

На правах рукописи

ДАДАВОВА ИЗАБЕЛЛА КАМИЛЬПАШАЕВНА

**СИСТЕМА КОНТРОЛЯ И РЕВИЗИИ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ
ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

**диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Нижний Новгород – 2011

Работа выполнена в Северо-Кавказском (г. Махачкала) филиале государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская правовая академия Министерства юстиции РФ»

Научный руководитель:

доктор экономических наук, доцент **Алибеков Шахизин Ильмутдинович**

Официальные оппоненты:

доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки РФ
ГОУ ВПО «Финансовый университет при правительстве РФ»

Мельник Маргарита Викторовна

доктор экономических наук, доцент
Нижегородский коммерческий институт

Дружиловская Татьяна Юрьевна

Ведущая организация: Управление Федерального казначейства по Нижегородской области.

Защита состоится «29» марта 2011 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37, аудитория 214.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «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 разослан «__» _____ 2011 г.

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент



Т.С. Маслова

I. Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Контроль над использованием средств федерального бюджета является в настоящее время одной из важнейших задач государственного управления. Это, прежде всего, связано со значительным увеличением объемов и разнообразием форм использования бюджетного финансирования и укреплением демократических основ управления. Во всем мире общество в лице контрольных органов стремится контролировать рациональность использования средств бюджета. Этим объясняется то внимание, которое во всех странах и в международных организациях уделяется развитию контроля в общественном секторе, где используются бюджетные средства. В последние годы многое сделано для совершенствования методологии финансовой отчетности в общественном секторе, организации учета и контроля за рациональным использованием общественных ресурсов.

Однако, анализ показывает, что экономика страны несет значительные потери из-за низкой финансовой дисциплины, некачественного финансового контроля. Анализ деятельности органов финансово-хозяйственного контроля Российской Федерации свидетельствует, что количество и суммарное денежное выражение финансовых нарушений из года в год растет. Одной из главных причин такого положения является слабость законодательной базы, бессистемность и неопределенность финансово-хозяйственного контроля, в особенности в сфере использования федеральной собственности, отсутствие в России единой и слаженной системы контроля. В субъектах РФ фактически отсутствует методический инструментарий, приспособленный к потребностям оперативной количественной и качественной оценки эффективности использования финансовых средств, нет обоснованных критериев и показателей эффективности по направлениям формирования финансовых средств. В арсенале контролирующих финансовых органов преобладают в значительной степени формы и методы проверок и ревизий, неадекватные современному управлению. Внимание контролеров сосредоточено главным образом на выявлении фактов нарушений, а не причин их возникновения.

При активизации роли государства в проведении преобразований субъектов хозяйствования, направленных на инновационное развитие, проблема организации контроля государственных финансовых потоков приобретает особую важность в связи с тем, что последние, в результате хозяйственных транзакций с участием государства, пронизывают все сферы и направления хозяйственной деятельности на любом уровне. В этой связи также возрастает роль и значение контроля и ревизии финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства. Поэтому контроль и ревизия во взаимосвязи с бухгалтерским учетом и экономическим анализом являются основой государственной системы формирования информации об управлении государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. От качества такой информационной системы во многом зависит правильность решений по проведению тех или иных хозяйственных операций с государственными финансовыми материальными и нематериальными ресурсами, а также обоснованность экономического регулирования на всех уровнях государственного управления. Актуальность проблемы и недостаточность её научной разработанности предопределили выбор темы, обусловили цель и задачи исследования.

Степень разработанности проблемы

Вопросы контроля и ревизии всегда достаточно широко обсуждались в российской экономической литературе. В период централизованного управления экономикой вопросы контроля и ревизии исследовались в работах Беложецкого И.А., Белухи Н.Т., Данилевского Ю.А., Ивашкевича В.Б., Клиницкого Р.М., Князева В.Г., Крамаровского Л.М., Лакиса В.И., Ларионова А.Д., Мизиковского Е.А., Мезенцевой Т.М., Мельник М.В., Наринского А.С., Палий В.Ф., Панкова В.В., Погосяна Н.Д., Романовского М.В., Соколова Я.В., Шапошникова А.А., Шохина С.О. и др.

В период постсоциалистического развития большое внимание уделялось развитию новых методов независимого контроля и аудита. Этот аспект разви-

тия был широко рассмотрен в работах Алибекова Ш.И., Васильевой М.В., Дружиловской Т.Ю., Крамаровского Л.М., Макоева О.С., Маренкова Н.Л., Масловой Т.С., Мельник М.В., Мизиковского Е.А., Овсийчук М.Ф., Овсянникова А.Л., Поповой Л.В., Продановой Н.А., Пятова М.Л., Румянцева А.В., Скоборы В.В., Терехова А.А., Устинюк С.М., Шориной Е.В., Шумак Г.А., Якуненко К.К. и др.

Особо следует отметить то направление исследований, которое развернулось по инициативе Счетной палаты РФ в области аудита эффективности бюджетных средств, направленного на контроль за результативностью и эффективностью их использования. Эти вопросы нашли отражение в работах Бесхмельницына М.И., Бликанова А.В., Быстрякова А.Я., Володина С.А., Голиковой Т.А., Жукова В.А., Крикунова А.В., Кудрина А.Л., Ларионова А.Д., Овсянникова Л.Н., Овсянникова А.Л., Опеньшева С.П., Проскривина Ю.Б., Родионовой В.М., Рябухина С., Саванина А.Е., Саунина А.Н., Степашина С.В. и др.

В последние годы вновь стали проводиться активные исследования в области внутреннего контроля и ревизии в организациях разных отраслей и сегментов бизнеса в работах Алибекова Ш.И., Афанасьева М.П., Бурдо Е.С., Голосова О.В., Даниленко Н.И., Еремина С.Г., Ерофеевой Е.А., Кутера М.Н., Любушина Н.П., Зыряновой Т.В., Ивановой Е.И., Масловой Т.С., Мельник М.В., Овсийчук М.Ф., Павловой Л.П., Соколова Я.В., Суйц В.П., Хмельницкого В.А., Чая В.Т., Шеремет А.Д.

Отдельные вопросы организации, методики проведения и методология контроля и ревизии нашли отражение в работах Алибекова Ш.И., Белухи Н.Т., Белобжецкого И.А., Бурцева В.В., Быстрякова А.Я., Бычковой С.М., Володина С.А., Данилевского Ю.А., Ерофеевой В.А., Жукова В.А., Ивашкевича В.Б., Крамаровского Л.М., Князева В.Г., Кутера М.И., Крикунова А.В., Лакиса В.И., Масловой Т.С., Мельник М.В., Мезенцевой Т.М., Мизиковского Е.А., Овсянникова А.Л., Опеньшева С.П., Панкова В.В., Погосяна Н.Д., Павловой Л.П., Поповой Л.В., Пятова М.Л., Родионовой В.М., Романовского М.В., Соколова Я.В., Суйц В.П., Шапошникова А.А., Шохина С.О., Шеремета А.Д. и др.

Новые тенденции развития экономики России требуют дальнейшего развития методов контроля над эффективностью использования ресурсов производства, природных богатств страны и государственных финансовых ресурсов. Это определяет необходимость дальнейшего совершенствования методов контроля над использованием всех видов ресурсов и в первую очередь государственных финансовых ресурсов с целью выбора приоритетных направлений их использования для решения базовых задач экономического развития.

Цель исследования. Целью исследования является разработка научных и практических рекомендаций по развитию методики организации и проведения контроля и ревизии за использованием финансовых ресурсов.

Для достижения указанной цели в диссертации поставлены и решаются следующие задачи:

- уточнить основные задачи финансово-хозяйственного контроля за использованием средств федерального бюджета;
- раскрыть особенности организации и проведения проверок бюджетных, муниципальных, автономных учреждений;
- определить критерии оценки и анализа качества результатов финансового контроля;
- разработать общую методику организации и проведения финансово-хозяйственного контроля;
- систематизировать финансовые нарушения, выявляемые в ходе проведения контроля и ревизии контрольными органами, для целей их предупреждения.

Объектом диссертационного исследования является методический инструментарий проведения ревизии и контроля, оценки качества финансового контроля и методы обобщения и реализации его результатов.

Предмет исследования. Предметом исследования выступают система бухгалтерского учета и контроля, а также деятельность органов государственного финансового контроля за целевым использованием средств бюджета.

Область исследований. Диссертационная работа выполнена в рамках пункта 2 «Контроль и аудит финансово-хозяйственной деятельности» Паспорта специальностей ВАК по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (Экономические науки).

Теоретической и методологической базой исследования являются теоретические положения фундаментальных концепций бухгалтерского учета, финансового контроля, ревизии и экономического анализа, вытекающие из законодательных нормативных актов РФ, требований международных стандартов учета и контроля.

При проведении исследования использовались официальные доступные для общественности материалы Министерства финансов РФ, Счетной палаты РФ, Росфиннадзора, контрольно-счетных и финансовых органов субъектов федерации, аудиторских организаций. Автор опиралась на положения, изложенные в научной литературе по финансовому контролю, ревизии, аудиту, бухгалтерскому учету российских и зарубежных авторов.

При проведении исследования использованы общенаучные методы познания и специальные приемы обработки данных, в частности методы экономического анализа, научной абстракции, логические, методы индукции и дедукции, позволяющие наиболее полно изучить исследуемую проблему.

Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса теоретических и методических вопросов, связанных с совершенствованием методики организации, оценки, анализа и качества проведения контроля и ревизии. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты, выносимые на защиту:

- на основе критического анализа действующей системы контроля предложена уточненная авторская классификация видов и форм государственного финансового контроля на трех уровнях, позволяющая принимать оперативные управленческие решения на разных уровнях управления, а также будет способствовать разработке оптимальных и эффективных мер профилактики наруше-

ний и злоупотреблений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений, четко разграничить функции и область финансового контроля контролирующих органов;

- разработана и предложена общая методика проведения контроля и ревизии, включающая проверку качества контроля за использованием бюджетных средств, выделяемых государственным учреждениям и позволяющая оперативно и достоверно выявлять и устранять нарушения. При этом основой единой методики контроля, следует, рассматривать качество и результативность контрольных мероприятий, предполагающий преобладание проверки качества управления, а также разграничение понятий «контроль качества» и «результативность контроля»;

- на основе критического анализа практики обобщения результатов контрольных действий разработана система показателей качества деятельности контрольных органов, включающая в себя результативность, действенность, экономичность и продуктивность. Оценка и анализ материалов контроля и ревизии по этим показателям позволит своевременному предупреждению и пресечению нарушений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений и усилит контрольные и защитные функции бухгалтерского учета;

- путем обобщения и анализа соблюдения установленных норм и правил бухгалтерского учета в процессе использования бюджетных средств систематизированы финансовые нарушения в бухгалтерском учете, выявляемые в ходе проведения государственного финансово-хозяйственного контроля, использование которой, позволит оперативно разработать эффективную систему мер и способов профилактики нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений, а также будет способствовать правильной группировке выявленных нарушений и злоупотреблений при обобщении результатов проверки в акте ревизии;

- путем критического анализа существующей практики контроля и ревизии, систематизированы и уточнены способы и методы обобщения и реализации результатов контроля и ревизии, профилактики нарушений и злоупотреб-

лений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений и предложены методы, способствующие усилению и реализации контрольных и защитных функций бухгалтерского учета. В частности, в зависимости от иерархии причин и условий искажений выделены три основных уровня их предупреждения: общесоциальный, специально-налоговый и индивидуальный.

Практическая значимость исследования заключается в разработке методических аспектов организации и проведения контроля и ревизии, направленных на оценку результативности использования и освоения бюджетных средств, целевого использования денежных средств и имущества, приобретенного за счет средств, выделенных из федерального бюджета.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на различных международных и межрегиональных научно-практических конференциях в г.г. Санкт-Петербург, Москва, Махачкала, Кизляр. Результаты диссертационной работы внедрены и используются в практической работе Счетной Палаты РД. Выводы и предложения диссертационного исследования могут найти практическое применение при разработке нормативных актов и положений по организации и осуществлению контроля и ревизии, а также в практической деятельности контрольных органов при осуществлении ими контрольных мероприятий. Положения диссертационного исследования используются в учебном процессе юридических и экономических вузов при чтении лекций и проведении практических занятий по курсам: «Контроль и ревизия», «Судебно-бухгалтерская экспертиза», «Основы аудита» и «Практический аудит» РД.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 работах, общим объемом 3,45 п.л., в том числе 3 работы в научных журналах рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ объемом 1,8 п.л.

Структура диссертационной работы. Диссертация включает введение, три главы, заключение, список использованной литературы и приложений.

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, определяются цель и задачи диссертационной работы, указываются предмет и объекты исследования, раскрывается его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе «Развитие финансового контроля в России и его место в системе экономического контроля» определена сущность и значимость финансово-бюджетного контроля в управлении государственными финансовыми потоками экономических субъектов, его задачи и направления.

Во второй главе «Организация и проведение государственного финансово-хозяйственного контроля» разработана классификация видов и форм финансового контроля, исследованы методические приемы и инструментарий проведения и методика оценки и анализа качества финансового контроля.

В третьей главе «Перспективы развития государственного финансово-хозяйственного контроля» раскрыты вопросы реформирования и развития государственного финансового контроля в России, обобщены выявляемые контрольными органами финансовые нарушения и указаны меры их устранения.

В заключении обобщены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

II. Основные результаты и научные положения, выносимые на защиту

1. Классификация видов и форм финансового контроля

Важным элементом бюджетного процесса является финансовый контроль, который обеспечивает результативность государственной финансовой системы. По результатам проведенных исследований, сформулировано уточнение понятия финансового контроля, как системы мероприятий по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении федерального правительства, а также региональных и местных органов власти. Финансовый контроль пронизывает всю систему денежных отношений,

возникающих в процессе распределения и перераспределения ВВП и части национального богатства в связи с формированием и использованием централизованных и децентрализованных денежных средств на всех уровнях и во всех звеньях национальной экономики.

Научно обоснованная классификация финансово-хозяйственного контроля позволяет глубже понять его сущность, как важнейшего элемента управления, раскрыть механизм функционирования выражаемых им отношений, выявить специфические особенности различных его составляющих. На наш взгляд, именно классификация позволяет глубже понять различные стороны и особенности государственного финансового контроля, что необходимо для подготовки и проведения контрольных мероприятий. Поэтому методы финансового контроля необходимо группировать с точки зрения значимости контрольных функций в деятельности субъектов управления и контроля. В этой связи целесообразно выделить следующие уровни финансово-хозяйственного контроля: (см. рис. 1)

1. Субъекты государственного финансового контроля 1- уровня выполняют контрольные функции для реализации тех функций, которые за ними закреплены непосредственно, т. е. для них контроль является сопутствующим видом деятельности. Субъекты этого уровня – все государственные органы (за исклю-

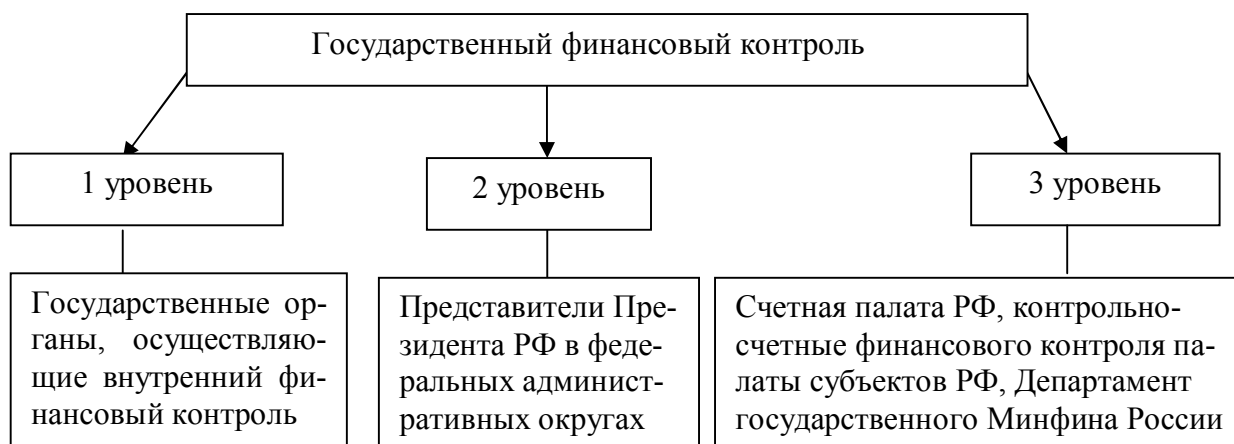


Рис.1 Уровни государственного финансового контроля

чением контрольных) в пределах, установленных законами и иными нормативно-правовыми актами, осуществляющие внутренний контроль, а также все работники государственных организаций (в частности, лица, исполняющие обязанности по государственным должностям), осуществляющие в пределах своих должностных обязанностей и прав контроль и ревизию.

2. Субъекты контроля 2-го уровня. В их обязанности входят как контрольные, так и иные функции, но финансово-хозяйственный контроль является одним из основных видов или направлений их деятельности. В эту категорию следует включить бухгалтерский аппарат государственных учреждений, осуществляющий в числе прочих следующие контрольные функции:

- осуществление предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров объемам ассигнований, предусмотренных сметой доходов и расходов, или лимитам бюджетных обязательств при казначейском обслуживании получателей через лицевые счета; своевременным и правильным оформлением первичных учетных документов и законностью совершаемых операций;

- контроль за правильным и экономным расходованием средств в соответствии с целевым назначением по утвержденным сметам доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, с учетом внесенных в них в установленном порядке изменений, а также за сохранностью денежных средств и материальных ценностей в местах их хранения и эксплуатации;

- участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В данную категорию следует отнести бухгалтерский аппарат государственных коммерческих организаций, в силу своих обязанностей осуществляющий в числе прочих и функции финансового контроля по отношению к государственным финансовым и иным средствам.

3. Субъекты контроля 3-го уровня. В их обязанностях контроль является определяющим (главным) видом деятельности. В основном это – Счетная палата РФ, контрольно-счетные палаты субъектов РФ, Департамент государствен-

ного финансового контроля, бухгалтерского учета, анализа и аудита Минфина России, Росфиннадзор, Главное контрольное управление Президента РФ, осуществляющее функции финансового контроля в рамках контроля исполнения органами государственной власти и организациями федеральных законов, указов и распоряжений (поручений) Президента РФ, касающихся и финансовых вопросов.

Такая классификация финансового контроля позволит принимать оперативные управленческие решения на разных уровнях управления, а также будет способствовать разработке оптимальных и эффективных мер профилактики нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений.

2. Методика контроля результативности использования бюджетных средств

Метод контроля в общем виде представляет собой комплексное изучение и оценку достоверности, качества, законности и целесообразности хозяйственных операций на основе использования учетной и внеучетной информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля. Причем финансовый контроль и ревизия эффективны тогда, когда они являются комплексными. Участники бюджетного процесса выполняют различные функции, они обладают разным объемом информации и аналитическими возможностями. В настоящее время аудит результативности использования государственных средств приобретает все большую актуальность, что связано с формированием предпосылок и условий, определяющих значимость финансового контроля и необходимость трансформации отношений в сфере использования государственных ресурсов.

Как основу единой методики контроля следует рассматривать аудит результативности, предполагающий преобладание проверки качества управления. Причем, контроль качества предусматривает выявление соответствия действительности государственных операций требованиям достижения социально-политических целей и не учитывает в ряде случаев экономическую целесообразность. Результативность контроля выявляет качество результатов контроля,

уровень экономности функционирования проверяемой системы, адекватность ее размера, результативность и качество ее работы. На практике это позволит свести к минимуму проведение комплексных выездных ревизий и тематических проверок. Результативность контроля в целом - это совокупность взаимосвязанных и взаимообуславливающих критериев качества контрольных действий и ответственности органов государственного финансового контроля. Экономность использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием определенного бюджетом объема средств. В общепринятом значении понятие «результативность контроля» означает действенный, реальный, результативный, ресурсосберегающий, экономичный контроль, осуществляемый на основе современных контрольных технологий. Проблема в использовании определения результативности контроля как степени достижения цели возникает в связи с тем, что интересы, потребности и возможности заказчиков финансового контроля и потребителей его информации во многом не совпадают.

Результативность используемых методов государственного финансового контроля в большей степени обусловлена системой его организации. Мерой результативности служит отношение результата проверки к затратам, связанным с его получением. При рассмотрении категории результативности применительно к финансовому контролю считаем необходимым выделить методическую особенность, отличающую ее от категории эффективности применительно к производству. Экономным является такое использование ресурсов, когда фактическая стоимость единицы ресурса будет меньше плановой либо меньше, чем стоимость аналогичного ресурса, используемого иными организациями для производства аналогичных услуг. Результативность использования государственных средств характеризуется степенью соответствия фактических результатов деятельности проверяемой организации запланированным результатам и, исходя из их двойственности, также должна определяться с двух сторон - производственной (экономической) и социальной. Если рассматривать аудит ре-

зультативности с практической точки зрения, то это - достаточно сложная процедура, охватывающая значительные временные рамки и требующая высокой степени квалификации и профессионализма кадрового состава контрольных органов.

3. Оценка результативности и качества финансово-хозяйственного контроля

Вопросы повышения качества проведения финансово-хозяйственного контроля являются актуальными в настоящее время, поскольку страна вступила в новый этап социально-экономической модернизации, главной задачей которого является достижение более высокого уровня качества жизни населения и повышение глобальной конкурентоспособности российской экономики. От эффективной системы государственного финансового контроля зависит эффективность социально-экономического развития страны, регионов, муниципальных образований и хозяйствующих субъектов.

Набор критериев оценки качества, их сочетание, соотношение количественных и качественных, относительных и динамических значений при аудите результативности могут быть различными в зависимости от целей и специфики проверяемой сферы использования государственных средств. На рис. 2, путем анализа существующей системы контроля качества проверок, нами предложены и наглядно представлены общие критерии качества контроля и ревизии и их характеристики.

Оценка результативности в целом дает возможность рассматривать качественную характеристику, как отдельных мероприятий контроля и ревизии, так и отдельных органов государственного финансового контроля в их системе. В большинстве случаев качество деятельности органа государственного финансового контроля отождествляется с масштабами выявленных нарушений, объемами восстановленных средств и примененными к нарушителям санкциями. Следует отметить, что до сих пор не выработано единого и общепризнанного подхода к оценке качества результатов ревизии и финансового контроля. Содержание термина «качество» не определено в российском законодательстве.

Между тем, недостатки, незаконные расходы и хищения далеко не ограничивают перечень возможных отклонений, которые могут быть оценены в стоимостном выражении. К ним можно добавить также недополученную в результате ошибок в управлении государственными средствами прибыль и ущерб, полученный от не возврата или несвоевременного возврата бюджетных средств, выделенных на возвратной основе, невыплаты установленных за пользование ими процентов, не использования имеющихся резервов снижения себестоимости, не перечисления в бюджет средств, полученных в результате приватизации, управления государственным имуществом, заниженной оценки при приватизации, искажения финансовых результатов и ошибок в ведении бухгалтерского учета и иных многочисленных нарушений.

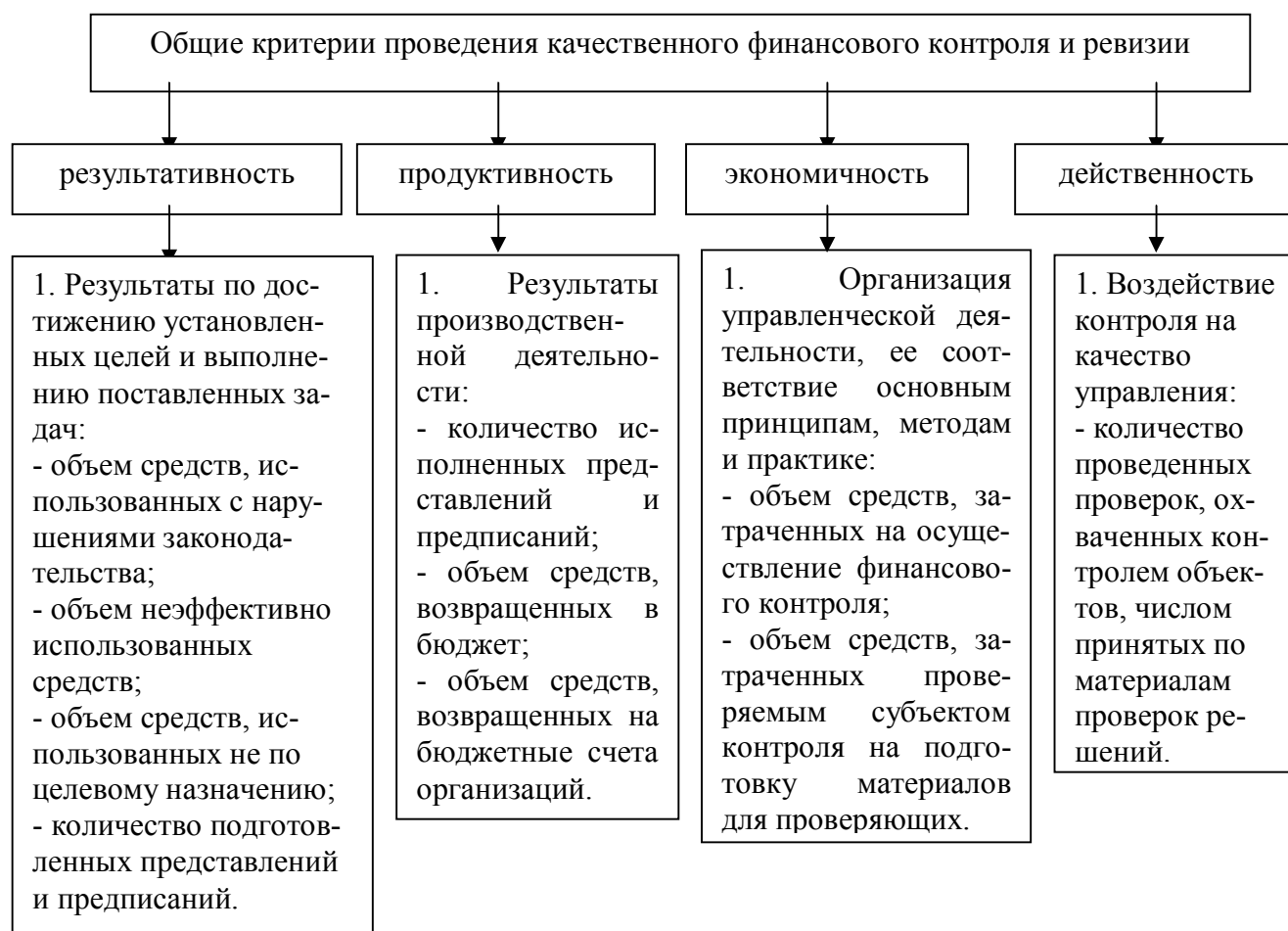


Рис. 2 Критерии оценки качества проведения финансового контроля и ревизии

Оценивать качество деятельности органов контроля соотношением средств, возвращенных в бюджет в виде санкций и штрафов, и затрат на кон-

троль не совсем верно, так как количество нарушений может быть мерилom негативных явлений в процессе управления бюджетными ресурсами, но не мерилom контроля. Поэтому качество деятельности контрольных органов предлагается измерять путем анализа результативности каждого осуществленного контрольного мероприятия. При этом для сравнения целесообразно устанавливать некоторый норматив на однородные группы контрольных мероприятий. Этот норматив должен учитывать степень достижения цели и рациональность соответствующих затрат.

Для достижения должного качества и результативности финансового контроля и ревизии целесообразно в структуре бухгалтерии организации создать отделы оперативного управленческого контроля, в составе которых должны быть независимые специалисты всех сфер деятельности (строители, технологи, инженеры и др.) по контролю за рациональным использованием бюджетных средств, выделяемых на социальные и другие нужды. Это позволит своевременному предупреждению и пресечению нарушений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений и усилит контрольные и защитные функции бухгалтерского учета.

4. Классификация финансовых нарушений в бухгалтерском учете

Свершаемые факты хозяйственной жизни сопряжены с большими рисками возможных злоупотреблений и хищений, чему способствует сложившаяся в стране криминогенная обстановка, развитая коррупция и безнаказанность. В условиях рыночной экономики расширились возможности свершения нарушений, значительно ослаб государственный контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов. В последние годы особенно актуальным стал вопрос повышения рациональности использования государственных ресурсов и усиления контроля за данным процессом. Преобразования, проводимые в бюджетной системе, конечно, сократили количество нарушений в управлении финансами, однако говорить об окончательном решении проблемы не приходится.

В последние годы многое сделано для совершенствования методологии финансовой отчетности в общественном секторе, организации учета и контроля за рациональным использованием общественных ресурсов. Но в то же время экономика страны несет значительные потери из-за низкой финансовой дисциплины, недостаточного качества государственного финансового контроля. Анализ деятельности органов государственного финансового контроля Российской Федерации свидетельствует о том, что количество и суммарное денежное выражение финансовых нарушений из года в год растет (см. табл. 1).

Таблица 1

Итоги контрольной и надзорной работы управления Росфиннадзора РФ по РД

(тыс. руб.)

Показатели	2008 г.	2009 г.
1	2	3
Количество проведенных проверок	447	452
Сумма выявленных финансовых нарушений	1634662,6	3565393,4
В т.ч. по средствам федерального бюджета	390450,0	1999996,9
Нецелевое использование средств федерального бюджета	6998,0	40243,7
Возмещенная сумма ущерба	57027,7	620307,2
Сумма неэффективного использования денежных средств и материальных ресурсов	0	54381,89
Недопоступление платежей: в бюджеты различных уровней	0	343898,99
в государственные внебюджетные фонды	0	7,28

В целях обобщения результатов контрольных мероприятий при установлении в процессе проведения контрольных мероприятий нарушений и недостатков в направлении и использовании средств, государственного (муниципального) имущества с точки зрения законности, результативности, целесообразности и целевого использования, в работе предлагается выделить выделяются следующие основные группы нарушений и недостатков: (см. рис 3)

- нецелевое использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);
- незаконное использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);

- неэффективное использование (расходование, распоряжение) средств (имущества);
- прочие.

Под нецелевым использованием средств, следует понимать направление и использование бюджетных средств на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств, определенным каким-либо правовым основанием их получения (утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов и т.д.). Под незаконным использованием бюджетных средств понимается направление и использование бюджетных средств с нарушением действующих нормативных правовых актов. Поскольку незаконное получение бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов в настоящее время не преследуется в уголовно-правовом порядке, целесообразно криминализовать указанные действия, восполнив существующий пробел в уголовном законодательстве.

Под нерациональным использованием бюджетных средств понимается использование бюджетных средств, не обеспечивающее достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижение наилучших результатов с использованием определенного бюджетом объема средств. Сегодня оценка результативности расходования государственных средств является одной из самых актуальных задач. Поэтому, кроме проведения проверок на соответствие нормативным актам, важно оценить рациональность таких расходов, ведь средства могут быть использованы в полном соответствии с действующим законодательством, и отчетность об их использовании может быть вполне достоверной, а вот результативность расходов – низкой.

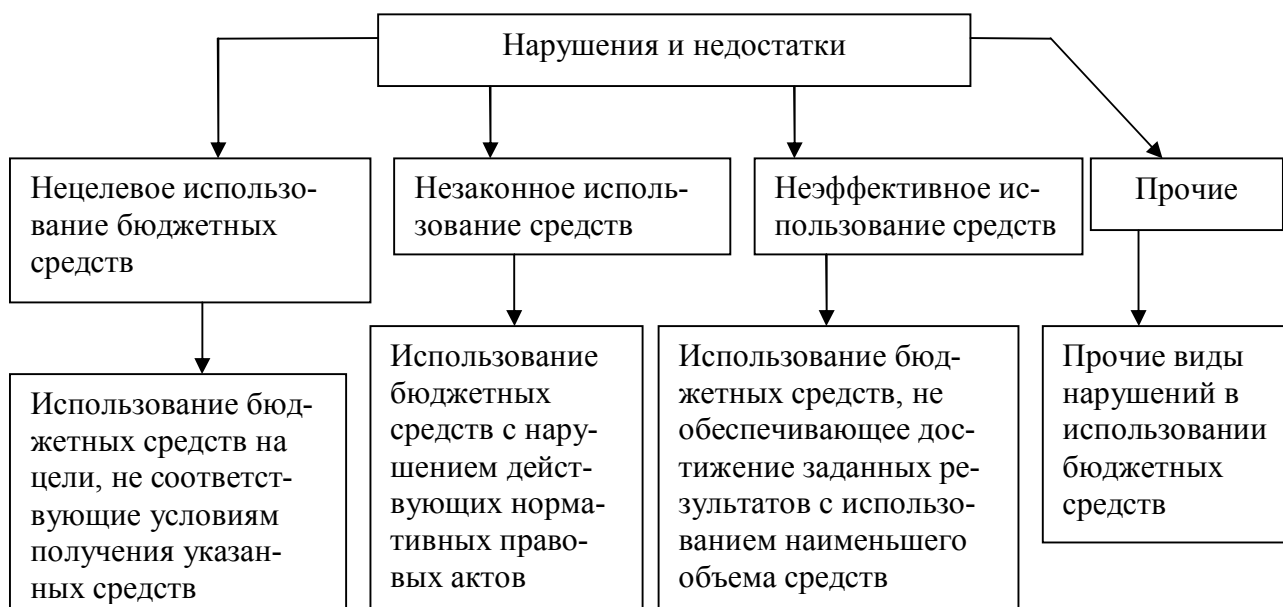


Рис. 3 Основные группы нарушений и недостатков

Такая группировка позволит оперативно разработать эффективную систему мер и способов профилактики нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений, а также позволит контролеру правильно сгруппировать выявленные нарушения и злоупотребления при обобщении результатов проверки в акте ревизии.

5. Профилактика и предупреждение нарушений в бухгалтерском учете

Для успешной борьбы с экономической преступностью необходимо совершенствовать существующие методы бухгалтерского учета с позиций собственника и руководства организации с одной стороны, и возможностей выявления сокрытия мошенничества и прочих преступных деяний, совершаемых должностными лицами с помощью средств и методов бухгалтерского учета с другой стороны. Только на основе изучения дифференцированных показателей бухгалтерского учета можно определить механизм свершения экономического преступления или его сокрытия, обоснованно классифицировать их с точки зрения причин и способов свершения, выявить внешние признаки, позволяющие обнаружить их возникновение, и на этой основе разработать методику выявления нарушения, а в последующем его профилактики.

Правонарушения в сфере экономики, как правило, совершаются путём использования различных методов, способов осуществления хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний. В этой связи важным этапом совершенствования развития государственного финансового контроля является разработка мер по профилактике и пресечению нарушений в бухгалтерском учете бюджетных учреждений. В действующих нормативных актах нередко используются различные термины: «предупреждение», «профилактика», «предотвращение». Как и любая другая область социального управления, профилактика должна отвечать принципам законности, демократизма, справедливости, разумности и научности. При этом основной целью профилактических действий, по нашему мнению, должен быть:

- искоренение преступных выгод от совершения противоправных действий (например, введение дифференцированных финансовых санкций, в любом случае, превышающих экономическую выгоду от преступной минимизации налоговой базы; использования новейших электронных способов взаиморасчета);
- устранение условий, позволяющих свершить нарушение.

В зависимости от иерархии причин и условий искажений выделены три основных уровня их предупреждения: общесоциальный, специально-налоговый и индивидуальный. Общесоциальный уровень профилактических действий включает в себя деятельность государства, общества, их институтов, направленную на разрешение противоречий в области налогообложения, а также в экономической, социальной, политической и нравственно-духовной сфере. Профилактика осуществляется различными органами государственной и муниципальной власти и управления, общественными формированиями, для которых функция предупреждения и предотвращения экономической преступности не является главной или профессиональной. Общесоциальные профилактические действия отличаются наибольшей эффективностью, однако требуют существенных экономических затрат. Общесоциальные профилактические меры по предупреждению и предотвращению противоправных действий в сфере эконо-

мики, на наш взгляд, всецело зависят от общей направленности государственной политики в целом. Специально-налоговый уровень профилактических действий состоит в целенаправленном воздействии на криминогенные факторы и условия, способствующие их возникновению, воспроизводству и модификации. Профилактические меры данного уровня характеризуются прямой формой воздействия. Для выяснения вида профилактических действий, направленных на предупреждение экономических правонарушений и прогнозирование их эффективности, необходимо четко представлять себе существующую структуру взаимоотношений отдельных звеньев, так или иначе связанных с налоговым контролем на территории России, а также правовые особенности современной налоговой системы РФ.

Вместе с тем профилактическая сфера финансового контроля и ревизии не должна ограничиваться установлением факторов, которые находятся в прямой причинной связи с исследуемым событием. Необходимо выявлять все обстоятельства, имеющие профилактическое значение, независимо от того, способствовали ли они свершению ошибки либо могут способствовать свершению аналогичного или иного искажения. При этом предупредительная работа должна быть направлена не только на устранение причин, которые имеются в данный момент, но и на ликвидацию других недостатков, которые могут быть использованы впоследствии. Иначе даже активная и постоянная, но проводимая в узких рамках, односторонняя профилактическая работа не будет поспевать за изменяющимися формами преступной деятельности.

6. Реформирование органов государственного финансово-хозяйственного контроля

Как свидетельствует практика, многочисленные, но несистемно работающие государственные контролирующие органы оказывают незначительное влияние на состояние порядка и дисциплины в стране, что в целом подрывает саму суть и настрой социально-экономических преобразований. Ситуацию усугубляет отсутствие скоординированности в деятельности контрольных органов и слаженности в их работе. Причем их функции нередко пересекаются, ответст-

венность размывается. Происходит явное и неявное дублирование, и как следствие, снижение действенности и нерациональное использование весьма ограниченных ресурсов. Конечно, не бывает такой структуры, которая бы вообще не имела недостатков, как и не бывает ничего идеального. В целом же организационная структура финансового контроля должна быть рациональной именно для сложившихся условий и достаточно гибкой для возможности ее модификации. Целесообразно объединить все контролирующие органы в один и назвать его Единый Контролирующий Орган (ЕКО), в составе которого должны быть высококвалифицированные специалисты разных отраслей. В регионах Федеральное казначейство должно непосредственно заниматься распределением и доведением бюджетных средств до бюджетополучателей и в обязательном порядке давать полный отчет о проделанной работе Единому Контролирующему Органу. В обязанности последнего должна входить проверка эффективности использования выделенных бюджетным учреждениям средств, а также целевое их использование. Данный орган необходимо также наделить правами по применению всех мер к нарушителям законодательства и финансовой дисциплины.

Такое реформирование контрольных органов представляет собой упрощенную процедуру формирования организационного обеспечения системы финансового контроля, применимую лишь в идеальных или начальных условиях организации государства (или разработки концепции нового государства). Естественно, в реальных условиях необходимо исходить из уже существующей системы, предпринять попытку ее реформирования и совершенствования. Поэтому организационно-структурная основа системы финансового контроля может быть 2-уровневой:

- 1-й уровень – «ядро» структуры - включает контролирующие органы (локальные ЦО) и координирующий их орган (координационный ЦО), а также иные, непосредственно связанные с ними организации;
- 2-й уровень-«периферия» структуры - все иные государственные органы и их аппараты, законодательно наделенные контрольными функциями как составной частью своих непосредственных управленческих обязанностей.

Необходимым условием для проведения всех реформ государственного управления является развитие системы государственного и муниципального финансово-бюджетного контроля, предусматривающей законодательно установленную терминологию, отлаженную методологию в виде стандартов и руководств по проведению мероприятий и процедур, четкое взаимодействие органов исполнительной власти на всех уровнях бюджетной системы по вопросам развития системы государственного и муниципального финансового контроля.

Внедрение в практику разработанного в диссертации комплекса методологических положений по совершенствованию методологии, методики и правил организации и проведения контроля и ревизии приведет к качественному улучшению его организации, проведения и обобщения результатов. Решение этой задачи имеет важное народнохозяйственное значение для развития методики и практики бухгалтерского учета и контроля, укрепления законности при ведении хозяйственной деятельности бюджетными учреждениями и усилению качества результатов финансово-хозяйственного контроля.

III. Публикации по теме диссертации

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

1. **Дадавова И.К.** Контроль эффективности использования бюджетных средств. /И.К. Дадавова // Аудит и финансовый анализ. - 2010. - № 2. – 1,0 п.л.
2. **Дадавова И.К.** Бухгалтерский учет как источник юридически значимой информации. /И.К. Дадавова, Алибеков Ш.И. // Аудит и финансовый анализ. - 2011 - № 1. – 0,6 п.л. (в т.ч. авторские 0,4 п.л.).
3. **Дадавова И.К.** Методические основы проведения контроля и ревизии в современных условиях. /И.К. Дадавова, Алибеков Ш.И. // Аудит и финансовый анализ. - 2011 - № 2. – 0,6 п.л. (в т.ч. авторские 0,4 п.л.)

Публикации в других изданиях

4. **Дадавова И.К.** К вопросу о критериях эффективности государственного финансового контроля /И.К. Дадавова // Социально-экономические, исторические и правовые аспекты модернизации современной России. Материалы IV

Всероссийской научно-практической конференции филиала СПбГИЭУ в г. Кизляре./ Кизляр: Изд-во СПбГИЭУ, 2010. – 0,35 п.л.

5. **Дадавова И.К.** Организация государственного финансового контроля./*И.К. Дадавова* // Экономико-правовой вестник. - 2010. - № 5. – 1,0 п.л.
6. **Дадавова И.К.** Совершенствование системы государственного финансового контроля./ *И.К. Дадавова*//Экономика глазами молодых. Материалы Международной научно-практической конференции БГЭУ/Минск: Изд-во БГЭУ, 2010. – 0,3 п.л.