

На правах рукописи

Каширская Людмила Васильевна

**МЕТОДОЛОГИЯ И ОРГАНИЗАЦИЯ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ В
БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Москва
2013

Работа выполнена на кафедре «Аудит и контроль» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный консультант	доктор экономических наук, доцент Ситнов Алексей Александрович
Официальные оппоненты:	Карзаева Наталья Николаевна , доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВПО «Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А. Тимирязева», заведующая кафедрой экономического анализа и аудита Звягин Сергей Анатольевич , доктор экономических наук, доцент, ФГКОУ ВПО «Воронежский институт Министерства внутренних дел Российской Федерации», заместитель начальника кафедры социально – гуманитарных и экономических дисциплин Князева Наталья Владимировна доктор экономических наук, ОАО «Институт исследования товародвижения и конъюнктуры оптового рынка», главный научный сотрудник отдела исследования проблем экономики и управления хозяйствующими субъектами
Ведущая организация	ФГБОУ ВПО «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского»

Защита состоится «18» декабря 2013г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, Москва, 125993.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, Москва, 125993.

Автореферат разослан «___» _____ 2013г. Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации «17» сентября 2013г. размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь
диссертационного совета Д 505.001.03,
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях реформирования бюджетной системы и проведения институциональной реформы, государственные средства и имущество аккумулируются не только в государственных учреждениях, но и в некоммерческих партнерствах, а также в организациях, имеющих в своей структуре государственный капитал. В связи с этим, возникает необходимость в формировании системы методического инструментария управления организациями различных организационно – правовых форм, в том числе особое значение имеет развитие всех форм финансового контроля.

В условиях рыночной экономики виды финансового контроля достаточно разнообразны и связаны с развитием не только государственных, но и негосударственных его видов. В сложившейся системе финансового контроля четко выделяется ряд направлений, нуждающихся в существенных изменениях, а именно: развитие форм не только последующего, но и превентивного, текущего контроля; обеспечение методической взаимосвязи аудиторского, внутрихозяйственного и общественного контроля; приведение к единообразию методик проверки, которые получили преимущественную разработку для коммерческих организаций и не учитывают хозяйственные операции, совершаемые бюджетными учреждениями. Кроме того, часть субъектов государственного финансового контроля имеют ограничения в своих полномочиях и ни одному из них не вменено в обязанности проведение предварительного контроля, который предупреждает экономические правонарушения. В тоже время основное внимание государственный финансовый контроль уделяет целевой направленности и результативности использования бюджетных средств.

Слабым местом финансового контроля является обоснование учета расходов на реализацию государственных программ. Таким образом, возникает необходимость в усилении экспертной оценки деятельности вышеперечисленных учреждений в части выявления не только процесса использования бюджетных средств, но и их рационального распределения, действительности расходов

согласованного государственного задания и составляемого по его данным плана финансово–хозяйственной деятельности.

В этом случае возникает необходимость развития специального направления в государственном финансовом контроле – бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, учитывающей специфику их деятельности и структуры элементов хозяйственных операций, совершаемых при реализации этих программ.

Для формирования методологии и разработки конкретных методических инструментов бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений большое значение имеет систематизация и обобщение опыта применения стандартов деятельности бухгалтеров-экспертов, а также оценка возможности применения ими специальных знаний в исследовании специфики бухгалтерского учета бюджетных учреждений. Специфичность этих знаний заключается в умении распознавать в бухгалтерской информации признаки нерациональных затрат и возможных злоупотреблений. Отметим также, что в научных источниках и практике имеются интересные предложения по отдельным аспектам бухгалтерской экспертизы.

Необходимость в унификации, типизации и стандартизации бухгалтерской экспертизы в целом предполагает установление определенных единых организационных и методических требований к регламентации учетных процессов, регистрации деятельности бухгалтеров-экспертов и методики осуществления бухгалтерской экспертизы. Единообразие экспертной деятельности позволит расширить число пользователей бухгалтерской экспертизы, а унификация заключения бухгалтера-эксперта упразднит разночтения его выводов, как бухгалтерами, так и представителями судебных и следственных органов. Следовательно, возникает необходимость в реформировании методики проведения бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях посредством ранжирования направлений проверки и сегментирования участков бухгалтерского учета.

Недостаточная проработанность перечисленных проблем определяет актуальность темы диссертационного исследования, а также обосновывает ее теоретическую, методологическую и практическую значимость.

Степень разработанности проблемы. По проблематике исследования опубликовано значительное число фундаментальных и прикладных работ по широкому спектру научных направлений.

Базой для исследования явились труды российских ученых, раскрывающие проблемы бухгалтерской экспертизы, ее предмет, метод, объект, принципы. В своем исследовании автор использовал труды ученых, внесших значительный вклад в формирование теории бухгалтерской экспертизы: Ш.И. Алибекова, Г.А. Атанесяна, Р.С. Белкина, Н.Т. Белухи, Н.Г. Гаджиева, Л.И. Георгиева, С. П. Голубятникова, Т. М. Дмитриенко, А. М. Дьячковой, С. А. Звягина, Ж.А. Кеворковой, Ю.М. Кравченко, А.А. Меджевского, А.С. Наринского, А. М. Ромашева, В. Г. Танасевича, В. А. Тимченко, А. А. Толкаченко, С.П. Фортинского, С.Г. Чаадаева, К.В. Харабета, В.В. Шадрина и др.

В свою очередь, проблемы организации, осуществления контроля и ревизии нашли определенное отражение в работах ученых и практиков как в России, так и за рубежом, среди которых можно выделить Р. Адамса, В.А. Артамонова, Ю.А. Бабаева, И.А. Белобжецкого, А.А. Белова, Л.В. Бертовского, Р.П. Булыги, В.В. Бурцева, Т.Е. Гварлиани, Ю.А. Данилевского, Е.С. Дубоносова, В.Э. Керимова, Н.П. Кондракова, О.С. Макоева, Н.Л. Маренкова, Т. С. Масловой, М.В. Мельник, М. Ф. Овсийчук, В.И. Подольского, С.П. Сазонова, А.А. Ситнова, Б.Н. Соколова, Я.В. Соколова, В.П. Суйца, Е.С.Федоровой, В.А. Хмельницкого, С.В. Черемшанова, А.Д. Шеремета, С.О. Шохина.

Вопросы выявления экономических нарушений и злоупотреблений были рассмотрены в работах Н.Г. Гаджиева, А.С. Наринского, Е.Р. Россинской и других.

Значительно дополняя концепцию бухгалтерской экспертизы как формы государственного финансового контроля, а также ее значение в профилактике финансовых правонарушений, работы перечисленных авторов целесообразно

переосмыслить в рамках исследуемого предмета. Анализ указанных исследований показывает, что они содержат немало дискуссионных и нерешенных вопросов, отражающих недостаточную степень познания затронутой проблемы, особенно в части возможности использования бухгалтеров-экспертов для проведения бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях.

Отметим, что исследования в области теории и практики бухгалтерской экспертизы, учитывающие специфику бухгалтерского учета бюджетных учреждений и факты, влияющие на его постановку, не содержат целостной, логически построенной методики проведения бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, а включают в себя лишь отдельные аспекты судебно – бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии.

Указанные обстоятельства предопределили необходимость расширения исследований в области развития теоретико-методологических и организационно-методических аспектов бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, что обусловило выбор темы диссертационного исследования, цель и задачи, а также ее актуальность.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в обосновании и развитии комплекса теоретико-методологических, организационно-методических положений и практических рекомендаций бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.

В рамках поставленной цели выделены четыре подцели с соответствующими задачами.

Подцель 1 – разработка и обоснование концепции бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- адаптация концепции бухгалтерской экспертизы к специфике деятельности бюджетных учреждений;
- формирование понятийного аппарата процесса использования экспертного исследования, адаптированного к специфике бюджетных учреждений;

- разработка учетно-аналитического обеспечения экспертного бухгалтерского исследования деятельности бюджетных учреждений с учетом специфики совершаемых ими хозяйственных операций.

Подцель 2 – формирование методологии бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- сравнительный анализ методологического различия видов контроля;
- выделение специфических характеристик бухгалтерского учета бюджетных учреждений, влияющих на методологию, методический инструментарий и организацию осуществления бухгалтерской экспертизы;
- выбор методического инструментария, адекватного задачам и принципам бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.

Подцель 3 – разработка и научное обоснование информационного обеспечения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- развитие и дополнение подходов к стандартизации бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений;
- стандартизация информации об аттестованных бухгалтерах-экспертах с указанием основных элементов, характеризующих и подтверждающих их действенность и профессиональные качества;
- обоснование методов формирования объективной информационной базы экспертного исследования в бюджетных учреждениях;
- разработка основных принципов, этапов и заключительных документов бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.

Подцель 4 – разработка и обоснование методического обеспечения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. Для достижения этой подцели поставлены и решены следующие основные задачи:

- определение основных групп бухгалтерских операций, требующих применения бухгалтерской экспертизы при исследовании деятельности бюджетных учреждений;

- разработка последовательности применения основных методических инструментов, обеспечивающих осуществление бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях;

- формирование этапов составления технологических карт бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений на основе исследования роли и функциональных возможностей экспертного исследования;

- разработка алгоритма оформления основных заключительных документов бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.

Предметом исследования является методология, действующий инструментарий и оценка результативности бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях.

Объектом исследования является процесс финансового государственного контроля с использованием инструментария бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях.

Методология и теоретические основы исследования. Методологической основой исследования является системный и процессный подходы к изучаемой проблеме. В процессе исследования применялись общенаучные методы историко-генетического, логического анализа и синтеза, в частности, научного абстрагирования, аналогии, типологии, обобщения, моделирования, формализации, экономико-математического моделирования, а также приемы апробирования и экспериментальной выверки, систематизации теоретического и практического материала.

Ряд положений бухгалтерской экспертизы аргументированы с использованием отдельных приемов причинно-следственного, статистического анализа, анкетирования, что позволило максимально реализовать междисциплинарный потенциал экономических наук.

Методика исследования основывается на изучении и обобщении теоретического и практического материала, сравнительном анализе действующих методик экспертного бухгалтерского исследования, поиске и разработке новых методик в соответствии с реформированием законодательной базы,

структурировании предмета и методов бухгалтерской экспертизы. Для этого автором использовались такие методы исследования, как анализ и синтез, моделирование, конкретизация, классификация, группировка, диалектический, логический, системный и комплексный подходы.

Теоретическая основа исследования базируется на фундаментальных учетных концепциях, гипотезах и подходах, представленных в классических и современных, зарубежных и отечественных научных трудах теоретиков. В ходе исследования были использованы положения экономики, теории учета, комплексного анализа, права, аудита, налогообложения, информатики, истории и философии науки, а также использованы методы этих наук.

Исследование выполнено в рамках п.3.5. «Бухгалтерская и статистическая экспертиза», п.3.6. «Методология и базовые принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы», п. 3.14. «Бюджетный контроль и ревизия» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» Паспорта специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) .

Информационной базой исследования послужили законодательные, нормативные и инструктивные акты в области бухгалтерского учета, аудита, финансов, судебно-бухгалтерской экспертизы, ревизии, уголовного процесса, гражданского права и налогообложения; факты и данные, опубликованные в научной литературе и периодической печати; материалы экспертно-криминалистических центров России и Астраханской области; фактические данные о проведенных судебно-бухгалтерских экспертизах Контрольно-ревизионным управлением Астраханской области, экспертными подразделениями и подразделениями по борьбе с экономическими преступлениями УМВД России по Астраханской области; материалы базы данных Федеральной службы государственной статистики РФ, подразделений по борьбе с экономическими преступлениями УМВД России по Астраханской области; обобщенная информация, полученная автором при проведении социологических исследований в 2002 и 2010 годах; материалы семинаров и научно-практических конференций; информация ряда web-сайтов, имеющих отношение к проблематике работы, а

также фактические результаты, полученные в процессе наблюдений и внедренческой деятельности.

Научная новизна исследования заключается в разработке методологии и организационно-методического инструментария бухгалтерской экспертизы, обеспечивающей многофункциональные возможности финансового контроля за использованием государственной собственности, находящейся в ведении бюджетных учреждений.

В результате проведенного исследования в диссертационной работе сформулированы и обоснованы следующие научные положения, которые отвечают требованиям научной новизны и выносятся на защиту:

1. Разработана и научно обоснована концепция бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений как инструмента оценки и поддержки эффективности их функционирования:

- дано научное обоснование бухгалтерской экспертизы как самостоятельного и важнейшего вида финансового экономического контроля за эффективностью функционирования бюджетных учреждений и использования ими государственного имущества, осуществляемой специалистом бухгалтером–экспертом вне судебных форм ее проявления (08.00.12, п. п. 3.5);

- введены и научно обоснованы основополагающие определения «бухгалтерская экспертиза бюджетных учреждений», «технологическая карта бухгалтерской экспертизы», позволяющие отразить особенность производства и структурирования бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях (08.00.12, п. 3.5., 3.14);

- выделены особенности деятельности и факты хозяйственной жизни бюджетных учреждений, позволяющие определить основные направления и последовательность проведения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений (08.00.12, п. п. 3.5);

- разработана модель бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, содержащая представление о системе экономического контроля за использованием материально-вещественных и финансовых ресурсов учреждений

с государственной формой собственности, базируемая на обосновании содержания бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений как системы, представляющей собой целостную совокупность объективно и закономерно расположенных взаимосвязанных и взаимодействующих элементов (08.00.12, п. 3.5.,3.14).

2. Разработаны и научно обоснованы методологические положения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, позволяющие выделить ее в самостоятельную отрасль знаний науки о контроле:

- дано обоснование содержания научного аппарата бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, основанного на интеграции в единую систему широкого многообразия современных и традиционных приемов экономических исследований (08.00.12, п. 3.6);

- систематизированы и научно обоснованы основные задачи бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, посредством обобщения функциональных возможностей бухгалтерской экспертизы и современных разработок в этой области (08.00.12, п. 3.6).

3. Разработано и научно обосновано информационное обеспечение бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, являющейся важнейшей составляющей экономического контроля:

- сформирован и обоснован комплексный подход к стандартизации бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений на основе исследования данных о формировании предмета бухгалтерской экспертизы (08.00.12, п. 3.5.,3.14);

- разработан единый стандарт «Реестр аттестованных бухгалтеров-экспертов», позволяющий осуществлять рациональный выбор специалиста для осуществления бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях (08.00.12, п. 3.6);

- предложены принципы формирования учетно-аналитической информации, полученной в результате проведения бухгалтерской экспертизы бюджетного учреждения, в унифицированную табличную форму-стандарт

«Заключение бухгалтера-эксперта» (08.00.12, п. 3.6).

4. Разработано и научно обосновано методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений:

- предложена универсальная модель осуществления экспертных бухгалтерских исследований, консолидированная в стандарты бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений: «Бухгалтерская экспертиза учетных и системных документов бюджетных учреждений», «Бухгалтерская экспертиза внутриведомственного взаимодействия», «Бухгалтерская экспертиза договорных отношений и расчетных операций», «Бухгалтерская экспертиза эффективности деятельности» и «Бухгалтерская экспертиза имущества» (08.00.12, п. 3.5.,3.14);

- разработана методика составления технологических карт бухгалтерской экспертизы с целью систематизации рабочих документов бухгалтера-эксперта для последующего выявления наиболее критических мест, требующих первоочередных усилий по внедрению процедур экспертизы в бюджетных учреждениях (08.00.12, п. 3.5.,3.14);

- обоснована структура и специфика бухгалтерской экспертизы, применительно к отдельным хозяйственным операциям и определен состав методического инструментария, адекватного ее современной разработке для бюджетных учреждений (08.00.12, п. 3.5.,3.14).

Теоретическая и практическая значимость исследования. Теоретическая значимость научных результатов заключается в том, что основные выводы и положения диссертации развивают теоретико-методологическую базу бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях. Теоретические и методологические положения диссертации могут быть основой дальнейших исследований в области отраслевого бухгалтерского учета и государственного финансового контроля, развития теоретических и методических подходов к обоснованию механизмов взаимодействия бюджетных учреждений и определения направлений их государственного регулирования.

Практическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные методологические положения, научный понятийный аппарат

и разработанный инструментарий позволяют решать актуальные прикладные задачи по выявлению и профилактике экономических правонарушений в системе бухгалтерского учета, а также предупреждать появление негативных явлений в деятельности бюджетных учреждений. Все предложенные разработки носят прикладной характер и могут широко использоваться при проведении финансового контроля любого вида как непосредственно специалистами, осуществляющими бухгалтерские экспертизы, так и руководством экспертных, контрольно-ревизионных и аудиторских организаций, а также вышестоящими учреждениями и руководителями проверяемых бюджетных учреждений в рамках внутриведомственного взаимодействия и оценки эффективности их деятельности.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- модель бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений как распорядителя государственного имущества с точки зрения бухгалтерской науки и самостоятельного и важнейшего вида проверки эффективности использования государственных средств с точки зрения финансового контроля;
- унифицированный формат реестра бухгалтеров-экспертов для осуществления бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях;
- алгоритм формирования технологических карт как средства информационного обеспечения экспертного исследования деятельности бюджетных учреждений;
- методика бухгалтерской экспертизы учетных и системных документов, основанная на взаимосвязи учетной и внеучетной информации;
- методика бухгалтерской экспертизы внутриведомственного взаимодействия;
- методика бухгалтерской экспертизы эффективности деятельности для повышения обоснованности информации о состоянии государственного имущества и рационального управления им;
- матрица трансформации результатов, полученных при проведении экспертного исследования, в заключение бухгалтера-эксперта как инструмента

доказательств или опровержения достоверности результатов деятельности бюджетных учреждений.

Внедрение и апробация результатов исследования. Основные результаты исследования представлены на 12 международных и всероссийских научно-практических конференциях, в том числе электронной заочной конференции «Молодые ученые – первые шаги третьего тысячелетия» (г.Ижевск, Удмуртский государственный университет, 2000 г.); II региональной конференции молодых ученых «Экономика и управление» (г.Ижевск, Удмуртский государственный университет, 2001г.); Международной научно-практической конференции «Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в условиях рынка» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2004 г.); Международной научно-практической конференции «Экономика и мы – новые идеи» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, Институт экономики, АРОМО «Экономический научно – исследовательский клуб», 2004 г.); Международной научной конференции «Современные проблемы развития экономической теории» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2005г.); Международной научно – практической конференции «Экономические и экологические проблемы регионов СНГ» (г. Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2006 г.); II Всероссийской научно – практической конференции «Финансово-экономические преобразования на современном этапе развития РФ: проблемы и перспективы» (г. Махачкала, Дагестанский государственный университет, 2007 г.); Международной научно-практической конференции «Социально – экономические и политические проблемы Астраханской области как геополитического центра Прикаспия» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2008 г.); Международной научно-практической конференции «Учетно – аналитические инструменты развития инновационной экономики» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2009 г.); II Международной научно-практической конференции «Учетно – аналитические инструменты развития инновационной экономики» (г.Астрахань, Астраханский

государственный технический университет, 2011 г.); I Международной научно-практической конференции «Теория и практика промышленного развития экономических систем» (г.Астрахань, Астраханский государственный технический университет, 2011 г.); Международной научно – методической конференции «Декабрьские чтения имени С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 2012 г.).

Основные результаты исследования внедрены в практику деятельности аудиторской и экспертной организаций, осуществляющих бухгалтерскую экспертизу; бюджетного и образовательного учреждения, осуществляющих выполнение государственных заданий и участвующих в консолидации результатов бухгалтерского учета структурными подразделениями; организацией, регулирующей создание и внедрение автоматизированных программных продуктов, в частности:

- аудиторской компанией ООО «Аудиторско–консалтинговое партнерство «БИЗНЕС РЕШЕНИЯ» используются в практической деятельности методические рекомендации по интегрированию учетно-аналитической информации, полученной в результате проведения бухгалтерской экспертизы бюджетного учреждения, в табличную форму-стандарт «Заключение бухгалтера-эксперта» и по исследованию эффективности деятельности бюджетных учреждений, в процессе создания внутрифирменных стандартов и методик, способствующих повышению качества бухгалтерской экспертизы и аудита финансово – хозяйственной деятельности бюджетных учреждений;

- Министерством строительства и дорожного хозяйства Астраханской области используются в практической деятельности рекомендации по выявленным этапам проверки, по систематизации учетных документов, позволяющие осуществлять исследование в отношении фактов хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета и формирования отчетности, при разработке методик контроля и механизмов комплексной оценки внутриведомственного взаимодействия, способствующих повышению качества внутреннего контроля взаимодействия подведомственных государственных

учреждений и выполняемых ими государственных заданий;

- аудиторской компанией ООО «Экспертиза плюс» используются в практической деятельности методические рекомендации по организации бухгалтерской экспертизы для мониторинга деятельности бюджетных учреждений и предложение по использованию технологических карт в процессе осуществления бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, в частности: «Экспертиза договорных отношений и расчетных операций», «Экспертиза имущества», «Экспертиза эффективности деятельности» в процессе создания внутрифирменных стандартов, способствующих повышению качества экспертных исследований;

- Комитетом информатизации и связи Республики Коми применяются выявленные аспекты функционирования бюджетных учреждений с присущими им фактами хозяйственной жизни и универсальная модель осуществления экспертных бухгалтерских исследований, консолидированная в стандарты бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений в процессе создания стандартов и методик, способствующих повышению результативности осуществляемых форм финансового контроля в бюджетных учреждениях;

- Астраханским филиалом негосударственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Московский финансово – промышленный университет «Синергия» в практической деятельности бухгалтерии применяются элементы концепции бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях и материалы исследования технологической карты «Экспертиза внутриведомственного взаимодействия», в процессе осуществления внутреннего контроля внутриведомственного взаимодействия, содействующего повышению согласованности всех структурных и взаимосвязанных подразделений.

Основные положения работы используются кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит» ФГБОУ ВПО «Астраханский государственный технический университет» в преподавании учебных дисциплин

«Бухгалтерский учет в бюджете», «Контроль и ревизия», «Аудит», «Бюджетный учет и контроль».

Публикация результатов исследования. Основные положения и результаты исследования отражены в 35 публикациях общим объемом 77,52 п.л. (авторский объем - 64,82 п.л.), в том числе в 7 монографиях и главах в монографиях общим объемом 58,5 п.л. (авторский объем – 47,95 п.л.), и в 17 статьях общим объемом 11,4 п.л. (авторский объем - 9,95 п.л.) в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

Структура работы. Диссертационная работа изложена на 286 страницах машинописного текста, состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка из 188 наименований, 13 приложений. Текст диссертации проиллюстрирован 52 рисунками и 77 таблицами.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В соответствии с целью и задачами исследования диссертационная работа посвящена решению трех основных проблем.

Первая группа проблем связана с необходимостью выделения одного из классификационных направлений в рамках финансового контроля за сохранностью и эффективностью использования государственной собственности, находящейся в хозяйственном ведении бюджетных учреждений, и разработки концептуальных положений бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений как специальной отрасли интегрированных экономических и правовых знаний.

Одной из действенных возможностей оценки достоверности и реальности фактов хозяйственной деятельности, отраженных в системе бухгалтерского учета и трансформируемых в бухгалтерскую отчетность, выступает бухгалтерская экспертиза экономических субъектов. Исследования показывают, что бухгалтерская экспертиза рассматривается, в основном, применительно к задачам судебного процесса в рамках теории уголовного и гражданского процесса. Однако, повсеместное использование экспертизы за рамками судебного процесса в производственной, коммерческой видах деятельности, вариативность мно-

гочисленных учреждений требуют рассмотрения экспертизы как объекта более общего и широкого спектра действия, направленного, прежде всего, укреплению законности и «прозрачности» деятельности хозяйствующих субъектов. Несмотря на очевидные преимущества, реализация указанной формы экономического контроля сопряжена с определенными трудностями, поскольку на современном этапе своего развития приоритет в научных кругах по-прежнему отдается юридическому аспекту экспертизы. Поэтому термин «бухгалтерская экспертиза» во многих случаях подменяется понятием «судебно-бухгалтерская экспертиза», а процессуально-правовой аспект судебно-экспертной деятельности выступает в качестве ее отличительного признака от других форм экономического контроля. Проведенные исследования показали, что традиционно экспертными организациями и подразделениями по борьбе с экономическими преступлениями применяются методики именно судебно-бухгалтерских экспертиз наряду с финансово-экономическими, инженерно-экономическими (в которых отсутствует признак «судебно-»). Однако бухгалтерская экспертиза, как и другие виды экспертиз, может проводиться и во внесудебном порядке, по договору между юридическим или физическим лицом и государственной или негосударственной экспертной организацией с целью не доведения споров до суда.

В результате анализа научной и специальной литературы было установлено, что экспертное бухгалтерское исследование, независимо от основания проведения, в рамках или вне рамок следствия, корректнее называть бухгалтерским, а специалиста, осуществляющего данное исследование – бухгалтером-экспертом. Указанное утверждение следует считать объективным, так как в диссертации доказано, что принципиальные положения бухгалтерской экспертизы, несмотря на свой правовой характер, заключены в основах бухгалтерского учета, и, если опираться только на правовую платформу, то можно предположить, что и бухгалтер в обязательном порядке должен быть юристом, так как все его действия – это строгое соответствие нормативным документам.

Проблемы назначения и организации бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, как и постановка бухгалтерского учета, кардинальные

изменения в которой происходят ежегодно, не отрегулированы и малоизучены, несмотря на то, что согласно статистическим данным количество бюджетных учреждений в общем числе экономических субъектов, включенных в территориальный раздел Статистического регистра по Астраханской области, занимают более 50 %.

Поскольку одним из элементов отражения особенностей бухгалтерского учета является план счетов финансово–хозяйственной деятельности экономических субъектов, то и одной из разновидностей бухгалтерской экспертизы может являться классификация по признаку его применения. Следовательно, бухгалтерская экспертиза может быть в банковских (кредитных) учреждениях, в коммерческих организациях и в государственном секторе. А так как автономные, казенные и бюджетные учреждения составляют разновидность учреждений государственного сектора, и каждое из них имеет обособленный план счетов, различную степень ответственности, способы финансирования и т.д., то можно с уверенностью утверждать, что бухгалтерская экспертиза подразделяется внутри государственного сектора, в том числе и на бухгалтерскую экспертизу бюджетных учреждений (рисунок 1).

Таким образом, бюджетные учреждения имеют право быть отдельным объектом исследования. Кроме того, в отличие от коммерческих экономических субъектов они определяют свою специфику ведения бухгалтерского учета, соответственно и их бухгалтерской экспертизе присущи свои особенности.

В работе сделан вывод, что отсутствие системного подхода к методологии, методике и организации экономического контроля за деятельностью бюджетных учреждений в виде бухгалтерской экспертизы, ослабляет его результативность и не позволяет в полной мере решить поставленные перед ним задачи.

В этой связи актуальным становится выделение специального вида финансового контроля за использованием государственной собственности, находящейся в ведении бюджетных учреждений, который в диссертации предложено назвать бухгалтерской экспертизой бюджетных учреждений.



Рисунок 1 – Классификация бухгалтерской экспертизы по субъектам хозяйствования разных организационно–правовых форм

В работе «бухгалтерская экспертиза бюджетных учреждений» определена как исследование учетной и внеучетной информации, содержащейся в системных и учетных документах органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений с использованием специальных знаний, позволяющих распознать бухгалтером-экспертом признаков и результатов противоправной деятельности (финансовых нарушений) методами документальной и фактической проверки, экономического анализа и экспертной оценки.

Проведенные исследования объективно показали, что необходимость разработки концепции бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях определяется следующим факторами: растущей потребностью повышения эффективности использования государственной собственности; недостаточностью научных разработок в области финансового контроля деятельности бюджетных учреждений; отсутствием методик оценки результативности, возникающих рисков в процессе принятия отдельных проектов

и решений бюджетными учреждениями и единого подхода к выбору методов и форм финансового контроля.

Концепция бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений предполагает создание адекватной рыночным условиям системы и механизма контроля в форме бухгалтерской экспертизы в целях повышения эффективности использования государственной собственности в бюджетных учреждениях. Она предназначена для теоретического и практического совершенствования контроля за деятельностью бюджетных учреждений, направленного на повышение эффективности их функционирования.

Разработка концептуальных положений бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях основана на изучении сущности, видов, принципов, форм экономического контроля; уточнении общих требований и отличий в организации бухгалтерской экспертизы коммерческих организаций и бюджетных учреждений (рисунок 2).

В соответствии с разработанной концепцией определено, что целью бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений является установление соответствия регламенту (технологическим картам) деятельности и постановки бухгалтерского учета в бюджетном учреждении на основе применения специальных знаний. Под технологическими картами в данном контексте понимается вид документации, содержащей совокупность рабочих инструкций, а также пошаговый алгоритм действий и обеспечивающих технологическую поддержку бухгалтера-эксперта (набор документов, регламентирующих порядок ведения учета и формирования отчетности в бюджетном учреждении, а также типичные нарушения, возможные к выявлению в ходе экспертизы).

Проведенные исследования и сравнения методов, используемых при различных формах контроля, доказывают, что при производстве бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений нельзя ограничиваться рамками только методов документальной проверки, в связи с этим возникает необходимость в расширении границ использования методического инструментария в части возможности применения методов фактической проверки, методов

экономического анализа и методов экспертных оценок, что даст возможность реализации комплексного подхода в оценке финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений.

В то же время, в работе доказано, что руководители учреждений, следственные и судебные органы владеют ограниченной информацией о профессиональных характеристиках и наличии специальных знаний у бухгалтеров-экспертов в определенных сферах исследования, в связи с чем, пользователи бухгалтерской экспертизы лишены возможности объективного выбора специалиста для поручения проведения экспертного изыскания. В диссертации сделан вывод о том, что в современных условиях необходимо стандартизировать информацию и публиковать ее в Реестрах аттестованных бухгалтеров-экспертов с указанием основных элементов, характеризующих и подтверждающих их действенность.

Таким образом, стандарт «Реестр аттестованных бухгалтеров-экспертов» должен состоять из: регистрационных номеров; номера и срока действия квалификационного свидетельства; уровня образования, должности, адресата контроля; фамилии, имени и отчества бухгалтера-эксперта; даты включения в Реестр; вида экономической экспертизы, производимой бухгалтером-экспертом; экспертной специальности; сферы экспертных интересов; перечня услуг; квалификационного класса; профессиональных достижений; библиографии; образцы подписей экспертов и печатей организаций, имеющих право проводить бухгалтерскую экспертизу; адреса, телефона, факса бухгалтера-эксперта, при этом в Реестры следует включать не только штатных сотрудников государственных экспертных учреждений, но и внештатных или общественных экспертов.

Одним из важнейших элементов бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений является заключение бухгалтера-эксперта, проецирующее всю учетно-аналитическую информацию, полученную в ходе проведения экспертизы.

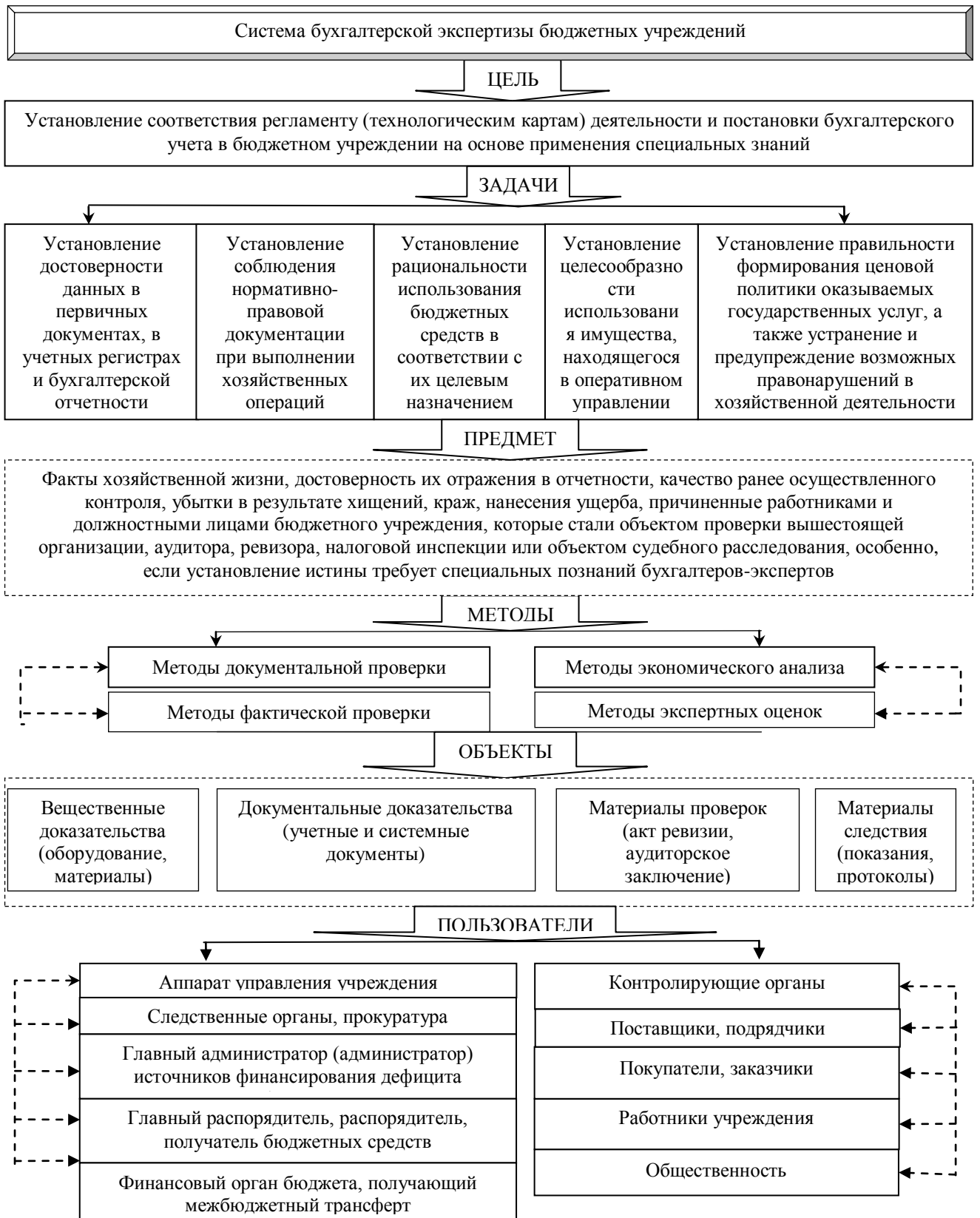


Рисунок 2 – Концепция бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений

Исследование состава заключения бухгалтера-эксперта, предлагаемого основными нормативными документами, регуливающими экспертную

деятельность (таблица 1) показало то, что: во-первых, в текстах основных законов, регулирующих экспертную деятельность и порядок привлечения бухгалтеров-экспертов содержатся существенные отличия; во-вторых, Федеральный Закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»¹ ограничивает права бухгалтера-эксперта в части отражения в заключении обстоятельств, имеющих значение для дела и по поводу которых эксперту не были поставлены вопросы.

Таблица 1– Состав заключения эксперта по данным нормативных актов

Разделы заключения	Нормативные акты				
	Федеральный Закон от "О государственной судебно - экспертной деятельности в Российской Федерации"	Кодекс об административных правонарушениях / Административный Кодекс РФ	Гражданский процессуальный Кодекс РФ	Арбитражный процессуальный кодекс РФ (АПК РФ)	Уголовный Кодекс РФ
Время и место производства судебной экспертизы	+	-	-	+	+
Основания производства судебной экспертизы	+	-	-	+	+
Сведения об органе (лице), назначившего судебную экспертизу	+	+	-	-	+
Сведения о государственном судебно – экспертном учреждении, об эксперте (фамилия, имя, отчество, образование, специальность, стаж работы, учетная степень и учетное звание, занимаемая должность)	+	-	-	+	+
Предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения	+	-	-	+	+
Поставленные вопросы	+	-	-	+	+
Объекты исследования и материалы дела	+	-	-	+	+
Сведения об участниках процесса, присутствовавших при производстве судебной экспертизы	+	-	-	-	+
Содержание и результаты исследований с указанием примененных методов	+	+	+	+	+
Оценка результатов исследований, обоснование и формулировка выводов по поставленным вопросам	+	+	+	+	+
Обстоятельства, имеющие значение для дела и по поводу которых эксперту не были поставлены вопросы	-	+	+	+	+

¹ Федеральный закон РФ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 №73-ФЗ. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. - Загл. с экрана.

Последнее замечание крайне важно, поскольку в ходе производства бухгалтерской экспертизы могут быть обнаружены существенные нарушения, а сведения о них не относились изначально к поставленным вопросам. Поэтому необходимы: строгий регламент по изъятию документов, в том числе косвенно относящихся к проверяемым документам; строгая структуризация заключения бухгалтера-эксперта и возможность апеллирования полученными дополнительными сведениями в ходе проверки.

Стандарт «Заключение бухгалтера-эксперта» (рисунок 3) должен включать в себя: регистрационные данные эксперта-бухгалтера; виды и направления деятельности, связанные с нарушением правил бухгалтерского учета; характеристика автоматизации учетного экспертного процесса; нарушения, установленные бухгалтером-экспертом при экспертизе фактических данных; обстоятельства и обстановка допущенных нарушений; перечень лиц, участвовавших в деятельности или допустивших нарушение правил соответствующей деятельности; характеристика наступивших последствий с причинной связью между допущенными нарушениями и последствиями, которые наступили, либо могли наступить; характеристика выявленного правонарушения; доход, полученный в результате незаконной деятельности. По результатам заключения, оформленного в соответствии со стандартом, в случаях выявления наступившего последствия или конкретной суммы прибыли и количества имущества выводы бухгалтера-эксперта могут быть признаны однозначными и заключение – безусловным, а в случае обнаружения последствия, возможного к наступлению и прочих преимуществ и благ, стоимостную или натуральную оценку которым дать затруднительно, выводы бухгалтера-эксперта могут быть признаны альтернативными (вероятными) и заключение – условным.

Таким образом, проведенные исследования доказали, что учетно-аналитическая информация, получаемая по результатам проведения бухгалтерской экспертизы бюджетного учреждения должна трансформироваться в унифицированную табличную форму «Заключение бухгалтера-эксперта», используемую в качестве доказательной основы, структурированную в

определенные разделы, закрепленные стандартом в целях устранения разночтения его выводов.



Рисунок 3 – Состав заключения бухгалтера-эксперта

Вторая группа проблем связана с формированием основных методологических положений бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.

Бухгалтерская экспертиза, как правило, отвечает на вопросы по существу производственной и финансово-хозяйственной деятельности, упущенной выгоды, причиненного ущерба, мошенничества с активами предприятия, делами о присвоениях, должностных преступлений и других. Иными словами, охватывает обширный круг аспектов, связанных с функционированием экономических субъектов в целом и бюджетных учреждений в частности.

В свою очередь, методология экспертизы основывается как на общенаучных методах исследования, так и на конкретных методических приемах исследования объектов. Общенаучные методы, применяемые при исследовании: анализ – разделение деятельности на составные операции, выделяемые в зависимости от заданной экспертной задачи, предопределяющей набор необходимых для ее решения информационных входов и выходов (моделей учетной информации), каждая из которых анализируется отдельно в рамках единой финансово-хозяйственной деятельности; синтез – изучение финансово-хозяйственной деятельности в ее целостности, единстве и взаимной связи ее частей.

Процесс бухгалтерского исследования непрерывно связан с использованием моделей, описывающих характеристики исследуемых объектов в форме числовых значений, формально-логических (блок-схемы) или графических (диаграммы) изображений, что обуславливается обработкой в учете системы первичной документации, учетных регистров и системных документов, как и система упорядоченной и обобщенной им информации, отражается с помощью определенного методического инструментария, основанного на применении системы бухгалтерских счетов, двойной записи, методов финансового контроля. Поскольку правдивость учета зависит не только от достоверности входящей информации, но и применяемых методических приемов и организации бухгалтерского учета, то основной путь экспертного исследования осуществляется от моделирования механизма учетного процесса и способов искажения учетной информации к методам их анализа, базирующегося на сопоставлении фактических моделей с эталонными учетными системами и операциями (технологическими картами).

В целях повышения качества производства бухгалтерских экспертиз бюджетных учреждений, уровня взаимодействия с лицами (органами), назначающими бухгалтерские экспертизы, а также достоверности оценки заключения бухгалтера-эксперта в работе научно-обоснована необходимость разработки технологических карт.

Технологическая карта является основным организационно-методологическим документом в бухгалтерской экспертизе, которая содержит комплекс мероприятий по организации бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. Содержание технологической карты позволяет изучить вопросы организации бухгалтерского учета, алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, порядок осуществления контрольных процедур в бюджетном учреждении и сформировать заключение бухгалтера-эксперта. В свою очередь, которое, может быть использовано при лицензировании или проведении процедур рейтингования, позволяющих выявить наиболее эффективные бюджетные учреждения для обоснования выделения им субсидий на выполнение государственных заданий.

Исследования показали, что технологические карты следует классифицировать:

- по сложным и составным видам деятельности;
- по деятельности, осуществляемой по новым технологиям и новыми методами;
- по типовым, повторяющимся видам деятельности.

В свою очередь технологические карты следует различать операционные, общие и циклические.

Исходя из этого технологические карты необходимо разрабатывать по разделам учета, либо по разделам обеспечения учета (учетная политика, договорные обязательства, автоматизация учетного процесса). Поскольку бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях строго регламентирован, то речь идет о типовых технологических картах (ТТК). Типовые технологические карты разрабатываются на один основной (базовый) вариант бухгалтерской экспертизы, при этом допускается предусматривать другие возможные варианты применения экспертных процедур и методов.

В работе доказано, что технологическая карта должна состоять из следующих разделов.

I. Область применения.

II. Технология и организация бухгалтерской экспертизы:

- состав нормативно-справочной информации;
- требования к качеству внутреннего контроля (график проведения инвентаризации, график проведения контрольных мероприятий; наличие в автоматизированной форме учета элементов контроля);
- методические схемы производства бухгалтерской экспертизы (перечень типичных нарушений, перечень учетных и системных документов, спецификация первичных документов и учетных регистров с указанием обязательных реквизитов и комплектности, схема документооборота, схема порядка проведения бухгалтерской экспертизы);
- перечень изменений нормативов, лимитов за проверяемый период.

III. Требования к качеству и приемке заключения бухгалтера-эксперта:

- требования к качеству исследуемой документации;
- перечень процессов, подлежащих контролю.

IV. Потребность в ресурсах:

- перечень видов дополнительной экспертизы;
- перечень технологической оснастки, инструмента, инвентаря и приспособлений.

VI. Финансово-экономические показатели:

- основные экономические показатели деятельности;
- степень соответствия расходов учреждения, осуществляемые за счет средств финансирования, используемым бюджетным ассигнованиям;
- наличие признаков банкротства.

В то же время технологические карты должны быть систематизированы в определенной последовательности, сгруппированы в дела в соответствии с номенклатурой дел в качестве рабочих документов бухгалтера-эксперта, закреплены в стандартах экспертной деятельности для обеспечения сохранности, учета и облегчения поиска документов.

Проведенное исследование теоретических и практических аспектов реализации финансового контроля в бюджетных учреждениях показало, что,

несмотря на специфические особенности деятельности, традиционные направления проверки базируются на составляющих, присущих учетной системе коммерческих организаций, и классифицируются в научной и специальной литературе на: операции с денежными средствами; операции с ценными бумагами; операции с товарно-материальными ценностями (материальными запасами); операции с основными средствами; операции с нематериальными активами; использование трудовых ресурсов и расчетов по оплате труда; расчетные и кредитные операции; производство, продажа и себестоимость продукции; учетная политика; формирование финансового результата и использование прибыли, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, то есть в укрупненном виде проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности, проверка расчетных операций, проверка имущества. Некоторая часть этих направлений, несомненно, возможна к рассмотрению и в бюджетных учреждениях, но, необходимо учитывать особенности деятельности бюджетных учреждений, определяющих специфику ведения бухгалтерского учета и осуществления в них бухгалтерской экспертизы, а именно: регламентация всех этапов деятельности и учета; строгое финансирование деятельности в пределах утвержденного плана финансово-хозяйственной деятельности, разработанного на основе государственного задания; использование бюджетных средств в соответствии с их целевым назначением; использование имущества, находящегося в оперативном управлении; формирование ценовой политики оказываемых государственных услуг по согласованию с учредителем и т.д.

В работе установлено, что помимо учетных документов (первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской (финансовой) отчетности), на основании которых производится отражение фактов хозяйственной жизни и растиражирование этой информации, существует ряд документов, имеющих немаловажное значение в деятельности учреждений и кардинально влияющих на учетную систему. Они составляют основу деятельности бюджетного учреждения, в их перечне содержатся присущие бюджетным учреждениям документы, неэффективное использование и недооценка которых может нанести

значительный ущерб государству, повлиять на результат и последующий мониторинг финансовой деятельности бюджетных учреждений. Основными системными документами являются: лицензия на осуществление деятельности, внутрифирменные положения, учетная политика учреждения, приказы и распоряжения вышестоящих органов и связанных сторон, гражданско-правовые договоры с физическими и юридическими лицами, протоколы и прочие (рисунок 4).

Таким образом, под системными документами следует понимать документы, составляющие основу деятельности бюджетного учреждения, содержащие учетную или внеучетную информацию, которая влияет на порядок отражения фактов хозяйственной жизни или на их осуществление.

В то же время следует учитывать, что бюджетные учреждения финансируются на основе государственного задания в форме субсидии и заключают крупные сделки только с согласия учредителя (государства или региональной власти, муниципалитета). При этом, бюджетное учреждение не имеет право распоряжаться недвижимым или особо ценным движимым имуществом, закрепленным за учреждением, а также тем имуществом, которое было приобретено за счет средств, выделенных учредителем на покупку такого имущества.

Кроме осуществления работ (оказания услуг) в пределах установленного госзаказом норматива, бюджетные учреждения могут осуществлять эти же виды работ и сверх установленного норматива за плату. Финансовое обеспечение бюджетных учреждений, а также обеспечение госзаказа осуществляются на основе федеральных и региональных нормативов.

Бюджетное учреждение отвечает по своим обязательствам всем находящимся у него в оперативном управлении имуществом, как закрепленным за бюджетным учреждением собственником имущества учреждения, так и приобретенным за счет доходов, полученных от приносящей доход деятельности.

Системные документы



Рисунок 4 – Состав системных документов

Таким образом, все хозяйственные операции бюджетных учреждений сводятся к внутриведомственному регулированию. Кроме того, деятельность бюджетных учреждений подвергается систематическим, плановым и внеплановым проверкам. Выводы таких проверок, отражающих взаимосвязь между главным распорядителем, распорядителем и получателем бюджетных

средств, и между контролирующими органами и ведомствами, также являются результатом внутриведомственного регулирования. Между тем, контролирующие органы в разработанных методиках и стандартах проверок практически не учитывают особенности деятельности бюджетных учреждений, либо осуществляют проверки по традиционным разделам учета, в связи с чем «Расчеты по финансированию» относятся к другим формам расчетов (с поставщиками, с покупателями, с персоналом по оплате труда и т.п.), «Санкционирование расходов» включается в состав «Расчеты по финансированию» и т.д. Ввиду важности таких специфичных для бюджетных учреждений операции и расчетов, объединяя названные формы регулирования, необходимо выделить их в отдельный сегмент бухгалтерской экспертизы «внутриведомственные взаимодействия» (рисунок 5).

Эффективность работы государственных (муниципальных) учреждений и, в частности, бюджетных учреждений, качество оказываемых ими услуг является ключевым вопросом проекта Программы повышения эффективности бюджетных расходов, разрабатываемой в настоящее время Правительством Российской Федерации во исполнение положений Посланий Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации и Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию «О бюджетной политике в 2010-2012 годах»².

Основными причинами низкой эффективности функционирования существующей системы бюджетных учреждений являются:

- содержание сети бюджетных учреждений за счет средств федерального бюджета вне зависимости от объема и качества оказываемых ими услуг;
- плановое финансирование и невозможность организации полного контроля за распоряжением имуществом и доходами бюджетных учреждений;
- высокая степень закрытости управления большинства бюджетных учреждений, как от рядовых сотрудников этих учреждений, так и от граждан,

которые являются непосредственными потребителями государственных (муниципальных) услуг;

- многоаспектность развития бюджетных учреждений.

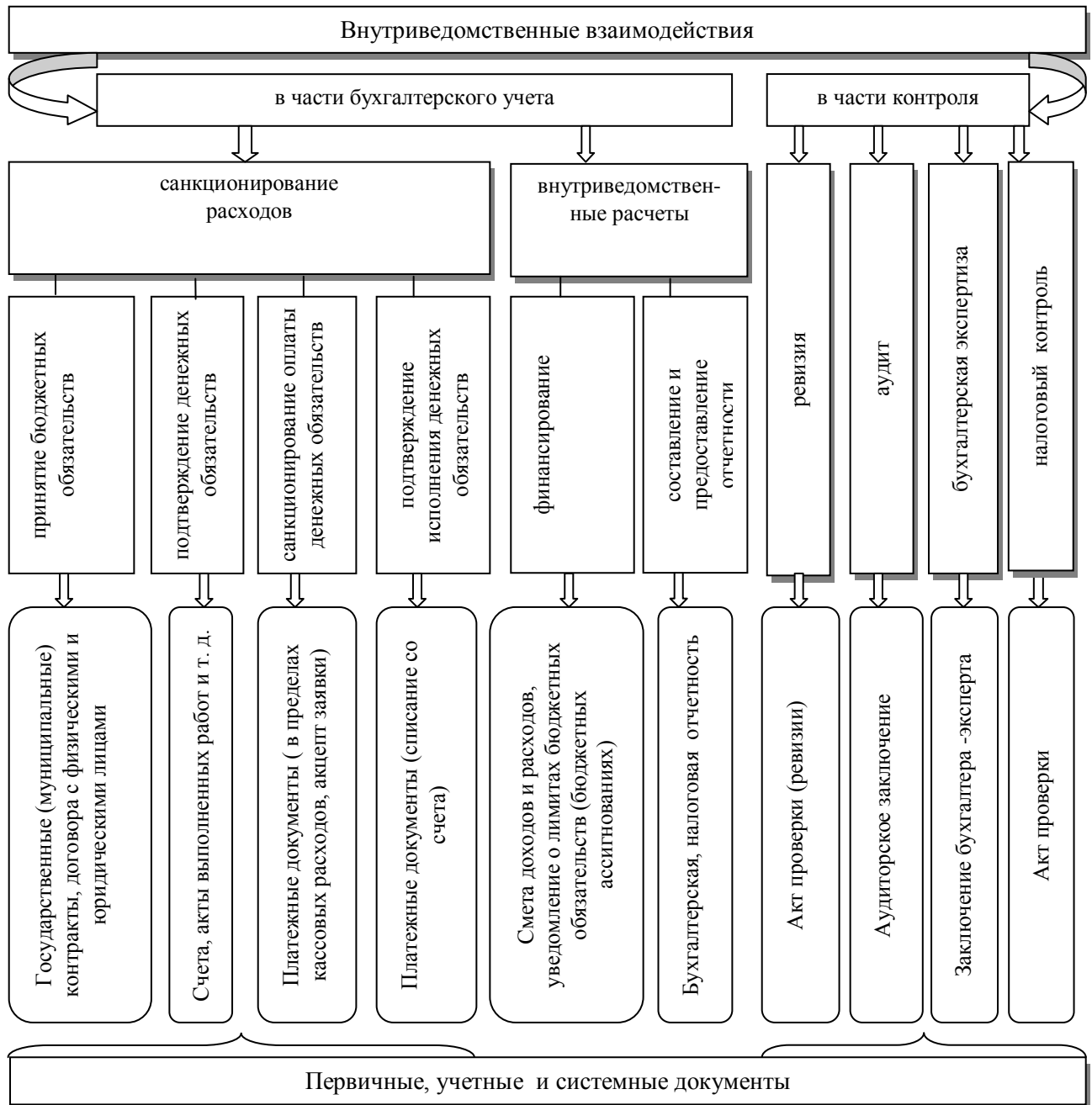


Рисунок 5 – Схема внутриведомственного взаимодействия в части бухгалтерского учета и финансового контроля

² Бюджетное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 20 мая 2011 мая «О бюджетной политике в 2010-2012 годах». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru>. - Загл. с экрана.

Указанные причины определяют необходимость мониторинга хозяйственной деятельности бюджетных учреждений для решения задач рационального, целевого и эффективного расходования средств с целью повышения достоверности и оперативности получения информации о состоянии финансовых ресурсов подведомственных организаций, возможности эффективного управления ими, а также возможности оценки эффективности их деятельности.

Эффективность деятельности любых экономических субъектов обычно ассоциируется с такими понятиями, как «доходность» и «риск». Применительно к бюджетным учреждениям корректнее использовать вместо «доходность» понятие «результативность», поскольку одна из целей деятельности бюджетных учреждений - ориентирование на получение положительного результата от выполнения государственного задания.

Бухгалтерский риск связан с возможными ошибками при формировании бухгалтерской службой экономической информации о бюджетном учреждении. На основании того, что на бухгалтерские риски оказывают влияние как внешние, так и внутренние факторы, в целях применения этого термина в рамках деятельности бюджетных учреждений и осуществления бухгалтерской экспертизы, можно классифицировать их на хозяйственные (возникающие в результате неумышленных и умышленных ошибок и действий работников учреждения или возникновения форс-мажорных обстоятельств), информационные (возникающие вследствие потери и искажении информации в бухгалтерских автоматизированных программах, несвоевременности внесения изменений в содержание хозяйственных операций из-за нестабильности бухгалтерского и налогового законодательства и нестабильности спроса на оказываемые услуги) и аналитические (устанавливаемые по результатам аналитических расчетов прогноза банкротства или оценки профессионального уровня работников бухгалтерии).

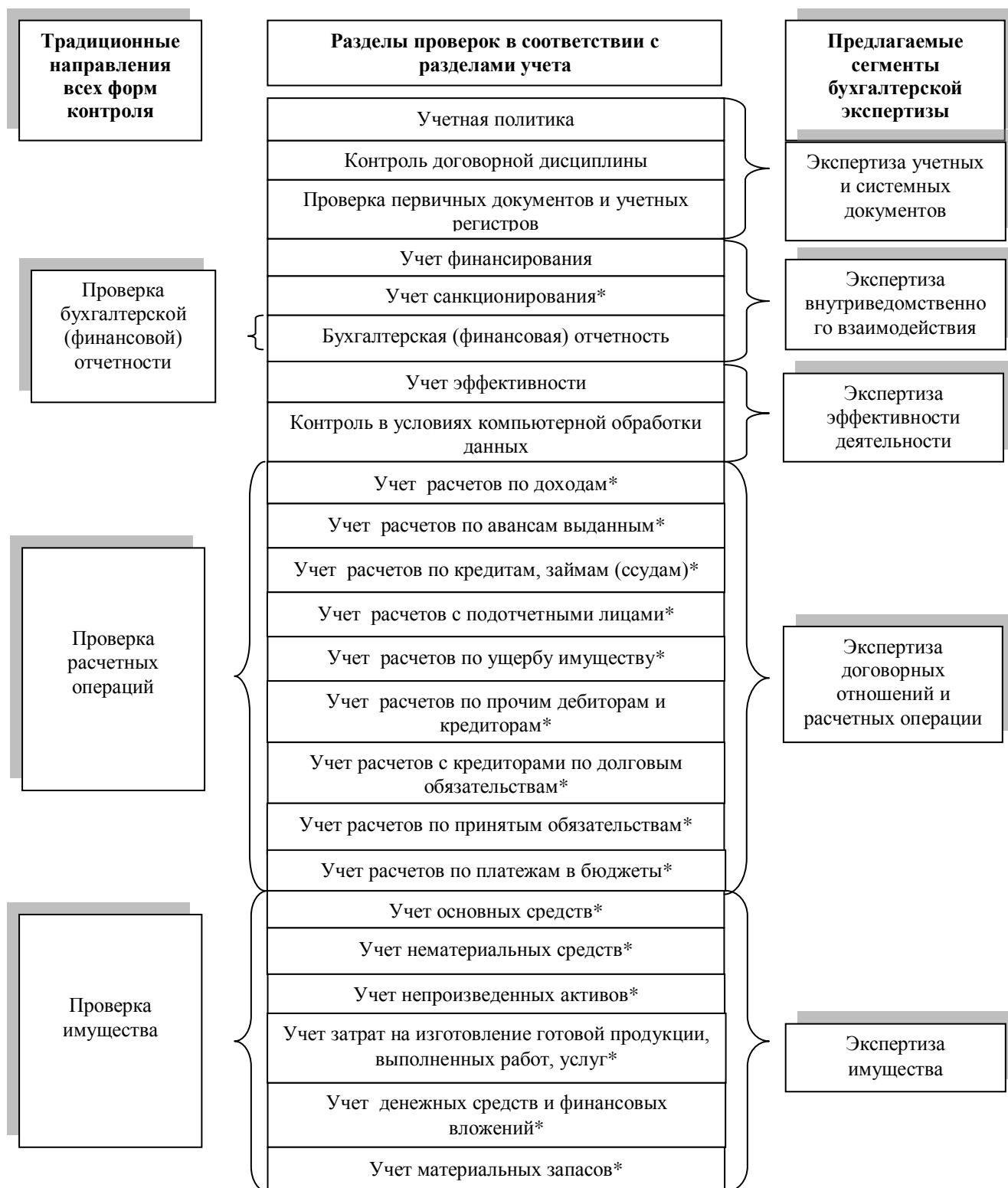
Таким образом, можно определить бухгалтерскую экспертизу эффективности деятельности бюджетных учреждений как идентификацию

целесообразности расходования государственных средств конкретным результатам деятельности путем оценки бухгалтерских рисков и результативности.

Под результативностью целесообразно понимать совокупность показателей: результатов финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения (прибыль или убыток), суммы выявленных и возмещенных финансовых и имущественных ресурсов государству (нецелевое и незаконное расходование средств), выполнение стандартов деятельности (системных и учетных документов) и оценку качества оказываемых услуг.

Учитывая вышеизложенные факты, в работе обоснована необходимость разработки методики проведения бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, основанной на ранжировании направлений проверки и сегментирования участков учета, основанием чего будут являться выявленные области с высоким риском наличия экономических правонарушений, а именно: документы, обеспечивающие и влияющие на учетный процесс; результаты внутриведомственных расчетов между главным распорядителем, распорядителем и получателем бюджетных средств, результаты контрольных мероприятий между контролирующими органами и ведомствами; эффективность работы государственных (муниципальных) учреждений, качество оказываемых ими услуг и считать внедряемые сегменты проверки базовой основой бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений (рисунок 6). Перечисленные направления будут образовывать сегменты бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений: «бухгалтерская экспертиза учетных и системных документов», «бухгалтерская экспертиза внутриведомственного взаимодействия» и «бухгалтерская экспертиза эффективности деятельности» соответственно.

Третья группа проблем связана с разработкой методики, методического инструментария и организации отдельных направлений бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений.



* названия разделов учета основаны на Приложении № 1 к приказу Министерства финансов РФ Российской Федерации «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению» от 16 декабря 2010г. № 174н

Рисунок 6 – Сегменты бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях

Стандарты методического характера непосредственно связаны с процессом экспертного исследования и касаются рекомендаций по осуществлению экспертизы отдельных групп учетных операций (разделам учетной работы, хозяйственным процессам). Стандарты должны носить структуру типовой методики экспертного исследования отдельного вопроса и включать цель, типичные вопросы, объекты экспертизы, типовой порядок проведения экспертизы, формы аналитических и расчетных таблиц, а также рабочих документов бухгалтера-эксперта.

Исследования показали, что базовой основой технологической карты бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений является раздел «Технология и организация бухгалтерской экспертизы», главными элементами которого являются: состав нормативно-справочной информации, перечень типичных нарушений, перечень учетных и системных документов; спецификация первичных документов и учетных регистров с указанием обязательных реквизитов и комплектности, схема документооборота, схема порядка проведения бухгалтерской экспертизы. Следует отметить, что из представленного списка, при непосредственном осуществлении бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждениях, приоритетным и первоочередным является ориентир на перечень типичных нарушений, поскольку это как «болезнь» в медицине, под которую в дальнейшем подбирается «схема лечения», то есть при предположении определенного экономического правонарушения или признака противоправного действия, процедуры исследования бухгалтером-экспертом подкрепляются учетными или системными документами по сегменту исследования или взаимосвязанному сегменту. В работе доказано, что, исследуя учетный или системный документ, невозможно выявить противоправное действие, не предполагая его, а также не имея специальных познаний в этой области. Кроме того, бухгалтерская экспертиза бюджетных учреждений характеризуется конкретными вопросами, подлежащими исследованию, в связи с этим запрос учетных и системных документов бухгалтера-эксперта должен осуществляться в строгом соответствии с сегментом исследования, а выводы проверки, грамотные и

законодательно обоснованные, должны быть закреплены в заключении бухгалтера-эксперта. На основании перечисленных условий, доказано, что бухгалтером-экспертом не может быть лицо, не обладающее образованием в исследуемой сфере и для его существования, осуществления им бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений необходима стандартизация всех этих аспектов.

Технологические карты по отдельным сегментам бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, а именно: «Бухгалтерская экспертиза учетных и системных документов бюджетных учреждений», «Бухгалтерская экспертиза внутриведомственного взаимодействия», «Бухгалтерская экспертиза договорных отношений и расчетных операций», «Бухгалтерская экспертиза эффективности деятельности» и «Бухгалтерская экспертиза имущества» разработаны в соответствии с разделами, заявленными ранее в структуре технологических карт.

Таким образом, разработанные и предложенные в диссертационной работе приемы и рекомендации позволяют создать систему бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений. При этом указанная система не отрицает возможности и необходимости осуществления других форм финансового контроля, а лишь дополняет и расширяет возможности бухгалтерской экспертизы в целом.

III. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии

1. Каширская, Л.В. Диагностика бухгалтерского учета внешнеторговой деятельности: Монография / Л.В. Каширская, О.В. Егоров // - Астрахань: Изд-во: Сорокин Роман Васильевич, 2009.- 112 с. (7,0/3,5 п.л.);
2. Каширская, Л.В. Повышение эффективности работы бюджетного учреждения на основе бухгалтерской экспертизы: Монография / Л.В. Каширская, С.Е. Метелев // – Омск: Издание Омского института (филиал) РГТЭУ, 2011. – 104 с. (6,56/3,28 п.л.);
3. Каширская, Л.В. Организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: Монография / Л.В. Каширская. – Астрахань: Издательство «Техноград», 2011. – 179 с. (15,8 п.л.);
4. Каширская, Л.В. Бухгалтерская экспертиза как форма государственного финансового контроля бюджетных учреждений: Монография / Л.В. Каширская.– М: ВивидАрт, 2013.-380 с. (22,09 п.л.);

Главы в монографиях

5. Каширская, Л.В. Методические основы анализа эффективности деятельности бизнес – единиц на микроуровне. Организация внутреннего финансового контроля (Глава I, Глава II монографии «Экономика регионов: тенденции развития») / Л.В. Каширская, А В. Тараскина, Е.А. Жилиева, В.В. Кузнецов. - Под общей ред. проф. О.И. Кирикова.- Книга 5-Воронеж: ВГПУ, 2007. – С.7-40. (3,0/0,6 п.л.);

6. Каширская, Л.В. Теоретико – методологические аспекты осуществления контроля в бюджетных учреждениях (статья в коллективной монографии сотрудников кафедры «Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит» ФГОУ ВПО Астраханский государственный технический университет «Современное состояние учетно – аналитического сопровождения организации») / Л.В. Каширская // – Астрахань: Издатель: Сорокин Роман Васильевич, 2010. – С.79 -95. (1,3 п.л.);

7. Каширская, Л.В. Экономическая безопасность в системе автоматизированного учета (Раздел 2.4. коллективной научной монографии «Информационные возможности современной системы бухгалтерского учета и отчетности») / Л.В. Каширская, Ю.С. Цилибина // - Астрахань, Издатель: Сорокин Р. В., 2011.- С.405-443 с. (2,75/1,38 п.л.);

Статьи в ведущих рецензируемых журналах и изданиях,
определенных ВАК Минобрнауки России

8. Каширская, Л.В. Финансово – экономическая экспертиза в бюджетных организациях / Л.В. Каширская // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия Экономика.- 2006.-№6 (35)/2006.- С. 265-271. (0,5 п.л.);

9. Каширская, Л.В. К вопросу о совершенствовании учета импортных товаров /Л.В. Каширская, О.В Егоров// Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета.- Экономические и гуманитарные науки.- 2006.- Том 3.-№6-3(48)/2006.- С. 51-55. (0,4/0,2 п.л.);

10. Каширская, Л.В. Влияние отраслевых особенностей на изменение терминологий в учете себестоимости / Е.Е. Каховская, Л.В. Каширская // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. - Экономические науки. - 2008. -№ 4 (61) / 2008. - С.-101-103. (0,3/0,15 п.л.);

11. Каширская, Л.В. Осуществление государственного контроля и аудита в бюджетных учреждениях / Ж.Б. Попова, Л.В. Каширская // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. - Экономические науки. - 2008. -№ 4 (61) /2008. - С. 240-243. (0,4/0,2 п.л.);

12. Каширская, Л.В. Бухгалтерская экспертиза договоров / Л.В. Каширская // Экономический анализ: теория и практика. - 2010. - №16 (181) - 2010 июнь. - С. 11-20. (1,12 п.л.);

13. Каширская, Л.В. Влияние специфики деятельности предприятия на группировку расходов / Е.Е. Каховская, Л.В. Каширская // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». -2011. -№3. - С. 5-10. (0,7/0,35 п.л.);

14. Каширская, Л.В. Методологическая карта бухгалтерской экспертизы кассовых

операций бюджетных учреждений / Л.В. Каширская // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». -2011. -№4. - С. 201-207. (0,8 п.л.);

15. Каширская, Л. В. Формирование реестра экспертов – бухгалтеров / Л.В. Каширская // Международный бухгалтерский учет. -2011. -№40 (190) - 2011 октябрь. - С.62-67. (0,6 п.л.);

16. Каширская, Л.В. Формирование методологических карт для производства бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений /Л.В. Каширская// Международный бухгалтерский учет. -2011. -№45(195)-2011 декабрь. - С. 45-53. (0,85 п.л.);

17. Каширская, Л.В. Экспертиза системных документов бюджетных учреждений / Л.В. Каширская //Налоги и финансовое право.- 2011-сентябрь №9/2011. - С.150-155. (0,63 п.л.);

18. Каширская, Л. В. Стандартизация экспертной деятельности /Л.В. Каширская // Налоги и финансовое право. - 2011. - октябрь №10/2011. - С.143-150. (0,8 п.л.);

19. Каширская, Л.В. Оценка эффективности деятельности бюджетных учреждений / Л.В. Каширская // Вопросы экономики и права. - 2011. - №4.- С.371-375. (0,7 п.л.);

20. Каширская, Л.В. Бухгалтерская экспертиза внутриведомственного взаимодействия бюджетных учреждений /Л.В. Каширская //Экономические науки. - 2011. - №5 (78). - С.332-336. (0,6 п.л.);

21. Каширская, Л.В. Сегменты контроля и пользователи результатов бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях / Л.В. Каширская // Вопросы новой экономики. - 2011. - №4(20)2011. - С.51-57. (0,6 п.л.);

22. Каширская, Л.В. Формирование учетной политики в бюджетном учреждении и ее экспертиза / Е.В. Набутовская, Л.В. Каширская // Вестник Омского университета. Серия «Экономика». -2012.-№1.- С. 220-229. (1,1/0,55п.л.);

23. Каширская, Л. В. Диагностика расчетных операций бюджетных учреждений / Л.В. Каширская // Вопросы новой экономики. - 2012. - №1(21)2012.- С. 86-92. (0,7 п.л.);

24. Каширская, Л. В. Роль бухгалтерской экспертизы в оценке деятельности бюджетных учреждений/ Л.В. Каширская // Управление экономическими системами: электронный научный журнал.-2013.-№56 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://uecs.ru/finans-i-kredit/item/2274-2013-08-06-09-58-59> - Загл. с экрана. (0,6 п.л.)

Статьи в других научных изданиях и журналах

25. Каширская, Л.В. Методология бухгалтерской экспертизы / Л.В. Каширская // Сборник материалов Международной научно-практической конференции «Совершенствование хозяйственного учета, анализа и аудита в условиях рынка». - Астрахань: Изд-во: ФГОУ ВПО «АГТУ», 2004. - С. 57-59. (0,2 п.л.);

26. Каширская, Л.В. Сходства и различия форм контроля / Л.В. Каширская // Материалы международной научно - практической конференции «Экономика и мы – новые идеи». - Астрахань: ИПЦ «Факел» ООО Астраханьгазпром», 2004. - С. 101-104. (0,3 п.л.);

27. Каширская, Л.В.Бухгалтерская экспертиза / Л.В. Каширская // Сборник материалов международной научной конференции «Современные проблемы развития экономической теории». – Астрахань: Изд-во: ФГОУ ВПО «АГТУ», 2005. - С. 192-198. (0,42 п.л.);

28. Каширская, Л.В. Вопросы применения системы внутреннего контроля в оценке деятельности бюджетных учреждений / Л.В. Каширская // Ежегодник «Экономика развития региона: проблемы, поиски, перспективы». – Волгоград: Изд-во: ВолГУ, 2006. - С. 364-386. (2,25 п.л.);
29. Каширская, Л.В. Экспертиза поступлений и целевого использования бюджетных средств / Л.В. Каширская // Сборник трудов Международной научно – практической конференции «Экономические и экологические проблемы регионов СНГ». – Астрахань: Изд-во: ООО «Типография «Новая линия», 2006.- С. 412-417. (0,3 п.л.);
30. Каширская, Л.В. Экспертиза нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет готовой продукции / Л.В. Каширская // Сборник материалов II Всероссийской научно – практической конференции «Финансово-экономические преобразования на современном этапе развития РФ: проблемы и перспективы». - Махачкала: Изд-во: ООО «Деловой мир», 2007. - С. 16-22. (0,45 п.л.);
31. Каширская, Л.В. Организация бухгалтерской экспертизы готовой продукции / Л.В. Каширская // Сборник материалов Международной научно –практической конференции «Социально –экономические и политические проблемы Астраханской области как геополитического центра Прикаспия». - Астрахань: Изд-во: АГТУ, 2008. - С. 328-331. (0,3 п.л.);
32. Каширская, Л.В. Формирование учетной информации / Ю.С. Цилибина, Л.В. Каширская // Материалы Международной научно – практической конференции «Учетно – аналитические инструменты развития инновационной экономики». – Астрахань: Изд-во: АГТУ, 2009.– Т.1. - С. 131-134. (0,4/0,2 п.л.);
33. Каширская, Л.В. Организация контрольных процедур в бюджетных учреждениях / Л.В. Каширская // Материалы Международной научно –практической конференции «Учетно – аналитические инструменты развития инновационной экономики».- Астрахань: Изд-во: АГТУ, 2009. – Т.2. - С. 125-136. (1,5 п.л.);
34. Каширская, Л.В. Учетное сопровождение договорных отношений в бюджетных учреждениях / Л.В. Каширская // Сборник материалов II Международной научно – практической конференции «Учетно –аналитические инструменты развития инновационной экономики».- Астрахань: Изд-во: АГТУ, 2011.- С.198-202. (0,5 п.л.);
35. Каширская, Л.В. Учетная политика как основа грамотного и функционального учета в бюджетных учреждениях / Е. В. Набутовская, Л.В. Каширская //Сборник научных трудов I-й Международной научно – практической конференции «Теория и практика промышленного развития экономических систем».- Астрахань, Изд-во АГТУ, 2011.- С.352-362. (1,0/0,5 п.л.).