

К ВОПРОСУ О ФИНАНСОВОМ КОНТРОЛЕ ЗА ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ БЮДЖЕТНЫХ, КАЗЕННЫХ И АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

© 2011 О.В. Болтинова

доктор юридических наук, профессор

Московская государственная юридическая академия им. О.Е. Кутафина

E-mail: a.i.ashmarin@mail.ru

Обосновано, что финансовый контроль государственного учреждения представляет собой проверку соотношения плановых и фактических показателей бюджетной сметы или плана финансово-хозяйственной деятельности, наличия неиспользованных остатков субсидий из бюджета, соотношения нормативных и фактических затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ).

Ключевые слова: государственное, муниципальное учреждение, финансовый контроль, бюджетная смета, план финансово-хозяйственной деятельности.

Финансовое законодательство на современном этапе является ведущей отраслью системы российского законодательства, которая отражает экономические и политические изменения в государстве путем правового регулирования финансовых отношений в области образования, распределения и использования фондов денежных средств.

В 2010 г. были внесены изменения в законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений. Основная цель изменений - снижение темпов роста расходов бюджетов разных уровней, создание условий и стимулов для сокращения внутренних издержек учреждений и привлечения ими дополнительных источников финансирования за счет осуществления коммерческой деятельности. Все государственные и муниципальные учреждения подразделяются на три типа: автономные, бюджетные и казенные (п. 2. ст. 120 Гражданского кодекса Российской Федерации). Для проведения реформы бюджетной системы с 1 января 2011 г. до 1 июля 2012 г. установлен переходный период.

В данной связи хотелось бы обратить внимание на вопросы контроля за деятельностью государственных и муниципальных учреждений.

Казенные учреждения в основном будут решать задачи обороноспособности и безопасности страны, поэтому они будут функционировать в условиях наибольшего контроля со стороны государства. Проверка Казначейством РФ наличия денежных обязательств казенного учреждения

будет включать в себя предварительный контроль по всем расходам, а также текущий и последующий контроль (п. 5.1 ст. 32 федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ "О некоммерческих организациях" в редакции Закона № 83-ФЗ).

Согласно внесенным изменениям в законодательство Российской Федерации контроль за деятельностью казенных учреждений осуществляют:

- федеральные государственные органы, реализующие функции и полномочия учредителя, в отношении федеральных казенных учреждений;

- в порядке, установленном высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, в отношении казенных учреждений субъекта РФ;

- в порядке, установленном местной администрацией муниципального образования, в отношении муниципальных казенных учреждений.

Контроль за деятельностью казенных учреждений, подведомственных федеральным органам государственной власти (государственным органам), в которых законом предусмотрена военная и приравненная к ней служба, осуществляется с учетом требований законодательства РФ о защите государственной тайны.

Объектом контроля финансовой деятельности казенного учреждения выступают следующие документы:

- учредительные документы, в том числе внесенные в них изменения;

- свидетельство о государственной регистрации;

- решение учредителя о создании учреждения;

- решение учредителя о назначении руководителя;
- положения о филиалах, представительствах;
- план финансово-хозяйственной деятельности учреждения, составляемый и утверждаемый в порядке, определенном учредителем, и в соответствии с требованиями, установленными Минфином России;
- годовая бухгалтерская отчетность;
- сведения о проведенных в отношении учреждения контрольных мероприятиях и их результатах;
- государственное (муниципальное) задание на оказание услуг (выполнение работ);
- отчет о результатах своей деятельности и об использовании закрепленного за ними государственного (муниципального) имущества, составляемый и утверждаемый в порядке, определенном учредителем.

Бюджетные учреждения предположительно будут решать задачи в рамках приоритетных национальных проектов и развития регионов. Поэтому государственный контроль в основном последующий по результатам выполнения государственного задания. Предварительный контроль будет осуществляться только на стадии санкционирования бюджетных расходов по целевым субсидиям и бюджетным инвестициям (п. 5.1 ст. 32 федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ “О некоммерческих организациях в редакции Закона № 83-ФЗ).

Закон № 83-ФЗ вводит новые нормы контроля за деятельностью бюджетного учреждения, в том числе в части ответственности его руководителя. Так, органы, осуществляющие функции и полномочия учредителя бюджетного учреждения, при заключении (перезаключении) трудового договора с руководителем данного учреждения должны предусмотреть в нем:

- права и обязанности руководителя;
- показатели оценки эффективности и результативности его деятельности;
- условия оплаты труда руководителя;
- срок действия трудового договора, если такой срок установлен учредительными документами бюджетного учреждения;
- условие о расторжении трудового договора по инициативе работодателя в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации при наличии у бюджетного учреждения просроченной кредиторской задолженности, превышающей пре-

дельно допустимые значения, установленные органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя.

Таким образом, кроме предусмотренной в настоящее время законодательством административной и уголовной ответственности, руководитель несет персональную ответственность за наличие у бюджетного учреждения просроченной кредиторской задолженности, превышающей предельно допустимые значения, установленные органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, в связи с чем трудовой договор с ним может быть расторгнут в одностороннем порядке. Кроме того, руководитель бюджетного учреждения несет перед ним ответственность в размере убытков, причиненных в результате совершения крупной сделки, если эта сделка не была предварительно согласована с учредителем.

Наибольшей имущественной и финансовой самостоятельностью будут обладать автономные учреждения, которые должны решать задачи в сфере социального развития. Прежде всего, это образование, культура и спорт. Наблюдательный совет автономного учреждения, по сути, является основным контрольно-надзорным органом, который пусть и опосредованно, но осуществляет финансовый контроль государства (муниципалитета) как собственника имущества, закрепленного за автономным учреждением (ст. 10 федерального закона от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ “Об автономных учреждениях” в редакции Закона № 83-ФЗ)¹. И, конечно, здесь будет иметь место последующий контроль за выполнением государственного задания.

Традиционно существуют три формы контроля, которые нашли отражение в ст. 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации (БК РФ). В настоящее время в практике бюджетной деятельности реализуются в большой степени такие формы контроля, как:

1) предварительный бюджетный контроль, который осуществляется в целях предупреждения и недопущения нарушений бюджетного законодательства в процессе санкционирования операций и контроля бюджетных обязательств (например, разработка и утверждение смет казенных учреждений или плана финансово-хозяйственной деятельности бюджетного или автономного учреждения);

2) последующий бюджетный контроль, необходимый для выявления и пресечения нарушений

бюджетного законодательства, в том числе предоставления неполной или недостоверной отчетности о непосредственных результатах использования бюджетных ассигнований, что особенно актуально для контроля за выполнением ведомственных целевых программ и государственных (муниципальных) заданий.

Данная форма контроля осуществляется в основном в виде выездной проверки (такая форма контроля характерна для деятельности бюджетного или автономного учреждения по результатам выполнения государственного задания).

Различия данных форм заключаются в том, что в результате контроля первого вида возможны только бюджетные меры (которые можно назвать условно, так как в БК РФ отсутствует понятие бюджетной ответственности и санкций) контролируемого объекта, в результате второго - также административные.

Важное значение имеет правовая регламентация порядка мониторинга и контроля выполнения государственных заданий, который оформляется одним нормативным правовым актом и включается в общий порядок формирования и финансового обеспечения выполнения государственных (муниципальных) заданий, утверждается на соответствующем уровне государственной власти. При этом орган, выполняющий функции и полномочия учредителя, вправе утвердить нормативный правовой акт, регулирующий вопросы контроля процедур и качества выполнения государственных (муниципальных) заданий.

Отметим, что лишь немногие субъекты РФ и муниципальные образования приступили к формированию системы мониторинга и контроля за выполнением государственных заданий сети государственных учреждений. В связи с этим крайне важно сформировать общие методологические и практические рекомендации, основанные на опыте некоторых субъектов Российской Федерации².

Мониторинг и контроль выполнения государственных (муниципальных) заданий на предоставление государственных (муниципальных) услуг осуществляются на основе информации, полученной при планировании и исполнении государственных заданий. Понятия “мониторинг” и “контроль” выполнения государственного задания взаимосвязаны, однако имеют ряд отличий.

Контроль проводится с целью определения соответствия плановых параметров государ-

ственных заданий фактическим. Цель мониторинга не только выявить соответствие (несоответствие), но и использовать эту информацию для проведения оптимизационных процедур - расширения (ограничения) состава государственных услуг, оказываемых автономным учреждением, изменения его типа, слияния (поглощения) с другим государственным учреждением.

Процедуры размещения заказов, предусмотренные федеральным законом от 21 июля 2005 г. № 94-ФЗ “О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд”³, распространяются на автономные учреждения только в части субсидий и субвенций, полученных из соответствующего бюджета.

Правомерность проведения процедур размещения заказов в настоящее время могут контролировать следующие структуры, обладающие властными полномочиями: органы Федерального казначейства; Федеральная антимонопольная служба; Федеральная служба финансово-бюджетного надзора РФ; Счетная палата РФ; контрольно-ревизионные органы субъектов РФ и органов местного самоуправления; орган исполнительной власти, уполномоченный на осуществление контроля в сфере размещения заказов; прокуратура.

Важное место должно быть отведено главным распорядителям бюджетных средств, в ведении которых находятся государственные учреждения, осуществляющие контроль за соблюдением требований и условий, установленных для государственных учреждений государственным заданием. Главные распорядители (распорядители) бюджетных средств, осуществляющие функции и полномочия учредителя в отношении бюджетных и автономных учреждений, созданных РФ, субъектом РФ, муниципальным образованием, финансовые органы публично-правовых образований составляют и представляют годовую, квартальную и месячную финансовую отчетность бюджетных и автономных учреждений.

Нельзя не остановиться и на деятельности Счетной палаты РФ и контрольно-счетных органах в субъектах РФ⁴.

Система контроля Счетной палаты РФ интегрирована в основные составляющие бюджетного процесса и предполагает непрерывный трехлетний цикл контроля за исполнением бюджета каждого финансового года, реализуемого на трех

последовательных стадиях - стадии предварительного контроля проектов бюджетов на очередной финансовый год, стадии оперативного контроля непосредственно в ходе исполнения бюджетов текущего финансового года и стадии последующего контроля уже исполненных бюджетов за отчетный финансовый год.⁵

В Лимской декларации⁶ установлено, что «все управление государственными финансами, независимо от того, отражены они в общем национальном бюджете или нет, должно быть объектом контроля высшего контрольного органа. При этом управление теми частями государственных финансов, которые исключены из национального бюджета, не должно выводиться из-под контроля высшего контрольного органа (п. 3. ст. 18).

Для высших контрольных органов функция государственного финансового контроля является основной, поэтому этот контроль называют внешним финансовым контролем. Во-первых, он позволяет оценить объективность представляемой исполнительной властью информации об итогах исполнения бюджета, достоверность прогноза макроэкономических параметров социально-экономического развития страны и реалистичность бюджетных проектировок на предстоящий финансовый год, ход реализации государственных программ и проектов. Во-вторых, качество получаемой информации оказывает непосредственное влияние на последствия решений, принимаемых на ее основе законодательной властью в виде законодательных и других нормативных правовых актов⁷.

И, конечно, возникает острая необходимость в услугах независимых от исполнительной власти органов государственного финансового контроля, устанавливающих достоверность отчетной или прогнозируемой финансово-экономической информации, степень исполнения бюджетных назначений.

В данной связи имеет важное значение принятие 7 февраля 2011 г. федерального закона «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований»⁸, целью которого является установление общих принципов организации, деятельности и основных полномочий контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и контрольно-счетных органов муниципальных образований.

Не способствует эффективности фактической модели государственного аудита отсутствие у Счетной палаты сколько-нибудь значимых полномочий юридического принуждения. Правовой статус Счетной палаты не представляет права ее аудиторам применять санкции к нарушителям финансового законодательства, что снижает эффективность проводимых бюджетно-контрольных мероприятий. Более того, отмечает С.С. Степашин, Счетная палата не наделена полномочиями по привлечению к ответственности лиц, не явившихся по вызову на слушания в Счетную палату, в то время как подобная неявка является неуважением органа государства, т.е. по всем юридическим правилам образует состав наказуемого деяния⁹.

Рассматривая государственный финансовый контроль как функцию управления финансовыми потоками, следует заметить, что эта функция осуществляется всеми органами власти и управления независимо от характера их основной деятельности. Государственный финансовый контроль является объективной необходимостью воспроизводственного процесса, обусловленной сущностью финансов. Объем контрольной деятельности, ее формы и методы, охват контрольными мероприятиями различных отраслей экономики зависят от границ сферы управления и статуса органа, осуществляющего контрольные полномочия в рамках государственного финансового контроля.

В настоящее время организация бюджетного процесса направлена на повышение результативности бюджетных расходов, повышение роли среднесрочного финансового планирования, укрепление финансовой дисциплины. Организация бюджетного процесса на основе бюджетирования - это такой метод формирования и исполнения бюджета, при котором планирование, выделение и расходование бюджетных средств осуществляется в соответствии с целями и задачами государственной политики и должны обеспечивать достижение получателями бюджетных средств установленных конечных социально-экономических результатов, а также выполнение возложенных на них задач и функций¹⁰.

Следует отметить, что современные национальные финансово-контрольные системы большинства стран мира в последнее время претерпевают значительные изменения, связанные с влиянием внешних факторов, а именно:

- усиление процессов глобализации и связанная с ними необходимость приведения национальных систем бухгалтерского учета и отчетности, аудита, контроллинга в соответствие с международными стандартами;

- растущая экономическая взаимозависимость стран мира, увеличение масштабов и многообразия транснациональных операций. Рост объема транснациональных финансовых потоков, что ведет к необходимости, с одной стороны, формирования действенных наднациональных органов финансового контроля, а с другой стороны, вызывает необходимость сотрудничества стран по отдельным проблемам на основе двух- и многосторонних соглашений;

- усиление влияния гражданского общества и его вовлеченность в механизмы контроля за деятельностью правительственных структур на основе концепции рассмотрения правительства как наемного коллективного управляющего у всего общества с целью обеспечения адекватного жизнеобеспечения населения и подотчетности своим гражданам¹¹.

Одним из принципов бюджетной системы Российской Федерации и бюджетного процесса является принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств. В этой связи большое значение имеет применение аудита эффективности и результативности бюджетных средств.

Аудит эффективности - контрольно-аналитическое мероприятие, направленное на совершенствование организации администрирования государственной (муниципальной) собственности расходования государственных средств, их экономии. Это также системный анализ финансово-хозяйственной деятельности получателя бюджетных средств или пользователя льгот, дающий возможность установить степень затратности достигнутого результата, его временные параметры. Основная цель аудита эффективности - это определение эффективности управления финансовыми потоками и государственной (муниципальной) собственностью; оценка эффективности государственного администрирования; выявление возможностей улучшения процесса реализации социальных функций.

В соответствии со стандартами ИНТОСАИ аудит эффективности используется в качестве инструмента оценки эффективности, результативности и экономичности бюджетных программ, их

влияния на социально-экономическое положение страны и отдельных регионов. Кроме собственно контрольной функции, аудит эффективности выполняет информационную функцию, так как представляет общественности точную и всеобъемлющую информацию о результатах деятельности государственных органов, эффективности использования бюджетных средств. И наконец, аудит эффективности является одним из инструментов обеспечения прозрачности и подотчетности органов власти и иных государственных организаций¹².

Можно выделить несколько важнейших областей, где необходимо сосредоточить усилия по внедрению и развитию аудита эффективности:

- аудит государственных контрактов;
- аудит эффективности обеспечения населения государственными услугами;
- аудит эффективности использования средств, выделяемых из федерального бюджета на обеспечение деятельности органов государственной власти и государственных организаций;
- экологический аудит;
- аудит эффективности налоговых поступлений;
- аудит эффективности государственных капитальных вложений и финансирования проектов в области высоких технологий¹³.

Эффективность использования государственных средств учреждениями как получателями бюджетных средств характеризуется соотношением между результатами использования государственных средств и затратами на их достижение, которое включает определение экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств.

Контроль результативности представляет собой проверку и анализ соответствия результатов, полученных в ходе осуществления финансирования, критериям, определенным в качестве плановых заданий. Целью контроля результативности является установление факта выполнения возложенных (или заявленных) функций.

Результативность характеризуется степенью достижения запланированных результатов использования государственных средств или деятельности объектов аудита эффективности - проверяемого учреждения и включает в себя определение экономической результативности и социально-экономического эффекта.

Таким образом, финансовый контроль государственного учреждения представляет собой

проверку соотношения плановых и фактических показателей бюджетной сметы или плана финансово-хозяйственной деятельности, наличия неиспользованных остатков субсидий из бюджета, соотношения нормативных и фактических затрат на оказание государственных услуг (выполнение работ), в том числе на оказание платных услуг, предусмотренных учредительными документами и (или) государственными заданиями¹⁴.

¹ *Климов А.В.* Новые формы и статус бюджетных учреждений. Учет. Отчетность. Налоги // Нормативные акты для бухгалтера. 2010. № 23.

² *Ловидова А.Г.* Руководитель автономного учреждения. 2011. № 2.

³ Собрание законодательства Рос. Федерации (далее - СЗ РФ). 2005. № 30. (ч. 1). Ст. 3105.

⁴ См: *Погосян Н.Д.* Счетная палата Российской Федерации. М., 1998; *Шохин С.О.* Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ (проблемы и перспективы): дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1999; *Степашин С.В.* Конституционный аудит. М., 2006.

⁵ Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2007 году: [утв. Коллегией Счетной палаты РФ (протокол от 22 февр. 2008 г. № 9К (586)].

⁶ Лимская декларация 1977: [принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г.].

⁷ *Мешалкина Р.Е.* Теоретические вопросы государственного финансового контроля // Финансы. 2003. № 12. С. 54.

⁸ СЗ РФ. 2011. № 7. Ст. 903.

⁹ Там же. С. 200.

¹⁰ *Палочкин Е.Е.* Финансовый контроль в России - стремление к эффективности или результативности // Закон и право. 2007. № 3. С. 47.

¹¹ *Андрюшин С.А., Дадашев А.З.* Научные основы организации системы общегосударственного финансового контроля. 2005. С. 61.

¹² *Степашин С.В.* Указ. соч. С. 219.

¹³ Там же. С. 220-221.

¹⁴ *Писарева Е.Г.* Правовое положение государственных учреждений в сфере финансов: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2011. С. 186.

Поступила в редакцию 06.09.2011 г.