не только государственный финансовый контроль, но и контроль внутри бюджетных учреждений.

История новейшего времени убедительно показывает, что либерализация экономики, развитие рыночных отношений отнюдь не отменяют необходимости системного контроля движения бюджетных средств. Внутрихозяйственный контроль в бюджетном процессе необходим также и как инструмент управления исполнением бюджетных обязательств в различных сферах.

Мы считаем, что система внутрихозяйственного контроля должна быть ориентирована на обеспечение рационального и целевого использования бюджетных средств и имущества бюджетного учреждения. Практика показывает, что для реализации этой цели необходимо принятие решений по ряду задач, начиная от проверок экономической обоснованности бюджетных смет и заканчивая проверками осуществления деятельности бюджетными учреждениями, в том числе и финансово-хозяйственной.

Развитию систем внутрихозяйственного контроля в значительной степени препятствуют определенные недостатки и противоречия нормативной базы в области контроля, недостаточная научная разработка, низкие объемы научно-исследовательских работ, ограниченное количество качественной специальной литературы в этой сфере, недооценка внутрихозяйственного контроля как неотъемлемой функции бухгалтерского учета. Поэтому для любой организации актуальность создания и совершенствования системы гласного, всеобъемлющего контро-

ля, в том числе за использованием бюджетных средств, трудно переоценить.

Степень разработанности проблемы. Настоящее диссертационное исследование базируется на теоретических разработках методологии и практике финансового контроля, ставших предметом исследования, отечественных и зарубежных ученых. В работах А.И. Архипова, И.А. Белобжецкого, П.С. Безруких, А.И. Бирюкова, И.Н. Богатой, Е.И. Гутцайт, П. Даноса, В.Б. Ивашкевича, И.П. Кондракова, А.В. Крикунова, Л.И. Куликовой, Н.Т. Лабынцева, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковского, В.И. Подольского, Т.Д. Поповой, М.В. Романовского, В.К. Сенчаговой, В.В. Скобара, Л.М. Смита, С.В. Степашина, Н.И. Яшиной и других были разработаны терминологический аппарат, цели, задачи контроля, предложены классификации контроля.

Однако вопросы взаимозависимости доходов и расходов организации от системы контроля остаются мало изученными, хотя экономическая значимость капитальных исследований в данной сфере, определяющих степень влияния внутрихозяйственного контроля на финансово-хозяйственную деятельность хозяйствующих субъектов, в частности бюджетных учреждений, более чем очевидна.

Актуальность проблемы, степень ее научной разработки и практической значимости определили выбор темы, цели и задачи диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является разработка основных направлений развития современного российского внутрихозяйственного контроля и модернизация действующей системы внутрихозяйственного контроля бюджетных учреждений.

Задачи исследования. Выбор цели предопределил необходимость постановки и решения следующих основных задач исследования:

- обосновать влияние внутрихозяйственного контроля на обеспечение целевого и рационального использования средств бюджетного учреждения;
- определить проверку финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений основным инструментом системы внутрихозяйственного контроля;
- выявить «болевые точки» практикуемых методик проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений и предложить новый вариант методики;
- рекомендовать основные правила внутрихозяйственного контроля, содержащие алгоритм осуществления контроля внутри бюджетного учреждения;
- предложить специальные критерии оценки внутрихозяйственного контроля в бюджетном учреждении.

2. М.А. Волчкова Разработка методики проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности / М.А. Волчкова // «Транспортное дело России», № 2 – Москва 2010 г. – 0,19 п.л.

СТАТЬИ В ДРУГИХ НАУЧНЫХ И ПРАКТИЧЕСКИХ ИЗДАНИЯХ

1. М.А. Волчкова Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: основные проблемы и пути их решения // Конференция «Развитие инновационного потенциала отечественных предприятий и формирование направлений его стратегического развития (ВК-45-8)» - VI Всероссийская научно-практическая конференция: Сборник статей - Пенза, РИО ПГСХА, 2008 – 0,63 п.л.

2. М.А. Волчкова Финансовый контроль – инструмент бюджетной политики государства / М.А. Волчкова // Сборник трудов аспирантов и магистрантов. Социально-гуманитарные науки. – Н.Новгород: ННГАСУ, 2009 г. – 308 с. – С. 158-160. - 0,19 п.л.

3. М.А. Волчкова Правила государственного финансового контроля / М.А. Волчкова // Управление инновационной деятельностью в социальных и экономических системах. Сборник трудов / Выпуск 1. – Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т. - Н.Новгород: ННГАСУ, 2008. – 277 с. – С. 55-65. - 0,63 п.л.

4. М.А. Волчкова Виды финансового контроля: проблемы и пути их решения / М.А. Волчкова // Управление инновационной деятельностью в социальных и экономических системах. Сборник трудов / Выпуск 2. – Нижегород. гос. архит.-строит. ун-т. - Н.Новгород: ННГАСУ, 2009. – 259 с. – С. 20-27. - 0,44 п.л.

5. Проверка расчетов с персоналом по оплате труда / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 10, 2010 – 1,8 п.л.

6. Проверка администрируемых доходов / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 9, 2010 – 1,7 п.л.

7. М.А. Волчкова Критерии оценки эффективности ревизионной работы / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 6, 2010 – 1 п.л.

8. М.А. Волчкова Анализ использования средств бюджета и финансового результата деятельности бюджетного учреждения / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 4, 2010 – 1 п.л.

9. М.А. Волчкова Расходы на услуги связи. Анализируем ошибки и выявляемые нарушения / М.А. Волчкова // «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» № 9, 2009 – 1,13 п.л.

1	2
- количество и перечень проверенных вопросов.	до 10 баллов
Качественное выполнение работ, в том числе:	<i>до 8 баллов</i>
- ответственность и компетентность работников в принятии соответствующих решений,	до 1 балла
- качественная подготовка материалов проверок и ревизий;	до 1,5 баллов
- успешное, добросовестное и качественное исполнение профессиональных и должностных обязанностей;	до 1,5 баллов
- профессионализм и оперативность при выполнении трудовых функций;	до 2 баллов
- высокое качество подготовки документов сотрудником.	до 2 баллов
Применение в работе современных форм и методов организации труда	<i>до 1 балла</i>
Обучение «новичков» и студентов-практикантов.	<i>до 1,5 баллов</i>
Инициативное и добросовестное отношение к труду, личный вклад и выполнение заданий руководства контролирующего органа, в том числе:	<i>до 3,5 баллов</i>
- разработка предложений по организации работы контролирующего органа;	до 1 балла
- активное участие в деятельности контролирующего органа.	до 2,5 баллов
Условия, снижающие эффективность работы, в том числе:	<i>до 20 баллов</i>
- замечания к составлению и оформлению актов (справок) проверок;	до 5 баллов
- несвоевременное выполнение заданий;	до 5 баллов
- нарушение трудовой дисциплины.	до 10 баллов
ИТОГО	до 55 баллов

Оценка выставляется путем расчета в пределах от 0 до максимального значения оценки в баллах по каждому критерию.

Например, при расчете размера премии ревизора определяется сумма баллов, далее баллы переводятся в проценты. Расчет премии производится исходя из базового размера премии с учетом баллов, по которым оценена работа ревизора, по итогам работы за расчетный период времени.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Всего по теме диссертационного исследования автором опубликовано 25 статей, в том числе в издательствах, рекомендованных ВАК – 2 статьи, в научных изданиях – 4 статьи, в практических изданиях – 19 статей.

СТАТЬИ, ОПУБЛИКОВАННЫЕ В РЕКОМЕНДОВАННЫХ ВАК ИЗДАНИЯХ

1. М.А. Волчкова Нормативно-правовое регулирование государственного финансового контроля: проблемы и возможные варианты их решения / М.А. Волчкова // «Предпринимательство» №2/09 - М., НП «ИБК», 2009 г. – 0,63 п.л.

Предметом диссертационного исследования является комплекс теоретико-методологических и методических проблем формирования системы внутривозрастного контроля в России.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность бюджетных учреждений Нижегородской области.

Теоретическая база исследования. В диссертации при разработке методических положений, обосновании выводов и предложений, практических рекомендаций использовались основные положения экономической теории, научные исследования отечественных и зарубежных экономистов в области формирования современной системы бухгалтерского учета, финансов, контроля и других экономических наук, а также работы практиков в области внутривозрастного контроля.

Информационную базу исследования составили законодательные документы Российской Федерации, статистические данные Росстата, материалы Счетной палаты Российской Федерации, Минфина России, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной налоговой службы и Минэкономразвития России, другие нормативные правовые документы, концепции и программы реформирования экономики России, внутренние системные документы бюджетных учреждений. К работе привлечены также материалы ряда областей России, публикации в периодической печати.

Методологическая база исследования. В процессе исследования применены общенаучные методы познания: анализ, обобщение, абстрагирование, моделирование, логический метод и другие.

Научная новизна работы заключается в развитии и конкретизации важного научно-практического направления – реформирования организации и методики проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений в системе внутривозрастного контроля.

Научная новизна исследования реализуется в следующих **научных результатах**:

- обосновано влияние внутривозрастного контроля на обеспечение целевого и рационального использования средств бюджетного учреждения: своевременный и качественный контроль, осуществляемый работниками бухгалтерских служб или служб внутреннего контроля, позволит существенно уменьшить количество допускаемых нарушений, рационально использовать имеющиеся ресурсы учреждения, предупредить санкции контролирующих органов, осуществляющих государственный финансовый контроль в Российской Федерации;

- определено, что основным инструментом системы внутривозрастного контроля бюджетных учреждений является проверка финансово-хозяйственной деятельности, обоснована ее необходимость, которая заключается в своевременном установлении нарушений в бух-

галтерском учете и осуществлении финансово-хозяйственной деятельности по всем направлениям, для того, чтобы определить дальнейшее развитие внутривозвратного контроля в современных условиях;

- выявлены «болевы точки» практикуемых методик проверок финансово-хозяйственной деятельности и предложен новый вариант методики проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, охватывающей все виды их деятельности, рекомендовано применение тех или иных контрольных процедур в зависимости от результатов контрольной работы, приведен перечень типовых нарушений, допускаемых бюджетными учреждениями. Методика необходима для качественного осуществления внутривозвратного контроля и улучшения организации бухгалтерского учета бюджетных учреждений;

- рекомендованы авторские основные правила внутривозвратного контроля, содержащие алгоритм осуществления контроля внутри бюджетного учреждения, а именно, порядок осуществления контроля внутри учреждения, оформления планов и результатов контрольной работы, получения доказательств и др., которые позволят осуществлять внутривозвратный контроль с наименьшими затратами, качественно, соблюдая определенную этику;

- предложены специальные критерии оценки внутривозвратного контроля, а именно, работы работника бюджетного учреждения, осуществляемого внутривозвратный контроль, и специально созданного внутри учреждения органа внутреннего контроля. Критерии могут быть использованы для оценки организации и состояния системы внутривозвратного контроля.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что ее основные теоретические разработки и методические положения доведены до уровня конкретных практических рекомендаций, имеющих важное значение для развития системы бухгалтерского учета бюджетных учреждений, и могут быть использованы как для подготовки специалистов в области внутривозвратного контроля, так и в практической деятельности бухгалтерских служб и специально созданных подразделений внутривозвратного контроля бюджетных учреждений. Указанные рекомендации могут послужить также для развития системы внутривозвратного контроля в России.

Практическая значимость исследования реализуется в следующем:

- на основе данных, характеризующих работу контрольных органов в современных условиях, сформулированы основные тенденции развития внутривозвратного контроля. В настоящее время внутривозвратный контроль бюджетных учреждений находится в стадии становления, несмотря на достаточное количество условий существо-

по нескольким направлениям: оценка деятельности ревизоров, оценка результатов ревизионной работы.

Например, оценка деятельности ревизоров может использоваться для поощрения и наказания сотрудников, распределения премий по результатам работы ревизоров и др.

При оценке деятельности ревизоров можно использовать различные условия контрольно-надзорной деятельности, такие как:

- условия, связанные с выполнением сотрудником должностных обязанностей;
- условия, связанные с выполнением особо важных, сложных и срочных заданий;
- условия, связанные с интенсивностью, напряженностью и высокими результатами работы;
- условия, связанные с качеством выполнения работ;
- условия, снижающие эффективность работы.

Представим в виде таблицы 3 критерии оценки внутривозвратного контроля и рекомендуемое количество баллов по каждому критерию.

Таблица 3

Критерии оценки внутривозвратного контроля

Критерий	Балл
1	2
Выполнение должностных обязанностей, в том числе: - расширение круга обязанностей сотрудника сверх установленных соответствующим должностным регламентом обязанностей. В этом случае без изменения должностных обязанностей сотруднику может быть поручено выполнение обязанностей, предусмотренных должностными регламентами других должностей, близких по содержанию работ, равных по сложности, выполнение которых не требует другой специальности и квалификации; - исполнение обязанностей временно отсутствующего работника; - соблюдение работником трудовой дисциплины и правил внутреннего трудового распорядка.	до 3 баллов до 1 балла до 1 балла до 1 балла
Выполнение особо важных, сложных и срочных заданий, в том числе: - проверок крупных учреждений; - участие в проведении проверок по поручениям вышестоящих и правоохранительных органов; - обобщение результатов проверок, составление докладов и справок по результатам проверок, писем по результатам проверок; - особо сложных заданий; - срочных работ.	до 13 баллов до 4 баллов до 4 баллов до 2 баллов до 2 баллов до 1 балла
Интенсивность, напряженность и высокие результаты работы, в том числе: - фактическое время (своевременность) выполнения работ; - результаты работы; - объем выполняемой работы (объем проверенных средств); - особый режим работы, условия труда (командировки, крупные учреждения, специальный режим работы); - руководство ревизионной группой;	до 25 баллов до 3 баллов до 5 баллов до 5 баллов до 1 балла до 1 балла

ходимо получить при проверке финансово-хозяйственной деятельности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения доказательств.

- **Акт проверки.** Данное правило определяет порядок оформления результатов проверки в форме Акта проверки. Структура Акта проверки может быть установлена следующая - вводная, описательная и заключительная части. Необходимо отметить, что при составлении акта проверки должна быть обеспечена объективность, обоснованность, системность, четкость, доступность и лаконичность изложения. Все результаты проверки, излагаемые в акте проверки, должны подтверждаться документами (копиями документов), результатами контрольных действий, процедур, объяснениями должностных, материально ответственных и иных лиц проверяемого учреждения, другими материалами;

- **Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации.** Правило устанавливает требования в отношении обязанности ревизора и контролирующего органа учитывать соблюдение проверяемым лицом нормативных правовых актов Российской Федерации;

- **Объяснения руководства проверяемого лица.** В указанном правиле содержится порядок истребования у руководства и работников проверяемого лица объяснений, которые могут быть использованы в качестве доказательств, а также действий ревизора при отказе руководства проверяемого лица предоставить надлежащие заявления и разъяснения;

- в правиле **Получение ревизором подтверждающей информации из внешних источников** рассматриваются требования в отношении использования в ходе проверки подтверждающей информации из внешних источников (внешних подтверждений), используемой ревизором для получения доказательств. Правило содержит случаи и порядок проведения встречной проверки;

- **Сообщение информации, полученной по результатам проверки.** Правило устанавливает единые требования реализации материалов проверок.

5. Предложены критерии оценки внутривозрастного контроля.

Результативность и качество осуществляемого внутривозрастного контроля зависит от качества работы ревизора или контрольного органа. Контрольная работа должна быть оценена. При этом, может быть оценена как работа ревизионного органа в целом, так и работа ревизоров, осуществляющих функции внутривозрастного контроля. Критерии оценки ревизионной работы могут быть также предложены

вания внутривозрастного контроля практически в каждом бюджетном учреждении;

- обоснована необходимость в системе внутривозрастного контроля в сфере финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. Осуществление внутривозрастного контроля позволит бюджетному учреждению получить полную информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности, выявить резервы, улучшить финансовые результаты деятельности;

- определены и рекомендованы основные направления развития внутривозрастного контроля бюджетных учреждений: организация внутривозрастного контроля в каждом бюджетном учреждении, разработка единых принципов и стандартов внутривозрастного контроля, используемых бухгалтерскими службами или службами внутреннего контроля учреждений, использование при осуществлении внутривозрастного контроля методики проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности, обязательная оценка осуществляемого внутривозрастного контроля.

Разработанные методические положения и практические рекомендации имеют универсальный характер и могут быть использованы и в государственном органе управления, осуществляющем контроль, и в любом учреждении, независимо от его ведомственной принадлежности и величины.

Апробация работы. Основные положения диссертационной работы апробированы в 6 научных публикациях автора. Ряд теоретических и практических положений диссертации можно рассматривать в качестве методической базы для органов федерального и регионального финансового контроля при организации контрольной деятельности, а также бюджетных учреждений, осуществляющих внутривозрастный контроль. Часть методических рекомендаций была использована при составлении методического пособия по курсу «Контроль и ревизия» (2005 год, с последующими редакциями в 2007 и 2009 годах), а также доведена до широкого круга читателей журнала «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» в различных статьях, посвящающих порядок проведения проверок в бюджетных учреждениях (2006 – 2010 годы).

Результаты исследования обсуждались на различных конференциях: «Основные изменения бюджетного и налогового законодательства. Практика применения» (Москва, ноябрь 2007 г.), VI Международная научно-практическая конференция преподавателей вузов, ученых, специалистов, аспирантов, студентов: «Промышленное развитие России: проблемы, перспективы» (ВГИПУ, ноябрь 2008 г.), «Развитие инновационного потенциала отечественных предприятий и формирование на-

правлений его стратегического развития (ВК-45-8)» - VI Всероссийская научно-практическая конференция (Пенза, РИО ПГСХА, 2008).

Результаты научного исследования использованы в учебном процессе ГОУ ВПО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», ГОУ ВПО «Нижегородский государственный архитектурно-строительный университет» при изучении студентами специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» дисциплины «Контроль и ревизия», а также контрольными органами ФГУ «ННИИТО» Минздравсоцразвития России, Росфиннадзора, ФНС России при подготовке комплекса мероприятий, направленных на развитие финансового контроля и повышение качества контрольной деятельности.

Отдельные положения и рекомендации диссертационной работы внедрены в учреждениях Нижегородской области: ФГУ «ННИИТО» Минздравсоцразвития России, ТУ Росфиннадзора в Нижегородской области, что подтверждается справками о внедрении.

Публикации. Содержание диссертационного исследования представлено в 6 научных трудах, общим объемом 2,71 п.л, из них в журналах, рекомендованных ВАК – 2 статьи; в других изданиях – 4 статьи.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 102 наименования. Содержание работы изложено на 179 страницах машинописного текста, включая 19 таблиц, 8 рисунков и 7 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность исследования, сформулированы цель и задачи, определены элементы научной новизны и практической значимости полученных результатов, предмет, объект и метод исследования.

В первой главе - «Внутрихозяйственный контроль: сущность, метод, формы и виды» - рассмотрено понятие внутрихозяйственного контроля, его сущность как экономической категории, определены метод, формы и виды внутрихозяйственного контроля.

Во второй главе - «Механизм и методическое обеспечение контроля в Российской Федерации» - проводится исследование принципов внутрихозяйственного контроля, определено влияние контроля на результаты финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, выявлены особенности развития внутрихозяйственного контроля в России, определена основная форма внутрихозяйственного контроля, проанализированы основные показатели и тенденции развития контроля, проведена оценка состояния контроля в России, в частности в Нижегородской области, за 2006-2009 гг.

4. Рекомендованы авторские основные правила внутрихозяйственного контроля.

Совершенствованию контрольной деятельности будет способствовать разработка правил осуществления внутрихозяйственного контроля.

Перечислим ниже правила внутрихозяйственного контроля, которые могли бы быть установлены в Российской Федерации:

- Цель и основные принципы внутрихозяйственного контроля. В данном правиле определены цели и основные принципы осуществления внутрихозяйственного контроля, которые обязаны соблюдать все контролирующие органы и ревизоры. Правило содержит определение внутрихозяйственного контроля, его цели и задачи;

- Назначение проверки устанавливает порядок назначения проверки финансово-хозяйственной деятельности;

- Планирование внутрихозяйственного контроля. Рассматриваемое правило устанавливает требования по планированию контрольной работы при осуществлении внутрихозяйственного контроля. Планирование в данном случае предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему контрольных процедур;

- правило Проведение проверки определяет требования по проведению проверки финансово-хозяйственной деятельности при осуществлении внутрихозяйственного контроля. Правило содержит функции и полномочия ревизоров, необходимость применения контрольных действий и процедур, получения разъяснений и объяснений по выявленным нарушениям, необходимость и порядок проведения встречной проверки, перечень документов, которыми оформляются результаты проверки (акт проверки, справка проверки, акт встречной проверки и др.);

- Контрольные действия и контрольные процедуры. Правило содержит перечень контрольных действий и процедур по документальному и фактическому изучению финансовых и хозяйственных операций, совершенных проверяемой организацией в проверяемый период;

- Документирование при проведении проверки. Правило определяет требования к составлению документации в процессе осуществления внутрихозяйственного контроля, описывает порядок составления, хранения, использования и форму представления рабочих документов и материалов, подготавливаемых ревизором и для ревизора, либо получаемых и хранимых ревизором в связи с проведением проверки;

- правило Доказательства выявленных нарушений устанавливает требования к количеству и качеству доказательств, которые необ-

Проверкой расходов по данным первичных учетных документов при проверке кассовых операций в рассматриваемом примере выявлено нецелевое использование бюджетных средств (графа 8 Таблицы 1), а именно, нарушены указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, что в соответствии бюджетным законодательством Российской Федерации является нецелевым расходованием бюджетных средств.

Вместе с исследованием использования средств бюджета и финансового результата деятельности бюджетного учреждения необходимо проанализировать структуру расходов ФГУ «ННИИТО» Минздравсоцразвития России. Результаты исследования представлены в таблице 2.

Таблица 2

Структура расходов бюджетного учреждения за 2010 год

КОСГУ	Утверждено ЛБО, руб.	Исполнено через финансовые органы, руб.	Начислено, руб.	Исполнение от утвержденных ЛБО, %, (гр.3 / гр.2)	Начислено расходов от утвержденных ЛБО, % (гр.4 / гр.2)	Исполнение от начисления, % (гр.3 / гр.4)
1	2	3	4	5	6	7
211	35 788 000	35 787 702	35 787 710	99,99	99,99	100,00
212	2 561 000	2 116 350	2 117 850	82,64	82,70	100,07
213	9 364 100	9 283 117	9 284 500	99,14	99,15	100,01
221	1 554 100	1 552 612	1 392 612	99,90	89,61	89,69
222	121 000	118 023	119 020	97,54	98,36	100,88
223	1 465 800	1 370 600	1 395 600	93,51	95,21	101,82
224	8 000	7 626	8 209	95,33	102,61	107,64
225	16 441 300	16 431 615	16 410 029	99,94	99,81	99,87
226	7 894 500	6 944 660	6 446 600	87,97	81,66	92,83
262	9 000	8 880	8 911	98,67	99,01	100,35
290	3 179 900	3 112 368	3 112 812	97,88	97,89	100,01
310	10 800 000	10 799 000	17 456 000	99,99	161,63	161,64
340	5 558 200	5 558 130	6 558 130	99,99	117,99	117,99
Итого	94 744 900	93 090 684	100 097 983	98,25	105,65	107,53

В результате исследования структуры расходов может быть установлено наиболее существенное отклонение по статьям КОСГУ, по которым, в дальнейшем, проводится тщательное изучение документов и выявляются факторы допущенных отклонений. В данном примере отклонение допущено учреждением по коду КОСГУ 224 «Арендная плата за пользование имуществом», проверка расходов по которому выявила нарушение бюджетного законодательства рассмотренным бюджетным учреждением в 2010 году, а именно, принятие учреждением обязательств сверх утвержденных бюджетных назначений.

В третьей главе - «Развитие внутрихозяйственного контроля» - предлагаются методика проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, а также пути развития внутрихозяйственного контроля: разработка правил и критериев оценки внутрихозяйственного контроля.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам диссертационного исследования.

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обосновано влияние внутрихозяйственного контроля на обеспечение целевого и рационального использования средств бюджетного учреждения.

В ходе осуществления внутрихозяйственного контроля выявляются ошибки и нарушения, допускаемые при осуществлении учреждением финансово-хозяйственной деятельности, ведении бухгалтерского учета, составлении бухгалтерской отчетности.

Своевременный и качественный контроль, осуществляемый работниками бухгалтерских служб или служб внутреннего контроля, позволит предотвратить и уменьшить количество допускаемых нарушений и ошибок, рационально использовать имеющиеся ресурсы учреждения, не допустить санкций со стороны контролирующих органов, осуществляющих государственный финансовый контроль в Российской Федерации.

Проведенное исследование показателей контроля и основных тенденций его развития в Российской Федерации в настоящее время выявило, что основной причиной высоких показателей допускаемых бюджетными учреждениями нарушений и ошибок является, прежде всего, слабый внутрихозяйственный контроль или его отсутствие в учреждениях.

Итак, внутрихозяйственный контроль необходим для оказания реального влияния на обеспечение целевого и рационального использования средств бюджетного учреждения.

2. Определено, что основным инструментом системы внутрихозяйственного контроля бюджетных учреждений является проверка финансово-хозяйственной деятельности.

Внутрихозяйственный контроль, осуществляемый бухгалтерскими службами или специально созданными внутри учреждения контрольными органами, - это последующий контроль за расходованием средств учреждения. Основными формами внутрихозяйственного контроля можно признать проверки финансово-хозяйственной деятельности. При проверке объектов используются различные источники информации, методические приемы и контрольно-ревизионные

процедуры. Выводы обосновываются на документальных доказательствах. Кроме того, ревизии и проверки характеризуются конкретностью в определении размера ущерба, потерь, недостатков ценностей и обоснованностью их системой доказательств (первичные документы, ведомости инвентаризации, пояснительные записки материально-ответственных лиц и другое).

Проверка предполагает выполнение ряда процедур по достижению основной цели финансового контроля – установлению рационального и целевого расходования средств и содержания имущества учреждения. В ходе проверки изучаются отдельные направления постановки и организации бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности.

На наш взгляд, очевидно, что основной формой внутривозрастного контроля является проверка финансово-хозяйственной деятельности, важность которой заключается в своевременном предупреждении и выявлении недостатков в ведении бухгалтерского учета и осуществлении финансово-хозяйственной деятельности по всем направлениям бюджетного учета.

3. Выявлены «болевы́е точки» практикуемых методик проверок финансово-хозяйственной деятельности и предложен новый вариант методики проверок финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

Реализация контрольной функции бухгалтерского учета в бюджетных учреждениях предполагает выполнение мероприятий по осуществлению контроля внутри учреждения, иными словами, осуществление внутривозрастного контроля. Система внутривозрастного контроля необходима в любом учреждении и органе исполнительной власти. В этой системе ведущее место занимают работники бухгалтерии и, в частности, главный бухгалтер.

Между тем, отсутствует единая нормативная база, регламентирующая порядок осуществления внутривозрастного контроля в России. Вследствие этого, каждой организации, предприятию, учреждению, каждому ведомству и органу государственной власти, наделенному полномочиями по осуществлению контроля, приходится создавать свои документы, регламентирующие порядок проведения проверок и осуществления ими контрольной деятельности. Названные хозяйствующие субъекты, тем самым, реализуют права, однако, при этом многообразии рабочих документов имеется значительное число противоречий действующему законодательству. Положение во многом усугубляется несовершенной методикой проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности, позволяющей сократить затраты на осуществление внутривозрастного контроля.

Таблица 1
Результаты исследования использования средств бюджета ФГУ «ННИИТО» Минздрава России за 2010 год (руб.)

Код КОСГУ	Отражено в Отчете об исполнении бюджета ф. 0503127				Отражено в финансовых результатах деятельности ф. 0503121	По данным первичных бухгалтерских документов		Установленные нарушения		Отклонения	
	утвержденные бюджетные назначения	исполнено через финансовые органы	неисполненные назначения	исполнено в результате деятельности ф. 0503121		Исходы отчетных данных (гр.5-гр.7)	Сумма нецелевого использования средств (гр.3-гр.6)	Исходы отчетных данных (гр.5-гр.7)	Превышение исполнения над начисленными расходами (гр.6-гр.7)	Превышение начисленных расходов над исполнением (гр.7-гр.6)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
211 Заработная плата	35 788 000	35 787 702	298	35 787 710	35 787 702	35 787 710	0	0	0	8	
212 Прочие выплаты	2 561 000	2 116 350	444 650	2 117 850	2 116 250	2 117 850	-100	0	0	1 500	
213 Начисления на выплаты по оплате труда	9 364 100	9 283 117	80 983	9 284 500	9 283 117	9 284 500	0	0	0	1 383	
221 Услуги связи	1 554 100	1 552 612	1 488	1 552 612	1 552 612	1 392 612	0	0	0	160 000	0
222 Транспортные услуги	121 000	118 023	2 977	119 020	118 123	119 020	100	0	0	997	
223 Коммунальные услуги	1 465 800	1 370 600	95 200	1 395 600	1 370 600	1 395 600	0	0	0	25 000	
224 Арендная плата за пользование имуществом	8 000	7 626	374	8 209	7 626	8 209	0	0	0	583	
225 Работы, услуги по содержанию имущества	16 441 300	16 431 615	9 685	16 410 029	16 431 615	16 410 029	0	0	0	21 586	0
226 Прочие работы, услуги	7 894 500	6 944 660	949 840	6 446 600	6 944 660	6 446 600	0	0	0	498 060	0
262 Пособия по социальной помощи населению	9 000	8 880	120	8 911	8 880	8 911	0	0	0	31	
290 Прочие расходы	3 179 900	3 112 368	67 532	3 112 812	3 112 368	3 112 812	0	0	0	444	
310 Увеличение стоимости основных средств	10 800 000	10 799 000	1 000	17 456 000	10 799 000	17 456 000	0	0	0	6 657 000	
340 Увеличение стоимости материальных запасов	5 558 200	5 558 130	70	6 558 130	5 558 130	6 558 130	0	0	0	1 000 000	
ИТОГО	94 744 900	93 090 684	1 654 216	100 097 983	93 090 684	100 097 983	0	0	0	679 646	7 686 938

- превышением исполнения бюджета через органы казначейства или финансовые органы над начисленными расходами, которое может объясняться наличием текущей кредиторской задолженности на начало проверяемого периода, погашенной в отчетном году, или текущей дебиторской задолженности на конец периода. Задолженность может быть по организациям, а также по подотчетным суммам;

- превышением начисленных расходов над исполнением бюджета через органы казначейства или финансовые органы, которое можно признать наличием текущей дебиторской задолженности на начало года, поскольку начисление расходов прошлого финансового периода произошло в проверяемом году.

Таким образом, рассчитать отклонение можно по предлагаемой нами формуле 1:

$$\text{Исп} - \text{Нач} = \text{КЗ}_{\text{нач}} - \text{ДЗ}_{\text{нач}} + \text{ДЗ}_{\text{кон}} - \text{КЗ}_{\text{кон}}, \quad (1)$$

где Исп – исполнение через финансовые органы,

Нач – начисленные расходы,

$\text{КЗ}_{\text{нач}}$ – кредиторская задолженность на начало периода,

$\text{ДЗ}_{\text{нач}}$ – дебиторская задолженность на начало периода,

$\text{ДЗ}_{\text{кон}}$ – дебиторская задолженность на конец периода,

$\text{КЗ}_{\text{кон}}$ – кредиторская задолженность на конец периода.

Причиной отклонений может быть и централизация расходов: оплата поставок товаров вышестоящим органом для подведомственного учреждения. При этом начисление расходов производится учреждением – получателем товаров.

Выявленные отклонения могут являться нарушением бюджетного законодательства, выраженного как в нерациональном или нецелевом, так и неправомерном использовании бюджетных средств, например, оплата расходов производится по одному коду, а их распределение по другому коду классификации операций сектора государственного управления (далее - КОСГУ).

В качестве примера приведены результаты исследования использования средств бюджета и финансового результата деятельности ФГУ «ННИИТО» Минздравсоцразвития России за 2010 год, представленные в таблице 1.

Результаты нашего исследования показали объективную необходимость методологического единства в системе внутривозрастного контроля. На наш взгляд, это позволит снизить вероятность ошибочной или поверхностной трактовки законодательства, обеспечить соблюдение определенной этики контролирующими органами.

К сожалению, действующая в настоящее время в России система внутривозрастного контроля не отличается отлаженным механизмом, что препятствует выявлению неэффективного и нецелевого использования государственных финансовых средств и не способствует обеспечению сохранности материальных ценностей.

Так, например, по данным Росфиннадзора сумма нецелевого использования средств федерального бюджета, выявленных в Нижегородской области за 2006-2009 гг., увеличилась с 666 тыс. руб. до 44 640 тыс. руб.

Причинами роста допускаемых финансовых нарушений, как свидетельствуют наши исследования, являются, прежде всего, неэффективный внутривозрастный контроль или его полное отсутствие в бюджетных учреждениях. При этом основные причины низкого уровня внутривозрастного контроля заключаются в следующем.

- отсутствие системных практических исследований в области внутривозрастного контроля;

- неопределенность основных направлений организации внутривозрастного контроля, кроме того, в данной сфере не имеется системной нормативно-правовой базы;

- отсутствие механизма взаимодействия между органами государственного, аудиторского, внутривозрастного контроля и правоохранительными органами.

Одной из немаловажных проблем, препятствующих осуществлению контроля, является постоянное изменение методологии бюджетного учета. Так, начиная с 2005 года, бюджетный учет изменялся 4 раза (в 2005, 2006, 2009 и 2010 годах).

Данный факт осложняет деятельность контролирующих органов, требует внесения в рабочую документацию внеплановых изменений, прохождения повышения квалификации, увеличения затрат на процесс подготовки ревизора к проведению контрольных мероприятий, что снижает сроки, а значит, качество и требует значительного увеличения затрат, как на бюджетный учет вообще, так и на контроль, в частности.

Итак, основными проблемами внутривозрастного контроля в России, требующими разрешения, являются:

- отсутствие единой методологической базы по осуществлению контроля различными контрольными органами;

- отсутствие методики проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, содержащей ха-

рактическую характеристику состава типичных финансовых нарушений, рекомендуемые процедуры проверки, перечни источников информации и доводимой до ревизоров с целью повышения качества их работы и снижения затрат на проведение проверок.

Переход на научно обоснованные типовые стандартные регламенты, инструкции осуществления контроля во всех надзорных органах как федерального, регионального, муниципального уровня, так и служб, осуществляющих внутривозрастной контроль, прекращение многократного изменения методологии бюджетного учета должны стать одними из стратегических задач развития всей системы контроля на ближайшие годы.

По нашему мнению, важно дополнить перечень возможных нарушений рекомендациями о правомерных способах их устранения злоупотреблений, поскольку в ревизионной практике устранение ошибок также осуществляется с нарушением закона.

Мы считаем, что следствием отсутствия единой нормативной базы является отсутствие методологического единства видов и форм контроля, а также трактовки и классификации нарушений законодательства, в том числе бюджетного.

Очевидна актуальность разработки методики проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

На наш взгляд, методика должна содержать следующие разделы:

- перечень основных нормативных документов;
- задачи проверки;
- источники информации (первичные документы по разделу учета; регистры синтетического и аналитического учета и отчетность);
- перечень контрольных процедур и приемов сбора доказательств, применяемых при проверке;
- общие моменты, на которые ревизору следует обратить внимание при проведении проверки;
- классификатор возможных финансовых нарушений.

Для проверки постановки бюджетного учета и финансово-хозяйственной деятельности рекомендуется предусмотреть отдельные разделы методики проведения проверок.

В диссертации представлен новый вариант методики проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений по всем направлениям внутривозрастного контроля, включающей следующие вопросы проверки:

- составление, утверждение и исполнение смет доходов и расходов бюджетного учреждения с обязательным исследованием использования бюджетных средств;
- кассовые операции;
- банковские операции;

- расходование средств на оплату труда;
- расходование средств, выделенных на приобретение нефинансовых активов и их рациональное использование;
- расчеты с дебиторами и кредиторами;
- расчеты с подотчетными лицами;
- организация бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности бюджетного учреждения.

В процессе исследования нами разработан порядок проверки каждого из направлений.

Например, в рамках проверки составления, утверждения и исполнения сметы бюджетного учреждения проводится исследование исполнения бюджета и финансового результата деятельности проверяемого бюджетного учреждения, являющееся одним из способов проверки полноты, своевременности и достоверности совершенных финансовых и хозяйственных операций в бюджетном учете и бюджетной отчетности. Исследование проводится по данным форм бюджетной отчетности. Результаты исследования использования бюджетных средств целесообразно представить в виде таблиц.

Для характеристики использования бюджетных средств учреждением необходимо приводить данные как в абсолютных измерителях, так и в процентном соотношении каждого из них в общей сумме расходов, предусмотренных и произведенных.

Исследование использования бюджетных средств может быть проведено по нескольким направлениям:

- соответствие расходов бюджетного учреждения бюджетной классификации расходов, а также принятых лимитов бюджетных обязательств (далее – ЛБО) утвержденным лимитам. По итогам исследования обосновывается вывод о принятии бюджетных обязательств сверх утвержденных лимитов бюджетных обязательств, что является нарушением бюджетного законодательства;
- использование бюджетных средств в проверяемом периоде в соответствии с кодами бюджетной классификации. Исследование использования средств бюджета и финансового результата текущей деятельности учреждения проводится по данным Отчета об исполнении бюджета главного распорядителя, распорядителя, получателя бюджетных средств, главного администратора, администратора источников финансирования дефицита бюджета, главного администратора, администратора доходов бюджета и данным Отчета о финансовых результатах деятельности.

По результатам исследования могут быть выявлены отклонения, причины которых устанавливаются в ходе проверки. Выявленные отклонения можно, например, объяснить: