

НАРУШЕНИЯ, ВЫЯВЛЯЕМЫЕ В ХОДЕ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ, В МУНИЦИПАЛЬНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ, НЕ СВЯЗАННЫЕ С ВЕДЕНИЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, СОСТАВЛЕНИЕМ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕМ БУХГАЛТЕРСКОЙ И БЮДЖЕТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

*Коренкова С.И., канд. экон. наук, доцент,
Тюменский государственный университет;*

*Пастушенко Е.А., заместитель председателя контрольно-счетного органа
муниципального образования «Городской округ г. Лангепас»*

Нарушения, выявляемые в ходе контрольных мероприятий, в муниципальных учреждениях, в экономическом и правовом аспекте чаще всего рассматриваются в литературе с точки зрения ведения бухгалтерского, бюджетного учета или составления и предоставления бухгалтерской, бюджетной отчетности в зависимости от типа учреждения [2; 6; 7; 12]. В связи с чем интересным будет рассмотрение нарушений, не связанных с ведением бухгалтерского, бюджетного учета, составлением и представлением бухгалтерской и бюджетной отчетности.

Из всей группы таких нарушений наиболее серьезным представляется нецелевое использование средств, предоставляемых из бюджета муниципального образования.

В части 1 ст. 306.4 Бюджетного кодекса дано четкое, исчерпывающее определение нецелевого использования бюджетных средств, под которым понимаются направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств [1].

В зависимости от субъекта, допустившего нецелевое использование средств (в данном случае важен именно тип муниципального учреждения – казенное, бюджетное или автономное) меняются признаки нарушения.

Рассмотрим примеры нецелевого использования средств, которое может быть совершено казенным учреждением.

При анализе данного вопроса в первую очередь необходимо обратиться к нормам Бюджетного кодекса, которые закрепляют понятие казенного учреждения и основ его функционирования. Так, ключевым моментом в определении казенного учреждения является тот факт, что финансовое обеспечение деятельности такого учреждения осуществляется исключительно на основании бюджетной сметы. В свою очередь, бюджетная смета представляет собой документ, которым в соответствии с классификацией расходов бюджетов установлены лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения [1]. Таким образом, наличие доведенных лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований, составленной и утвержденной бюджетной сметы – это принципиальное отличие казенных учреждений от бюджетных и автономных в части их финансирования из бюджета муниципального образования.

Необходимые условия для возможности осуществления расходов муниципальным казенным учреждением представим в виде схемы 1.

Как следует из схемы 1, возникшее у казенного учреждения бюджетное обязательство должно полностью соответствовать бюджетной смете учреждения, а в связи с тем, что бюджетная смета должна быть составлена исключительно на основании доведенных до казенного учреждения лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований, бюджетное обязательство должно соответствовать и доведенным лимитам бюджетных обязательств, и бюджетным ассигнованиям.

Таким образом, с одной стороны, казенное учреждение может совершить нецелевое использование бюджетных средств, осуществив

расходы, не предусмотренные лимитами бюджетных обязательств, бюджетными ассигнованиями и бюджетной сметой.

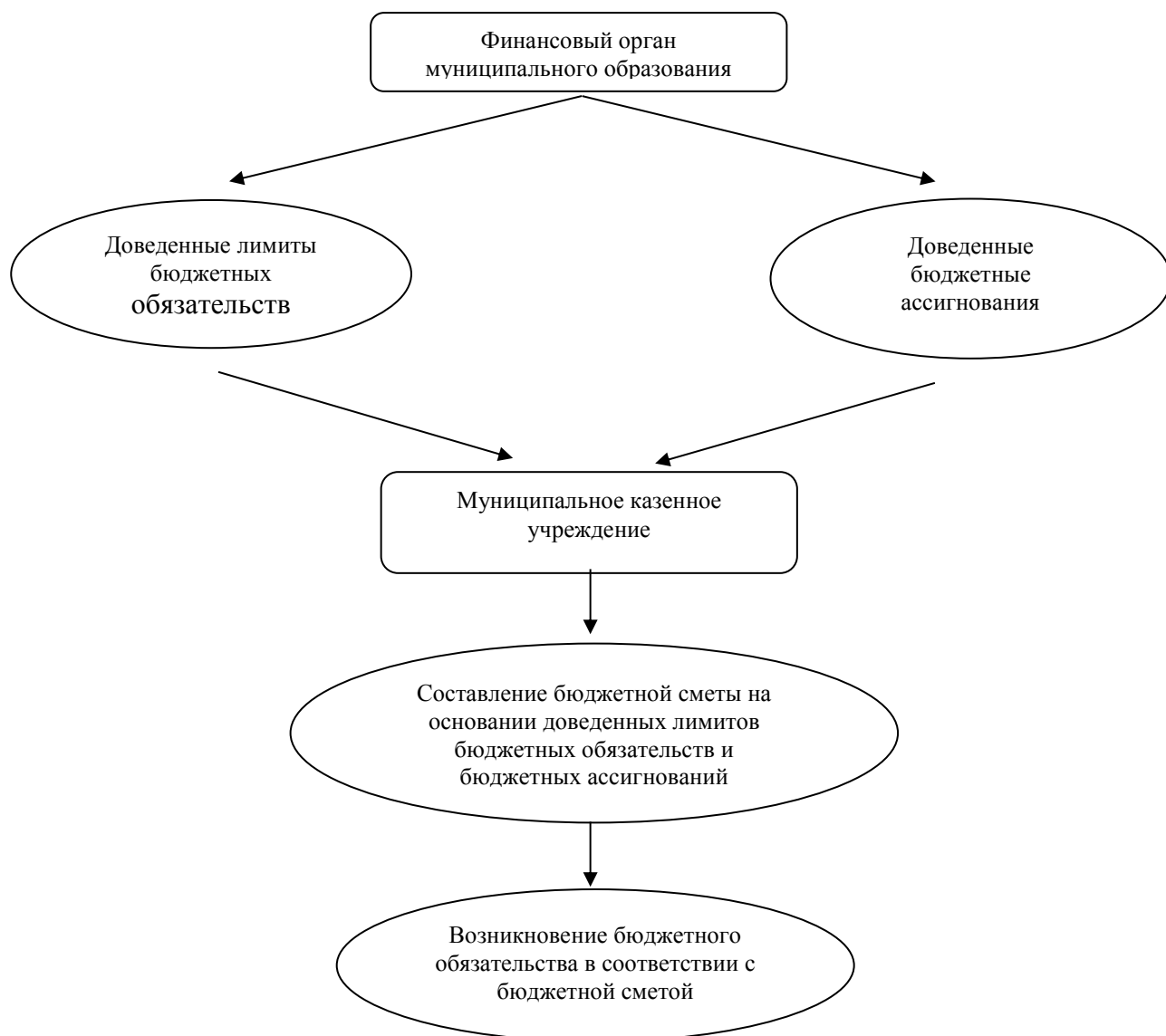


Схема 1. Необходимые условия для возможности осуществления расходов муниципальным казенным учреждением

Например, за счет средств бюджета, предоставленных по коду вида расходов 414 «Бюджетные инвестиции в объекты капитального строительства государственной (муниципальной) собственности», учреждением приобретен компьютер, используемый сотрудником учреждения в процессе своей деятельности [10].

С другой стороны, при осуществлении своей деятельности казенное учреждение может допустить нецелевое использование бюджетных средств,

направив средства, предоставленные в соответствии с ведомственной структурой расходов на конкретную муниципальную программу, на реализацию мероприятий, не предусмотренных данной муниципальной программой. В качестве нецелевого использования также будет классифицировано направление на реализацию мероприятий первой подпрограммы муниципальной программы средств, предоставленных для реализации, например, второй или третьей подпрограммы муниципальной программы.

При рассмотрении вопроса о нецелевом использовании средств, предоставляемых из бюджета муниципального образования, необходимо отдельно изучить, каким образом нецелевое использование предоставленных средств может быть осуществлено бюджетным или автономным учреждением.

Не являясь участниками бюджетного процесса, бюджетные и автономные учреждения получают средства из бюджетов муниципалитетов, как правило, в качестве субсидий на финансовое обеспечение выполнения муниципального задания и на иные цели. Предоставление данных субсидий предусмотрено ст. 78.1 Бюджетного кодекса. Нормы указанной статьи закрепляют предоставление субсидий на основании заключенных соглашений между бюджетными, автономными учреждениями и органами местного самоуправления, являющимися учредителями этих учреждений. Также статья предписывает исполнительно-распорядительному органу муниципального образования установить порядок определения объема и предоставления субсидий. Стоит отметить, что на основании имеющихся общих требований каждая местная администрация издает свой правовой акт с возможностью закрепления каких-либо необходимых особенностей. В рамках данной статьи интерес представляет непосредственно целевое назначение предоставляемых субсидий. Орган, предоставляющий бюджетному или автономному учреждению субсидии, должен предусмотреть в заключаемом соглашении описание четкого, конкретного (не позволяющего трактовать двояко)

направления расходования выделяемых учреждению средств. Только в этом случае можно говорить о предпринятых мерах со стороны предоставляющего средства органа, направленных на целевое использование средств. Несмотря на то обстоятельство, что непосредственным расходованием средств в данном случае занимается бюджетное или автономное учреждение, от правильности формулировки целей предоставления субсидии, указанных в заключенном соглашении, зависит очень многое, в том числе и какой субъект в случае нецелевого использования будет нести ответственность за его совершение. Так, например, если муниципальной программой предусмотрена реализация мероприятия «Приобретение компьютерной техники для кабинета информатики образовательных учреждений», а в соглашении будет указано, что в рамках данного мероприятия бюджетное или автономное учреждение должно осуществить ремонт кабинета информатики, то нецелевое расходование средств бюджета муниципального образования может быть предъявлено органу, предоставившему субсидию.

Необходимые условия для возможности осуществления расходов (в рамках расходования предоставленных из бюджета субсидий) муниципальным бюджетным или автономным учреждением представим в виде схемы 2.



Схема 2. Необходимые условия для возможности осуществления расходов муниципальным бюджетным или автономным учреждением

Из схемы 2 видно, что расходы бюджетного или автономного учреждения, производимые за счет средств бюджета, должны полностью соответствовать заключенному соглашению о предоставлении субсидии и плану финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, бюджетное или автономное учреждение может совершить нецелевое использование бюджетных средств, осуществив расходы, не предусмотренные заключенным соглашением о предоставлении субсидии и планом финансово-хозяйственной деятельности.

Аналогично казенным учреждениям, при осуществлении своей деятельности бюджетные и автономные учреждения могут допустить нецелевое использование средств, направив их на реализацию мероприятий, не предусмотренных муниципальной программой, в рамках исполнения которой учреждению выделены средства. В качестве нецелевого использования также будет классифицировано направление на реализацию мероприятий первой подпрограммы муниципальной программы средств, предоставленных для реализации, например, второй или третьей подпрограммы муниципальной программы. Это пример общих признаков нецелевого использования средств независимо от типа муниципального учреждения.

Еще одним примером нецелевого использования средств, для которого не играет особой роли тип учреждения, является следующий: оплата фактически не оказанных услуг, не выполненных работ, не поставленного товара по заключенным учреждением контрактам. В данном случае даже при соблюдении учреждением всех условий, характеризующих целевое использование средств, необходимо констатировать нецелевое использование с применением ответственности, предусмотренной для нецелевого использования средств.

За совершение нецелевого использования средств предусмотрена административная ответственность:

- наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей или дисквалификация должностного лица на срок от одного года до трех лет;
- наложение административного штрафа на юридических лиц от 5 до 25 процентов суммы средств, использованных не по целевому назначению [5].

Данная норма применяется только в том случае, если установлено нецелевое использование средств до 1,5 млн. руб. После превышения 1,5 млн. руб. ответственность за нецелевое использование бюджетных средств наступает в соответствии с Уголовным кодексом Российской Федерации [11].

Помимо нецелевого использования средств, предоставляемых из бюджета муниципального образования, рассмотрим нарушение, представляющее собой неэффективное использование средств, предоставляемых из бюджета.

В настоящее время Бюджетным кодексом закреплён принцип эффективности использования бюджетных средств и раскрыта его сущность. Так, в ст. 34 определена необходимость достижения конкретных планируемых результатов при составлении и исполнении бюджета участниками бюджетного процесса с наименьшим объемом средств, что, в свою очередь, определяет экономность, и (или) достижением наилучшего результата с использованием выделенного объема средств из бюджета муниципального образования, что представляет собой результативность [1]. То есть принцип эффективности использования средств бюджета применяется законодателем лишь к участникам бюджетного процесса, а это, в свою очередь, существенно сокращает круг лиц, от которых можно требовать соблюдения указанного принципа. Статья 152 Бюджетного кодекса содержит закрытый перечень хозяйствующих субъектов, относимых к участникам бюджетного процесса. Среди закрепленных субъектов отсутствуют муниципальные бюджетные и

автономные учреждения и унитарные предприятия, которые также являются конечными получателями средств муниципального бюджета. Ситуация, когда от субъекта, фактически осуществляющего расходование средств, предоставленных из бюджета в виде субсидий на выполнение муниципального задания или иные цели, невозможно требовать экономности и результативности использования средств, несколько не соответствует декларируемой сегодня необходимости эффективного использования средств бюджета.

Необходимо отметить, что до принятия Федерального закона от 26.04.2007 г. № 63-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования бюджетного процесса и приведении в соответствие с бюджетным законодательством Российской Федерации отдельных законодательных актов» к участникам бюджетного процесса относились и бюджетные, и автономные учреждения, и муниципальные унитарные предприятия [1]. После 2010 г. из состава получателей бюджетных средств были исключены и бюджетные учреждения [9].

Единой методики проведения аудита эффективности контрольно-счетными органами на сегодняшний день не существует. Каждый орган в соответствии с Федеральным законом № 6-ФЗ может утвердить стандарт проведения аудита эффективности использования бюджетных средств, который по общему правилу должен соответствовать требованиям, утвержденным Счетной палатой Российской Федерации и контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации [7, с. 91].

Как справедливо замечают отдельные авторы, отсутствие единой методики проведения аудита эффективности влияет не только на контрольно-счетные органы, но и на получателей бюджетных средств и иных муниципальных учреждений и предприятий, так как у них отсутствует возможность в одном ключе оценивать эффективность расходования

предоставленных из бюджета средств в целях недопущения их неэффективного использования [6; 7; 12].

Оценка эффективности использования бюджетных средств может быть дана как в ходе контрольного, так и в ходе экспертно-аналитического мероприятия, проводимого контрольно-счетным органом. Вопрос об эффективном использовании средств может рассматриваться в качестве отдельного мероприятия, а может ставиться среди прочих вопросов при проведении мероприятия. Главное при проверке эффективного использования средств – дать всестороннюю оценку происходящим в хозяйствующем субъекте процессам, произвести все необходимые расчеты, подтверждающие факт неэффективного использования средств бюджета, собрать доказательную базу.

Наиболее действенным аудит эффективности представляется при проведении контрольно-счетным органом отдельного контрольного мероприятия по проверке конкретного направления расходования средств бюджета (в настоящее время все чаще контрольные мероприятия и проводятся с целью осуществления аудита эффективности), когда у должностных лиц контрольно-счетного органа имеется достаточное количество времени на детальную проверку каждого совершенного и отраженного в регистрах бухгалтерского учета факта хозяйственной жизни экономического субъекта, первичных учетных документов, официальных статистических данных, с возможностью физически увидеть результаты осуществленных расходов (например, при приобретении основных средств – провести их инвентаризацию, оценить, как новое основное средство повлияло на процесс оказания муниципальной услуги) [7, с. 91-92].

Проведение аудита эффективности осуществляется легче в тех муниципальных образованиях, где бюджет формируется на основе программно-целевого метода. Но, опять же, имеется ряд ограничений проведения аудита эффективности использования бюджетных средств, порожденных законодательством федерального уровня. Так, ст. 179

Бюджетного кодекса регламентировано установление порядка принятия решений о разработке муниципальных программ, их формировании и реализации, согласно которому соответствующие полномочия предоставлены исполнительно-распорядительному органу муниципального образования. Следовательно, вопросы составления и предоставления доступа к отчетности по реализации муниципальных программ решаются исключительно исполнительно-распорядительным органом муниципалитета. В случае необходимости (например, с целью затруднения осуществления проверок различного рода и различными контрольными и надзорными органами) администрацией муниципального образования могут быть предусмотрены совершенно не оправданно поздние сроки составления и размещения отчетности по муниципальным программам [7, с. 92].

Также сдерживающим фактором в оценке эффективности использования бюджетных средств в рамках реализации той или иной муниципальной программы являются форма отчета и система показателей, которые подлежат оценке и включению в годовой отчет об исполнении муниципальной программы. Данное обстоятельство находится в прямой связи с самой муниципальной программой: с тем, как она сформирована в целом, какие выделены подпрограммы, мероприятия, какая система показателей реализации программы утверждена, в каких единицах измерения должны отражаться эти показатели. Довольно часто при разработке программы, а также при внесении в нее изменений разработчик предлагает к утверждению программу в наиболее простом ее виде, с абстрактными показателями, не поддающимися не только проверке, но и в принципе подсчету. Безусловно, контрольно-счетные органы, проводя финансово-экономическую экспертизу проектов программ и изменений в них, должны указывать на такие обстоятельства в своих заключениях и давать рекомендации о внесении соответствующих изменений, но в настоящее время законодательно не закреплена обязанность исполнительно-распорядительного органа учесть все данные контрольно-счетным органом рекомендации и принять

муниципальную программу (изменения в нее) с учетом замечаний контрольно-счетного органа.

Той же ст. 179 Бюджетного кодекса закреплена норма об обязательной ежегодной оценке эффективности реализации каждой муниципальной программы. Но порядок проведения такой оценки и ее критерии устанавливаются опять же исполнительно-распорядительным органом муниципального образования, что позволяет подойти к вопросу проведения оценки эффективности формально, установив «размытые» показатели эффективности реализации программы, свести их к элементарной констатации фактов о фактически израсходованных средствах бюджета и на основании этого сделать вывод об эффективности реализации программы и отсутствии необходимости ее корректировки.

Таким образом, с одной стороны, действующим законодательством сформирована вся необходимая нормативная правовая база, регламентирующая действия местных администраций по улучшению эффективности использования средств бюджета, а с другой стороны – у исполнительно-распорядительных органов имеется практически ничем неограниченный выбор, насколько прозрачно сформировать муниципальные программы, насколько серьезно проводить оценку эффективности реализации программы.

В рамках контрольных мероприятий анализ эффективности использования средств бюджета проводится всегда на основании первичных учетных документов, официальных статистических данных, что позволяет проверить фактически достигнутое значение показателей, утвержденных муниципальными программами. При этом проверкой будет охвачен как вопрос достижения заданного муниципальной программой значения конкретного показателя, так и вопрос реальности достигнутых значений показателей. При аудите эффективности приоритетным становится не сам факт расходования средств, а результат (эффект) от их расходования. Например, если было приобретено основное средство, которое в течение

длительного времени не используется, делается однозначный вывод о неэффективном использовании средств бюджета и неэффективном использовании муниципального имущества [7, с. 93-94]. Также неэффективным использованием должно быть признано использование средств на разработку проектно-сметной документации на строительство (реконструкцию) здания (сооружения) и при отсутствии начатого строительства в течение трех и более лет.

Одним из сдерживающих факторов в неукоснительном соблюдении принципа эффективности использования бюджетных средств видится отсутствие предусмотренного законодательством наказания за неэффективное использование средств бюджета: ни КоАП, ни Уголовным кодексом ответственность не предусмотрена. При этом, например, в строительстве порой речь может идти о десятках-сотнях миллионов неэффективного использования средств, когда средства направляются на объект, который либо десятилетиями не вводится в эксплуатацию, а на его строительство ежегодно продолжают выделяться бюджетные ассигнования, либо принимается окончательное решение об отсутствии необходимости в строящемся объекте, строительство прекращается и осуществляются дополнительные расходы теперь уже на снос построенной части объекта.

Так, например, в Северо-Кавказском федеральном округе не завершено строительство более 4 тыс. объектов с объемом вложений 160,7 млрд. руб., из них строительство 1 178 объектов начато более 8 лет назад, строительство 1 046 объектов приостановлено (и только 28 объектов находятся на консервации) [3]. Или, например, установленное несоблюдение принципа эффективности (результативности) использования средств бюджета, выразившееся в наличии незавершенного строительства в размере 32,8 млн. руб. в виде затрат по выполненным от 5 до 14 лет назад проектно-изыскательским работам по 9 объектам строительства при отсутствии проведения строительного-монтажных работ на объектах и не предусмотренном финансировании в бюджете Ханты-Мансийского района на 2018 финансовый

год и плановый период 2019 и 2020 годов [4].

Вопросы эффективности использования бюджетных средств в условиях дефицита бюджетов всех уровней бюджетной системы, роста внутреннего долга субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, дотационности муниципалитетов в перспективе должны ставиться все чаще, и скорее всего перед контрольно-счетными органами будет сформулирована задача проводить аудит эффективности более детально и тщательно и охватывать им существенную долю расходной части бюджета.

Подводя итог рассмотренным в данной статье нарушениям, необходимо отметить, что особую опасность представляют описанные нарушения, совершенные учреждениями преднамеренно, с целью мошенничества, а также хищения средств бюджетов муниципальных образований.

Список источников:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ. - Режим доступа: КонсультантПлюс (дата обращения: 02.10.2018).

2. Бюджетный учет и отчетность: Учебное пос. для вузов / С.И. Коренкова; Тюменск. гос. ун-т. - М.: Юрайт, 2018. - 195 с. - Режим доступа: https://urait.ru/uploads/pdf_review/B8DF09A3-CF56-43DE-96B8-9CF198AE992A.pdf (дата обращения: 10.11.2018).

3. В регионах Северо-Кавказского федерального округа не завершено строительство более 4 тыс. объектов. - Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/press_center/news/34524 (дата обращения: 16.10.2018).

4. Информация о результатах проведенного Счетной палатой Ханты-Мансийского автономного округа - Югры контрольного мероприятия «Проверка соблюдения законодательства, эффективности и результативности использования бюджетных средств при исполнении бюджета муниципального образования Ханты-Мансийский район - получателя межбюджетных трансфертов из бюджета Ханты-Мансийского автономного округа - Югры». -

Режим доступа: <http://www.sphmao.ru/upload/medialibrary/RezKMNMRAion26092018g.pdf> (дата обращения: 16.10.2018).

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 17.04.2017). - Режим доступа: КонсультантПлюс (дата обращения: 10.10.2018).

6. Коренкова С.И., Пастушенко Е.А. Внешний муниципальный финансовый контроль: правовой и теоретический аспекты. - Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях: Материалы Всероссийск. заочн. науч.-практ. конф., 25 мая 2017 г. - Кизляр, 2017. - С. 83-88.

7. Коренкова С.И., Пастушенко Е.А. Контроль за эффективным использованием средств бюджета как одно из основных полномочий контрольно-счетного органа. - Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях: Материалы Всероссийск. заочн. науч.-практ. конф., 25 мая 2017 г. - Кизляр, 2017. - С. 88-95.

8. Краткая информация об основных итогах контрольного мероприятия «Проверка законности, результативности использования средств бюджета муниципального образования «Городской округ г. Лангепас», направленных на реализацию муниципальной программы «Развитие транспортной системы муниципального образования «Городской округ г. Лангепас на 2014-2020 годы», за 2017 год». - Режим доступа: <http://www.admlangepas.ru/administration/control-and-audit-body/information-on-the-activities/a-summary-of-the-main-results-control-activities/kratkaya-informatsiya-ob-osnovnykh-itogakh-kontrolnogo-meropriyatiya/> (дата обращения: 25.11.2018).

9. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений: Федеральный закон от 08.05.2010 г. № 83-ФЗ. - Режим доступа: КонсультантПлюс (дата обращения: 16.10.2018).

10. Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2013 г. № 65н. - Режим доступа: КонсультантПлюс (дата обращения: 12.10.2018).

11. Уголовный кодекс Российской Федерации. - Режим доступа: КонсультантПлюс (дата обращения: 11.11.2018).

12. Демидов А.Ю. Финансовый контроль и аудит как важнейшие инструменты государственного управления // Вестник АКСОР. - 2016. - № 4. - Государственный научно-исслед. инст. системного анализа Счетной палаты Российской Федерации. - С. 17-21.