

На правах рукописи

Орлова Екатерина Анатольевна

**КОНТРОЛЬ И АУДИТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ
В ГОСУДАРСТВЕННЫХ ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫХ
УЧРЕЖДЕНИЯХ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва – 2011 г.

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления»

Научный консультант: доктор экономических наук, профессор
Рогоуленко Татьяна Михайловна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,
Заслуженный деятель науки РФ
Петрова Валентина Ивановна
кандидат экономических наук,
Назаров Владимир Владимирович

Ведущая организация: **ГОУ ВПО «Оренбургский государственный университет»**

Защита состоится «19» сентября 2011 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д 212.049.05 при Государственном университете управления по адресу: 109542, г. Москва, Рязанский проспект, дом 99, зал заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета управления, с авторефератом на официальном сайте – www.guu.ru

Автореферат разослан _____ 2011 г.

Ученый секретарь

Диссертационного совета Д 212.049.05,
кандидат экономических наук, доцент



Л.В.Токун

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В комплексе современных проблем российской системы образования вопросы модернизации экономической инфраструктуры отрасли занимают в настоящее время особое место. Большое значение приобретает модернизация финансового контроля системы высшего профессионального образования как сферы, обеспечивающей деятельность высших учебных заведений в части оказания образовательных научно-исследовательских, консультационных и иных услуг. Хроническое недофинансирование образования и неритмичность выделения средств на его нужды создают сложную обстановку для работы образовательных учреждений, заставляют их изыскивать и мобилизовать источники для формирования основных средств.

В условиях ограниченного бюджетного финансирования вузов наиболее важной задачей финансового контроля является эффективное использование основных средств, переданных в оперативное управление.

Потребность комплексного реструктурирования системы образования осознана обществом, профессиональным сообществом, органами государственного управления всех уровней. В связи с этим возникают проблемы эффективного использования уже имеющихся и вновь приобретаемых основных средств образовательных учреждений.

В настоящее время в России все более возрастает интерес к получению высшего образования. В вузах страны увеличивается количество специальностей и специализаций, формируются новые учебные планы и разрабатываются образовательные программы третьего поколения, требующие оснащения необходимой материально-технической лабораторной базой для подготовки бакалавров, специалистов, магистров. Материально-техническая и лабораторная базы являются объектами основных средств, наряду со зданиями, в которых находятся аудитории для проведения занятий. Переход государственных образовательных учреждений к хозяйственной автономии, позволил этим организациям самостоятельно осуществлять финансово-хозяйственную деятельность с целью реализации уставных задач, а также передал государственную собственность (основные средства) в оперативное управление.

Расширение перечня образовательных профилей и направлений позволило государственным образовательным учреждениям привлекать большее количество студентов, обучающихся на платной основе. Средства, поступающие от платных образовательных услуг, государственные образовательные учреждения используют на развитие и совершенствование образовательной базы (приобретение и обновление основных средств, в т.ч. лабораторного оборудования) по вновь открываемым и ранее аккредитованным специальностям.

С развитием рыночных отношений вузы стали активно развивать программы дополнительного образования и переподготовки кадров, в связи с необходимостью адаптации и переквалификации отдельных категорий граждан в новых условиях хозяйствования.

В условиях рыночной экономики контроль и аудит в сфере управления государственными образовательными учреждениями, получившими широкую хозяйственную самостоятельность, решает вопрос о качестве использования полученных доходов, законности совершаемых хозяйственных операций и достоверности отражения результатов деятельности в отчетности.

Контроль и аудит основных средств в государственных образовательных учреждениях обеспечивает решение одной из важных задач обеспечения учебного процесса необходимым имуществом, в рамках лицензионных и аккредитационных показателей, невыполнение которых приведет к прекращению деятельности организации.

Учитывая многоплановость государственных расходов и многофакторность эффектов от их реализации, представляется целесообразным в каждом конкретном случае (объекте контроля) использовать критерии (параметры оценки), наработанные практикой и наукой в образовательной сфере с учетом целевой задачи, решаемой контролем. Объекты контроля расходования ресурсов являются, как правило, сложными многокомпонентными структурами.

В отечественной практике последних лет контроль ставил перед собой цель – проверить механизмы и процедуры расходования средств, а не вопросы, связанные с их эффективностью. По нашему мнению в стране возникла необходимость изменения подхода к проведению контроля и аудита основных средств, а также уделению большего внимания результативности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях.

Контрольные мероприятия, независимо от подхода к их проведению, должны определять по мере возможности, какие вероятные последствия могут иметь результаты данной проверки.

В связи с этим для государственных образовательных учреждений все большую актуальность приобретают вопросы организации контроля и аудита основных средств и разработки методического инструментария, которые позволят повысить результативность контроля и эффективность управления в целом. В современных экономических условиях разработка теоретических и методических аспектов контроля и аудита, применяемого в отношении основных средств государственных образовательных учреждений является одной из важных научных задач, поэтому исследование этой проблемы является своевременной и актуальной.

Степень научной разработанности темы исследования. Значительный вклад в разработку теоретических и практических положений аудита в различных отраслях экономики внесли известные отечественные и зарубежные ученые – Аренс Э.А., Голосов О.В., Гутцайт Е.М., Данилевский Ю.А., Додж Р., Кондраков Н.П., Крикунов А.В., Мельник М.В., Монгомери Р., Нитецкий В.В., Овсийчук М.Ф., Палий В.Ф., Панкова С.В., Подольский В.И., Рогуленко Т.М.; Соколов Я.В., Суглобов А.Е., Суйц В.П., Шапигузов С.М., Шеремет А.Д. и др.

Проблемами развития и внедрения внутреннего аудита занимались следующие ученые – Андреев В.Д., Макальская А.К.

Особый вклад в разработку теории и практики аудита эффективности государственного сектора экономики внесли – Гайдаржи С.И., Иванова Е.И., Климантов С.Б., Мельник М.В., Рябухин С.Н., Саутин А.Н., Столяров Н.С., Шлейников В.И.

Большой вклад в исследование проблем проведения анализа деятельности организаций, как метода контроля внесли: Барнгольц С.Б., Бариленко В.И., Грищенко А.А., Ендовицкий Д.А., Ковалев В.В., Лысенко Д.В., Любушин Н.П., Петрова В.И., Савицкая Г.В., Самборский В.И., Шеремет А.Д. и другие.

Вместе с тем отдельные проблемы контроля и аудита формирования и функционирования основных средств в государственных образовательных учреждениях требуют дополнительных исследований. Нерешенными остаются теоретические и методические вопросы, связанные с организацией контроля и аудита использования основных средств, учитывающие специфику источников их формирования; разработка инструментария контроля и аудита с учетом отечественного и международного опыта.

Объективная необходимость создания единой научно-обоснованной системы организации контроля и аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях определила актуальность темы диссертации, ее цели, задачи, методы, информационную базу и дальнейшее направление использования результатов исследования.

Цель и задачи исследования. Целью данного исследования является разработка комплекса теоретико-методических вопросов развития контроля и аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях.

Для достижения данной цели были поставлены и решены следующие основные задачи:

- на основе критической оценки существующих определений контроля и аудита дать авторское определение, сформулировать цель, задачи и место аудиторского контроля в системе образования, выявить влияние особенностей деятельности на организацию контроля и аудита;

- обосновать и систематизировать совокупность взаимосвязанных элементов контроля и аудита основных средств, таких как земельно-имущественный комплекс;

- разработать схему взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения, позволяющую повысить за счет синергетического эффекта результативность контроля, как системы взаимосвязанных элементов;

- разработать рекомендации по организации системы внутреннего контроля движимого имущества, находящегося на балансе государственных образовательных учреждений;

- на основе обобщения информации об источниках финансирования государственных образовательных учреждений обосновать целостность организации контроля и аудита основных средств, учитывающих специфику источников их формирования;

- на основе обобщения международного опыта стандартизации аудита, учитывающего аспекты аудита государственного сектора, адаптировать основные методики к деятельности государственных образовательных учреждений.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п.п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии, п.п. 3.3 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Объектом исследования явилась управленческая и организационная деятельность государственных образовательных учреждений, оказывающих образовательные услуги.

Предметом исследования диссертационной работы является теория и организация системы контроля и аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях.

Теоретической и методологической базой исследования послужили труды отечественных и зарубежных экономистов, посвященные проблемам контроля и аудита основных средств.

Работа выполнена с использованием комплекса методов экономических исследований: монографического, абстрактно-логического, графического, экономико-статистического, расчетно-конструктивного, экономико-математического с использованием компьютерных технологий.

Научная новизна исследования. Научная новизна результатов исследования заключается в систематизации и развитии важных теоретических и методических аспектов контроля и аудита применяемого в отношении основных средств государственных образовательных учреждений.

Наиболее существенные результаты работы заключаются в следующем:

- уточнена экономическая природа и сущность финансового контроля и аудита, применительно к деятельности образовательных учреждений, отличающихся постановкой задач по контролю законности и эффективности использования государственных средств, качества образовательных услуг. Сформулированы цель, задачи и место аудиторского контроля в системе образования; выявлено влияние особенностей деятельности системы образования на организацию и процедуры контроля;

- обоснована и систематизирована совокупность взаимосвязанных элементов контроля и аудита основных средств, таких как земельно-имущественный комплекс, отличающийся от существующих подходов спецификой нормативной базы, особенностями технологии проверки учетных данных, обработки и документирования полученных результатов, методикой оценки социальной и экономической эффективности функционирования объектов основных средств;

- предложена схема взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения, суть, которой состоит в определении роли подразделения внутреннего аудита и определения обязанностей по финансовому контролю руководителей структур и служб на всех этапах

хозяйственной деятельности, позволяющих повысить за счет синергетического эффекта результативность контроля, как системы взаимосвязанных элементов;

- разработаны рекомендации по организации системы внутреннего контроля движимого имущества, находящегося на балансе государственных образовательных учреждений, в частности, особо ценного имущества, без которого осуществление образовательной деятельности затруднено, с выделением имущества стоимостью свыше 500 тыс. рублей, имущества особого режима распоряжения (художественное и национальное достояние), используемого и не используемого для осуществления уставных видов деятельности;

- доказана целостность и системность организации контроля и аудита основных средств и определены направления контроля основных средств, учитывающие специфику источников их формирования;

- предложено при организации внутреннего аудита образовательных учреждений применять в качестве инструментария, выбора форм и методов проверки современные международные стандарты аудита, что обусловлено более детальным раскрытием в них аспектов аудита государственного сектора и широкой апробацией их более чем в 125 странах мира.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что использование его результатов позволит обеспечить решение важной экономической задачи, усилению контрольной функции обеспечивающей повышение эффективности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях, что особенно актуально в условиях бюджетного дефицита.

Полученные автором в ходе исследований результаты по совершенствованию обеспеченности государственных образовательных учреждений основными средствами и улучшению их использования имеют практическую направленность и могут быть использованы в практике учета и контроля деятельности государственных образовательных учреждений.

Ценность работы заключается в разработке практических мероприятий, направленных на эффективное использование основных средств в государственных образовательных учреждениях. Методические разработки к их реализации учитывают принципиальные изменения на современном этапе и позволяют определить перспективу развития образовательного учреждения, эффективность использования его имущественного комплекса.

Содержащиеся в диссертации теоретические и методические рекомендации могут быть использованы в учебном процессе по дисциплинам «Контроль и ревизия», «Внутренний аудит» в высших учебных заведениях.

Апробация результатов исследования. Результаты исследований по теме диссертации получили внедрение при разработке программы развития образовательных учреждений. Методика оценки эффективности использования основных средств образовательных учреждений используется в учетном процессе и деятельности ряда образовательных учреждений.

Научные результаты исследования используются в учебном процессе Государственного университета управления для студентов экономических специальностей по дисциплинам «Контроль и ревизия», «Внутренний аудит» (справка № 19 от 28.07.2010).

Разработанные автором основные показатели характеризующие степень достижения цели и задач в рамках реализации программы развития вуза в сфере земельно-имущественного комплекса были рассмотрены и использованы в деятельности контрольно-ревизионных и аналитических отделов Российского государственного аграрного заочного университета, помогли спланировать развитие земельно-имущественного комплекса вуза на среднесрочную перспективу до 2013 года (справка № 115 от 28.12.2009 г.). Содержащиеся в исследовании рекомендации по организации системы внутреннего контроля образовательных учреждений, направленные на повышение его эффективности, а также рекомендации по оптимизации структуры экономической службы образовательного учреждения, позволяющие повысить эффективность финансового контроля, нашли отражение в деятельности Московского университета МВД России (справка № 14 от 30.11.2010 г.). Полученные автором результаты включены в научно-технические отчеты по госбюджетным темам № 1202-06, 2009 г. «Совершенствование бухгалтерского учета анализа и аудита» Государственного университета управления (справка № 8 от 28.07.2010 г.).

Материалы исследования докладывались на международных и региональных научно-практических конференциях: «Актуальные проблемы управления» (Москва, 2007), «Высшее образование для XXI века» (Москва, 2007), «Реформы в России и проблемы управления» (Москва, 2008), «Современное состояние методологии и методики аудита и их отражение в учебном процессе» (Рязань, 2009)., «Актуальные проблемы управления – модернизация и инновации в экономике» (Москва, 2010), «Управленческие аспекты учета и анализа в условиях мирового финансово-экономического кризиса» (Самара, 2010).

Публикации. Наиболее существенные положения и результаты диссертационного исследования автора нашли отражение в 15 публикациях, авторским объемом 3,1 п.л., из них 5 статей в периодических научных изданиях, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК.

Объем и структура диссертации. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, рисунков, таблиц, заключения, библиографии, приложений.

Во введении обоснован выбор темы диссертации, ее актуальность, определены цели, задачи, предмет и объект исследования, теоретическая, методологическая и информационная база, сформулированы ключевые элементы научной новизны и практическая значимость основных результатов.

В первой главе «Теоретические основы контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях» рассматриваются теоретические основы контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях; исследуется влияние правового регулирования на особенности деятельности государственных образовательных учреждений;

выявляются особенности, сущность, цель, задачи и место контроля в образовательных учреждениях.

Во второй главе «Информационное обеспечение контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях» рассматривается информационное обеспечение контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях, в частности: анализируется документальное оформление операций по движению основных средств; структура и особенности учета основных средств в образовательных учреждениях; информационная база эффективности использования основных средств, являющаяся основой модернизации деятельности государственного образовательного учреждения.

В третьей главе «Методика аудиторского контроля использования основных средств» разработана методика планирования аудита основных средств; контрольные процедуры использования основных средств; методика анализа эффективности использования основных средств.

В заключении подведены итоги, сформулированы основные выводы и рекомендации по применению разработанных в диссертации положений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В работе поставлены и решены следующие основные проблемы систематизации и развития важных теоретических и методических аспектов контроля и аудита применяемого в отношении основных средств государственных образовательных учреждений.

1. Уточнена экономическая природа и сущность финансового контроля и аудита, применительно к деятельности образовательных учреждений, отличающихся постановкой задач по контролю законности и эффективности использования государственных средств, качества образовательных услуг. Сформулированы цель, задачи и место аудиторского контроля в системе образования; выявлено влияние особенностей деятельности системы образования на организацию и процедуры контроля.

В экономической литературе существуют различные подходы к определению понятия финансового контроля и аудита. Обобщив многообразие терминов и определений, используемых в законодательных актах, научной литературе, а также учитывая свойства и функции основных средств в государственных образовательных учреждениях, сформулировано следующее определение контроля. Финансовый контроль представляет собой системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях происходивших в учреждениях образования, устанавливающий уровень их соответствия критериям государственных социальных стандартов, нормам и гарантиям, определения степени достоверности отчетности, представляющий результаты заинтересованным пользователям.

Специфика финансового контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях проявляется в таких элементах, как субъект контроля; субъект, принимающий решение по результатам контроля; объект кон-

троля; предмет контроля; цель контроля; задачи контроля; принципы контроля; методы контроля; техника и технология контроля; процесс контроля. В системе финансового контроля выделен независимый контроль, составными элементами которого являются аудит и контроль качества оказанных услуг в рамках выполнения закона «О защите прав потребителя».

По мнению автора, финансовый контроль государственного образовательного учреждения отличается по уровневым видам и задачам (рис. 1).



Рисунок 1 – Авторская классификация видов и задач финансового контроля государственных образовательных учреждений

В рамках данного исследования основное внимание уделено разработке научных основ внутрихозяйственного контроля, независимого контроля и важ-

нейшей его составляющей – аудита основных средств государственного образовательного учреждения.

В диссертации дано авторское определение аудита, отличающееся от существующих спецификой нормативной базы и результатами оказанных услуг. Аудит основных средств в государственных образовательных учреждениях в рамках независимого внешнего финансового контроля представляет собой вид деятельности, результат которой заключается в выражении независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой образовательными учреждениями, имеющий свой специфический результат. Правомерно рассматривать аудит системы образования, как обособленную отрасль реализации услуг. Независимость деятельности аудитора является обязательным, качественным отличием от ведомственного и государственного финансового контроля образовательных учреждений.

В ходе исследования выделены основные взаимосвязанные этапы механизма организации аудита учреждений образования:

- создание научно-методической и нормативно-правовой базы, обеспечивающей формирование достоверной информации по доходам и расходам, планирования, бюджетирования, финансовым результатам образовательной деятельности;

- формирование методического обеспечения аудита и контрольно-ревизионной работы в образовательных учреждениях. Преобладание в сфере образования государственных и частных организаций означает, что аудит является единственно возможной организационной формой действенного контроля хозяйственной деятельности, оказания помощи десяткам тысяч новых и реформированных формирований в постановке учета, реальной оценке результатов деятельности, противостоянии крупным организациям в конкурентной борьбе и выполнении социальной миссии;

- подготовка аудиторов высокой квалификации, специализирующихся на учреждениях образования, создание нормальных условий для их деятельности;

- обеспечение государственных образовательных учреждений нормативными и методическими материалами по бухгалтерскому учету, аудиту и внутрихозяйственному контролю;

- предупреждение неэффективного использования объектов основных средств, находящихся на балансах образовательных учреждений;

- обеспечение законных социальных интересов работников образовательных учреждений и государства при исчислении и уплате налогов и других платежей;

- информационное обеспечение действенных антимонопольных мер на основе аудиторских проверок применяемых цен, наценок и других условий реализации образовательных услуг.

На основе обобщения теории и практики системы основных понятий, принципов и методов аудиторского контроля в сфере образования, как специфической деятельности по оказанию услуг населению, сформулированы и приведены следующие основные понятия, представленные в *таблице 1*.

Таблица 1 – Авторское обобщение основных понятий аудиторского контроля, адаптированных к специфике образовательных учреждений (фрагмент)

Определение аудита учреждений образования	Аудит образовательных учреждений представляет собой вид деятельности, результатом которой заключается в выражении независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности образовательных учреждений, как обособленной отрасли оказания услуг населению
Пользователи результатами аудиторской проверки	<ul style="list-style-type: none"> • Государственные, муниципальные и общественные организации. • Хозяйствующие субъекты (в виде возможности повышения квалификации своих работников). • Граждане, получающие и пользующиеся образовательными услугами. • Работники и работодатели.
Цель и задачи аудита	<p>Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, соответствии деятельности аудируемых учреждений образования критериям государственных социальных и образовательных стандартов, норм и гарантий.</p> <p>Задачи аудита состоят в установлении достоверности отчетности об исполнении смет доходов и расходов учреждений образования; определении порядка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Российской Федерации; выявлении соответствия критериям государственных образовательных и социальных стандартов, норм и гарантий; оценке финансового состояния и обеспечения источниками финансирования учреждений образования; определении приоритетности направлений финансирования объектов основных средств; установлении своевременности финансирования из бюджетов и других источников потребностей, связанных с содержанием социальных объектов и оказанием им помощи; определении эффективности использования средств, выделенных на содержание основных средств; определении целевого использования средств, направляемых в качестве; проверке правильности расчета размера субсидий произведенного учредителем на основании нормативных затрат на оказание услуг (выполнение работ) в рамках задания и нормативных затрат на содержание соответствующего недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества.</p>
Объект	Аудируемая организация, осуществляющая свои функции, филиалы образовательного учреждения, подвергаемые независимому контролю, обслуживаемые в обязательном или инициативном порядке.
Предмет аудиторского контроля - деятельность образовательного учреждения	Все этапы учетного процесса деятельности образовательного учреждения, включая бюджетный процесс (составление, рассмотрение, утверждение, исполнение бюджета, составление и утверждение отчета о его исполнении), расчеты налоговых и других платежей в бюджет, страховые отчисления во внебюджетные фонды, организация бухгалтерского учета и отчетности, эффективность использования целевых бюджетных фондов, дотаций, субсидий, субвенций, трансфертов, бюджетных кредитов и т. д.
Техника и технология контроля	Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры, подтверждающие соблюдение норм законодательства.
Результат контроля и затраты на его осуществление	Результаты контроля предоставляются в организации, осуществляющие финансирование объектов – государственные и региональные органы управления, передавшие в оперативное управление объекты основных средств и другое имущество. Соблюдение аудитором принципа гласности отражения интересов людей, как главных налогоплательщиков, которые должны владеть информацией об использовании своих средств на социальные и образовательные программы.
Субъект, принимающий решение по результатам контроля	Государственные и региональные органы управления (Министерство образования и науки, Министерство финансов, Счетная палата, Прокуратура), осуществляющие финансирование образовательных учреждений, а также другие организации и физические лица, участвующие в целевом финансировании.
Принятие решения по результатам контроля	По результатам проверки аудитор разрабатывает предложения по совершенствованию бюджетного и целевого финансирования, повышению эффективности использования средств образовательного учреждения, повышению качества образовательных услуг.

2. Обоснована и систематизирована совокупность взаимосвязанных элементов контроля и аудита основных средств, таких как земельно-имущественный комплекс, отличающийся от существующих подходов спецификой нормативной базы, особенностями технологии проверки учетных данных, обработки и документирования полученных результатов, методикой оценки социальной и экономической эффективности функционирования объектов основных средств.

Структура и состояние земельно-имущественного комплекса образовательных учреждений должны соответствовать требованиям аккредитационных показателей.



Рисунок 2 – Формирование структуры, содержания и задач контроля земельно-имущественного комплекса образовательного учреждения

Источник: составлено автором

В ходе исследования выделен основной объект контроля и аудита основных средств – земельно-имущественный комплекс образовательного учреждения, представляющий собой имущественный потенциал, обеспечивающий эффективное функционирование высшего образовательного учреждения, влияющий на качество обучения; определены наиболее существенные задачи, содержание и структура земельно-имущественного комплекса (рис. 2).

3. Предложена схема взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения, суть, которой состоит в определении роли подразделения внутреннего аудита и определения обязанностей по финансовому контролю руководителей структур и служб на всех этапах хозяйственной деятельности, позволяющих повысить за счет синергетического эффекта результативность контроля, как системы взаимосвязанных элементов.

Предложенная схема взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения, позволит повысить результативность контроля, как системы взаимосвязанных элементов (рис. 3).



Рисунок 3 – Схема взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения

В работе проведен анализ функциональных составляющих контроля государственных образовательных учреждений, показавший, что наиболее эффективный результат управления земельно-имущественным комплексом дости-

гается при выделении в крупных государственных образовательных учреждениях (университетах) службы внутреннего аудита и финансового контроля (контрольно-ревизионного управления), которые должны контролировать ведение учета хозяйственных операций, инвентаризацию активов и пассивов, подготовку отчетности, проводить внутренний аудит подразделений, филиалов, структурных формирований. Служба финансового контроля должна анализировать полноту выполнения бюджетов, целевое использование выделенных средств и предоставлять соответствующие рекомендации по совершенствованию управления земельно-имущественным комплексом в рамках реализации программ стратегического развития вузов.

Организация внутреннего аудита и контроля образовательного учреждения, имеет свою специфику, определяемую необходимостью обеспечения контроля расходов в соотношении с источниками финансирования, что требует контроля на стадии планирования, бюджетирования, использования бюджетных и внебюджетных средств. В целях повышения эффективности деятельности по финансовому контролю и внутреннему аудиту в работе предложено формирование в рамках вуза центров ответственности: центров прибыли (факультетов) и многочисленных центров затрат (кафедр и подразделений НИЧ). Высокий уровень внутреннего контроля может быть обеспечен только при формировании управленческого учета, основанного на учете доходов и расходов по центрам ответственности.

При этом необходимо вести отдельный учет расходов, финансируемых за счет бюджетов различных уровней, и расходов от ведения платной образовательной деятельности. Обоснована необходимость дифференцированного контроля сумм, поступивших на оплату обучения из бюджета и внебюджетных источников. Предложено вести бухгалтерский и управленческий учет, принимая во внимание такое разделение. Финансовая служба должна на регулярной основе, а также по отдельным запросам предоставлять руководителям подразделений их "бюджетную позицию" - справку о фактическом выполнении доходных частей бюджета и смет расходов в разрезе бюджетных и внебюджетных источников финансирования.

Основу финансового контроля внебюджетной деятельности составляет работа по формированию доходов за платные образовательные услуги, что требует разработки контрольных регламентов и процедур. Финансовая служба совместно с учебно-методическим управлением разрабатывает положение о платных образовательных услугах, в котором детально прописывает процедуру сбора оплаты, предельные сроки задолженности, возможности получения скидок и отсрочек, что обуславливает необходимость разработки должностных обязанностей для всех уровней финансового контроля. Эффективная организация управленческого контроля должна обеспечить руководство вуза необходимой информацией, в том числе стратегическими расчетами и планами (стратегический прогноз развития земельно-имущественного комплекса на среднесрочную перспективу). В ходе исследования разработаны внутренние контрольные регламенты (положение об организации служб внутреннего финансового контроля

и внутреннего аудита) и должностные инструкции служб финансового контроля и внутреннего аудита (должностная инструкция проректора по экономической работе, зам. проректора по экономической работе, начальника отдела внутреннего аудита, начальника отдела финансового контроля, инспектора-ревизора, аудитора, помощника аудитора).

4. Разработаны рекомендации по организации системы внутреннего контроля движимого имущества, находящегося на балансе государственных образовательных учреждений, в частности, особо ценного имущества без которого осуществление образовательной деятельности затруднено, с выделением имущества стоимостью свыше 500 тыс. рублей, имущества особого режима распоряжения (художественное и национальное достояние), используемого и не используемого для осуществления уставных видов деятельности.

При организации контроля движимого имущества следует дифференцировать контрольные мероприятия, в зависимости от видов ценного имущества автономных, бюджетных или казенных учреждений. При проведении контрольных мероприятий, прежде всего, необходимо ознакомиться с деятельностью проверяемой организации, для этого проверяется наличие утвержденных смет расходов бюджетной организации в разрезе бюджетов, ее устав, свидетельство о государственной регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, внебюджетных фондах, договоры банковских счетов, приказы, распоряжения, внутренние положения и др. (рис. 4).

Для проведения предварительного обследования автором разработан перечень исследуемых внутренним аудитором вопросов, которые следует подразделить на следующие блоки, определяющие специфику внутреннего контроля:

- общие данные об организации (характер образовательных услуг, источники финансирования и особенности взаимоотношений с получателями образовательных услуг, численность работников, качественный состав преподавателей);
- организация системы внутреннего контроля (элементы системы внутреннего контроля, контрольная среда, неотъемлемый риск контроля, степень взаимодействия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, средства внутреннего контроля, включающие внутренние регламенты, методический инструментарий и должностные обязанности);
- организация бухгалтерского учета (структура и численность бухгалтерской службы, стаж работы бухгалтеров, выполняемые обязанности, оценка состояния бухгалтерского учета и контроля).

На основании данных предварительного обследования можно получить обобщенное представление о деятельности организации. Информационной базой для проведения контроля являются первичные документы, учетные регистры, бухгалтерская и статистическая отчетность, фактическое наличие денежных средств и товарно-материальных ценностей.

Результаты контроля оформляются в виде акта, с рекомендациями по улучшению управления основными средствами.



* - основная деятельность автономного учреждения – деятельность непосредственно направленная на достижение целей, для которых оно создано в соответствии с уставом, лицензионными нормами и аккредитацией автономного учреждения

** - при составлении перечней особо ценного движимого имущества следует использовать общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ)

Рисунок 4 – Рекомендуемая группировка контроля движимого имущества, находящегося на балансе образовательного учреждения

В бюджетных организациях наиболее значимым направлением контроля является проверка смет расходов. Основные мероприятия по проверке сметы расходов в части расходов на основные средства представлены в *табл. 2*.

Таблица 2 – Предлагаемая форма реестра выявленных недостатков в результате проведения контрольных мероприятий по проверке расходов на основные средства (фрагмент)

Организация	Статья	Экономическое состояние, замечания проверяющего	Комментарий
Структурное подразделение проверяемой подведомственной организации	Статья расходов	Излишне запланировано, недорасход, перерасход, нецелевое использование денежных средств	Ошибки, указанные ревизором, действия по устранению ошибок

Ревизор составляет реестр для отражения использования бюджетных средств. Анализируя ситуацию, получает объяснения у ответственных лиц, делает собственные выводы по поводу выявленных ошибок, дает рекомендации по их устранению.

5. Доказана целостность и системность организации контроля и аудита основных средств и определены направления контроля основных средств, учитывающие специфику источников их формирования.

Особенностью финансирования государственных образовательных учреждений является его бюджетная основа и наличие внебюджетных источников финансирования. На основании проведенного в ходе исследования анализа деятельности образовательных учреждений выделены следующие направления контроля основных средств, учитывающие специфику источников их формирования, представленные на *рис. 5*.

Различные источники формирования основных средств (бюджетные, внебюджетные, целевые) обуславливают необходимость ведения учета и контроля основных средств в зависимости от источников формирования, где каждый объект основных средств учитывается по нескольким инвентарным номерам, отражающим источники. Так, в Государственном университете управления Главный учебный корпус № 8, расположенный по адресу: г. Москва, Рязанский проспект, д. 99 имеет три инвентарных номера; Лабораторный корпус № 4 имеет три инвентарных номера; Общежитие (корпус № 2) имеет пять инвентарных номеров.

Это предусматривает планирование контрольных и аналитических процедур в разрезе инвентарных объектов и источников их финансирования.



Рисунок 5 – Предлагаемые направления контроля основных средств, учитывающие специфику источников их формирования.

6. Предложено при организации внутреннего аудита образовательных учреждений применять в качестве инструментария, выбора форм и методов проверки современные международные стандарты аудита, что обусловлено более детальным раскрытием в них аспектов аудита государственного сектора и широкой апробацией их более чем в 125 странах мира.

Исследование системы международных стандартов аудита и их адаптации в российской практике, позволило выявить возможность их применения к деятельности государственных образовательных учреждений. Предложено при разработке федеральных и внутрифирменных стандартов аудита выделять раздел отражающий аудит организаций государственного сектора.

На основе анализа сложившейся международной и отечественной практики аудита, в ходе исследования разработаны подходы к созданию внутрихозяйственной методики аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях. Недостаточная разработанность Российских стандартов аудита и их отставание от международных на 5–8 лет, обуславливают необходимость при разработке внутренних регламентов аудита ориентироваться на международные стандарты и положения по международной аудиторской практике. Это обуславливается также и наличием в составе международных стандартов аудита раздела, касающегося государственного сектора, в котором отражаются аспекты и специфика проверки в бюджетных и других государственных организациях.

В ходе исследования на основе ряда стандартов аудита разработана методика планирования аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях (*табл. 3*).

Планирование аудиторского контроля заключается в определении его стратегии и тактики, выборе процедур и методов, позволяющих наиболее эффективно достичь поставленной цели – подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности. Аудитору необходимо оформить документально общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку объектов основных средств, а также средством контроля надлежащего выполнения работы.

В Программу аудита также могут быть включены проверяемые объекты (по отдельности) процедуры подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности по каждой из областей и разделов аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

Таблица 3 – Рекомендации по использованию международных стандартов аудита при разработке методики аудита основных средств в государственных образовательных учреждениях

Номер МСА	Наименование стандарта на английском языке	Наименование стандарта на русском языке	Рекомендации по использованию международных стандартов аудита при разработке методики аудита основных средств государственных образовательных учреждений
200	Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements	Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности	Определить цель аудита по достоверности отчетности по основным средствам и законности операций с ними
230R	Audit Documentation	Аудиторская документация	Определить состав и структуру аудиторской документации, отражающей специфику аудита основных средств государственных образовательных учреждений
300R	Planning an Audit of Financial Statements	Планирование аудита финансовой отчётности	Планировать аудит основных средств государственных образовательных учреждений, включая в план основные вопросы проверки, определения уровня существенности и риска
315R	Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement	Понимание сферы деятельности субъекта и оценка рисков существенны искажений в финансовой отчётности	Требуется перед началом аудита исследовать специфику деятельности государственного образовательного учреждения и функционирования основных средств в нем
320	Audit Materiality	Существенность в аудите	Определить уровень существенности аудита основных средств государственных образовательных учреждений (как допустимый уровень ошибки)
330R	The Auditor's Responses to Assessed Risks	Аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков	Определить аудиторские процедуры, обусловленные оценкой рисков аудита основных средств
610	Considering the Work of Internal Auditing	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Определить уровень качества работы внутренних аудиторов по контролю основных средств для минимизации выборки внешнего аудитора
620	Using the Work of an Expert	Использование работы эксперта	Рекомендовать использование работы эксперта для проверки точности оценки и переоценки основных средств государственных образовательных учреждений
800	The Independent Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements	Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей	Рекомендовать при проведении аудита основных средств по аудиторским заданиям для специальных целей подготовку аудиторского отчета, отражающего специфику проверки

В исследовании определено, что в составе внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности целесообразно выделить раздел о предварительном планировании аудита, в ходе которого целесообразно оценить специ-

фику структуры и содержания деятельности образовательного учреждения, разработать общий план, программу аудита, раскрывающиеся в тестах и вопросах. Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета руководству с предложениями по совершенствованию учета и контроля операций основных средств и внутреннего аудиторского заключения.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Теоретический вклад автора заключается в проведении анализа систематизации и развития теоретических и методических аспектов контроля и аудита, применяемого в отношении основных средств государственных образовательных учреждений. В результате чего уточнена экономическая природа и сущность финансового контроля и аудита, применительно к деятельности образовательных учреждений.

Теоретически подтверждена необходимость изучения и разработки специфики финансового контроля основных средств в государственных образовательных учреждениях, проявляющейся в его элементах: субъекте контроля, принимающем решение по результатам контроля, объекте, предмете контроля, целям, задачам, принципам, методам, технике и технологии контроля, обеспечивающих соблюдение Законов «О высшем образовании» и «О защите прав потребителя».

Подтверждена необходимость и обоснована совокупность взаимосвязанных элементов контроля и аудита основных средств в системе земельно-имущественного комплекса, вследствие чего сформированы их структура, содержание и задачи.

Практическая значимость работы заключается в том, что изучив сложившуюся практику организации внутреннего контроля, предложена схема взаимодействия службы внутреннего контроля и аудита с подразделениями образовательного учреждения, позволяющая повысить результативность контроля, как системы взаимосвязанных элементов, определены обязанности руководителей структур и служб по финансовому контролю основных средств. Разработаны рекомендации по организации системы внутреннего контроля движимого имущества на основе выделения особо ценного имущества и имущества особого режима распоряжения.

Проведенное исследование позволило научно обосновать необходимость организации контроля и аудита основных средств, учитывающего специфику источников их формирования.

Для целей разработки инструментария, выбора форм и методов проверки основных средств в государственных образовательных учреждениях, предложено при организации внутреннего аудита использовать международные стандарты аудита, как основу разрабатываемой методики.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. Орлова Е.А. Особенности контроля за эффективным использованием основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А. Орлова, А.Е. Суглобов // Вестник университета № 3(21). – М.: ГУУ. – 2007 г. С. 36-46. – 0,8 п.л. (авторских – 0,6 п.л.)
2. Орлова Е.А. Выработка критериев для оценки эффективности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // Вестник университета № 10(20). – М.: ГУУ. – 2008 г. С. 316-320. – 0,8 п.л.
3. Орлова Е.А. Информационная база для контроля и анализа использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // Вестник университета № 15(25). – М.: ГУУ. – 2008 г. С. 274-277. – 0,6 п.л.
4. Орлова Е.А. Прогнозирование эффективного использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция № 3(2). – М. – 2010 г. С. 260-266. – 0,7 п.л.
5. Орлова Е.А. Влияние современных теорий финансового контроля на организацию деятельности государственных образовательных учреждений (Текст) / Е.А.Орлова // Вестник университета № 9. – М.: ГУУ. – 2011 г. С. 297-301. – 0,8 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. Орлова Е.А. Проблемы повышения эффективности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // Электронный научный журнал «Вестник РГАЗУ» выпуск 2 ФГУП НТЦ № 040700045/0082. – Балашиха. – 2007 г. – 0,3 п.л.
7. Орлова Е.А. Установление критериев оценки эффективности использования государственных средств (Текст) / Е.А.Орлова // Международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы управления - 2007». – М.:ГУУ. – 2007 г. С. 106-110. – 0,3 п.л.
8. Орлова Е.А. Отражение в бюджетном учете хозяйственных операций по основным средствам (Текст) / Е.А.Орлова // Консультант бухгалтера № 9. – М.: Дело и Сервис. – 2007 г. С. 36-48. – 0,8 п.л.
9. Орлова Е.А. Анализ и контроль эффективности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // Международная научная конференция «Высшее образование для XXI». – Москва. – 2007 г. С. 84-86. – 0,2 п.л.
10. Орлова Е.А. Основные аспекты эффективности использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // 23-я Всероссийская научная конференция молодых ученых и студентов «Реформы в России и проблемы управления». – М.:ГУУ. – 2008 г. С. 73-75. – 0,2 п.л.
11. Орлова Е.А. Оценка эффективности использования государственных средств (Текст) / Е.А.Орлова // Вестник Марийского государственного технического университета серия «Аудит». – Йошкар-Ола. – 2008 г. С. 261-263. – 0,5 п.л.
12. Орлова Е.А. Последствия хищений (Текст) / Е.А.Орлова // Консультант бухгалтера № 8 (179). – М.: Дело и Сервис. – 2008 г. С. 50-57. – 0,3 п.л.
13. Орлова Е.А. Влияние особенностей организации финансового контроля и учета в образовательных учреждениях на эффективность использования основных средств (Текст) / Е.А.Орлова // Материалы научно-практического семинара «Современное состояние методологии и методики аудита и их отражение в учебном процессе». – Рязань. – 2009 г. С. 105-116. – 0,5 п.л.
14. Орлова Е.А. Контрольные процедуры использования основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // 15-я Международная науч-

но-практическая конференция «Актуальные проблемы управления – модернизация и инновации в экономике» выпуск 3:.. – М.: ГУУ – 2010 г. С. 217-220. – 0,3 п.л.

15. Орлова Е.А. Объекты и субъекты контроля и анализа основных средств в государственных образовательных учреждениях (Текст) / Е.А.Орлова // III Международная научно-практическая конференция «Управленческие аспекты учета и анализа в условиях мирового финансово-экономического кризиса». – Самара. – 2009 г. С. -284-297. – 0,8 п.л.