Потапова Любовь Николаевна. Учет и контроль денежных потоков в органах федерального казначейства : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10, 08.00.12 : Йошкар-Ола, 2005 151 c. РГБ ОД, 61:05-8/1666

**Содержание к диссертации**

Введение

1. Реформирование бухгалтерского и оперативного учета доходов и расходов в органах федерального казначейства 9

1.1. Проблемы становления и развития бухгалтерского и оперативного учета и его информационная роль в управлении органами федерального казначейства 9

1.2. Задачи и направления реформирования бухгалтерского учета денежных потоков 41

2. Методические основы бухгалтерского и оперативного учета, формирование информации о денежных потоках в органах федерального казначейства 52

2.1. Организация оперативного учета денежных потоков на основе бюджетной классификации доходов и расходов 52

2.2. Методика бухгалтерского учета текущих расходов и ее использование в контроле за движением денежных потоков 64

2.3. Методика бухгалтерского и оперативного учета расходов по приобретению нефинансовых активов в органах федерального казначейства 74

3. Внутренний контроль за движением денежных потоков и направления его совершенствования в органах федерального казначейства 89

3.1. Нормативно-правовое обеспечение и организация контроля денежных потоков в управлении органами федерального казначейства 89

3.2. Методика учета и организация внутреннего контроля предоставленных бюджетных кредитов (бюджетных ссуд) 115

Заключение 123

7 Литература 128

Список приложений 139

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Успешное развитие экономики государства невозможно без информации о состоянии государственных финансовых и материальных ресурсов. Любое правительство должно иметь информацию о наличии денег, их эквивалентов, движении денежных потоков, размере обязательств и доходов, формирующих бюджеты всех уровней. Основным поставщиком такой информации для Правительства является казначейство. Происходящие перемены в управлении бюджетной системой и бюджетном учете диктуют необходимость развития методической базы и концептуальных основ учета в системе федерального казначейства.

Проводимые в Российской Федерации реформы бюджетной системы и адаптация российского учета к требованиям международных стандартов диктуют необходимость совершенствования качества управления денежными потоками. Для любой системы управления требуется высоко анали-тичная, своевременная и достоверная информация, источником которой является бухгалтерский и оперативный учет, а также отчетность. Подлежащая надзору и контролю информация, потребителем которой являются органы федерального казначейства, нуждается в развитии для того, чтобы удовлетворять задачам управления.

Государственный бюджет является сложной категорией, сочетающей в себе экономическое финансовое, правовое и политическое содержание. Такая многосторонность бюджета вызывает трудности при исследовании государственного бюджетного устройства.

Контроль за исполнением бюджета, обеспечением полного и своевременного поступления доходов, использования средств бюджета по целевому назначению в современных условиях может быть эффективным лишь при четко организованной системе бухгалтерского учета исполне

ия бюджета и смет расходов, которая носит название бюджетного учета. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях - специфичен, поскольку, обусловлен законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе. Действующие нормативные документы по организации бухгалтерского учета в бюджетных организациях все еще не удовлетворяют современным требованиям рыночной экономики и международным стандартам, ограничивают возможности отражения всей специфики деятельности бюджетных организаций.

Степень разработанности проблемы. Немало зарубежных и отечественных экономистов посвятили свои работы проблемам управления бюджетными учреждениями и организации в них бухгалтерского учета и отчетности.

Среди наиболее значимых работ российских ученых необходимо отметить работы Александрова Л.М., Лллахвердяна Д.А., Базаровой Г.В., Бачурина А.В., Бирмана A.M., Болдырева В.Г., Васильевой М.В, Вознесенского Э.А., Волкова A.M., Галанова В.А., Данилевского Ю.А., Дьяченко В.П., Зверева А. Г., Коломина Е.В., Ляндо A.M., Павловой Л.П., Плотникова К.Н., Поляка В.Г, Родионовой В.М., Сенчагова В.К., Сычева Н.Г. и других. В работах российских ученых значительное внимание уделяется практике и методике организации бюджетного устройства и бухгалтерского учета в бюджетных организациях. В меньшей степени исследованы вопросы методологии учета в соответствии с международными стандартами.

Накопленный теоретический и практический опыт исследования проблем бюджетного учета, с одной стороны, и отсутствие комплексных исследований в этой области, - с другой, определяют актуальность темы настоящего исследования.

Целью исследования являются изучение зарубежного и отечественного опыта учета и контроля денежных потоков в органах федерального

казначейства, теоретических и методологических основ указанных вопросов, разработка методики бюджетного учета и организации внутреннего контроля в Управлении федерального казначейства.

Задачи исследования. В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи исследования:

- дать характеристику этапам становления и развития бухгалтерского и оперативного учета и раскрыть его информационную роль для управления денежными потоками в органах федерального казначейства;

- определить направления реформирования учета денежных потоков в соответствии с требованиями международных стандартов применительно к органам федерального казначейства;

- дать предложения по организации оперативного учета денежных по- fo- токов на основе бюджетной классификации доходов и расходов;

- разработать методику учета текущих расходов и дать предложения для ее использования в контроле за движением денежных потоков;

- разработать методику бухгалтерского и оперативного учета капитальных расходов в органах федерального казначейства;

- определить направления совершенствования учета предоставленных бюджетных кредитов (бюджетных ссуд);

- дать характеристику нормативно-правового обеспечения и обосновать

содержание контрольной деятельности Управления федерального казначейства в современных условиях;

- разработать методику внутреннего контроля предоставленных бюджетных кредитов (бюджетных ссуд).

Предметом исследования являются вопросы теории и практики бухгалтерского, оперативного учета и внутреннего контроля в органах федерального казначейства, нормативно-правовое обеспечение бухгалтерского V учета в бюджетных учреждений и организациях, передовой зарубежный опыт деятельности казначейских систем, а также международные стан дарты финансовой отчетности.

Объектом исследования является деятельность органов федерального казначейства в Республике Марий Эл, а также бюджетных организаций, исполняющих контрольные функции за использованием средств федерального бюджета.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых по проблемам бухгалтерского учета, внутреннего контроля, отчетности. В работе использованы законодательные акты, нормативные документы, международные и отечественные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, методические и статистические материалы.

Методика исследования основывается на обобщении накопленных JL знаний и опыта в отечественной и зарубежной теории и практике бюд жетного учета. В процессе исследования применялись системный и комплексный подходы к исследованию объектов, функционально-операционный подход, методы морфологического анализа.

Научная новизна диссертации заключается в теоретическом обосновании и совершенствовании методических основ бюджетного учета и контроля в органах федерального казначейства.

В процессе исследования получены следующие научные результаты: - обоснована с исторической и экономической точки зрения информа ционная роль учета и контроля в управлении денежными потоками в органах федерального казначейства; выделены исторические этапы становления и развития бюджетного учета;

- разработана классификация денежных потоков, учитываемых и контролируемых органами федерального казначейства, позволяющая определить систему необходимых для контроля и управления показате лей;

- определены направления реформирования учета денежных потоков в

7 соответствии с требованиями международных норм и отечественного законодательства;

- обоснованы преимущества оперативно-аналитического учета в организации исполнения бюджетов на основе бюджетной классификации доходов и расходов;

- предложена методика учета текущих расходов, рекомендовано на ее основе направления контроля денежных потоков в органах федерального казначейства;

- разработана методика оперативного бухгалтерского учета нефинансовых активов в соответствии с требованиями управления в системе казначейства;

- раскрыто содержание контрольной деятельности и предложена методика учета и внутреннего контроля бюджетных кредитов (бюджетных ссуд).

Теоретическое значение полученных результатов состоит в обосновании и оценке показателей, отражаемых в составе бюджетного учета денежных потоков и методическом обеспечении организации их контроля.

Практическая ценность диссертационной работы заключается в том, что использование ее теоретических положений и практическая реализация результатов исследования дают возможность трансформировать бюджетный учет в соответствии с требованиями МСФО.

Практические разработки и методики, содержащиеся в диссертации, могут быть использованы органами федерального казначейства.

В процессе проведения научно-исследовательских работ и практической реализации результатов исследования применялись разные формы апробации результатов, объясняющие достоверность полученных результатов на различных стадиях: наблюдения, характеристика полученных данных, обработка результатов.

Основные теоретические и практические результаты исследования рассмотрены и одобрены на научно-практических конференциях, проводившихся на базе Марийского государственного технического универси-тета, Марийского государственного университета в г. Йошкар-Ола. Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности УФК РФ по Республике Марий Эл.

Основные положения диссертации отражены в 6 печатных работах общим объемом 3,8 печ. листа.

## Проблемы становления и развития бухгалтерского и оперативного учета и его информационная роль в управлении органами федерального казначейства

Денежные потоки являются частью продолжающегося и возобнов ляющегося процесса экономического развития государства и его субъектов. Причина и следствие этого процесса меняются местами в зависимости от положительного или отрицательного денежного потока. Расходы дают тол II чок к росту дохода, а из этого дохода возникают, в свою очередь, расходы, которые вновь притекают в руки владельцев ресурсов в виде дохода, и так далее. Имея информацию о доходах и расходах можно осуществлять регулирование денежных потоков в зависимости от интересов их владельцев, можно рассчитывать будущие денежные потоки для извлечения наибольшей выгоды. Такие экономические процессы возможны не только на микроуровне, но и на макроуровне в экономике государства. Современное государство активно участвует в хозяйственной жизни и выполняет те же функции по созданию и использованию общественных благ в интересах всех лиц страны: регулирует экономические процессы; способствует поддержанию экономического роста; занятости и повышению уровня жизни граждан. Задачи финансового обеспечения государства реализует совокупный денежный фонд - бюджет страны. Он образуется за счет источников и форм поступления денежных средств в бюджет государства и направлений и форм расходов денежных средств в целях реализации функций государства.

Таким образом, бюджет страны всегда находится под влиянием движения потоков денежных средств. Использование международных подходов и стандартов отчетности дает возможность получить более широкую информацию о том, как государство создает и использует денежные средства.

Исследования теоретических и методических проблем бюджетного учета современной России невозможно без изучения классических трудов по теории учета и теории финансов. Значительным вкладом в данное научное направление явились работы российских экономистов: Александрова A.M., Аллахвердяна Д.А., Базаровой Г.В., Бачурина А.В., Бирмана A.M., Болдырева В.Г., Васильевой М.В., Василик О.Д., Вознесенского Э.А., Волкова A.M., Галанова В.А., Данилевского Ю.А., Дьяченко В.П., Зверева А. Г., Коломина Е.В., Ляндо A.M., Павловой Л.П., Плотникова К.Н., Поляка В.Г., Рабиновича ГЛ., Родионовой В.М., Сенчагова В.К., Сычева Н.Г., То-чильникова Г.Н., Тулебаева Т. и др.

Преобразования в экономике при переходе к рынку, становление и развитие федеративных отношений в бюджетной сфере предопределили необходимость переосмысления и выявления новых подходов к исследованию теоретических и практических проблем реформирования бюджетного учета в России, основы которого исторически были заложены в классических теориях денег, суть которых отражена в трех известных науке направлениях: металлистической, номеналистической и количественных теориях.

Металлистжеская теория денег отождествляла деньги с благородными металлами - золотом и серебром и получила развитие в XV - XVII вв., в эпоху первоначального накопления капитала, когда представители данной теории (в Англии - У. Стэффорд, Т. Мэн, Д. Норе), во Франции -А. Монкретъен) выступили против порчи монет.

Металлистическая теория денег отражала интересы торговой буржуазии и ее направление в политической экономии - меркантилизм. Согласно этой теории источником богатства общества является внешняя торговля, активное сальдо которой обеспечивает приток в страну драгоценных металлов.

Ошибочность теории раннего металлизма заключалась в том, что, во-первых, источником общественного богатства считалось золото и серебро, а не совокупность материальных благ, созданных трудом; во-вторых, отрицались необходимость и целесообразность замены в обращении металлических денег бумажными.

С завершением первоначального накопления капитала изменились взгляды на источник богатства общества - им стали считаться не внешняя торговля и благородные металлы, а мануфактуры и сельское хозяйство, т.е. функционирующий капитал. Соответственно предпочтение отдавалось f внутреннему рынку, а обращение металлических денег считалось дорого стоящим для нации. Номиналистическая теория денег полностью отрицает стоимостную природу денег, рассматривая их как техническое орудие обмена. Господствующее положение номинализм занял в политэкономии в конце XIX -начале XX в. В отличие от раннего номинализма объектом его защиты стали не монеты, а бумажные деньги (казначейские билеты).

Наиболее ярко сущность номинализма проявилась в теории денег не " мецкого экономиста Г. Кнаппа ("Государственная теория денег", 1905 г.).

Основные ее положения можно свести к следующему:

- деньги - продукт государственного правопорядка, творение государственной власти;

- деньги — харталыюе платежное средство, т.е. знаки, наделенные государством платежной силой;

- основная функция денег - средство платежа.

## Организация оперативного учета денежных потоков на основе бюджетной классификации доходов и расходов

Доходная часть бюджета любого уровня исполняется на основе поступления налоговых и неналоговых платежей, уплачиваемых юридическими и физическими лицами в соответствии с действующим налоговым законодательством, а также пеней, штрафов и безвозмездных поступлений. В процессе формирования доходов бюджета задействованы три группы участников: налогоплательщики, банки, органы федерального казначейства. Порядок их взаимодействия представлен на рис. 7.

Суть взаимоотношений участников формирования доходной части бюджетов заключается в следующем:

1. Налогоплательщики в установленном порядке оформляют и представляют в банк платежные документы на перечисление налогов и платежей.

2. Коммерческие банки, где открыты счета налогоплательщиков, и учреждения Центрального банка России, где открыты корреспондентские счета коммерческих банков, осуществляют безналичные расчеты между плательщиком и получателем налогов и платежей. Органы федералыюго казначейства на территории выступают получателем доходов.

3. Отделения федерального казначейства осуществляют учет поступивших по каждому платежному документу сумм налогов и платежей по

г кодам согласно Бюджетной классификации Российской Федерации, а за тем формируют и представляют в Управление федералыюго казначейства ежедневный отчет о суммах, поступивших доходов в федеральный бюджет. Законом о федеральном бюджете на соответствующий год и налоговым законодательством Российской Федерации определен перечень налогов, которые должны быть распределены между федеральным бюджетом субъектов Российской Федерации.

4. Все поступившие в казначейство налоги должны быть распреде лены согласно утвержденным нормативам. Итогом распределения за каждый день являются суммы, предназначенные к перечислению в бюджеты различных уровней. Отделение казначейства готовит платежные поручения, в которых плательщиком средств выступает казначейство, а получателем средств является финансовый орган от лица исполняемого бюджета. Органы казначейства обязаны представить платежные поручения на перечисление доходов не позднее дня, следующего за днем получения выписки на зачисление распределяемых налогов и платежей.

5. Отделение федерального казначейства при исполнении федерального бюджета по доходам ежедневно передают территориальной налоговой инспекции сводный реестр и копии платежных документов по поступившим налогам и платежам. Федеральная налоговая служба (ФЫС) учитывает правильность и своевременность уплаты по видам налогов по каждому налогоплательщику. В случае переплаты налога налогоплательщик обращается в ФНС с письмом о возврате платежа. ФНС, уполномочены принять решение о зачете в уплату недоперечисленных или возврате сумм налогов, для чего оформляется заключение налогового органа (далее заключение) и передается для исполнения в орган федерального казначейства.

6. Казначейство обязано исполнить заключение и оформить в установленном порядке чек или платежное поручение на возврат или зачет налога. Операции по возврату и зачету налогов с юридическими лицами осуществляются в порядке безналичных расчетов. Возврат налога физическому лицу орган казначейства осуществляет путем оформления денежного чека на имя физического лица, которое и получает наличные денежные средства в банке с лицевого счета доходов органа федерального казначейства.

7. Все операции по возврату и зачету осуществляются банком в пределах остатка средств на счета казначейства и отражаются в выписке банка по счету.

Доходы, собранные на территориях поступают на лицевой счет Управления федерального казначейства и далее в Главное управление федерального казначейства.

## Нормативно-правовое обеспечение и организация контроля денежных потоков в управлении органами федерального казначейства

В процессе организации внутреннего контроля за движением денежных потоков в органах федерального казначейства важную роль играет информация. При этом особое место занимает нормативно-правовое обеспечение этого процесса. Основу правовой базы учета и контроля денежных потоков составляют следующие документы:

- Бюджетный кодекс;

- Положение о Федеральном казначействе России;

- Бюджетная классификация Российской Федерации;

- Федеральные законы о федеральном бюджете на соответствующий год;

- Бюджетная роспись доходов и расходов;

- Инструкция по бюджетному учету;

- нормативные акты, методические указания и рекомендации Министерства финансов РФ;

- документы органов федерального казначейства, разрабатываемые ими для организации работы структурных подразделений (Приложение № 4).

Проведенный анализ нормативных актов позволили сделать некото

рые выводы. Раздел VIII "Исполнение бюджетов" Бюджетного кодекса

X РФ, посвящен основам казначейского исполнения бюджетов, среди которых принцип единства кассы, основные этапы исполнения бюджетов по расходам и доходам, которые являются основными элементами организации бюджетного учета и отчетности.

Федеральные бюджеты разрабатываются и утверждаются в форме федеральных законов. Это является основным принципом бюджетного права. На основании принятых федеральных законов о федеральном бюджете на соответствующий год утверждается сводная бюджетная роспись. Она является основой для исполнения бюджета и передается на исполнении Федеральному казначейству. Таким образом, казначейство получает сведения о предстоящих денежных потоках.

Организуя учет денежных потоков Федеральное казначейство обязано использовать Инструкцию по бюджетному учету. Здесь отражена государственная учетная политика реализуемая через:

- план счетов бюджетного учета;

- порядок отражения операций по исполнению бюджетов бюджетной системы Российской Федерации на счетах бюджетного учета;

- порядок отражения органами, осуществляющее кассовое обслуживание исполнения бюджетов, операций по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов на счетах бюджетного учета;

- корреспонденцию счетов бюджетного учета;

- иные вопросы организации бюджетного учета.

Все перечисленные нормативные акты недостаточно обеспечивают учет и контроль денежных потоков. В дополнении к указанным нормативным актам Министерством финансов постоянно разрабатываются различного рода приказы, инструкции, указания и другой методический материал по применение актов российского законодательства в области учета и контроля денежных потоков.

Применение МСФОГС позволит упростить законодательную базу учета и пресечь бесконечный поток текущих инструкции, писем, указаний, которые нередко противоречат друг другу. МСФОГС отражают уровень сложившихся в развитых экономиках рыночных отношений, имеют международное признание, обобщают лучшую современную мировую практику в области учета, и, что немаловажно, характеризуются относи тельно меньшей сложностью по сравнению с известными национальными стандартами и простотой восприятия для пользователей финансовой ин- формации во всем мире, требуют меньших затрат на разработку и внедре ние. МСФОГС фактически уже приняты в основу реформирования рос сийского бюджетного учета, так же как в настоящее время МСФО поло жены в основу реформирования отечественного бухгалтерского учета. Целый ряд требований МСФОГС закреплен Бюджетным кодексом Рос сийской Федерации. Например, статьей 240 Бюджетного кодекса Россий ской Федерации определены объекты бюджетного учета: доходы бюдже- Р та, источники финансирования дефицита, расходы, операции, осуществ- ляемые в процессе исполнения бюджета (с небольшими изменениями МСФОГС 1,2, 18, 19).