Бухгалтерский учет и контроль в казначействе

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Власова, Татьяна Юрьевна

**Год:**

2005

**Автор научной работы:**

Власова, Татьяна Юрьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

181

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Власова, Татьяна Юрьевна

Введение.

Глава 1. Становление и развитие бухгалтерского учета в 11 казначействе.

1.1. Исторические этапы формирования методологии и практики 11 бухгалтерского учета в казначействе.

1.2. Банковская и казначейская системы бухгалтерского учета 21 исполнения бюджетов: их недостатки и преимущества.

1.3. Сущность и принципы учета в условиях единого 29 казначейского счета. Этапы его внедрения.

Глава 2. Организационно-методические подходы к бухгалтерскому учету исполнения бюджетов через 42 казначейство и пути его совершенствования.

2.1. Особенности бухгалтерского учета в казначействе.

2.2. Документация, отражающая учет в казначействе. Создание 64 электронного документооборота.

2.3. Учет исполнения бюджетов в условиях применения органами 83 казначейства автоматизированных информационных технологий.

Глава 3. Организационный механизм контроля органов 98 казначейства и способы повышения его эффективности.

3.1. Основные этапы проведения казначейского контроля за 98 направлениями расходования бюджетных средств и методы его осуществления.

3.2. Контроль за целевым расходованием средств бюджетов. 113 Полномочия органов казначейства при выявлении нецелевого использования бюджетных средств.

3.3. Контроль за правильностью составления и исполнения сметы 126 доходов и расходов бюджетных учреждений в условиях казначейского исполнения бюджетов.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Бухгалтерский учет и контроль в казначействе"

Актуальность темы исследования. Демократические преобразования в России сопровождались созданием нового бюджетного законодательства, которым были разграничены полномочия федеральных органов и органов субъектов Федерации по формированию, утверждению и исполнению бюджетов соответствующих уровней. Региональные и местные финансовые органы перестали осуществлять обязательный контроль за целевым использованием средств федерального бюджета. В результате ситуация в стране сложилась таким образом, что государство стало не в состоянии контролировать объемы поступлений средств бюджетов различных уровней и направления их использования. Это привело к неэффективному использованию бюджетных средств. Выходом из сложившейся ситуации стало внедрение казначейской системы исполнения бюджетов. Кроме того, имеется еще ряд причин указанного процесса. Назовем некоторые из них.

Исполнение бюджетов осуществлялось через коммерческие банки, что давало им возможность использовать бюджетные средства в своих интересах, получая прибыли от незаконных операций (например, от операций на рынке государственных ценных бумаг).

Кредитование дефицита бюджета осуществлялось автоматически и носило эмиссионный характер. Это приводило к наращиванию инфляционных процессов.

Процесс исполнения бюджетов был лишен оперативности; следствиями этого явились несоблюдение сроков выплаты заработной платы и других социальных платежей и усиление социальной напряженности.

Отсутствие централизованной системы учета исполнения бюджетов привело к тому, что органы государственной власти были лишены информации о суммах поступивших доходов и произведенных расходов, что не позволяло им принимать оперативные решения, направленные на сбалансированность бюджета и др.

Как видно из сказанного, создание казначейства в России стало закономерным процессом развития бюджетной системы. В настоящее время тема бухгалтерского учета и контроля, осуществляемого органами казначейства, представляет большой интерес. Это объясняется поэтапным переводом расходов бюджетов всех уровней на казначейское исполнение.

В данный момент формирование казначейской системы исполнения федерального бюджета уже завершено. Учет его исполнения осуществляется централизованно Управлением Федерального казначейства Министерства финансов РФ. Теперь осуществляется перевод расходов бюджетов субъектов Федерации и муниципальных образований на казначейство. В частности, во исполнение Постановления Губернатора Московской области № 77-ПГ «О мерах по переходу на казначейское исполнение областного бюджета и бюджетов муниципальных образований Московской области» [8] бюджет Московской области также уже находится на казначейском исполнении. Учет его исполнения осуществляет Управление областного казначейства, созданное при Министерстве финансов Московской области, а также его территориальные отделения, одним из которых является Волоколамское финансовое управление. В его функции входит исполнение бюджета Волоколамского района и бухгалтерский учет.

Избранная тема в качестве предмета диссертационного исследования до настоящего времени пока еще не является глубоко разработанной в трудах ученых и специалистов, не имеет достаточно развитой и обоснованной практической базы особенно в области учета казначейского исполнения бюджетов, теоретически не обобщены вопросы организации механизма контроля, осуществляемого органами казначейства, и способы повышения его эффективности.

Актуальность проблематики, неоднозначность и дискуссионность многих ее вопросов при отсутствии необходимого нормативного обеспечения, востребованность практикой, нерешенность еще столь важных проблем обусловили выбор темы диссертационного исследования и его структуру.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по дальнейшему развитию бухгалтерского учета казначейского исполнения бюджетов в соответствии с: современными требованиями рыночной системы хозяйствования; происходящими радикальными преобразованиями, осуществляемыми ныне в бюджетной сфере; необходимостью выработки наиболее действенногоорганизационного механизма контроля за работой органов казначейства и повышения эффективности их функционирования.

В соответствии с основной целью диссертационной работы поставлены следующие научные и практические задачи исследования:

• систематизировать основные этапы становления и развития казначейской системы РФ в целях раскрытия сущности и содержания организации бухгалтерского учета в казначействе;

• исследовать банковскую и казначейскую системы бухгалтерского учета исполнения бюджетов, выявить их недостатки и преимущества; оценить особенности в организации бухгалтерского учета в казначействе; раскрыть принципы учета в условиях Единого казначейского счета;

• систематизировать документооборот, обеспечивающий организацию бухгалтерского учета в казначействе и разработать пути его рационализации; изучить организацию учета исполнения бюджетов в условиях применения автоматизированных информационных технологий;

• систематизировать этапы проведения казначейского контроля за направлениями расходования бюджетных средств и выявить возможности повышения его эффективности;

• разработать методику осуществления контроля за: составлением и исполнением сметы доходов и расходов бюджетных учреждений; целевым расходованием бюджетных средств в условиях казначейского исполнения бюджетов.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность ныне разработанных теоретических, методических и практических положений по организации бухгалтерского учета операций, составляющих процесс казначейского исполнения бюджета. Исследование проводится на базе анализа законодательных актов Российской Федерации; Постановлений Правительства РФ; других нормативных документов Министерства финансов РФ и Московской области; рекомендациях, указаниях, инструкциях по вопросам бухгалтерского учета в казначействе; материалах периодической печати; изучении специальной литературы по этой тематике и использовании фактических материалов, полученных в Волоколамском финансовом управлении Министерства финансов Московской области.

Объектом исследования являются операции по исполнению бюджета Московской области и Волоколамского района, осуществляемые отделом казначейского исполнения областного и местного бюджетов Волоколамского финансового управления Министерства финансов Московской области.

При разработке и решении поставленных задач применялись такие обобщающие методы, как: исторического и сравнительного анализа теоретического и практического материала; наблюдения; группировки; сравнения; обобщения и другие.

Методологической и теоретической основой диссертации послужили труды ведущих отечественных ученых, в работах которых исследовались различные аспекты бухгалтерского учета и контроля в казначействе.

В проведенном исследовании использовались труды современных отечественных авторов, в их числе: Ю.А. Бабаев, П.С. Безруких, А.Н. Белов, М.А. Бахрушина, JI.T. Гиляровская, Ю.А. Данилевский, П.П. Новиченко, В.Д. Новодворский, Б.Е. Одинцов, В.Ф. Палий, В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.И. Романенков, В.Я. Соколов, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет и др.

Использовались труды представителей отечественной ученой мысли XIX - XX веков, среди которых можно назвать Н.А. Блатова, A.M. Галагана, Л.И. Гомберга, И.Р. Николаева, Н.А. Кипарисова, А.П. Рудановского, М.В. Федосеева. В числе исследований по указанной тематике следует особо отметить труды немецких ученых С. Симона, И. Шера и др.

Научная новизна исследования состоит в постановке, теоретическом обосновании и разработке комплекса рекомендаций по развитию бухгалтерского учета казначейского исполнения бюджетов в условиях рыночных отношений и проводимых бюджетных реформ. В диссертации сформулированы и обоснованы следующие научные положения, выносимые на , защиту:

• разработаны рекомендации по методике ведения аналитического учета операций бюджетного процесса;

• обоснована целесообразность и необходимость перехода на Единый казначейский счет как действенный инструмент повышения эффективности исполнения бюджетов различных уровней;

• сформулированы рекомендации по устранению недостатков, выявленных в процессе внедрения Единого казначейского счета (отсутствие адекватной технической базы, программных продуктов, квалифицированных специалистов и др.);

• разработана система документооборота по организации учета и контроля в казначействе;

• разработаны и внедрены новые формы документов, способствующие оптимизации действующей системы документооборота в казначействе;

• в результате анализа сравнительной характеристики видов контроля, действующих ныне в Российской Федерации, выявлены недостатки Российской системы финансового контроля (отсутствие Федерального закона о контроле, единой системы управления контролирующими органами и др.), и предложены пути их устранения;

• сформулированы рекомендации по перераспределению полномочий между органами казначейства и КРУ МФ РФ в отношении проведения последующего контроля;

• предложены этапы осуществления программ контроля за целевым расходованием бюджетных средств, а также за составлением и исполнением сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

Практическая значимость исследования. Полученные результаты исследования предлагается использовать при: организации бухгалтерского учета исполнения бюджетов органами казначейства; осуществлении контроля за направлениями расходования бюджетных средств, а также в практической деятельности органов казначейства, исполняющих бюджеты различных уровней.

Указанные в диссертационном исследовании рекомендации позволяют:

• усовершенствовать бухгалтерский учет исполнения бюджетов органами казначейства, используя разработанные организационно-методические подходы к его организации;

• устранить на основе выработанных предложений правовые противоречия в законодательстве РФ и совершенствовать существующую нормативно-правовую базу, регулирующую бухгалтерский учет и контроль в казначействе;

• путем внедрения автоматизированных информационных технологий разработать эффективную систему бухгалтерского учета в казначействе, позволяющую оперативно и достоверно отражать в отчетности результаты исполнения бюджетов;

• построить контролируемую финансово-банковскую государственную систему учета благодаря созданию бюджетного казначейского банка;

• добиться прозрачности бюджетного учета в результате объединения бухгалтерского учета исполнения бюджетов и бухгалтерского учета исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений;

• разработать методические рекомендации по вопросам перехода на новый План счетов бюджетного учета, введенный в действие с 01.01.2005г. Инструкцией № 70н.

Основные положения диссертационной работы рекомендуется использовать при разработке методических приемов и способов ведения бухгалтерского казначейского учета, а также в учебном процессе высших учебных заведений по учетным и финансовым дисциплинам.

Апробация результатов исследования. Выводы и рекомендации диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на научных конференциях Всероссийского заочного финансово-экономического института в 2003-2005 гг. Теоретико-методические и организационно-исторические положения диссертации были опубликованы в научных периодических изданиях. Разработанные рекомендации по совершенствованию системы бухгалтерского учета процесса казначейского исполнения бюджетов, методики осуществления контроля за направлениями расходования бюджетных средств нашли применение в практической деятельности Волоколамского финансового управления Министерства финансов Московской области. Имеются справки о внедрении.

Публикации. Основные положения диссертации отражены в девяти работах общим объемом 8 п.л.

Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 93 наименования, и 23-х приложений. Работа содержит 25 таблиц и 16 рисунков. Общий объем составляет 181 стр., в том числе приложения - 24 стр.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Власова, Татьяна Юрьевна

Основные выводы и рекомендации, полученные в результате произведенных исследований, выражаются в следующем:

1. В настоящее время институт казначейства занял в бюджетной системе России важное место. Это связано с тем, что исполнение федерального бюджета полностью переведено на казначейскую систему. Настала очередь бюджетов субъектов Федерации и муниципальных образований. В связи с этим особую важность приобретает проблема создания такой системы бухгалтерского учета, которая позволила бы оперативно и адекватно отражать операции по исполнению бюджетов, осуществляемые органами казначейства, а также делать доступной информацию о суммах поступивших доходов и произведенных расходов в любой момент времени.

Основным нормативным документом, отражающим специфику бухгалтерского учета, осуществляемого органами казначейства, является Инструкция по бюджетному учету, утвержденная Приказом Министерства финансов РФ № 70н от 26.08.2004г. Учитывая большое разнообразие операций, осуществляемых в ходе процесса казначейского исполнения бюджетов, в диссертации произведена их систематизация: рассмотрены операции, отражающие поступление доходов вбюджет, учет доходов от предпринимательской и иной приносящий доход деятельности; исполнение бюджетов по расходам; учет кредитно-ссудных операций; учет взаимных расчетов бюджетов; учет операций по закрытию финансового года.

В соответствии с поставленной целью в работе основное внимание уделено разработке рекомендаций по повышению рациональности и эффективности системы бухгалтерского учета, отражающей исполнение бюджетов через казначейство, и выработке механизма контроля за направлениями расходования бюджетных средств, осуществляемого органами казначейства.

2. В историческом аспекте исследуется эволюция казначейского учета как части бюджетного учета с момента его возникновения до настоящего времени.

Появление казначейского (бюджетного) учета относится к эпохе Средневековья. Данный вид учета получил название «камерального». Его целью являлось отражение прихода и расхода денег. Именно он стал прародителем бюджетного учета.

Закономерным развитием бюджетной системы стало создание Государственного казначейства и Министерства финансов.

Должность государственного казначея была утверждена при Павле I. В его компетенцию входило полное и самостоятельное управление доходами и расходами бюджета, а также анализ исполнения бюджета. Очевидно, что и в то время перед казначейством стояли те же задачи, что и сегодня - управление доходами и расходами и достижение их сбалансированности.

Со времени создания Министерства финансов (1802 год) учет доходов и расходов государства стал осуществляться на основании росписи доходов и расходов. Основу росписи составляли сметы министров. Это позволяло балансировать доходы и расходы в масштабах государства.

С 1862 года учет доходов и расходов бюджета стал осуществляться по параграфам и статьям, что положило основу современной бюджетной классификации.

С 1866 года в России было введено единство кассы, которое заключалось в том, что все доходы государства сосредотачивались в кассах Министерства финансов. В результате государственное казначейство стало функционировать как единая система исполнительных органов власти и вести централизованный учет исполнения бюджета.

В 1917-1918 гг. наметился переход к банковской системе исполнения бюджетов. Кассовые операции по исполнению государственного бюджета возлагаются на Народный банк РСФСР; через него же стало осуществляться единство кассы при обороте государственных средств.

Воссоздание казначейской системы произошло в 1992 году. Таким образом, она функционирует уже 12 лет. Однако основным моментом, затрудняющим ее деятельность, является недостаточно разработанная нормативно-правовая база.

3. Исследованы банковская и казначейская системы учета исполнения бюджетов. На основании этого даны следующие практические рекомендации.

Безусловно, казначейская система учета исполнения бюджетов обладает неоспоримыми преимуществами перед банковской.

Анализ результатов исполнения бюджета показывает, что в начале 90-х годов в России назрела необходимость более четкой реализации функций, связанных с пополнением государственной казны и обеспечением подконтрольности расходования ее ресурсов, а также организации учета таким образом, чтобы он адекватно отражал данные процессы. Функционирование банковской системы учета исполнения бюджетов привело к тому, что государство стало не в состоянии контролировать объемы поступления бюджетных средств. Это привело к невозможности получения достоверных данных о суммах доходов и расходов и их сбалансированности. Следствием этого стало снижение оперативности процесса исполнения бюджетов; возможность использования бюджетных средств коммерческими банками в своих интересах, а также «оседание» их значительных остатков на счетах коммерческих банков. Все это привело к нарушению сроков выплатызаработной платы, пенсий, стипендий и других платежей, что вызвало рост социальной напряженности. Кроме того, важное отличие банковского учета исполнения бюджетов от казначейского учета, на наш взгляд, состоит в том, что в первом случае доходные и расходные денежные потоки учитываются обособленно, тогда как при казначейской системе они концентрируются на Едином казначейском счете.

При казначейской системе учета средства зачисляются на лицевые счета бюджетополучателей, а при банковской - на расчетные счета. Аналогично осуществляются и кассовые расходы. Также и при операциях с наличными денежными средствами: банковская схема предполагает выдачу денег с расчетного счета, а казначейская - списание с лицевого счета (фактически деньги выдаются с единого казначейского счета). Другими словами, лицевой счет носит так называемый «виртуальный» характер.

Таким образом, переход от банковской к казначейской системе учета исполнения бюджетов стал закономерным. Однако в результате анализа операций, составляющих процессы учета исполнения бюджетов при банковской и казначейской схемах, нами установлена их аналогия. Она объясняется, прежде всего, тем, что предмет учета один и тот же: процесс исполнения бюджета. Поэтому в компетенцию органов казначейства входят функции, изначально являвшиесябанковскими. Ярким примером является открытие счетов в органах казначейства. Отличие состоит в том, что банк открывает расчетные счета, а органы казначейства - лицевые.

Нами установлена аналогия учета операций, составляющих процесс исполнения бюджета по расходам.

Аналогия банковских и казначейских операций, повлекшая за собой сближение банковского и казначейского учетов, а иногда и дублирование ими операций, породила идею создания бюджетного казначейского банка. На наш взгляд, создание бюджетного банка - это единственное решение по аккумуляции всех бюджетных средств в Министерстве финансов при полном переходе на единый казначейский счет. Вероятно, несмотря на сложность и дороговизну реализации этой идеи, бюджетный казначейский банк в недалеком будущем будет создан, так как это позволит в конечном итоге получить стройную, контролируемую финансово-банковскую государственную систему.

4. В результате рассмотрения сущности и принципов учета в условиях единого казначейского счета установлено, что его внедрение повышает эффективность функционирования казначейской системы. В частности, упрощается контроль за направлениями расходования государственных финансовых ресурсов и их сохранностью. Это объясняется тем, что если до перехода на Единый казначейский счет контролю подвергались все счета бюджетов различных уровней,внебюджетных фондов, внебюджетных средств бюджетных организаций, открытые в Банке России и иных уполномоченных кредитных организациях, то теперь контролируется только Единый казначейский счет, так как на нем концентрируются все указанные средства. Кроме того, подключение к системе обмена электронными платежными документами Банка России позволяет организовать оперативный централизованный контроль за временем прохождения и зачисленияполучателям средств, расходованием распорядителями средств бюджета со своих лицевых счетов, что, в свою очередь, автоматизирует исполнение части контрольных функций казначейства.

Автором выделены этапы внедрения системы Единого казначейского счета, определены возникающие при этом проблемы и предложены пути их решения, а также оценены результаты реализации в России концепции функционирования Единого казначейского счета (стр. 38).

5. При учете операций по исполнению местного бюджета по расходам органами казначейства используется счет 020201000 «Средства единого счета бюджета». Этот счет имеет привязку к расчетному счету. Но расчетных счетов у органа казначейства может быть столько, сколько необходимо для обеспечения эффективности исполнения бюджета. В связи с этим автором рекомендовано открыть столько субсчетов к счету 020201000, сколько расчетных счетов имеется у органа казначейства путем введения в код аналитического счета дополнительных разрядов, например: 0202011.000, 0202012000, 0202013000 и т.д. Тогда операции по исполнению местного бюджета будут отражаться при помощи счета (0202011000, 0202012000, 0202013000 и т.д.), соответствующего расчетному счету, на который поступили доходы или с которого осуществлены расходы.

Учет операций по закрытию финансового года на уровне местного бюджета автором рассмотрен на примере.

6. Бухгалтерский учет процесса казначейского исполнения бюджетов является частью бюджетного учета. В России бюджетный учет традиционно подразделялся на два сектора: бухгалтерский учет исполнения бюджетов и бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений. Бухгалтерский учет исполнения бюджетов регулировался Инструкцией по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов, утвержденной Приказом Министерства финансов РФ от 17.02.99г. № 15н. Бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов в бюджетных учреждениях велся в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной Приказом Министерства финансов РФ от 30.12.99г. № 107н.

Бухгалтерский учет исполнения бюджетов, как и бухгалтерский учет исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений, имеет свой круг объектов учета, и нужно отметить, что некоторые объекты учитываются дважды: и в одном учете, и в другом (кассовые расходы, объемы финансирования и лимитов бюджетных обязательств). В целях избежания двойного учета и достижения «прозрачности» бюджетного учета назрела необходимость объединения бухгалтерского учета исполнения бюджетов и бухгалтерского учета исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений.

Приказом Министерства финансов РФ от 26.08.2004г. № 70н, введенным в действие с 01.01.2005г., утверждена Инструкция по бюджетному учету, содержащая План счетов бюджетного учета, дополненный бюджетной классификацией. Переход к применению Инструкции по бюджетному учету должен быть осуществлен до 01.10.2005г. Указанная Инструкция устанавливает единый порядок ведения бухгалтерского учета в органах государственной власти, органах управления государственных внебюджетных фондов (в том числе территориальных), органах местного самоуправления, бюджетных учреждениях. В результате ее применения будет достигнуто не только единство бюджетного учета, но и его интеграция с бюджетной классификацией, а также внедрения метода начисления в бюджетный учет.

7. В ходе рассмотрения документооборота, обслуживающего процесс казначейского исполнения бюджетов, все документы нами условно разделены на пять групп: документы, представляемые бюджетными организациями для открытия лицевых счетов; документы, отражающие доведение бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств до распорядителей и получателей бюджетных средств и отражающие зачисление средств на лицевые счета; документы, предназначенные для оформления кассового расхода бюджета от имени и по поручению бюджетополучателя; оправдательные документы, подтверждающие факт осуществления кассовых расходов; документы, предназначенные для отражения учетных операций в органах казначейства. Приведена характеристика каждой группы.

В процессе исследования документооборота, обслуживающего процесс казначейского исполнения бюджетов, установлено, что он носит избыточный характер. В связи с этим нами разработаны формы документов, позволяющие уменьшить их количество: Уведомление об изменении бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств; документ, полученный в результате объединения Заявки на получение наличных денежных средств и Доверенности на получениечека для выдачи наличных денег; единый Реестр платежных документов. Модифицирована форма Выписки по лицевому счету бюджетополучателя путем дополненная информацией об остатках лимитов бюджетных обязательств.

Разработаны формы писем, являющихся основаниями для корректировок бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных обязательств и кассовых расходов.

На основании рассмотренных форм документов нами составлен примерный график документооборота органа казначейства. Рассмотрены сущность электронного документооборота и его преимущества и обоснована необходимость его создания.

Автором указано на необходимость проведения работы по защите передаваемой информации от утечки по каналам связи с помощью системы криптографии (шифрования). Большим недостатком, на наш взгляд, является то, что в России до настоящего времени использование ЭЦП законодательно не утверждено, несмотря на то, что проект федерального закона «Об электронно-цифровой подписи» находится на рассмотрении Государственной Думы РФ с 1997г.

8. Особого внимания заслуживает учет исполнения бюджетов в условиях применения органами казначейства автоматизированных информационных технологий. Автоматизация бухгалтерского учета исполнения бюджетов рассмотрена на примере программы «ИСУМФ» Министерства финансов Московской области. Отмечены преимущества программы «ИСУМФ», самым важным из которых, на наш взгляд, является то, что она дает возможность получить практически все формы применяемых при учете в казначействе документов (см. параграф 2.2).

Однако выявлены и недостатки версии 12.001 программы «ИСУМФ», одним из которых является то, что при занесении в картотеку платежного документа на сумму, превышающую сумму договора (зарегистрированного бюджетного обязательства), программа не выдает никакого сообщения, свидетельствующего о том, что основание для платежа отсутствует. На это следует обратить особое внимание разработчикам программы.

Рассмотрены также локальный и сетевой варианты использования программных продуктов, обеспечивающих автоматизацию бухгалтерского учета в казначействе, их недостатки и преимущества и предложены мероприятия, осуществление которых приведет к ликвидации выявленных недостатков.

9. Разработан механизм контроля за направлениями расходования бюджетных средств. Выделены этапы осуществления предварительного и текущего видов контроля, раскрыто их содержание. Разработаны программы проверки Волоколамским финансовым управлением Министерства финансов Московской области:

• документов, предоставляемых бюджетными организациями в начале каждого финансового года и для открытия лицевых счетов;

• договоров, заключенных бюджетными организациями;

• пакетов документов, представляемых бюджетными организациями для осуществления некоторых кассовых расходов за счет средств местного бюджета.

Предложена форма расчета среднемесячного фонда оплаты труда, представляемая в Волоколамское финансовое управление в начале каждого финансового года.

Рассмотрены сущность и значение внутреннего (инициативного) контроля, а также предложены мероприятия, направленные на повышение эффективности осуществления основных этапов казначейского контроля, а именно: разработка и совершенствование нормативно-правовой базы; совершенствование методической основы осуществления контроля органами казначейства; оснащение средств автоматизации бухгалтерского учета процесса казначейского исполнения бюджетов модулями, позволяющими автоматизировать процедуры контроля; оказание методической помощи бюджетным организациям по вопросам казначейского исполнения бюджетов.

10. Рассматривая содержание контроля за целевым расходованием средств бюджетов, осуществляемого органами казначейства, необходимо отметить, что факты нецелевого использования средств бюджетов различных уровней могут быть выявлены только в процессе осуществления процедур последующего контроля.

Предложена следующая классификация видов последующего контроля: по субъектам проведения; по содержанию; по объему действий, составляющих процедуру последующего контроля; в зависимости от источников информации.

Особое внимание, на наш взгляд, органам казначейства следует уделять на соблюдение бюджетными организациями позиций муниципального заказа. Здесь целесообразно проведение процедур последующего контроля, которые заключаются в проверке соответствия поставщиков, в пользу которых осуществлены расчеты наличными деньгами от имени и по поручению бюджетополучателей, перечню поставщиков, определенному муниципальным заказом.

Проверку своевременности списания средств со счетов налогоплательщиков рекомендуется осуществлять на основе выписок банка и платежных поручений, инкассовых поручений налоговых органов, платежных ордеров банков, квитанций путем сопоставления даты приема платежного документа банком и даты списания средств со счета клиента. Если расчетные документы поступают в банк в течение операционного дня, то они оплачиваются в этот же день; документы, поступившие по окончании операционного дня, подлежат оплате в следующий операционный день.

На наш взгляд, в ходе контроля за целевым расходованием бюджетных средств, как и при контроле соответствия направлений расходования бюджетных средств сметам доходов и расходов бюджетных учреждений, эффективным методом выявления нецелевого использования средств бюджета является осуществления встречных проверок. Расхождения, выявленные в ходе таких проверок, свидетельствуют о нецелевом использовании средств бюджета соответствующего уровня.

В целях предотвращения нецелевого использования бюджетных средств, полученных в порядке кредитования, органам казначейства необходимо осуществлять регулярные проверки получателей бюджетных кредитов и целей, на которые они используются.

11. В ходе рассмотрения полномочий органов казначейства при выявлении нецелевого использования бюджетных средств нами установлено следующее. Осуществление предварительного и текущего видов контроля вменены Бюджетным кодексом РФ в функции органов казначейства. Последующий же контроль должен осуществляться КРУ Министерства финансов РФ и его территориальными подразделениями. Однако на практике дело обстоит иначе. Последующий контроль осуществляют органы казначейства, исполняющие бюджет (обязанности по его проведению органами казначейства до настоящего времени содержатся в нормативных актах Министерства финансов РФ). На наш взгляд, эта ситуация имеет отрицательные аспекты. Один из них заключается в том, что в соответствии с Бюджетным кодексом РФ органы казначейства наделены правом изъятия бюджетных средств, используемых не по целевому назначению. С другой стороны, выявление фактов нецелевого использования бюджетных средств возможно только в результате проведения последующего контроля, который вменен в функции КРУ Министерства финансов РФ. В результате происходит снижение эффективности работы по применению мер принуждения за нецелевое использование бюджетных средств.

Поэтому существует два выхода из сложившейся ситуации:

1) органы казначейства должны быть наделены полномочиями по осуществлению последующего контроля;

2) в функции КРУ Министерства финансов РФ должно быть вменено право изъятия бюджетных средств, используемых не по целевому назначению.

Реализация первого варианта нецелесообразна. Это приведет к ослаблению контроля за направлениями расходования бюджетных средств, так как действия органов, осуществляющих казначейское исполнение бюджетов, также должны подвергаться проверке, а при осуществлении всех видов контроля органами казначейства это исключается. Поэтому в дальнейшем, вероятно, развитие ситуации пойдет по второму варианту, и в результате последующий контроль за направлениями расходования бюджетных средств целиком отойдет к функциям КРУ Министерства финансов РФ.

12. В результате анализа сравнительной характеристики видов контроля, действующих в Российской Федерации, сделан вывод о том, что система финансового контроля, функционирующая в России в настоящее время, не является совершенной вследствие присущих ей недостатков.

Ликвидация выявленных в работе недостатков позволит повысить эффективность всех видов контроля, что приведет к обеспечению сохранности и целевому использованию бюджетных средств, а также к созданию эффективной единой системы государственного финансового контроля.

13. Контроль за правильностью составления и исполнения сметы доходов и расходов бюджетных учреждений в условиях казначейского исполнения бюджетов является одним из этапов проведения финансового контроля за деятельностью бюджетных учреждений, который относится к общегосударственному контролю.

Оттого, насколько правильно и обоснованно составлена смета доходов и расходов бюджетного учреждения, зависит эффективность его деятельности. На наш взгляд, если показатели доходов и расходов, содержащиеся в смете, искажены, бюджетное учреждение может либо недополучить финансирование, либо получить его на цели, не соответствующие его истинным потребностям. Именно поэтому контроль за правильностью составления сметы доходов и расходов бюджетных учреждений (включая проверку ее обоснованности), осуществляемый органами казначейства, имеет очень важное значение.

14. Нами выделено 6 этапов проведения контроля, предметом которого является исполнение сметы доходов и расходов бюджетного учреждения:

1) проверка состояния бухгалтерского учета и отчетности и соответствия их действующей нормативно-правовой базе;

2) проверка соблюдения порядка формирования кассовых расходов;

3) проверка операций с основными средствами, материальными запасами;

4) проверка расчетных операций (по оплате труда, с подотчетными лицами, по недостачам и хищениям материальных ценностей и денежных средств, внешние расчеты);

5) проверка внебюджетной деятельности;

6) написание и подписание акта проверки.

Автором рекомендована форма Предложений по устранению нарушений, выявленных органами казначейства в ходе проверки исполнения сметы доходов и расходов бюджетного учреждения.

15. В настоящее время система государственного финансового контроля России ориентирована на расходование бюджетных средств, а не на оценку эффективности таких расходов, что не отвечает потребностям государства, бюджет которого зачастую исполняется с дефицитом. Этим обусловлено появление такой современной формы финансового контроля, как аудит эффективности государственных расходов. Он практически не осуществляется. По нашему мнению, для его внедрения необходимо:

• создание нормативно-правовой базы, способной оказывать воздействие на результаты контрольной работы;

• наделение контролирующих органов (в первую очередь - органов казначейства) функциями по осуществлению аудита эффективности государственных расходов;

• построение эффективной единой системы государственного финансового контроля;

• разработка методики и критериев оценки эффективности расходования бюджетных средств.

На наш взгляд, аудит эффективности государственных расходов должен стать важнейшим инструментом оценки деятельности государства в целом, а органов казначейства - в частности, так как именно на них возложено исполнение бюджетов всех уровней. Это дает нам основания утверждать, что залог эффективности системы государственного контроля состоит в осуществлении контролирующими органами (в первую очередь -казначейством) аудита эффективности государственных расходов.

Полагаем, что полученные автором выводы и разработанные рекомендации помогут создать реальные условия для развития бухгалтерского учета операций, составляющих процесс исполнения бюджетов через казначейство, будут способствовать повышению эффективности контроля за направлениями расходования бюджетных средств и бюджетного процесса в целом.

Заключение

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Власова, Татьяна Юрьевна, 2005 год

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 29.12.2004).

2. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 23.12.2003).

3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001г. № 195-ФЗ (ред. от 30.12.2004г.).

4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ.

5. Федеральный закон «О бюджетной классификации в Российской Федерации» № 115-ФЗ от 15.08.1996г. (ред. от 23.12.2004г.).

6. Постановление Правительства РФ «О Федеральном казначействе Российской Федерации» от 27.08.1993г. № 864.

7. Постановление Губернатора Московской области «О мерах по переходу на казначейское исполнение областного бюджета и бюджетов муниципальных образований Московской области» № 77-ПГ от 01.03.2001г.

8. Постановление Главы Волоколамского района Московской области «Об утверждении Положения о муниципальном заказе в Волоколамском районе» от 26.02.2004г. № 227.

9. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Порядка исполнения сводной бюджетной росписи федерального бюджета на 2004 год и внесения изменений в нее» от 18.12.2003г. № 116н.

10. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции о порядке открытия и ведения органами Федерального казначейства Министерства финансов РФ лицевых счетов для учета операций по исполнению расходов федерального бюджета» от 31.12.2002г. № 142н.

11. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов» от 17.02.1999г. № 15н.

12. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях» от 30.12.1999г. № 107н.

13. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции по бюджетному учету» от 05.10.2004г. № 70н.

14. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции о порядке применения органами Федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации» от 26.04.2001г. № 35н.

15. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» от 13.06.1995г. №49.

16. Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Инструкции о порядке ведения учета доходов Федерального бюджета и распределения в порядке регулировании доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы РФ» от 14.12.1999г. № 91н.

17. Письмо ЦБ РФ «Об утверждении порядка ведения кассовых операций в РФ» от 04.10.93г. № 18 (в редакции Писем ЦБ РФ от 26.02.96г. № 247 и от 14.04.97г. №0214-4/173).

18. Положение ЦБ РФ «О правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ» от 05.01.98г. № 14-П (ред. от 31.10.2002г.).

19. Положение ЦБ РФ «О безналичных расчетах в РФ» от 12.04.2001г. № 2-П (ред. от 11.06.2004г.).

20. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 26.05.2004 "Послание Президента России Владимира Путина Федеральному собранию РФ".

21. Указ Президента РФ «О Федеральном казначействе» № 1556 от 08.12.1992г.

22. Указание ЦБ РФ от 14.11.2001г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».

23. План счетов бюджетного учета, утвержденный Приказом Министерства финансов РФ от 26.08.2004г. № 70н.

24. Автоматизированные информационные технологии в экономике / Под ред. Г.А.Титоренко. Москва: ЮНИТИ, 2000.

25. Аудит / Под ред. В.И.Подольского. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.

26. Акперов И.Г., Коноплева И.А., Головач С.П. Казначейская система исполнения бюджета в РФ. Москва: Финансы и статистика, 2002.

27. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета. Москва: Проспект, 2004.

28. Белов А.Н. Бухгалтерский учет в учреждениях непроизводственной сферы. Москва: Финансы и статистика, 1998.

29. Блех И. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии. Санкт-Петербург, 1895.

30. Бухгалтерский финансовый учет. Учебник / Под ред. Ю.А.Бабаева. -Москва: Проспект, 2005.

31. Бухгалтерский учет денежных средств / Под ред. Ю.А.Бабаева. Москва: Проспект, 2004.

32. Бухгалтерский учет. Учебник / Под ред. П.С.Безруких. Москва: Бухгалтерский учет, 2004.

33. Бухгалтерский и налоговый учет в бюджетных учреждениях / Под ред. В.М.Родионовой. Москва: Финансы и статистика, 2004.

34. Вершинина В.В., Грошева Н.Б., Ларионов А.С., Черных Ю.А. Секреты казначейского контроля. Анализ возможных и существующих схем казначейского исполнения бюджета. Рыбинск: НПО «Криста», 2001.

35. Галаган A.M. Счетоводство в его историческом развитии. Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1927.

36. Галаган A.M. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. Москва, Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1912.

37. Иванова Г.Н., Маковник Т.Д. Казначейская система исполнения бюджетов. Санкт-Петербург: издательский дом «Питер», 2001.

38. Кондраков И. А. Бухгалтерский учет. Учебник. Москва: ИНФРА-М, 2004.

39. Министерство финансов 1802-1902 гг. Экспедиция заготовления государственных ценных бумаг. Санкт-Петербург, 1902.

40. Новиченко П.П., Попова Т.Д. Учет затрат на улучшение качества продукции. Москва: Финансы и статистика, 1986.

41. Новодворский В.Д., Пономарева Л.В. Бухгалтерская отчетность организации. Москва: Бухгалтерский учет, 2005.

42. Новое в бюджетном учете: Инструкция и комментарий. Москва: Проспект, 2004.

43. Палий В.Ф. Современный бухгалтерский учет. Москва: Финансы и статистика, 2003.

44. Пачоли Jl. Трактат о счетах и записях. Москва: Финансы и статистика, 2000.

45. Рейнбот П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам. Санкт-Петербург, 1876.

46. Романенков А.И. Федеральное казначейство и бюджетная реформа. -Псков: Псковский педагогический институт им. С.М.Кирова, 2001.

47. Рудановский А.П. Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса. -Москва: Маркиз, 1925.

48. Рудановский А.П. Построение баланса. Москва: Маркиз, 1926.

49. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000.

50. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2003.

51. Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник / Под ред. Г.Б.Поляка. -Москва: ЮНИТИ, 2001.

52. Чернышев М.П. Лекции о бухгалтерии по двойной итальянской системе. -Санкт-Петербург, 1894.

53. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Москва: Экономическая жизнь, 1925.

54. Экономический анализ / Под ред. Л.Т.Гиляровской. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.

55. Бабаев Ю.А., Власова Т.Ю. Казначейское исполнение бюджета с позиций бюджетной организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2001. - № 17 (47).

56. Бабаев Ю.А., Власова Т.Ю. Особенности бухгалтерского учета в казначействе // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2002. - № 2 (50).

57. Безденежных А.В. Институт казначейства как инструмент государственного влияния на экономику государства // Финансы. 2003. -№2.

58. Бережная JI.А. Казначейский банк веление времени // Финансы. - 2001. -№6.

59. Бушмин Е.В. Автоматизация процесса исполнения бюджета порядок в работе финансового органа на долгосрочную перспективу // Финансы. -2003.-№6.

60. Власова Т.Ю. Документооборот при казначейском исполнении бюджета // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2002. -№ 9(57).

61. Власова Т.Ю. Бухгалтерский учет и контроль в казначействе // Современный бухучет. 2004. - № 2.

62. Власова Т.Ю. Сущность и принципы учета в условиях единого казначейского счета. Этапы его внедрения // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2004. - № 16(112).

63. Власова Т.Ю. Банковская и казначейская системы учета исполнения бюджетов: их недостатки и преимущества // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2004. - № 17(113).

64. Гусев И.С., Швецов Ю.Г. Федеральное казначейство: взгляд на перспективы развития // Финансы. 2002. - № 2.

65. Ермакова Т.А. Учет бюджетных обязательств в органах Федерального казначейства // Финансы. 2003. - № 11.

66. Ицкович Б.Ф. Некоторые аспекты финансового контроля бюджетополучателей // Финансы. 2001. - № 9.

67. Калиниченко О.М. Централизация бухгалтерского учета расходных операций в казначействе // Финансы. 2004. - № 6.

68. Кириллова М.В., Власова Т.Ю. Казначейская система исполнения бюджета: контроль за направлениями расходования бюджетных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2002. -№ 13(61).

69. Кириллова М.В., Власова Т.Ю. Местное казначейство: опыт и проблемы создания // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2002. - № 20 (68).

70. Кириллова М.В., Власова Т.Ю. Методические основы процесса казначейского исполнения бюджетов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2003. - № 9 (81).

71. Клюкова И.Н. Взаимодействие казначейских и налоговых органов в реализации Единого казначейского счета // Финансы. 2002. - № 2.

72. Лавриков И.Н. Федеральное казначейство и межбюджетное регулирование //Финансы.-2003.-№5.

73. Нестеренко Т.Г. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами // Финансы. 2001. - № 3.

74. Нестеренко Т.Г. Развитие системы казначейства в России и ее задачи на современном этапе // Финансы. 2002. - № 8.

75. Нестеренко Т.Г. Система казначейства в России и ее развитие // Бухгалтерский учет. 2002. - № 15.

76. Никитина О.Г. Опыт создания городского казначейства // Финансы. 2001. -№ 10.

77. Нестеренко Т.Г. Система казначейства в России и ее развитие // Бухгалтерский учет. — 2002. № 15.

78. Нестеренко Т.Г. Казначейское исполнение бюджетов и развитие системы учета в государственном секторе Российской Федерации // Финансы. -2004. № 3.

79. Никольский Д.В. Государственный финансовый контроль в России и реформы В.А.Татаринова // Финансы. 2003. - № 2.

80. Новиченко П.П. Система нормативного учета и контроля издержек производства // Бухгалтерский учет. 1999. - № 10.

81. Прокофьев С.Е., Калиниченко О.М. Единый казначейский счет: региональные проблемы развития // Финансы. 2000. - № 12.

82. Прокофьев С.Е. Интеграция банковских и казначейских технологий // Финансы.-2001.-№ 10.

83. Прокофьев С.Е., Шубина JI.B. О расширении функций органов Федерального казначейства // Финансы. 2003. - № 9

84. Романенков А.И. Казначейство и банк понятия близкие и совместимые // Финансы. - 2002.

85. Рудвол И.П. Правовое регулирование казначейского исполнения бюджета // «Финансы». 2003. - № 8.

86. Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле // Финансы. 2004. - № 9.

87. Сидоренко В.В. Эффективность контрольной функции органов федерального казначейства // Финансы. — 2001. № 8.

88. Тарасов М.А. Единый казначейский счет: преимущества, порядок функционирования // Финансовая газета. 2004. - № 40.

89. Шаповалова Н.И. Проблемы учета лимитов бюджетных обязательств органами Федерального казначейства // Финансы. 2003. - № 11.

90. Шубина JI.B. Федеральное казначейство Московской области: итоги и перспективы развития // Финансы. 2004. - № 4.