

Как организовать внутренний бюджетный контроль?

А.Г. ЛУКИН, кандидат экономических наук,
Самарский государственный университет. E-mail: Lagufk@mail.ru

Статья посвящена проблемам внутреннего бюджетного контроля. На основе анализа роли и места главных распорядителей средств бюджетов в общей системе бюджетных отношений в Российской Федерации, а также сложившейся системы бюджетного планирования и бюджетного учёта автор делает вывод о невозможности эффективного выполнения в нынешних условиях контрольных функций главными распорядителями средств бюджетов. Предложенные подходы к организации бюджетного планирования и внутреннего бюджетного контроля помогут в корне изменить сложившуюся ситуацию.

Ключевые слова: государственные финансы, бюджет, финансовый контроль, бюджетный контроль, главные распорядители средств бюджетов

Требуются правила

Сегодня в Российской Федерации очень остро стоит вопрос о разделении бюджетных полномочий органов государственного финансового контроля. Анализ положений Бюджетного кодекса РФ, отчётов и материалов проверок государственных контролирующих органов показывает, что они фактически занимаются одними и теми же вопросами, причем иногда пересекаясь, мешая друг другу и вызывая раздражение проверяемых бесполезностью своей деятельности.

Действительно, Счётная палата Российской Федерации, Росфиннадзор, Федеральное казначейство, а также ведомственные органы контроля и аудита – это перечень контролёров уровня федерального бюджета, которые в федеральных органах исполнительной власти контролируют исключительно только целевое использование средств федерального бюджета. А оно заключается в соответствии «... 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. И все эти документы составляются в соответствии с кодами бюджетной классификации расходов, которая представляет собой всего лишь группировку расходов, используемую для составления и исполнения бюджетов, для ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, бюджетной (бухгалтерской) и иной финансовой отчетности, обеспечивающей сопоставимость показателей бюджетов бюджетной системы Российской Федерации². А где же цели?

Возьмем реальный код бюджетной классификации расходов (например, 100010639200192000106225). Если разложить его на составляющие, то часть его (100010639200192000106) означает расходы, выделенные для Федерального казначейства (глава 100, первые три цифры кода) на обеспечение функций государственных органов, в том числе территориальных, в рамках подпрограммы «Нормативно-методическое обеспечение и организация бюджетного процесса» программы РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков» (Закупка товаров, работ и услуг для государственных (муниципальных) нужд)³. А последние три цифры (коды операций сектора государственного управления – КОСГУ) означают, что бюджетные средства по этому коду будут использованы для приобретения «работ, услуг по содержанию имущества», включающих почти полтора десятков наименований⁴. И проверяет вся армия государственных контролёров правильность записи в платёжных документах и совпадение предмета договора с указанным в статье КОСГУ.

В СМИ постоянными стали возмущения по поводу непомерных государственных расходов. Так, еще памятен скандал с закупками «золотых кроватей» для МВД⁵, правда, без каких-либо последствий для исполнителей, поскольку они при такой системе

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации, ст. 306.4. URL: http://www.consultant.ru/popular/budget/56_44.html#p7450 (дата обращения: 30.01.2015).

² Там же. С. 18.

³ Федеральный закон от 02.12.2013 № 349-ФЗ «О федеральном бюджете на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (Приложения № 6 и 16).

⁴ Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 01.06.2013 № 65н «Об утверждении указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации»: Разд. V. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=LAW; n=174051> (дата обращения: 30.01.2015).

⁵ Холмогорова В. МВД объяснило закупку роскошной мебели // Ведомости. – 2009. – 19 авг. URL: <http://www.vedomosti.ru/politics/news/2009/08/19/822227> (дата обращения: 30.01.2015).

планирования расходов ...ничего не нарушили: использование денег соответствует коду бюджетной классификации, а значит, нецелевым его считать нельзя.

Кроме того, удивляет интересная практика, сложившаяся в органах государственного управления. В течение финансового года принимаются все меры строжайшей экономии бюджетных средств, но в декабре под лозунгом: «Ни копейки в остатках» все сэкономленные средства тратятся на всё что угодно, иногда даже допускается нецелевое использование. Логика простая: если не истратишь всё, на следующий год дадут меньше. При этом Минфин России лихорадочно ищет – где бы добыть еще больше средств в казну страны, предлагая довольно экзотические источники поступления средств, например обложение налогом кулеров в офисах. А главная причина такого положения дел – **отсутствие правил использования бюджетных средств.**

Еще в начале XX в. русский учёный З. Евзлин писал: «Основной принцип государственной деятельности – полное отделение распорядителей от исполнителей во всех степенях иерархии. Эта аксиома служит в настоящее время основой финансовой организации. Распорядители составляют документы поступления, производят все необходимые расчёты и дают предложения об уплатах, сами оставаясь фактически чуждыми оборотам исполнителей. Они своими распоряжениями открывают платежи в кассах и складах хранителей, но сами не могут производить какие бы то ни было приёмы и платежи»⁶.

То есть, создавая правила использования бюджетных средств, в строгом соответствии с которыми действуют исполнители, распорядители в состоянии организовать и эффективный финансовый контроль за соблюдением этих правил.

Именно для главных распорядителей средств бюджетов разрабатывается политика формирования государственных финансов, так как они непосредственно реализуют её на практике, формируя централизованные финансовые фонды, а также осуществляют использование государственных финансов. Сегодня такую государственную политику определяет Минфин России через процедуры бюджетного учёта.

⁶ Евзлин З. Бюджетный контроль и система государственной отчетности при конституционном образе правления. Печ. по изданию: С.-Петербург: Типография В. Я. Мильштейна / Казань: Изд-во Казан. ун-та, 2014. – С. 103.

В соответствии с принятым в Российской Федерации бюджетным механизмом основу расходов бюджетов составляют расходные обязательства⁷, определяемые в указах Президента РФ, федеральных законах, контрактах (договорах), заключённых главными распорядителями (распорядителями) и получателями средств бюджетов⁸. Получается, что законы и подзаконные акты равнозначны договорам и контрактам, и это – вовсе не правила использования бюджетных средств, а всего лишь направления расходования, обещания заплатить.

Таким образом, **в самом бюджетном механизме заложено отсутствие правил использования общественных финансов, есть только единые правила бюджетного процесса.** Более того, в Бюджетном кодексе ничего не сказано о роли народного представительства (Президента РФ и Парламента) в формировании бюджетной политики государства и о роли главных распорядителей средств бюджетов в формировании правил использования общественных финансов. Всё сведено лишь к обеспечению планирования. Поэтому получается, что вся совокупность органов государственного финансового контроля в Российской Федерации контролирует одно и то же – бюджетный процесс и бюджетный учет.

Почему же не удается осуществить бюджетирование, ориентированное на результаты? – Да потому, что они не планируются, а «всплывают» только в так называемом ДРОНДе (докладе о результатах и основных направлениях деятельности), в котором главные распорядители отчитываются, исходя из уже произведённых расходов, то есть подгоняя данные под свершившийся факт.

Для создания системы внутреннего бюджетного контроля необходимо, чтобы такие главные распорядители создавали правила использования выделенных им бюджетных средств в рамках единой финансовой политики, разработанной народным представительством, и общих механизмов, разработанных Правительством, а также учитывали проведенные операции на основе единых установленных Минфином России правил.

В первую очередь для этого потребуется отделить бюджетное планирование и бюджетный процесс от бюджетного учета. Еще

⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации: ст. 65. URL: http://www.consultant.ru/popular/budget/56_44.html#p7450 (дата обращения: 30.01.2015).

⁸ Там же, ст. 84.

в 1910 г. З. Евзлин отметил: «...Государственное счетоводство... не может ограничиваться кассовым учётом (кассовым бюджетом и отчётом об исполнении его), как не может довольствоваться контора большого завода с разнообразными и сложными отраслями ведением одной записной книжки. Можно себе представить, какую путаницу такое счетоводство произвело бы в ходе деятельности завода, какие громадные убытки терпел бы он, если не полное разорение...

Счетоводство в государственном хозяйстве должно точно так же, как в частном, давать полное изображение всех экономических действий администрации, и не только сравнивать их с бюджетными предположениями, с той точки зрения, чтобы распорядители не перешагнули границ, указанных финансовым законом, но и выяснять те изменения, которые эти действия произвели в экономических и владельческих условиях государства...»⁹. Получается, что современное российское государство упорно повторяет ошибки времен Российской империи, отвергая огромный советский опыт в этой сфере.

Изменение подходов к государственному финансовому контролю необходимо начинать снизу, от получателя, чтобы минимизировать риски использования общественных финансов на непредусмотренные на цели. Бюджетное планирование на уровне «получатель – главный распорядитель» должно осуществляться в натуральных показателях, пусть и объединённых в группы по различным признакам. Например, по отраслевому – приобретение комплектующих изделий для оргтехники, или по назначению – заработная плата, хозяйственные расходы, обеспечение функциональной деятельности и т.д. Это сразу снимает актуальную сейчас проблему обезличивания бюджетных расходов: документ с натуральными показателями позволит анализировать обоснованность предполагаемых расходов и запланированные на эти цели суммы, сравнивать расходы за предыдущие периоды с планируемыми на будущее и т.д.

Сегодня бухгалтерии сами планируют, а потом и сами же контролируют свои бюджетные расходы. А распорядители и получатели бюджетных средств лишены одного из самых главных органов бюджетного контроля. Бухгалтерия должна подключаться

⁹ *Евзлин З.* Бюджетный контроль и система государственной отчетности... – С. 19.

к бюджетному процессу только на этапе реального расходования денежных средств, а планированием и обоснованием бюджетных расходов могли бы заниматься специальные подразделения, которые сводят в бюджетные планы информацию о потребности в денежных средствах, поступающую от функциональных подразделений, наделённых полномочиями расходовать данные средства и являющихся непосредственными исполнителями бюджетов государственных учреждений (например, подразделения по работе с персоналом, хозяйственные, оказывающие государственные услуги и т.д.).

Сводный бюджетный план главного распорядителя средств бюджетов при необходимости может пройти экспертизу в подразделении внутреннего контроля, однако при этом существует опасность, что оно будет скрывать свои ошибки в ходе последующего контроля.

Оптimalен вариант, когда подразделение бюджетного планирования будет функционально независимым, например, в идеале, его руководители будут назначаться напрямую Председателем Правительства РФ. Тогда при планировании необходимо будет только учитывать информацию подразделения внутреннего контроля. Такой вариант принят в США, где введён институт генеральных инспекторов с учётом того, что главой правительства там является президент¹⁰.

Потоки «вверх» и «вниз»

Прежде чем сводный бюджетный план главного распорядителя средств станет основой для составления бюджета страны, он должен обязательно пройти экспертизу, проводимую внешним органом государственного финансового бюджетного контроля (Счетная палата РФ или Росфиннадзор). Утверждённый сводный бюджетный план главного распорядителя средств бюджетов поступает в Минфин России, где преобразуется в форму, более удобную для учёта и планирования, и включается в проект бюджета страны. Последний проходит обязательную экспертизу в Счётной палате РФ и с учётом её мнения поступает на рассмотрение народному представительству.

¹⁰ Петров А. Президент, Конгресс и контроль // Президентский контроль. – 1994. – № 1. – С. 23–35.

Таким образом, формируются два независимых, но взаимосвязанных потока. Первый поток документов, связанных с планированием и санкционированием расходов получателя средств бюджетов, включает движение плана бюджетных расходов (бюджетной сметы) от момента её составления до утверждения главным распорядителем средств бюджета. Затем она попадает в сводную бюджетную смету главного распорядителя средств, утверждается Правительством РФ и становится основой для включения её в бюджет, который выносится на обсуждение парламента.

Второй поток – это учетные документы, которые на основании принятого парламентом бюджета начинают движение «вниз». Минфин России на основании принятого бюджета и утверждённых смет составляет лимиты бюджетных обязательств для главного распорядителя бюджетных средств и их получателей и через свои территориальные органы доводит до конечных потребителей – бухгалтерии главного распорядителя и получателей. К этому времени в бухгалтерии должны поступить утверждённые бюджетные сметы, которые также являются для неё контрольным документом. То есть оба потока «сливаются» в бухгалтерии, чтобы она могла осуществлять текущий бюджетный контроль и сводить к минимуму риски использования средств бюджетов не по назначению.

При этом бухгалтерия не только не вмешивается в процессы планирования и расходования денежных средств, но и сама лишена права списать хотя бы одну копейку из них.

Когда я работал в органах Федерального казначейства, не раз приходилось наблюдать, как, например, бухгалтерия не визировала контракты из-за того, что ей казалось, будто они составлены неверно, хотя перед этим они прошли юридическую экспертизу. Или отказывалась включать в планирующие документы ненужные, по её мнению, расходы. При этом надолго затягивался процесс оплаты уже оказанных услуг. Это неверный подход. Контроль бухгалтерии заключается в правильном и своевременном учёте операций и в санкционировании кассового расхода при соответствии его бюджетным планам и установленным законом требованиям, и не более. Ответственность за правомерность бюджетных расходов должны нести структурные подразделения, использующие государственные финансы.

Чтобы выполнять задачи государственного бюджетного контроля, и подразделения бюджетного планирования, и бухгалтерия должны обладать большой степенью независимости,

и друг от друга, и от других подразделений. Это позволит им результативно выполнять свои функции. При таком подходе отпадает необходимость в дополнительных специализированных подразделениях финансового контроля внутри учреждения, получающего бюджетные средства.

Новая роль бюджетной сметы

Сегодня бюджетная смета – это очень противоречивый документ. С одной стороны, она устанавливает лимиты бюджетных обязательств казенного учреждения¹¹, с другой – утвержденные показатели должны соответствовать лимитам бюджетных обязательств. Кроме того, смета должна составляться с учетом объемов финансового обеспечения для осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, предусмотренных при формировании планов закупок¹². Так что же это за документ? Фактически получается, что это – расшифровка к уже доведённым лимитам бюджетных обязательств, куда перенесены показатели уже утверждённого плана закупок. При таких условиях абсолютно несущественно, кто утверждает данный документ. **Бюджетной смете надо вернуть значение основного планового документа.**

Научное сообщество предлагает на основании сметы оценивать результативность и эффективность деятельности бюджетного учреждения¹³, то есть использовать её не как планирующий, а как учётный документ, хотя в нынешнем виде сделать её основой расчётов можно лишь с большими оговорками.

Бюджетная смета как основной планирующий документ должна отражать реальную потребность получателя бюджетных средств в финансовых и нефинансовых активах. Если в текущем финансовом году не хватило лимитов бюджетных обязательств для полной реализации всех потребностей получателя, то неудовлетворённые потребности должны быть отражены в следующей смете совместно с вновь возникшими и т.д. Смета не должна быть привязана к лимитам бюджетных обязательств или к плану закупок, а должна выступать основанием

¹¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации, ст. 6.

¹² Бюджетный кодекс Российской Федерации, ст. 221.

¹³ Бюджетная смета и результаты деятельности учреждения / МЦФЭР, 2010–2014.

для формирования лимитов бюджетных обязательств и для составления плана закупок на соответствующий финансовый год.

Бюджетная смета – это послание получателя к главному распорядителю средств бюджетов, в котором первый доводит до сведения последнего свои финансовые нужды. А главный распорядитель оценивает, насколько эти нужды соответствуют реальным потребностям получателя с учётом степени эффективности выполнения им своих функций.

Поэтому бюджетная смета должна составляться не в формализованных или тем паче не в кодированных, **а в натуральных показателях, понятных даже неспециалисту и позволяющих оценить их реальную функциональную полезность и стоимость для бюджета.** Только в этом случае смета может стать основным планирующим документом, который может быть подвергнут финансовому контролю с точки зрения необходимости и эффективности расходов бюджетов. Кроме того, лишь при таком подходе возможно определить стратегические и тактические цели финансовой деятельности главного распорядителя и получателя средств бюджетов на этапе планирования, чтобы затем, в конце финансового периода, оценить в том самом ДРОНДе степень их достижения, а значит, и эффективность использования.

При применении описываемой модели создаются, если пользоваться терминологией бюджетирования, два центра финансовой ответственности: бюджетного планирования и бюджетного учёта и контроля. Для получателя средств бюджетов, у которого, как правило, линейная структура управления, такая структура финансового управления обеспечивает достаточно действенный государственный бюджетный контроль, поскольку для выполнения своих ревизионных функций эти центры в момент совершения финансовых операций имеют всю необходимую информацию: получая в обязательном порядке первичные документы, они могут оценить реальную необходимость бюджетных расходов путём инспектирования, мониторинга, инвентаризации и т.п.

Распорядители находятся в худших условиях. Они не имеют возможности получать и анализировать первичные документы в момент совершения финансовой операции. Поэтому утверждение бюджетных смет, распределение финансовых ресурсов и анализ отчётов об исполнении этих смет осуществляются на основе анализа их соответствия законам и правилам. Самых документов они не видят, а верить на слово подведомственным

получателям представляется опасным. Не исключены как элементарные ошибки, так и неправильное толкование законов и правил, сговор, наконец, снижающие достоверность плановых и отчетных документов и вводящих в заблуждение распорядителя. Поэтому предлагаемая модель только минимизирует риски, но полностью их не исключает. А значит, необходим последующий ведомственный бюджетный контроль. Поскольку он является внешним для получателей средств бюджетов, то должен быть организован на основе тех же принципов, что и внешний государственный бюджетный контроль. А с позиций внутреннего финансового контроля его надо подчинить интересам главного распорядителя средств бюджетов.

Для организации ведомственного контроля предлагаются три модели. *Первая* – использование главным распорядителем средств бюджетов информации внешнего (вневедомственного) государственного бюджетного контроля. Ее преимущества – это низкие затраты (их берёт на себя орган внешнего контроля) и максимальная независимость ревизионного органа от влияния не только проверяемых подразделений, но и заинтересованного пользователя. Основной недостаток – невозможность влиять на осуществление бюджетного контроля. Поэтому при длительных временных интервалах между проверками пользователь остается без необходимой информации. А в случае выявления нарушений придется создавать временные органы для получения информации (комиссии, ревизионные группы и т.д.).

Неоднократно участвуя в работе таких комиссий в рамках проверки территориальных органов Федерального казначейства, могу сказать, что в их состав привлекаются большое количество непрофессиональных контролёров, к тому же зачастую они осуществляли проверку тех же структурных подразделений, в которых работали в своём территориальном органе. И руководствовались они не правилом соответствия проверяемых финансовых операций утверждённым стандартам, а собственным толкованием по принципу «а у нас не так». Понятно, что это не добавляло объективности и достоверности в материалы проверок.

Вторая модель предусматривает привлечение аудиторских фирм. Ее преимущество, как и в предыдущем случае, – высокая степень независимости аудиторов от объектов контроля, да и от самого заинтересованного пользователя. В отличие от предыдущей модели, есть реальная возможность влиять

на регулярность контроля. Однако в ней есть и существенные недостатки. Например, не всякая аудиторская фирма сегодня сможет компетентно контролировать правильность ведения бюджетного учёта и составления отчётности. Тем более, что аудит государственных учреждений появился совсем недавно. Препятствием может послужить и то, что коммерческих аудиторов, имеющих допуск к государственным секретам, не так уж много. Наконец, стоимость аудиторских услуг достаточно высока, и аудиторов не всегда можно привлечь, особенно, когда требуется срочное вмешательство. Тогда опять комиссии и группы?

Третья модель, наиболее распространённая, предусматривает создание подчинённого руководителю главного распорядителя средств бюджетов специализированного подразделения внутреннего бюджетного контроля (либо совокупности таких подразделений). Главным преимуществом данной модели является возможность оперативного руководства, недостатки – меньшая независимость и достаточно высокая стоимость содержания собственного подразделения, а то и целой службы бюджетного контроля.

Данные модели осуществления ведомственного бюджетного контроля могут применяться как в чистом виде, так и в комплексе, что позволяет нивелировать недостатки одной модели за счет использования преимуществ другой. Мне на собственном опыте довелось убедиться в действенности такого сочетания. Отделения Управления Федерального казначейства по Самарской области, где я возглавлял отдел внутреннего контроля, проверялись с периодичностью один раз в год. Проверки чередовались: год – отдел внутреннего контроля, следующий год – территориальное управление КРУ Минфина России. Такая система позволяла сократить период между проверками и поддерживать достаточно высокий уровень финансовой дисциплины в отделениях. Одновременно постоянно проверялось и качество внутреннего контроля.

К сожалению, с преобразованием КРУ Минфина России в Росфиннадзор у последнего сформировался иной подход к планированию, и сложившаяся система развалилась. Риск получения недостоверной информации увеличился, так как период между проверками вырос вдвое, выборкой документов охватывался меньший срок¹⁴. Больше того, если раньше планы Управления

¹⁴ Лукин А. Г. О существенности информации внутреннего контроля в секторе государственного управления // Финансы. – 2010. – № 8. – С. 31–34.

Федерального казначейства по Самарской области и КРУ Минфина России по проверкам отделений согласовывались (хотя бы по объектам), то после 2005 г. были случаи, когда в одном отделении сталкивались две проверяющие группы – вневедомственная и ведомственная.

В таких странах, как США, совмещаются второй и третий варианты организации контроля, через предоставление генеральным инспекторам права привлекать коммерческий аудит для подтверждения достоверности финансовой отчетности органов исполнительной власти¹⁵. Тем самым качество контроля самих генеральных инспекторов проверяют независимые финансовые эксперты.

Наконец, сам по себе процесс выбора варианта организации ведомственного контроля, то есть сравнение преимуществ и недостатков различных моделей для отдельного конкретного главного распорядителя, может нести дополнительную смысловую нагрузку¹⁶.

Внутренний финансовый контроль, осуществляемый главными распорядителями средств бюджетов, является основой всей системы государственного финансового контроля, в частности бюджетного. Не случайно международное сообщество провело «водораздел» между внутренним и внешним государственным финансовым контролем именно по линии министерств и ведомств¹⁷. Поэтому **правильная организация бюджетного контроля позволит не только минимизировать риски использования этих средств не по назначению уже на этапе планирования бюджетных расходов, но и выставить труднопреодолимые барьеры для нарушителей (вольных или невольных) на этапе совершения операций** и т.д., оставив на долю внешнего контроля анализ эффективности правил использования бюджетных средств и их корректировку в целях лучшего исполнения государственных функций.

¹⁵ Гусева Н. М. Некоторые предпосылки и тенденции развития государственного финансового контроля в США и Японии // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2012. – № 2.

¹⁶ Лукин А. Г. Система финансового контроля на предприятии. – М.: Креативная экономика, 2014. – С. 156–166.

¹⁷ Лимская декларация руководящих принципов контроля, принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 г.