

ИНФОРМАЦИОННЫЙ БЮЛЛЕТЕНЬ



КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНАЯ ПАЛАТА МОСКВЫ



Специальный выпуск

Москва 2019

БИБЛИОТЕКА КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ МОСКВЫ

ИНФОРМАЦИОННЫЙ БЮЛЛЕТЕНЬ

СПЕЦИАЛЬНЫЙ ВЫПУСК

**Москва
2019 год**

Председатель Редакционно-методического совета
Контрольно-счетной палаты Москвы **В.А. Двуреченских**

Заместитель председателя Редакционно-методического совета
Контрольно-счетной палаты Москвы **В.В. Литвинцев**

Ответственный секретарь **О.В. Павлова**

Члены совета: **А.Д. Балакин, С.С. Бурухин, О.Г. Воронцов,**
И.В. Гореленок, И.Г. Гущина, В.В. Куприянов,
М.В. Любavin, Т.Л. Метелькова, И.В. Наумов,
И.Ю. Нелибова, А.В. Парамонов, А.В. Слизнева,
Т.Г. Тереничева, Е.В. Трухачева, Е.А. Чегринец.

СОДЕРЖАНИЕ

| | |
|---|----|
| 1. Бурухин С.С., Метелькова Т.Л. – Передача полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля: проблемы теории и практики..... | 4 |
| 2. Воронцов О.Г. – Неэффективное использование бюджетных средств: вопросы квалификации и оценки последствий..... | 12 |
| 3. Горелёнок И.В. – Вопросы совершенствования законодательства о внешнем государственном (муниципальном) финансовом контроле..... | 22 |
| 4. Двуреченских В.А. – Основные противоречия развития внешнего государственного финансового контроля в России..... | 44 |
| 5. Литвинцев В.В. – Актуальные проблемы квалификации и классификации нарушений и недостатков..... | 57 |
| 6. Любавин М.В. – Практика работы с обращениями граждан, поступающими в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации..... | 69 |
| 7. Полосин С.А. – Подходы к квалификации нецелевого использования бюджетных средств: теория и практика..... | 77 |
| 8. Чегринец Е.А. – Развитие информационных технологий: методологические вызовы перед контрольно-счетными органами..... | 94 |



**Бурухин Святослав Сергеевич,
заместитель начальника сводно-правовой инспекции № 2,
действительный государственный советник города Москвы
3-го класса**



**Метелькова Татьяна Леонидовна,
начальник инспекции № 2,
действительный государственный советник города Москвы
1-го класса**

Передача полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля: проблемы теории и практики

Внесение изменений в Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» в декабре 2018 года в части закрепления права представительных органов муниципальных образований на заключение соглашений с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации о передаче им полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля в порядке, определяемом законами субъектов Российской Федерации, придаст особую актуальность опыту, накопленному в Контрольно-счетной палате Москвы в части передачи в полном объеме полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля внутригородскими муниципальными образованиями в городе Москве (ВМО).

Безусловно, передача полномочий не самоцель, а лишь механизм, позволяющий оптимальным образом охватить независимым государственным (муниципальным) финансовым контролем консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации.

В настоящее время при общем количестве муниципальных образований 21 535¹ только в 2239 муниципальных образованиях созданы контрольно-счетные органы муниципальных образований (охват составляет 10,4 процента от общего количества муниципальных образований). Средняя штатная численность контрольно-счетных органов муниципальных образований в Российской Федерации варьирует от 2,5 единицы до 4,5 единицы, укомплектованность кадрами составляет 88,9 процента (в среднем фактическая численность – 2,8 единицы). Из созданных контрольно-счетных органов муниципальных образований около 55,0 процента обладают статусом юридического лица.

Заключены соглашения о передаче полномочий городскими и сельскими поселениями на уровень муниципального района в количестве 12 921 (60,0 процента от общего количества муниципальных образований), внутригородскими муниципальными образованиями на уровень городов федерального значения – 280 (1,3 процента от общего количества муниципальных образований). Учитывая вышеизложенное, более чем в 6000 муниципальных образованиях Российской Федерации (28,3 процента от общего количества муниципальных образований) внешний муниципальный финансовый контроль не организован.

Основную долю в показателях деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований (количество проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, объемы выявленных финансовых нарушений и недостатков и т.д.) в разрезе типов муниципальных образований составляют показатели деятельности контрольно-счетных органов городских округов и муниципальных районов – около 98,0 процента.

Соотношение выявляемых финансовых нарушений и неэффективных расходов, установленных муниципальными контрольно-счетными органами, к общей сумме бюджетов муниципальных образований² представлено на диаграмме 1.

Диаграмма 1



¹ Согласно данным портала Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации (данные приведены по состоянию на 01.07.2017).

² <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetov/konsolidirovannye-byudzhety-subektov/>.

Вместе с тем на финансовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов поселений ежегодно расходуется 100,0 млн. рублей.

Когда целесообразна передача полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля на другой уровень местного (государственного) управления? На наш взгляд, она оправдана при следующих обстоятельствах:

- бюджеты муниципальных образований дефицитны и получают дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности из бюджетов субъектов Российской Федерации;
- создание контрольно-счетного органа муниципального образования со статусом юридического лица не представляется возможным как по экономическим причинам, так и в случае отсутствия высококвалифицированных кадров, географических особенностей региона;
- полномочия муниципальных образований ограничены в силу действующего законодательства субъекта Российской Федерации (например, города федерального значения).

Так, 125 муниципальных образований в городе Москве располагаются на территории районов города Москвы, в границах которых одновременно осуществляют свою деятельность территориальные органы исполнительной власти города Москвы, обладающие необходимыми ресурсами. Указанное наложило определенные ограничения на полномочия внутригородских муниципальных образований.

Ограничность кадровых ресурсов во внутригородских муниципальных образованиях (численность исполнительно-распорядительных органов до 10 человек (в муниципальных округах фактически 4-5 человек) и доходной части бюджетов внутригородских муниципальных образований (основной источник доходов – норматив отчислений от налога на доходы физических лиц, установленный законом о бюджете города Москвы), а также экономическая нецелесообразность (экономия более 600,0 млн. рублей ежегодно³) создали предпосылки для передачи полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля. Законодательством города Москвы предусмотрено право органов местного самоуправления заключать соглашения об осуществлении контроля за исполнением местного бюджета с органами государственного финансового контроля Московской городской Думы (в городе Москве – Контрольно-счетная палата Москвы), определен порядок заключения соглашений с представительными органами внутригородских муниципальных образований в городе Москве.

В целях соблюдения положений Бюджетного кодекса Российской Федерации в части осуществления внешней проверки годового отчета об исполнении местного бюджета в 2008 году по инициативе Контрольно-счетной палаты Москвы заключены соответствующие

³ Выступление Председателя Контрольно-счетной палаты Москвы Двуреченских В.А. на тему: «О некоторых вопросах развития объединений (советов, ассоциаций) контрольно-счетных органов в субъектах Российской Федерации» (14 июня 2017 года, г.Ульяновск). Режим доступа: <http://ксп.москва.рф/info/interviews/>. Дата обращения: 18.02.2019.

соглашения с представительными органами 125 внутригородских муниципальных образований. В настоящее время представительные органы (144 из 146 муниципальных образований в городе Москве) в полном объеме делегировали полномочия по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля Контрольно-счетной палате Москвы: в 2011 году – 125 муниципальных округов, в 2012 году – 19 поселений.

Полномочия по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля в двух городских округах реализуют созданные в них муниципальные контрольно-счетные органы.

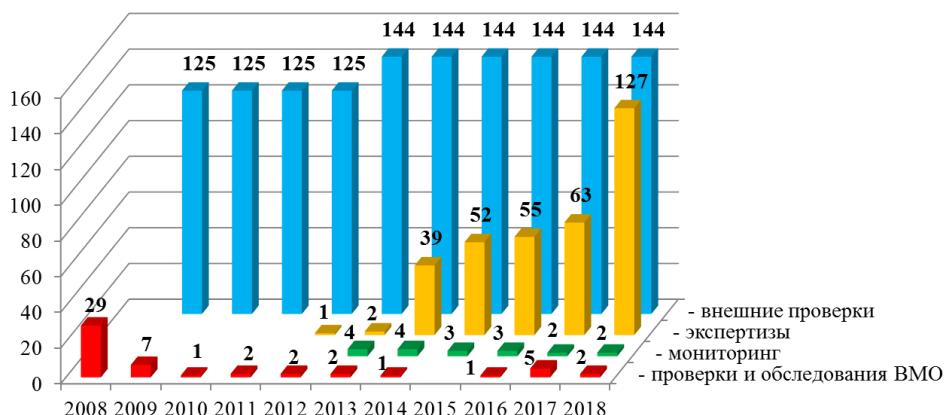
С целью выстраивания системы взаимодействия в рамках реализации полномочий по внешнему государственному (муниципальному) финансовому контролю в 2014 году создан Совет по внешнему аудиту (контролю) в городе Москве, в состав которого, помимо Председателя КСП Москвы (Председателя Совета), иных представителей КСП Москвы, входят представитель Совета муниципальных образований в городе Москве, Председатель Контрольно-ревизионной комиссии городского округа Троицк в городе Москве, Председатель Контрольно-счетной палаты городского округа Щербинка в городе Москве. Совет решает, в числе прочих, задачи координации и взаимодействия органов внешнего государственного и муниципального финансового контроля, подготовки рекомендаций по совершенствованию внешнего государственного и муниципального финансового контроля, бюджетного процесса, управлению государственным и муниципальным имуществом, оказания контрольно-счетным органам муниципальных образований организационной, правовой, методической, информационной и иной помощи.

В настоящее время в рамках реализации переданных полномочий КСП Москвы проводит мониторинг бюджетных показателей, содержащихся в формах бюджетной отчетности внутригородских муниципальных образований, экспертизы проектов решений о местных бюджетах на очередной финансовый год и плановый период, внешние проверки годовых отчетов об исполнении местных бюджетов, проверки правомерности и эффективности использования бюджетных средств и имущества, находящегося в муниципальной собственности (показатели контрольной и экспертно-аналитической деятельности по годам приведены на диаграмме 2).

Полный охват мониторингом и внешними проверками позволил оптимизировать контрольную деятельность в отношении ВМО, сконцентрировав ее на дистанционных методах контроля и сократив количество выездных контрольных мероприятий. Проверки и обследования проводятся в случаях обращения представительных органов ВМО, а также выявления значимых рисков в бюджетном процессе соответствующего ВМО. Например, в 2008

году проведено 29 контрольных мероприятий в отношении внутригородских муниципальных образований при отсутствии внешних проверок и экспертно-аналитических мероприятий; в дальнейшем по мере увеличения количества проводимых внешних проверок и экспертно-аналитических мероприятий количество контрольных мероприятий (проверок правомерности и эффективности расходования средств местного бюджета) было уменьшено.

Диаграмма 2



Для обеспечения единых подходов, а также повышения качества реализации полномочий в КСП Москвы создана методологическая основа для осуществления контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в рамках реализации переданных полномочий: Стандарт 3.7. «Внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета ВМО», «Методические рекомендации по проведению контрольных процедур внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета ВМО», Стандарт 3.10. «Экспертиза проекта решения о бюджете ВМО», Стандарт 3.11. «Мониторинг бюджетных показателей, содержащихся в формах бюджетной отчетности внутригородских муниципальных образований в городе Москве».

Вместе с тем передача полномочий на уровень субъекта Российской Федерации или района, при отсутствии автоматизации и необходимого кадрового потенциала, приведет к неизбежной интенсификации работы контрольно-счетного органа субъекта Российской Федерации и одновременно к снижению охвата объектов проверки, объемов проинспектированных бюджетных средств, поскольку основным условием эффективности работы контрольно-счетных органов на любом уровне бюджетной системы является соответствие установленных законом полномочий и выделенных ресурсов на их реализацию.

ВАЖНО! Опыт Контрольно-счетной палаты Москвы, сформировавшийся в ходе практической реализации переданных внутригородскими муниципальными образованиями полномочий, отражает прямую зависимость эффективности деятельности органа внешнего

государственного контроля от автоматизации контрольной и экспертно-аналитической деятельности.

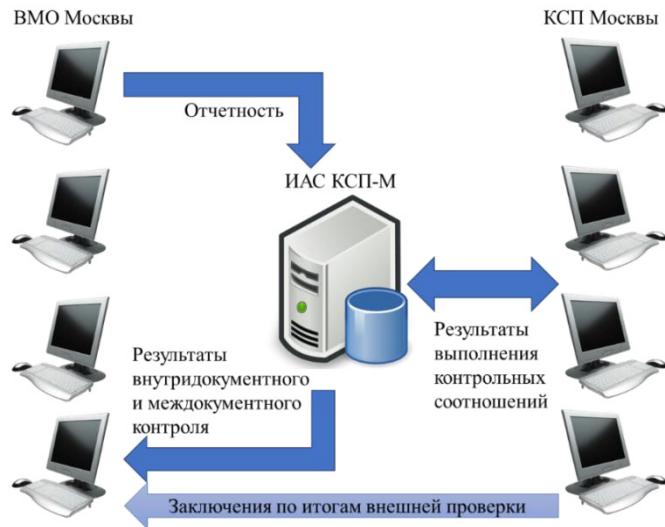
Идентичность процедур при проведении внешней проверки, ограничения в кадровом ресурсе при необходимости обработки большого массива информации, а также в сроках формирования и направления заключений на годовой отчет об исполнении местного бюджета обусловили потребность в автоматизации обработки информации. Основной сложностью решения данной задачи является количество форм отчетности, которые формируют внутригородские муниципальные образования в составе годовой отчетности (общее количество анализируемых КСП Москвы форм превышает 10 000, количество проверяемых контрольных соотношений для форм одного ВМО (с учетом контрольных соотношений между формами отчетности и главными книгами) составляет несколько тысяч элементов).

До 2015 года в КСП Москвы действовали восемь стандартов внешней проверки, которые содержали описание инструментария, позволявшего минимально автоматизировать процесс работы с бюджетной отчетностью в плане сопоставления информации, представленной в различных ее формах в части соблюдения контрольных соотношений, корректности консолидации отчетности на уровне финансового органа и главного администратора бюджетных средств, тождественности показателей отчетности данным главных книг финансового органа и получателя бюджетных средств.

Начиная с 2015 года, после ввода в действие информационно-аналитической системы КСП Москвы, автоматизация процесса работы с бюджетной отчетностью вышла на новый уровень. Если в 2014 году автоматизированным способом проверялось выполнение менее 50 контрольных соотношений, то в 2018 году их количество превысило несколько тысяч элементов. Разработано и внедрено более 10 инструментариев, позволяющих проверять корректность составления бюджетной отчетности на основании сопоставления показателей с главными книгами. В 2019 году количество обрабатываемых автоматизированным способом контрольных соотношений возросло в два раза по отношению к 2018 году.

Следуя логике развития автоматизации процессов контроля и аудита в отношении муниципального контроля, в 2019 году впервые будет предпринята попытка формирования заключений по итогам проведения внешних проверок в полуавтоматическом режиме, что позволит в дальнейшем сократить трудовые и временные ресурсы на проведение внешних проверок годовых отчетов об исполнении местных бюджетов (Диаграмма 3).

Диаграмма 3



Вместе с тем, несмотря на значительный ресурсный потенциал КСП Москвы, выполнение полномочий по внешнему муниципальному контролю в полном объеме затруднено несовершенством публичных информационных ресурсов. Так, осуществление аудита закупок в отношении внутригородских муниципальных образований, не являющихся авторизованными пользователями Единой автоматизированной информационной системы торгов города Москвы, с применением средств автоматизации затруднено и осуществляется путем выгрузки информации из открытой части официального сайта единой информационной системы в сфере закупок, что является достаточно трудозатратным процессом при наличии ограниченных временных и трудовых ресурсов.

В настоящее время одной из основных задач модернизации информационно-аналитической системы КСП Москвы (далее – ИАС КСП-М)⁴ является обеспечение осуществления внешнего муниципального финансового контроля за бюджетами внутригородских муниципальных образований в целом. Очевидно, что наличие подобной системы в отдельно взятом муниципальном образовании невозможно, так как создание подобных систем для каждого муниципального образования является чрезвычайно затратным. В то же время все работы по совершенствованию подходов осуществления внешнего государственного финансового контроля за бюджетами внутригородских муниципальных образований посредством ИАС КСП-М осуществляются вместе с комплексным развитием информационной системы в целом, а в некоторых случаях являются основой для развития информационной системы по другим направлениям. Так, используемые первоначально только для внешних проверок годовых отчетов об исполнении бюджетов ВМО подходы к анализу

⁴ Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ от 25.04.2016 № 2016614480, Свидетельство о государственной регистрации базы данных для ЭВМ (БД ИАС КСП-М) от 10.05.2016 № 2016620577.

контрольных соотношений форм отчетности с использованием ИАС КСП-М уже несколько лет применяются для проведения внешних проверок годовых отчетов об исполнении бюджета главных администраторов бюджетных средств города Москвы. И наоборот, проводимый КСП Москвы ежеквартальный мониторинг исполнения бюджета города Москвы стал прообразом мониторинга бюджетных показателей ВМО.

ВАЖНО! С учетом взаимосвязанности государственного и муниципального финансового контроля в части целей и задач, основных подходов, единой нормативной базы представляется, что подход, апробированный в Москве, в ходе реализации переданных полномочий от муниципальных образований на региональный уровень полностью себя оправдывает, так как, с одной стороны, позволяет более экономно расходовать бюджетные средства города Москвы за счет эффекта масштаба, а с другой стороны, лучше сконцентрировать научный, методологический потенциал для выработки новых подходов для осуществления муниципального контроля и аудита.

Автоматизация контрольной и экспертно-аналитической деятельности ВМО соответствует тенденции внедрения цифровых технологий в деятельность контрольных органов. Так, по мнению Председателя Счетной палаты Российской Федерации Кудрина А.Л., «финансовый аудит», которым занимается Счетная палата Российской Федерации, «можно и нужно существенно реформировать»⁵. В частности, рассматривается возможность выполнения части операций в автоматизированном режиме, практически без участия человека, включая написание подробных отчетов о результатах мероприятия. По мнению Кудрина А.Л., автоматизация позволит расширить число объектов проверок, увеличить охват аудита с помощью цифровых методов и делать более глубокие выводы.

Развитие цифровых методов государственного аудита закреплено и в Стратегии развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 годы⁶. Так, в числе приоритетных направлений развития Счетной палаты Российской Федерации значится «Развитие собственных аналитических компетенций и инструментария, основанных на современных подходах к моделированию социально-экономического развития, прикладных методах оценки проектов и программ, предиктивных методах аудита и больших данных».

⁵ Интервью с Председателем СП РФ Кудриным А.Л., газета «Коммерсантъ» от 30.08.2018. Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/3726661>. Дата обращения: 18.02.2019.

⁶ Утверждена 03.08.2018 Коллегией СП РФ. Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/about/document/strategy-2018-2024.php>. Дата обращения: 18.02.2019.



В 2018 году исполнилось 20 лет кодификации бюджетного законодательства Российской Федерации. С момента вступления в силу Бюджетного кодекса Российской Федерации⁷ (далее – БК РФ), формализовавшего принцип эффективности использования бюджетных средств (ст.34 БК РФ), прошло более 19 лет. Несмотря на то, что формулировка названного принципа за это время дважды пересматривалась законодателем (Федеральные законы от 26.04.2007 № 63-ФЗ⁸, от 07.05.2013 № 104-ФЗ⁹), обеспечение эффективности использования бюджетных средств и сегодня остается предметом острой дискуссии, развернувшейся не только на уровне доктрины финансового права, но и среди ученых-экономистов, должностных лиц государственных (муниципальных) органов.

**Воронцов Олег Григорьевич,
старший государственный
инспектор инспекции № 1,
советник государственной гражданской
службы города Москвы
3-го класса**

Неэффективное использование бюджетных средств: вопросы квалификации и оценки последствий

Прежде всего, необходимо отметить, что существует многообразие трактовок категории «эффективность» применительно к финансово-бюджетной сфере. В этом плане заслуживает поддержки позиция, согласно которой в силу неопределенности трактовок английских терминов *effectiveness* (эффективность, результативность или социальная эффективность, то есть социальный результат) и *efficiency* (экономическая эффективность; производительность труда, организационно-технический уровень и другие формулировки) в научной литературе можно встретить разнообразный набор характеристик, которые авторы рассматривают как различные стороны содержания эффективности¹⁰.

Кроме того, дискуссионность темы также поддерживается тем, что законодатель в текстах нормативных правовых актов оперирует двумя близкими по значению, но не

⁷ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ, вступил в силу с 01.01.2000.

⁸ «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 Российской Федерации».

⁹ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса».

¹⁰ Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств: учеб. пособие. М. : Изд-во Моск. ун-та, 2015. С. 95.

тождественными понятиями «использование» и «расходование»¹¹. При том, что «в законодательстве смысловое содержание слов “использование” и “расходование” практически не различается»¹².

Несмотря на это, сегодня обеспечение эффективности использования бюджетных средств остается актуальной задачей для государственного (муниципального) управления. Например, в 2018 году Президентом Российской Федерации было указано: «нужно четко выстроить приоритеты и повысить эффективность государственных расходов»¹³.

На законодательном уровне полномочиями по контролю за эффективностью использования бюджетных средств наделены только Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы¹⁴. Вместе с тем в регионах на уровне подзаконных нормативных правовых актов схожими полномочиями нередко наделяются также органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля¹⁵. Кроме того, согласно Классификатору нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере¹⁶, принцип эффективности использования бюджетных средств (ст.34 БК РФ) применяется территориальными органами Федерального казначейства при квалификации, например:

- использования бюджетных средств с превышением объема, установленного при их предоставлении (достаточного для достижения цели, результата) (код 020303030102);
- недостижения результата, установленного при предоставлении бюджетных средств, с использованием определенного при предоставлении объема бюджетных средств (код 020306030202).

Таким образом, контроль за эффективностью использования бюджетных средств сегодня стоит в повестке дня как органов внешнего, так и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. При этом для правоприменителей отправной точкой для эффективного использования бюджетных средств (квалификации неэффективности их использования) является легальная формулировка принципа эффективности использования бюджетных средств. Рассмотрим ее подробнее.

¹¹ Вершило Т. А. К вопросу о правовых проблемах эффективного использования бюджетных средств // Финансовое право. 2013. № 12. С. 21–25.

¹² Трубин В. Ю. Нецелевое использование бюджетных средств как основание ответственности за нарушение бюджетного законодательства: финансово-правовой аспект : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2011. С. 16–17.

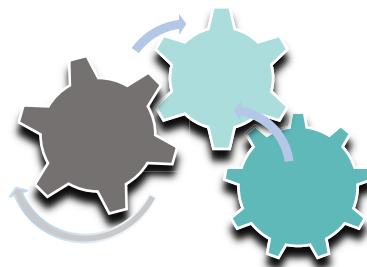
¹³ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации 01.03.2018 сайт. : <http://kremlin.ru/events/president/news/56957> (дата обращения 09.02.2019).

¹⁴ Пункт 1 ст.5 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О счетной палате Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ); п.4 ч.1, п.4 ч.2. ст.9 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

¹⁵ Например, п.п.1, 6 Положения о Главном контролльном управлении города Москвы, утвержденного постановлением Правительства Москвы от 01.06.2012 № 252-ПП.

¹⁶ Утвержден руководителем Федерального казначейства 19.12.2017 // СПС «КонсультантПлюс».

I. Понимание эффективности законодателем



В ходе дискуссии об эффективности использования бюджетных средств все сильнее стали проявляться проблемы, вытекающие из того нормотворческого решения, которое принял законодатель, формализовав соответствующий принцип в ст.34 БК РФ. Что можно сказать о его нынешней нормативной формулировке? Она представляется неудачной.

Во-первых, в настоящее время в легальном содержании принципа эффективности использования бюджетных средств закреплено только две составляющих эффективности: экономность и результативность. Данный подход является архаичным, поскольку он не соответствует современному пониманию эффективности, изложенному в основополагающих международных документах. В частности, три составляющие эффективности – экономность, результативность и продуктивность устанавливаются и описываются в Международных стандартах высших органов аудита (ISSAI) (например, в ISSAI 100. Basic principles in Government Auditing¹⁷ – *economy, efficiency, effectiveness*). Именно «трехзвенное» понимание эффективности воспринято в России Счетной палатой Российской Федерации и большинством контрольно-счетных органов (например, Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности»¹⁸, Стандарт Контрольно-счетной палаты Москвы 2.2. «Аудит эффективности»¹⁹, Стандарт внешнего государственного финансового контроля Счетной палаты Владимирской области СФК 021 «Аудит эффективности»²⁰ и другие).

Одновременно с этим понимание эффективности в ст.34 БК РФ не вполне согласуется с п.4 ч.1 ст.9 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ), согласно которому одним из основных полномочий контрольно-счетного органа является «организация и осуществление контроля за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета» соответствующего уровня.

¹⁷ URL: <http://www.issai.org/data/files/E9/C3/F5/53/1ACD65107FA83C65BA5818A8/issai-100-english.pdf>. Р. 5. (дата обращения 12.02.2019).

¹⁸ URL: http://audit.gov.ru/about/document/CGA_104.pdf (дата обращения 12.02.2019).

¹⁹ URL: <http://www.ksp.mos.ru/ru/docs/standards/> (дата обращения 08.02.2019).

²⁰ URL: <http://www.spvo.ru/activity/standart.html> (дата обращения 08.02.2019).

Во-вторых, согласно буквальной формулировке принципа в ст.34 БК РФ участники бюджетного процесса при составлении и исполнении бюджетов должны исходить из необходимости достигать заданные результаты с использованием наименьшего объема средств и (или) достигать наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств. Выходит, что участники бюджетного процесса в случае полного достижения всех заданных результатов за счет исчерпывающего использования строго отведенного объема бюджетных средств будут действовать неэффективно. Получается, что рассчитанный в рамках бюджетного планирования объем бюджетных средств, использование которого необходимо для полного достижения того или иного заданного результата, фактически презюмируется неэффективным.

В-третьих, ст.34 БК РФ обязывает участников бюджетного процесса уже при *составлении* проектов бюджетов закладывать такие объемы бюджетных средств, исходя из которых они будут при *исполнении* бюджетов достигать лучший результат и (или) экономить средства. Иными словами, участники бюджетного процесса согласно действующей формулировке принципа фактически готовят себе «задел» для будущего «эффективного» использования бюджетных средств.

В результате становится очевидна логическая противоречивость, ограниченность, архаичность нынешней легальной формулировки принципа эффективности использования бюджетных средств, предложенной в ст.34 БК РФ. Она не приближает государственное (муниципальное) управление к действительной эффективности использования бюджетных средств, а скорее, наоборот, запутывает правоприменителей.

II. Кто и как оценивает эффективность использования бюджетных средств



Закрепив на уровне федерального кодифицированного нормативного правового акта принцип эффективности использования бюджетных средств, и, таким образом, признав его крайнюю важность, законодатель при этом не сформировал правовых норм о том, как следует

подходить к оценке эффективности органам, наделенным контрольными полномочиями в финансово-бюджетной сфере.

Вместе с тем Высший Арбитражный Суд Российской Федерации сформулировал требование к уполномоченным контрольным органам о необходимости доказывать выявленную неэффективность использования бюджетных средств (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации»).

В результате на практике уполномоченный контрольный орган, квалифицируя неэффективное использование бюджетных средств, обязан заниматься сбором «доказательств» для подкрепления собственного вывода по каждому выявленному факту. Однако единые требования к таким «доказательствам» законодательно не определены, а их «достаточность»²¹, «относимость»²² и «допустимость»²³ де-факто оцениваются в каждом конкретном случае самим контрольным органом на основе его локальных методических наработок исходя из собственного видения эффективности (следовательно, и неэффективности). Как следствие, в деятельности органов, наделенных контрольными полномочиями в финансово-бюджетной сфере, до настоящего времени не разрешены проблемы, связанные с оценкой эффективности использования бюджетных средств («доказыванием» выявленной неэффективности их использования): разница подходов к оценке; преимущественно ситуативная выработка критериев для оценки; различные трактовки последствий выявленной неэффективности.

При этом после «предъявления» контрольным органом по конкретным фактам «доказательств» неэффективности использования бюджетных средств в текстах актов, отчетов, представлений, предписаний и пресс-релизов, формируемых по результатам контрольных мероприятий, они, как правило, привлекают к себе повышенное внимание не только со стороны объектов контроля, но и со стороны общества как конечного потребителя результатов контрольных мероприятий.

Широко распространенной является точка зрения о необходимости формализации в законодательстве обязательной для применения единой системы критериев для оценки эффективности использования бюджетных средств.

²¹ Собранныя информация в совокупности позволяет уполномоченному контрольному органу сделать вывод об эффективности (неэффективности) использования бюджетных средств в конкретном случае и определить последствия для публично-правового образования.

²² Собранныя информация имеет значение для рассмотрения на предмет эффективности (неэффективности) именно по тому факту использования бюджетных средств, по которому сделан вывод уполномоченным контрольным органом.

²³ Информация, обосновывающая вывод уполномоченного контрольного органа об эффективности (неэффективности) использования бюджетных средств по конкретному факту, получена правомерно и отвечает требованиям, установленным в данном органе к порядку ее сбора.

С одной стороны, отсутствие подобной системы обязательных критериев тормозит создание механизма обеспечения исполнения ст.34 БК РФ обязанными субъектами. При этом распространено мнение, что наиболее действенным способом такого обеспечения является установление ответственности за неисполнение (нарушение) нормы права. В 2013 году предпринималась попытка установить юридическую ответственность (уголовную, административную и бюджетно-правовую) за неэффективное использование бюджетных средств, но в итоге законопроект (проект федерального закона № 208784-6 «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации») не был принят. По данному вопросу необходимо отметить, что в связи с отсутствием критериев оценки эффективности невозможно определить степень опасности в случае нарушения бюджетного законодательства²⁴.

С другой стороны, формализация единых критериев, обязательных к применению, не представляется очевидной. Вряд ли удастся предусмотреть абсолютно все аспекты использования бюджетных средств, необходимые для оценки эффективности, а отсутствие того или иного аспекта приведет к затруднениям в работе уполномоченных контрольных органов, потере индивидуального характера и ограничению аналитической составляющей каждого контрольного мероприятия, направленного на оценку эффективности использования бюджетных средств.

Кроме того, закрепление подробных критериев для их применения при оценке каждой расходной операции с бюджетными средствами на предмет ее эффективности (неэффективности) неизбежно приведет к необходимости их детализации, и, соответственно, к созданию громоздких документов, требующих перманентной работы по своей актуализации. Результат их создания при этом может быть обратным. У многих контрольных органов субфедерального и местного уровня в условиях ограниченности располагаемых ресурсов (временных, кадровых, финансовых и других) не будет возможности для применения таких документов, что на практике приведет не к упорядочиванию, а к ограничению контроля за эффективностью использования бюджетных средств.

Вместе с тем следует признать, что в настоящее время объективно назрела необходимость формирования единого подхода со стороны уполномоченных контрольных органов к оценке эффективности использования бюджетных средств. В его отсутствие обеспечение реализации принципа эффективности использования бюджетных средств путем принятия правовых норм (уголовных, административно-правовых или бюджетно-правовых), устанавливающих возможность применения за неэффективное использование бюджетных средств тех или иных

²⁴ Вершило Т. А. Указ. соч. С. 21–25.

мер государственного принуждения (пресекательных, правовосстановительных, мер юридической ответственности и других), не представляется возможным.

На наш взгляд, единый подход к оценке эффективности использования бюджетных средств должен заключаться не в «механической» привязке контрольной деятельности всех уполномоченных органов к перечню критериев для оценки, формализованном в законодательстве, а в формировании единого понимания в среде контрольных органов содержания эффективности, сближении их методических документов, совместной выработке единых требований, предъявляемых к критериям оценки эффективности использования бюджетных средств (например, требований об «относимости», «допустимости», «достаточности» с раскрытием их содержания).

В свою очередь, формирование единого подхода к оценке эффективности использования бюджетных средств (к квалификации неэффективного использования бюджетных средств) является необходимой предпосылкой для разработки правовых норм, обеспечивающих исполнение ст.34 БК РФ (в том числе норм, связанных с государственным принуждением); утверждения единства среди контрольных органов в оценке последствий выявляемых фактов неэффективного использования бюджетных средств.

III. Последствия неэффективного использования бюджетных средств



В настоящее время подобно оценке эффективности использования бюджетных средств оценка последствий выявленной неэффективности их использования также в целом дается каждым уполномоченным контрольным органом исходя из своего видения. В целом не вызывает сомнений, что факт неэффективного использования бюджетных средств ведет к негативным последствиям имущественного характера для публично-правового образования. Вместе с тем единые подходы к оценке данных последствий не сложились, а сами последствия неэффективного использования бюджетных средств зачастую размыто трактуются контрольно-счетными органами. Анализ годовых отчетов контрольно-счетных органов за 2017 год позволяет привести ряд примеров.

Так, Контрольно-счетная палата Липецкой области установила, что «построенная в 2016 году автомобильная дорога, стоимостью 31 974,4 тыс. рублей находится в неудовлетворительном состоянии, так местами на автодороге появились ямы, сколы, выбоины, просадка и колейность. Работы по укреплению обочин щебнем выполнены не в полном объеме, укрепление откосов и обочин земляного полотна посевом многолетних трав не просматривается, стоимость невыполненных объемов работ составила 420,0 тыс. рублей, что согласно ст.34 Бюджетного кодекса Российской Федерации свидетельствует о неэффективном использовании бюджетных средств»²⁵.

Счетная палата Владимирской области пришла к выводу, что «При проведении внешних проверок годовых отчетов об исполнении бюджетов за 2016 год установлен факт неэффективного использования бюджетных средств в сумме 794,6 тыс. руб. органами местного самоуправления г.Собинка Собинского района, направленных еще в 2010 году на разработку проекта реконструкции водопровода. При этом в бюджете города на 2017 год бюджетные средства на строительство данного объекта не запланированы»²⁶.

Контрольно-счетная палата Магаданской области выявила, что «Положением об Управлении архитектуры предусмотрены функции по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в процессе деятельности, а также архивных фондов инженерных изысканий, градостроительной и проектной документации объектов капитального строительства Магаданской области. Между тем, при полном замещении штатной численности для осуществления работ по упорядочению и систематизации архивного фонда и обеспечению доступа к его материалам с мая по декабрь 2016 года заключались договоры об оказании услуг. Общая сумма неэффективных расходов на оплату указанных услуг составила 299,4 тыс. рублей»²⁷.

Из приведенных примеров видно, что последствия факта, квалифицированного как неэффективное использование бюджетных средств, сводятся контрольными органами к определению объема средств, использование которых не соответствует ст.34 БК РФ. При этом дальше констатации объема средств указанные органы не идут. Иными словами, в подобной трактовке факт неэффективного использования бюджетных средств «замыкается в себе» – не указывается, что именно представляет собой выявленный объем неэффективно использованных бюджетных средств с точки зрения имущественных потерь для

²⁵ Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Липецкой области в 2017 году. сайт: <http://ksp48.ru/detksp/godotchet/curent-254.html> (дата обращения 07.02.2019).

²⁶ Отчет о деятельности Счетной палаты Владимирской области за 2017 год. сайт: http://www.spvo.ru/tmp/183540_Otchet_2017.pdf (дата обращения 08.02.2019).

²⁷ Отчет о деятельности Контрольно-счетной палаты Магаданской области за 2017 год. сайт: http://ksp49.ru/d/1482191/d/otchet_o_rabote_za_2017_god.pdf (дата обращения 09.02.2019).

соответствующего публично-правового образования. Вместе с тем, очевидно, что неэффективные бюджетные расходы не должны были быть произведены при осуществлении государственного (муниципального) управления эффективным образом.

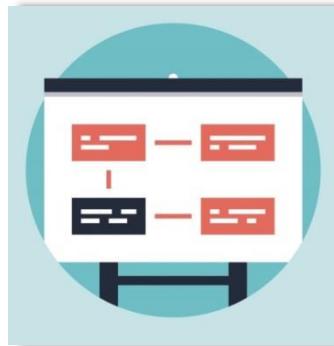
В связи с этим представляется, что *по вышеприведенным фактам неэффективного использования бюджетных средств необходимо говорить не просто об объеме неэффективно использованных бюджетных средств, а о причинении ущерба субъектам Российской Федерации (муниципальным образованиям) неэффективными действиями в объеме неэффективно использованных средств*. Именно такое понимание соответствует ч.1. ст.16 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ, согласно которой в представлениях и предписаниях контрольно-счетных органов указывается на принятие мер по устранению выявленных нарушений и недостатков, предотвращению нанесения материального ущерба субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию или возмещению причиненного вреда.

Кроме того, из ст.270.2 БК РФ, ч.6 ст.17, ч.1 ст.26, ч.1 ст.27 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ, ч.1 ст.16 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ следует, что деятельность органов как внешнего, так и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в целом направлена на выявление, предотвращение, возмещение ущерба Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям. Вместе с тем, само содержание ущерба именно публично-правовым образованиям в законодательстве не раскрывается.

Учитывая, что к имуществу публично правовых образований относятся не только средства их бюджетов, но иное имущество, в целом ущерб публично-правовому образованию может быть определен как непоступление (недопоступление, недоформирование), утрата, избыточное²⁸ выбытие средств бюджета и (или) иного имущества Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований из их имущественных сфер.

²⁸ Избыточное по сравнению с нормально необходимым, то есть которого не должно было произойти при обычных условиях, в случае осуществления деятельности эффективным образом.

IV. Необходимые шаги



Современный уровень развития общественных отношений, гражданского общества предъявляет высокие требования к государственному (муниципальному) управлению, в том числе в сфере формирования, распределения и использования бюджетных средств. Не вызывает сомнений, что сегодня государственное (муниципальное) управление должно быть не просто правомерным, компетентным, но и эффективным.

Известно, что контроль выступает одновременно и функцией управления, и формой обратной связи, обеспечивая выработку и реализацию оптимальных управленческих решений. В связи с этим формирование государственного (муниципального) управления, эффективно использующего бюджетные средства, не представляется возможным без формирования в среде органов, наделенных контрольными полномочиями в финансово-бюджетной сфере, единого подхода к оценке эффективности использования бюджетных средств (к квалификации неэффективного использования бюджетных средств). В рамках настоящей работы автор стремился показать, что данный единый подход целесообразно основывать на:

- общепризнанном понимании эффективности, закрепленном в международных документах;
- логически непротиворечивой дефиниции принципа эффективности использования бюджетных средств в БК РФ;
- сближении методических документов контрольных органов путем не формализации единых общеобязательных критериев оценки эффективности использования бюджетных средств, а выработки самими контрольными органами единых требований, предъявляемых к таким критериям (например, требований об «относимости», «допустимости», «достаточности» критериев с раскрытием их содержания);
- единстве в оценке последствий выявленного неэффективного использования бюджетных средств как ущерба публично-правовому образованию.

Такой подход реализуем только совместной работой контрольных органов внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля всех уровней.



Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем (Лимская декларация руководящих принципов контроля)

**Горелёнок Ирина Валерьевна,
начальник эксперто-правовой
инспекции Контрольно-
счетной палаты Москвы,
действительный
государственный советник
города Москвы 1-го класса**

Вопросы совершенствования законодательства о внешнем государственном (муниципальном) финансовом контроле

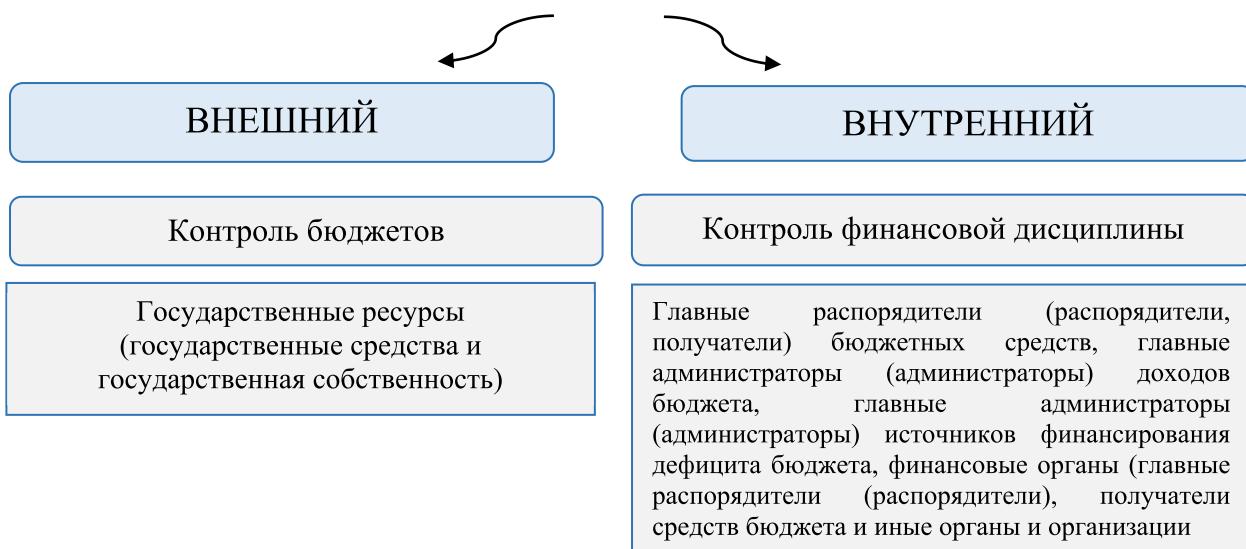
В последнее время все больше внимание законодателя обращается к вопросам организации и выстраивания системы государственного контроля в бюджетной сфере. При этом, несмотря на последовательную детальную регламентацию вопросов контроля финансовых, действующее законодательство, включая Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее - БК РФ), не дает четкого разграничения объекта и предмета внутреннего и внешнего государственного финансового контроля. Что в итоге во многом приводит к дублированию полномочий органов внутреннего и внешнего государственного (муниципального) финансового контроля в части контроля за использованием средств бюджета, за деятельностью государственных органов, иных организаций и контроля в сфере осуществления государственных закупок. Одновременно действующее законодательство содержит не в полной мере согласованные подходы к определению понятий, применяемых к правовому регулированию деятельности органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля. Аналогичная разница в подходах отмечается и в отношении понятий, применяемых при регулировании вопросов организации внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля.

Отмечая детальную проработку (в ряде случаев излишнее отражение в законах, носящих основополагающий характер и направленных на регулирование основ) и по возможности согласованных позиций по вопросам осуществления государственного (муниципального) финансового контроля, в целях дальнейшей реализации совершенствования законодательства наиболее актуальным остается вопрос применения единой методологии, включая единую терминологию, при правовом регулировании деятельности органов государственного (муниципального) финансового контроля.

Так, исходя из общетеоретических основ, объектом всегда является нечто, на что направлена практическая или познавательная деятельность субъекта (наблюдателя) (в научоведении объектом принято считать фрагмент, часть действительности, на которую направляется познавательная активность субъекта).

Объектом (областью охвата) внешнего государственного (муниципального) финансового контроля в целом, исходя из правового статуса и основополагающих принятых международных принципов, должна являться бюджетная система как совокупность бюджетов государства, административно-территориальных единиц и бюджетов (смет) и счетов автономных в бюджетном отношении учреждений и фондов, основанных на экономических отношениях и юридических нормах (государственные ресурсы (государственные средства и государственная собственность)). Фактически возможно констатировать разную направленность государственного контроля: со стороны органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля – контроль бюджетов, со стороны органов внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля – контроль бюджетной дисциплины.

Объект (область охвата) государственного финансового контроля



Для органов внутреннего государственного финансового контроля непосредственными объектами государственного (муниципального) финансового контроля в рамках БК РФ выступают главные распорядители (распорядители, получатели) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета, главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета, финансовые органы (главные распорядители (распорядители), получатели средств бюджета и иные органы и организации, предметом контроля должно являться соблюдение финансовой дисциплины указанными органами и организациями при распоряжении финансовыми ресурсами. Указанное различие четко определено действующей редакцией Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ), предусматривающего понятие «проверяемых органов и организаций», к которым отнесены вышеуказанные органы и организации, в отношении которых осуществляется внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль.

В целом с учетом применения термина объект (в том числе в действующем бюджетном законодательстве, включая Бюджетный кодекс Российской Федерации) к материальным объектам, таким как, например, объекты недвижимости, объекты капитального строительства, корректнее в отношении субъектов контроля указывать на контроль деятельности установленного круга органов и организаций.

Кроме того, при наличии определенного, в том числе БК РФ, перечня бюджетных полномочий в части проведения экспертиз и мониторинга (проводимых органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля в отличие от органов внутреннего государственного финансового контроля) возникает неясность в объекте указанных экспертно-аналитических мероприятий, каковыми перечисленные органы и организации выступать не могут. Вместе с тем БК РФ различие в объекте государственного (муниципального) финансового контроля не содержит.

Отмечается, что существенное влияние на применение термина объекты внесла редакция БК РФ 2013 года, в частности ст.266.1., которой было регламентировано понятие объекты государственного (муниципального) финансового контроля, фактически перечисляющее круг органов и организаций, деятельность которых является предметом контроля со стороны органов государственного (муниципального) финансового контроля. Указанное повлекло внесение изменений в ряд законов об органах внешнего государственного (муниципального) контроля в целях приведения регионального законодательства в соответствие с нормами БК РФ. Так, в 17 законах субъектов Российской Федерации,

регулирующих деятельность контрольно-счетных органов, содержатся в том или ином виде применяемые определения, во многом аналогичные нормам БК РФ. При этом ряд из законов содержит компиляцию из двух норм – БК РФ и Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ. В ряде законов, регулирующих деятельность контрольно-счетного органа, указано на осуществление внешнего государственного финансового контроля в отношении объектов, указанных в БК РФ, Федеральном законе от 07.02.2011 № 6-ФЗ, в одном на объекты аудита (контроля) – при наличии правового статуса органа внешнего государственного финансового контроля.

В целях избежания возможных противоречий при применении правовых норм в большинстве законов по возможности сохранена действующая формулировка Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ. Установлено, что в одном законе о деятельности контрольно-счетного органа при определении понятий и терминов, содержащихся в законе, указано на то, что они применяются в том же значении, что и в БК РФ, Федеральном законе от 07.02.2011 № 6-ФЗ.

Результаты анализа действующего регионального законодательства также показывают, что в целом предпринимаются попытки дать определения осуществляющей деятельности, наиболее полно они раскрыты в Законе Республики Северная Осетия-Алания от 05.03.2005 № 21-РЗ «О Контрольно-счетной палате Республики Северная Осетия-Алания», Законе Кабардино-Балкарской Республики от 29.03.2003 № 53-РЗ «О Контрольно-счетной палате Кабардино-Балкарской Республики», Законе Вологодской области от 12.07.2011 № 2574-ОЗ «О Контрольно-счетной палате Вологодской области», Законе Пермского края от 12.09.2011 № 808-ПК «О Контрольно-счетной палате Пермского края», Законе Ивановской области от 21.12.2006 № 140-ОЗ «О Контрольно-счетной палате Ивановской области», Закона города Москвы от 30.06.2010 № 30 «О Контрольно-счетной палате Москвы, приводимые положения позволяют отнести проводимое мероприятие к контрольным или экспертно-аналитическим в 13 регионах, в 14 – привести обобщенные понятия. В основном в большинстве действующих законов дублируются понятия, отраженные в БК РФ и Федеральном законе от 07.02.2011 № 6-ФЗ.

Одновременно при определении бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, к которым ст.157 БК РФ отнесены контрольно-счетные органы, предусмотрено также осуществление бюджетных полномочий по аудиту эффективности, направленному на определение экономности и результативности использования бюджетных средств, экспертизе проектов законов (решений) о бюджетах, иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства Российской Федерации,

государственных (муниципальных) программ, анализу и мониторингу бюджетного процесса, в том числе подготовке предложений по устранению выявленных отклонений в бюджетном процессе и совершенствованию бюджетного законодательства Российской Федерации, подготовке предложений по совершенствованию осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, другим вопросам, установленным Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ.

При этом законодательство не содержит четкого определения понятий форм мероприятий, осуществляемых контрольно-счетными органами, в том числе «контрольные и экспертно-аналитические мероприятия» (отражено в Федеральном законе от 07.02.2011 № 6 ФЗ), «проверки, обследования, мониторинги и экспертизы». Вместе с тем, согласно ч.5 ст.157 БК РФ, бюджетные полномочия контрольно-счетных органов, предусмотренные БК РФ, осуществляются с соблюдением положений, установленных Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ.

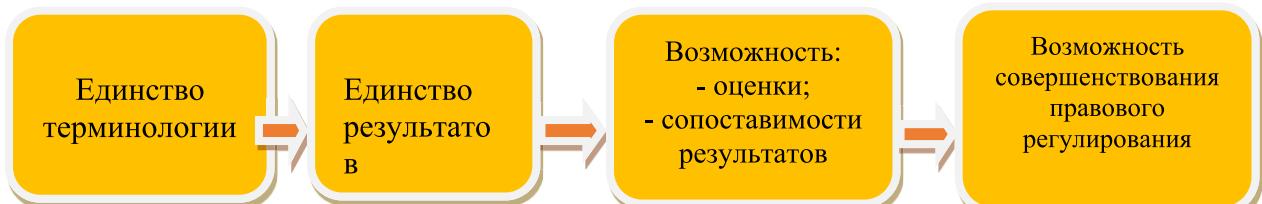
Статьей 10 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ установлено, что внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется контрольно-счетными органами в форме контрольных или экспертно-аналитических мероприятий. Так, при проведении контрольного мероприятия контрольно-счетным органом составляется соответствующий акт (акты). На основании акта (актов) контрольно-счетным органом составляется отчет. При проведении экспертно-аналитического мероприятия контрольно-счетным органом составляются отчет или заключение. Указанная вариативность нормы Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ также вносит существенные различия при проведении контрольно-счетными органами экспертно-аналитических мероприятий и формировании их результатов.

В большей части регионального законодательства о деятельности контрольно-счетных органов в целях избежания противоречий содержится статья о проведении экспертиз и даче заключений по проектам при наличии дублирующих положение Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ статей в части форм осуществления внешнего государственного финансового контроля, предполагающего составление отчета или заключения по результатам проводимых экспертно-аналитических мероприятий (в законодательстве 15 регионов). При этом в одном из законов о деятельности контрольно-счетного органа в целом указывается на подготовку информации в форме аналитических записок, отчетов, заключений и в иных формах, предусмотренных законодательством, о ходе исполнения бюджетов.

Вместе с тем под экспертизой всегда вне зависимости от сферы правоприменения понимается исследование, проводимое следящим лицом, в целях получения ответа на вопросы,

требующие специальных познаний. Экспертиза производится по вопросам, возникающим в правоотношениях между субъектами права, с целью установления фактических данных. При этом экспертное исследование оформляется мотивированным заключением эксперта, в котором описывается ход исследования и даются ответы на поставленные вопросы. Полученное заключение является доказательством, свидетельствующим о наличии/отсутствии интересующих фактических данных. Указание на аналитическую составляющую при проведении экспертно-аналитических мероприятий при отражении полномочий контрольно-счетных органов позволяет определить предметную область - проводимый анализ. При проведении экспертно-аналитического мероприятия фактически осуществляется оценка (анализ), наблюдение за показателями, включающее сбор и анализ управленческой информации на протяжении определенного времени, по результатам которого возможно к формированию заключение, отражающее экспертную оценку специалистами органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.

Одновременно, определяя методы осуществления государственного (муниципального) финансового контроля, БК РФ к ним относит проверки, ревизии, обследования, санкционирование операций. Методы осуществления внешнего государственного (муниципального) контроля Федеральным законом от 07.02.2011 № 6 - ФЗ не определены. Кроме того, на основании ст.267.1. БК РФ при отнесении к методам осуществления «обследование» законодательно установлено, что под обследованием в рамках БК РФ понимаются анализ и оценка определенной сферы деятельности объекта контроля, результаты которого оформляются заключением. Указанное различие в терминологии также повлияло на ряд последующих изменений в региональное законодательство о деятельности контрольно-счетных органов, в отсутствие отнесения в БК РФ или Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ проводимого мероприятия к контрольным или экспертно-аналитическим и отнесения анализа к бюджетным полномочиям органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.



Применение терминологии, не свойственной для правового регулирования деятельности органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля и не соотносящейся по правовому определению, приводит к планированию и проведению контрольно-счетными органами мероприятий, отнесение которых к контрольным или

экспертно-аналитическим не представляется возможным, а также влечет неясность в применимости их результатов. Так, планами работы 40 контрольно-счетных органов на 2019 год предусмотрено проведение таких мероприятий, как анализ эффективности, в том числе анализ эффективности мер (условий), анализ расходов, итогов, порядка, анализ и оценка, подготовка информации, оценка эффективности, оценка реализации мер (работы, обоснованности), аудит реализации и иные подобные виды запланированных мероприятий. При этом в 14 случаях принадлежность мероприятия к контрольному или экспертно-аналитическому в целом в планах не отражена и не вытекает из их наименования.

Следствием указанных факторов являются имеющиеся различия в подходах к планированию деятельности контрольно-счетных органов, влекущая несопоставимость результатов деятельности для внешних пользователей, ее оценку в целях дальнейшего совершенствования правового регулирования и невозможность в целом обоснованной оценки результатов осуществляющей контрольно-счетными органами деятельности.

По результатам анализа действующих норм и практики применения отмечено, что в целях упорядочения организации работы контрольно-счетных органов по направлениям деятельности и, как следствие, сопоставимости показателей их деятельности, также требуется по возможности четкая регламентация не только основных понятий, но и закрепление прямо вытекающих из норм бюджетного законодательства и статуса контрольно-счетного органа как органа внешнего государственного (муниципального) финансового контроля полномочий. Так, БК РФ должны регламентироваться исключительные полномочия контрольно-счетных органов с учетом единого объекта – бюджетной системы на региональном (муниципальном) уровне и предмета внешнего контроля – государственные ресурсы (государственные средства и государственная собственность) – контроль формирования и исполнения бюджетов и управления (распоряжения) собственностью, включая экспертизы проектов бюджетов и вносимых в них изменений, проектов государственных программ и вносимых в них изменений, мониторинг социально-экономической ситуации на определенной территории, анализ бюджетного процесса и, как отличное от иных органов государственного финансового контроля полномочие, – анализ и оценка эффективности планирования и расходования бюджетных средств (аudit эффективности).

Аналогично не требуется излишнее расширение полномочий контрольно-счетных органов при принятии изменений в Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ: целесообразно руководствоваться общим принципом – закрепление основных полномочий, возложенных на контрольно-счетные органы, и возможность их расширения на соответствующем уровне законами субъекта Российской Федерации.

Анализ действующих законов о контрольно-счетных органах показал, что помимо предусмотренных Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ полномочий внесены изменения в части дополнения полномочий по проведению аудита закупок в рамках Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» в 42 регионах, бюджетными полномочиями в рамках БК РФ – в 48, иными полномочиями наделены 51 контрольно-счетный орган. При этом 14 контрольно-счетных органов наделены правом законодательной инициативы по предметам своего ведения.

Во многих регионах приняты статьи, детализирующие вопросы анализа результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Учитывая перенос сроков, регламентирующих вопросы стратегического планирования в Российской Федерации и на уровне регионов, предполагаемая оценка, проведение экспертиз документов стратегического планирования не представляется возможной. Кроме того, Федеральным законом от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» полномочия контрольно-счетных органов как участников стратегического планирования в отличие от Счетной палаты Российской Федерации не установлены. Вместе с тем в ряде регионов (34) включено с 2014 года в том или ином виде полномочие по участию/контролю при стратегическом планировании. Более того, на уровне двух регионов контрольно-счетные палаты заявлены как непосредственные участники стратегического планирования, полномочием одной из палат является подготовка рекомендаций по формированию системы целевых показателей для разработки документов стратегического планирования, а также по их составу и количественным значениям.

Кроме того, следует обратить внимание на необходимость пересмотра БК РФ предусмотренных бюджетных полномочий контрольно-счетных органов: если подготовка предложений по совершенствованию осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (ст.157 БК РФ) вытекает из общих принципов организации деятельности органов внешнего государственного финансового контроля – в качестве внешней контрольной службы высший контрольный орган должен проверять эффективность внутренней контрольной службы, то контроль за достоверностью, полнотой и соответствием нормативным требованиям составления и представления бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств, квартального и годового отчетов об исполнении бюджета не соотносится в полной мере с полномочиями органа внешнего контроля и нивелирует полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов

бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по подтверждению достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации, в рамках осуществления внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Основным полномочием в данном случае является проведение органом внешнего государственного (муниципального) финансового контроля внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета до его рассмотрения в законодательном (представительном) органе, которая включает внешнюю проверку бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств.

В Федеральном законе от 07.02.2011 № 6-ФЗ при этом следует установить определенные ограничения для возможного расширения возлагаемых полномочий на контрольно-счетные органы, предусмотрев возможность возложения тех полномочий, которые непосредственно связаны с осуществлением бюджетных полномочий контрольно-счетных органов и определены статусом органа внешнего контроля. Анализ действующих законов, регулирующих деятельность контрольно-счетных органов, показывает, что в том числе в силу сложившихся несогласованностей правовых норм и в отсутствие единой методологии (терминологии) контрольно-счетные органы наделяются различными полномочиями, как не относящимися к полномочиям (официально предоставленные права и обязанности) органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, так и не соотносящимися с трудовыми и материальными ресурсами контрольно-счетного органа.

Так, в регионах предусмотрено возложение на контрольно-счетный орган полномочий по контролю за соблюдением порядка формирования государственных заданий для государственных учреждений, контроль за осуществлением бюджетного учета, контроль за соблюдением порядка ведения бюджетного (бухгалтерского) учета, составления отчетности, проверке расчетов цен и тарифов, установленных органами государственной власти и влияющих на размер дотаций и иных выплат населению, контроль за банковской системой. При этом законами к полномочиям контрольно-счетных органов как органов внешнего контроля в ряде случаев отнесены подготовка и представление заключений и ответов на запросы органов государственной власти, обращение в Уставной суд, выступление в качестве стороны по делам в судебных органах, участие в публичных и депутатских слушаниях, разработка методических пособий по проведению контрольных мероприятий, по совершенствованию внешнего государственного финансового контроля, оказание консультативной помощи, оказание содействия в подготовке и рассмотрении проектов законов

и постановлений, подготовку финансово-экономического обоснования проекта закона, получение по запросам информации, документов и материалов, подготовку ежегодного отчета о деятельности и передачу материалов в правоохранительные органы.



С учетом предмета регулирования и цели Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ – установление общих принципов организации, деятельности и основных полномочий контрольно-счетных органов и предмета регулирования соответствующей статьи закона (ст.9) – основные полномочия при отражении следует установить прямо вытекающие из норм бюджетного законодательства и статуса органа внешнего государственного (муниципального) финансового контроля исключительные полномочия контрольно-счетных органов как органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля. Реализация данного предложения позволит устраниить существующий на практике разрыв между возложенным объемом полномочий и имеющимися ресурсами контрольно-счетных органов, а также сохраняет возможность возложения иных полномочий законодательством субъекта Российской Федерации.

Корректировка полномочий позволит предпринять шаги для обеспечения необходимого разделения задач между внешними и внутренними контрольными процедурами. Для обеспечения реализации полномочий органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля также потребуется внесение изменений в бюджетное законодательство, позволяющих организовать сотрудничество между высшим контрольным органом и внутренними контрольными службами, включая предоставление информации о результатах внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита для выполнения возложенных полномочий по осуществлению внешней проверки и подготовке предложений по совершенствованию осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Помимо этого, при внесении изменений следует учитывать, что приведение норм

Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ, а также регионального законодательства по аналогии с положениями Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (как практикуется в ряде региональных законов, регламентирующих деятельность контрольно-счетных органов) не представляется возможным вследствие возложения на Счетную палату Российской Федерации полномочий контроля за формированием, управлением и распоряжением средствами федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, федеральной собственностью и иными ресурсами с учетом федеративного устройства Российской Федерации, а также правовым статусом указанного органа как органа внешнего государственного аудита (контроля).

Установлено, что в одном законе о деятельности контрольно-счетного органа при определении его правового статуса указывается, что он является органом государственной власти, что не соответствует правовому статусу органов – орган внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, являющийся государственным органом региона.

Актуальным вопросом, по которому следует выработать единые обобщающие предложения, по-прежнему сохраняется и вопрос передачи полномочий: в целях регламентации основ правового статуса контрольно-счетного органа муниципального образования, с учетом регулирования деятельности органов местного самоуправления и образуемых ими органов федеральным законодательством, требуются соответствующие изменения в ст.3 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ.

В рамках Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» контрольно-счетный орган муниципального образования входит в структуру органов местного самоуправления. При этом на основании ст.38 указанного закона в целях осуществления внешнего муниципального финансового контроля представительный орган муниципального образования вправе образовать контрольно-счетный орган муниципального образования.

На протяжении нескольких лет при работе с законопроектом о внесении изменений в Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ предлагалось до урегулирования Федеральным законом от 06.10.2003 № 131-ФЗ, Федеральным законом от 06.10.99 № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» вопросов образования контрольно-счетного органа с обязательным наличием статуса юридического лица (в противном случае выполнение возложенных полномочий (в том числе с учетом ограничений, вытекающих из действующего законодательства, включая полномочия в сфере закупок), реализация в полном объеме функций и задач контрольно-счетного органа невозможны) к включению условие о

возможности передачи контрольно-счетным органам полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля при отсутствии их на одном из уровней (района, поселения).

Внесенными Федеральным законом от 27.12.2018 № 566-ФЗ «О внесении изменений в статьи 3 и 16 Федерального закона «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» изменениями вопрос решен частично. Так, согласно ч.12 ст.3 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ в порядке, определяемом законами субъектов Российской Федерации, представительные органы муниципальных образований вправе заключать соглашения с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации о передаче им полномочий по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля.

Сохранение позиции о внесении изменений обусловлено учетом условий образования (невозможности образования) контрольно-счетных органов на местном уровне. Так, образование контрольно-счетных органов на всех уровнях местного самоуправления нецелесообразно, как в силу особенностей местного развития – значительной дифференциации (действующая структура органов власти и иных государственных органов, удаленность территорий, малочисленность и иные факторы), так и с экономической точки зрения (в том числе в отношении высокодотационных местных бюджетов). Принятие решения об обязательности создания контрольно-счетного органа муниципального финансового контроля возможно на уровне субъекта с учетом всех факторов и при обязательном наделении в случаях его образования статусом юридического лица (наличие внутренней структурной и функциональной дифференциации; определенной цели образования и функционирования; обладание обоснованным имуществом (экономический признак); материально-правовой признак, означающий способность самостоятельно выступать в гражданском обороте от своего имени, т.е. способность от своего имени приобретать, иметь и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и нести обязанности, а также самостоятельно нести имущественную ответственность по своим обязательствам; способность быть истцом и ответчиком в суде общей компетенции, арбитражном и третейском суде (процессуально-правовой признак)).

Указанное свидетельствует о рассмотрении вопроса исключительно обязательности создания контрольно-счетных органов на указанных территориях (статус следует соотнести с законодательством субъекта Российской Федерации, в Конституции или Уставе которого должно предусматриваться образование соответствующих контрольно-счетных органов). Создание контрольно-счетных органов внешнего муниципального финансового контроля, не

обладающих соответствующими выполнению возложенных полномочий финансовыми и трудовыми ресурсами, в целом нивелирует значение формирования системы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.

При этом передача полномочий должна предусматриваться от представительных органов непосредственно контрольно-счетным органам на основании заключаемых соглашений, а не от законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации. С учетом указанных факторов и различных условий образованных на местном уровне органов муниципального внешнего контроля также целесообразна передача полномочий как в полном объеме, так и частично.

Основной проблемой при осуществлении полномочий остается вопрос определения численности. В целях отражения принципа достаточности КСП Москвы предлагалось ввести норму об установлении штатной численности контрольно-счетного органа правовым актом законодательного (представительного) органа по представлению председателя контрольно-счетного органа с учетом необходимости обеспечения выполнения возложенных законодательством полномочий и организационной, функциональной и финансовой независимости контрольно-счетного органа.

Вместе с тем одним из предложений является выработка методических рекомендаций Счетной палатой Российской Федерации. Указанное не соотносится с закрепленным принципом организации законодательной власти и законодательством о местном самоуправлении, а также не следует из полномочий Счетной палаты Российской Федерации, поскольку контрольно-счетные органы образуются законодательными (представительными) органами и им подотчетны, не являются подведомственными Счетной палате Российской Федерации органами. Более того, нарушаются права законодательного (представительного) органа на самостоятельное принятие правовых актов.

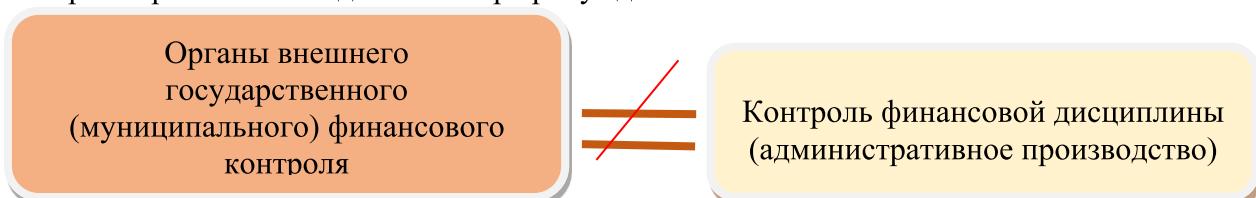
На сегодняшний день в трех регионах при расчете численности учитывается доля в консолидированном бюджете, число муниципальных образований, находящихся на территории, в одном случае численность населения, постоянно проживающего на территории, а также норматив формирования расходов на содержание органов государственной власти. При этом, как показал анализ действующих законов о контрольно-счетных органах, в основном численность устанавливается по представлению председателя контрольно-счетного органа, установлена предельная численность непосредственно самими законами в четырех регионах.

Свидетельством актуальности данной проблемы также может служить наличие в региональных законах положений о том, что контрольные и экспертно-аналитические мероприятия (в том числе по поручениям) не могут быть включены в план работы контрольно-

счетного органа, если они выходят за пределы полномочий и (или) не могут быть осуществлены исходя из штатной численности сотрудников.

Установление штатной численности контрольно-счетного органа правовым актом законодательного (представительного) органа по представлению председателя контрольно-счетного органа с учетом необходимости обеспечения выполнения возложенных законодательством полномочий направлены на реализацию принципов организационной, функциональной и финансовой независимости контрольно-счетного органа и достаточности (оптимальной достаточности для выполнения возложенных полномочий). При этом, с учетом сложившейся практики в регионах, отмечается целесообразность включения слов «по подлежащему рассмотрению» обращения председателя контрольно-счетного органа.

Одновременно предлагается обратить внимание на проблему возложения на контрольно-счетные органы не свойственных для органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля функций надзорных органов и органов внутреннего контроля (надзора) в части ведения административного производства по случаям административных правонарушений, отсутствие изменений в действующем бюджетном законодательстве в части четкого определения видов и перечня бюджетных правонарушений, влекущих своеобразное органу внешнего государственного (муниципального) финансового контроля применение бюджетных мер принуждения.



Указанное также во многом влечет случаи смешения понятий и правоприменения норм на практике в отношении органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля и органов государственного контроля (надзора) за деятельность государственных органов и их должностных лиц, в том числе с последующим распространением на деятельность контрольно-счетных органов норм Федерального закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» (о чем во многом свидетельствует судебная практика), а также случаи дублирования контрольно-надзорных функций.

При этом в действующих нормах законодательства Российской Федерации функциональные понятия контроля и надзора (ревизионная и инспекционная деятельность) зачастую во многом объединены и не учитывают наличие различий в полномочиях

действующих органов, в том числе органов внешнего контроля (аудита), деятельность которых носит независимый от иных органов характер, позволяющий представлять обоснованное независимое мнение по предмету внешнего контроля.

Выполнение функций надзорных органов и органов внутреннего контроля (надзора) в результате влечет за собой отвлечение трудовых ресурсов от осуществления контрольно-счетными органами непосредственно контрольной и экспертно-аналитической деятельности как органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, направленной на проведение аудитов эффективности, анализ и оценку эффективности реализации государственных программ, проверок эффективности и результативности использования бюджетных средств, оценку достижения ожидаемых результатов как при формировании бюджетов, так и при использовании бюджетных средств, выработке рекомендаций по предотвращению неправомерной и неэффективной деятельности государственных органов и подведомственных им учреждений по управлению публичными ресурсами и их использованию.

Так, наметившаяся последовательная тенденция к расширению перечня составов административных правонарушений, две из которых практически не используются в практике контрольно-счетных органов, нивелирует различия между органами внешнего и внутреннего контроля, а также назначение административной ответственности, а также фактически приводит к полному дублированию полномочий по составам административных правонарушений, правом составления протоколов по которым наделены не только органы внутреннего финансового контроля, но и иные контрольно-надзорные органы (как, например, налоговые органы). При этом возложение указанных полномочий на контрольно-счетные органы в части применения законодательства об административных правонарушениях также было обусловлено изменениями в 2013 году после вступления в силу Федерального закона от 23.07.2013 № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». Контрольно-счетные органы муниципального уровня были наделены аналогичными полномочиями в 2015 году в связи с принятием Федерального закона от 27.10.2015 № 291-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях и Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации».

Анализ практики, сложившейся на протяжении нескольких последних лет в этой сфере деятельности, во многом показывает ее неоднозначность: наибольшую долю ежегодно составляют протоколы, связанные с фактами грубого нарушения требований к бухгалтерскому

учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, по ряду из имеющихся составов административных правонарушений практика единична, а то и вовсе отсутствует, значительное количество дел об административных правонарушениях прекращается по основаниям малозначительности, но самое главное – вследствие отсутствия состава совершенного административного правонарушения, а также истечения сроков давности привлечения к административной ответственности. Последнее в том числе обусловлено спецификой деятельности органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля при проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, затрагивающих предшествующие временные периоды.

Низкая востребованность большинства составов помимо очевидно незначительного количества совершенных правонарушений обусловлена наиболее значимыми для контрольно-счетных органов полномочиями, большую часть из которых составляет обусловленная действующим законодательством эксперто-аналитическая деятельность, проведение аудитов и обследование реализации государственных (муниципальных) программ, отличных от ранее проводимых финансовых ревизий. Основой для указанных полномочий является в большей степени оценка конечных результатов произведенных затрат бюджетных средств (фактическая оценка, исходящая из принципа эффективности, заложенного в статье 34 БК РФ). В том числе обусловлено основными принципами внешнего контроля, направленного на анализ и оценку совокупности действий проверяемых органов и организаций по достижению поставленных целей с наилучшим результатом, нежели, к примеру, скрупулезную проверку первичной документации, в основном направленную на проверку соблюдения установленных сроков.

При этом в ряде регионов определены факты, являющиеся основанием для составления должностными лицами контрольно-счетных органов протоколов об административных правонарушениях по иным составам, отличным от уже закрепленных в Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ).

При возложении одновременно на несколько контрольных (надзорных) органов (включая органы, осуществляющие функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере) прав по составлению протоколов по идентичным фактам административных правонарушений при идентичности же проверяемых органов и организаций следует учитывать, что указанное впоследствии влечет вынесение решений о дисквалификации должностных лиц, в отношении которых составляются протоколы. Согласно ст.3.11. КоАП РФ дисквалификация заключается в лишении физического лица права замещать должности федеральной государственной гражданской службы, должности государственной гражданской службы субъекта Российской Федерации, должности муниципальной службы на срок от шести месяцев

до двух лет.

Одновременно, исходя из необходимости реализации полномочий контрольно-счетных органов как органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, отмечается целесообразность сохранения права должностных лиц контрольно-счетных органов на составление протоколов по составам административных правонарушений, непосредственно обеспечивающим выполнение полномочий контрольно-счетного органа (такими как непредставление информации, предоставление недостоверной или неполной информации, необходимой для реализации возложенных полномочий, препятствия в осуществлении деятельности), а также при необходимости соотносящимися с бюджетными видами правонарушений, установленными БК РФ. При этом в последнем случае возможно наделение правом должностных лиц контрольно-счетных органов не только на составление протоколов об административных правонарушениях, но и их рассмотрение.

С учетом изложенного целесообразно по аналогии с возложением бюджетным законодательством полномочий на контрольно-счетные органы рассмотреть вопрос о закреплении в КоАП РФ возможность составления протоколов по указанным выше составам правонарушений, непосредственно обеспечивающих реализацию возложенных полномочий, предоставив возможность их расширения на соответствующем уровне законами субъекта Российской Федерации (при наличии соответствующих материальных и трудовых ресурсов в образованных контрольно-счетных органах). При этом региональный законодатель должен определить целесообразность наделения нескольких органов правами на составления протоколов по выявляемым фактам нарушений в финансово-бюджетной сфере. Реализация данного предложения также позволит устранить существующий на практике разрыв между возложенным объемом полномочий и имеющимися ресурсами контрольно-счетных органов, а, кроме того, сохраняет возможность возложения иных полномочий законодательством субъекта Российской Федерации.

При этом сохраняется актуальность возврата в бюджетное законодательство правонарушений, влекущих свойственное органу внешнего государственного (муниципального) финансового контроля применение бюджетных мер принуждения и иных мер бюджетно-правовой ответственности. Отмечается, что вследствие вносимых с 2013 года изменений в БК РФ состав бюджетных правонарушений сократился с 18 до пяти.

Вместе с тем фактическое определение неэффективных расходов и негативных последствий неэффективной деятельности проверяемых органов и организаций в действующем законодательстве по-прежнему не содержится, при основном назначении деятельности органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля – осуществление аудита

эффективности. Вследствие указанного сохраняется различие в квалификации выявляемых контрольно-счетными органами фактов и внесения рекомендаций по применению мер к их устраниению.

В этой связи становится актуальной проблема формирования единых методологических подходов для оценки эффективности использования бюджетных средств и определения результативности, экономичности и продуктивности их использования. По итогам такой оценки должны вырабатываться рекомендации по оптимизации бюджетных расходов, механизмы повышения эффективности их использования. Отмечается, что само по себе понятие эффективности носит экономическое наполнение. Так, действующим экономическим сообществом выработаны достаточно аргументированные критерии, позволяющие оценить эффективность использования бюджетных средств:

- результативным признается использование бюджетных средств в случае, если в результате их использования достигнуты цели, решены задачи реализуемых программ, проектов или отдельных мероприятий;

- продуктивным признается использование средств бюджета в случае, если в результате их использования обеспечивается оптимальное соотношение между полученными результатами и затраченными на получение этих результатов ресурсами;

- экономичным признается использование бюджетных средств в случае, если намеченные результаты достигнуты с использованием наименьшего объема бюджетных ресурсов или с использованием заданного объема бюджетных средств достигнуты наилучшие результаты;

- экономически эффективным признается использование бюджетных средств, в случае если экономические результаты превышают произведенные затраты.

Приведенные критерии возможны к применению и при практической оценке эффективности использования бюджетных средств органами государственного (муниципального) финансового контроля, а также для отражения в нормах бюджетного законодательства. В том числе подобный единый подход позволит вырабатывать соответствующие рекомендации для эффективного и экономного расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии, включая принятия мер по предотвращению неэффективных расходов.

Но при определении вопросов эффективности (с учетом экономической сущности данного понятия), как показывает практика, всегда следует разграничивать экономические и

социальные результаты бюджетных расходов, то есть всегда учитывать, как экономическую эффективность, так и достигнутый социальный эффект. Во многом период осуществления бюджетных расходов и времени получения соответствующих результатов не совпадают. Кроме того, для оценки немаловажным фактором являются внешние и внутренние факторы, оказывающие негативное влияние на результаты деятельности субъекта бюджетного планирования.

В целях обеспечения реализации представлений контрольно-счетного органа также предлагается вернуться к ранее действующей норме о внесении органом внешнего государственного (муниципального) контроля предписания в случаях неисполнения представления. Указанное обусловлено иным статусом предписания, носящего более жесткие условия его выполнения – в установленные сроки и влекущего ответственность за его неисполнение. При этом анализ действующего регионального законодательства о деятельности контрольно-счетных органов показал, что возможность внесения предписаний в случае неисполнения представлений сохранена, несмотря на исключение нормы из Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ в законах 16 субъектов.

Одновременно обращено внимание на складывающуюся практику стирания различий между представлением и предписанием, что недопустимо, в том числе для целей определения статуса документа, вносимого органами внешнего или внутреннего государственного финансового контроля. Отмечается, что внесение представлений (предписаний) контрольно-надзорными органами является не правом, а обязанностью должностных лиц указанных органов.

Исходя из ч.1 ст.16 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ контрольно-счетные органы по результатам проведения контрольных мероприятий вправе вносить в органы государственной власти и государственные органы субъекта Российской Федерации, органы местного самоуправления и муниципальные органы, проверяемые органы и организации и их должностным лицам представления для их рассмотрения и принятия мер по устранению выявленных нарушений и недостатков, предотвращению нанесения материального ущерба субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию или возмещению причиненного вреда, привлечению к ответственности должностных лиц, виновных в допущенных нарушениях, а также мер по пресечению, устраниению и предупреждению нарушений.

Фактически представление во многом вносится для устранения причин, способствующих совершению нарушения, то есть выступает в качестве превентивной нормы,

препятствующей нарушению. Предписание всегда содержит требование об устраниении последствий выявленного нарушения. С учетом выявляемых фактов недостатков, обусловленных неэффективной деятельностью, представление не всегда содержит нарушенную норму. Вопросы же предотвращения неправомерных (неэффективных) расходов являются одной из главных задач для органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, зачастую требуют внесения изменений в нормативные правовые акты, вследствие чего указание на конкретные сроки устранения выявленных фактов нарушений (недостатков) не представляются возможным. Тем более принятия мер по привлечению к ответственности за неисполнение внесенных рекомендаций, что предполагает статус представления (предписания), выносимых иными контрольно-надзорными органами, как ненормативного правового акта, возможного к оспариванию и отмене.

Указанное свидетельствует о необходимости сохранения целевого назначения вносимых органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля документов по результатам проведенных контрольных мероприятий.

Одновременно при оценке необходимости совершенствования законодательства о внешнем государственном (муниципальном) контроле отмечаются нерешенные вопросы реализации предоставленных контрольно-счетным органам полномочий.

Так, недостаточный доступ органов государственного (муниципального) финансового контроля к информационным системам и ресурсам, к определенным видам источников информации (как, например, налоговая и банковская тайна) негативно влияет на возможность реализации в полном объеме полномочий контрольно-счетных органов в сфере проведения аудитов эффективности, по проведению экспертиз государственных программ и вносимых в них изменений, текущей реализации программных мероприятий, оценки доходной части бюджетов, включая эффективность предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ за счет средств соответствующего бюджета и имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности. При этом в целом при принятии изменений в ст.15 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ должно найти отражение положение о предоставлении постоянного доступа к государственным и муниципальным информационным системам, в том числе путем предоставления удаленного доступа к ним, и (или) содержащейся в них информации в соответствии с законодательством Российской Федерации об информации, информационных технологиях и о защите информации, законодательством Российской Федерации о государственной и иной охраняемой законом тайне. Указанные изменения позволяют обеспечить получение необходимого для осуществления с учетом законодательства об информации и информационных системах и ресурсах внешнего государственного

(муниципального) финансового контроля объема информации и данных, содержащихся в информационных системах и ресурсах.

При этом анализ действующего регионального законодательства показывает, что законами, регулирующими вопросы доступа к информационным ресурсам, являются Закон города Москвы от 30.06.2010 № 30 «О Контрольно-счетной палате Москвы», Закон Алтайского края от 10.10.2011 № 123-ЗС «О Счетной палате Алтайского края», Закон Пермского края от 12.09.2011 № 808-ПК «О Контрольно-счетной палате Пермского края».

Отмечается, что вследствие длительного согласования планируемых изменений в Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ не учтены в полной мере изменения действующего законодательства в сфере информатизации и информирования о деятельности органов государственного финансового контроля. В силу специфики и избежания исков, о чем имеется судебная практика, целесообразно ст.19 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ скорректировать, отразив предоставление контрольно-счетными органами открытых данных общедоступной информации о своей деятельности. В том числе установив ограничения в части раскрытия информации о персональных данных лиц, в отношении которых выявлены факты нарушений, или деятельности субъектов права, раскрытие информации о которых может повлечь в целом ущерб деловой репутации.

Предлагаемая корректировка правовых норм должна быть согласована с изменениями в действующем законодательстве в части обеспечения реализации принципа открытости и гласности в работе государственных органов, установленных в том числе Федеральным законом от 09.02.2009 № 8-ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления», а также проведена с учетом имеющейся практики работы и наличия соответствующих информационных ресурсов в контрольно-счетных органах различного уровня.

Оценивая необходимость совершенствования правового регулирования и результаты проведенного анализа действующих законов о контрольно-счетных органах, также отмечается необходимость выработки единых требований по положениям, кардинально расходящимся в различных регионах.

Так, отмечено существенное различие в порядке запроса и предоставления информации для обеспечения деятельности контрольно-счетных органов в части получения документов и материалов: сроки варьируются от 3 до 30 календарных дней (3, 5, 7, 10, 14, 15, 20, 30). При этом следует учитывать, что данный вопрос в целом влияет на результативность деятельности контрольно-счетного органа. Вместе с тем непредставление информации, документов и иных материалов, представление в неполном объеме или недостоверной информации в рамках

действующего законодательства влечет административную ответственность, вследствие чего такое существенное различие в сроках предоставления в зависимости от региона представляется недостаточно обоснованным. Аналогичное несоответствие выявлено и в предоставлении гарантий проверяемым органам и организациям: так, сроки ознакомления с итоговыми материалами колеблются от 3 до 10 дней, в законодательстве одного региона в целом не установлен (что предполагает 30-дневный срок).

Одновременно общими положениями должны стать вопросы требований к должностным лицам контрольно-счетных органов в части соблюдения норм о противодействии коррупции, не требующие дублирования в нормах регионального законодательства. При этом требуется и оценка целесообразности наличия в законах норм по вопросам отпусков, командировок и прочих трудовых отношений, не связанных с деятельностью контрольно-счетных органов как органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.



Данная статья носит рамочный характер, что предполагает ее дополнение материалами авторов, представленными в специальном выпуске.

**Двуреченских Виктор Александрович,
Председатель Контрольно-счетной палаты Москвы,
кандидат философских наук**

Основные противоречия развития внешнего государственного финансового контроля в России²⁹

Принято считать, что развитие предстает как процесс возникновения, роста, обострения и разрешения многообразных противоречий.

Анализ, раскрытие основных противоречий развития государственного контроля (аудита), сложившихся за четверть века деятельности контрольно-счетных органов в регионах России, позволит определить главное в развитии, его источники и указать путь их разрешения.

Основные противоречия развития внешнего государственного финансового контроля в регионах России, на взгляд автора, это:

Первое.

Несоразмерность самодовлеющей реальности законодательства и возможностей контрольно-счетных органов регионов России, а также муниципальных контрольно-счетных органов.

Второе.

Отсутствие четкого разграничения зон ответственности внешнего и внутреннего государственного финансового контроля.

Третье.

Несоответствие между традиционными механизмами внешнего государственного финансового контроля и новыми вызовами.

- Раскрывая содержание **первого противоречия**, следует подчеркнуть, что Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных

²⁹ Авторская позиция по вопросу формирования и развития системы независимого государственного финансового контроля обоснована в монографии «Основы государственного аудита» (Двуреченских В. А. Основы государственного аудита. М. : Изд-во «Патриот», 2011, 447 с.)

образований» (далее - Закон № 6-ФЗ) определил для всех региональных и муниципальных контрольно-счетных органов по сути единый круг полномочий, не указав общие функции и задачи, но предусмотрев расширение полномочий решениями законодательной (представительной) власти. При этом тема обеспечивающих эти полномочия ресурсов в Законе также отдана на откуп регионам, муниципалитетам.

Практика показывает, что не все контрольно-счетные органы регионов по людским ресурсам, материальному и финансовому обеспечению способны выполнить в полной мере требования Закона № 6-ФЗ.

При этом, учитывая положение дел в муниципальных образованиях, в 2018 году законодатель принял решение о возможности передачи полномочий внешнего муниципального финансового контроля на региональный уровень.

Следует отметить, что часть полномочий носит демонстративный характер, выполнение которых не способствует эффективности деятельности контрольно-счетных регионов.

Например, опыт КСП Москвы по осуществлению внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета города Москвы, а также внешней проверки годовых отчетов об исполнении бюджетов внутригородских муниципальных образований в городе Москве (на основании соглашений с органами местного самоуправления) показывает, что в существующих условиях эта проверка носит в значительной мере формальный характер, результаты ее проведения на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований использованы быть не могут (так как к моменту завершения проверки отчетность уже сдана в финансовый орган вышестоящего уровня бюджетной системы Российской Федерации).

Оценка достоверности отчетности предполагает совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению финансовых и хозяйственных операций с целью определения их адекватного отражения в отчетности, что невозможно без выхода на объект. Учитывая ограниченную численность сотрудников контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, количество ГАБС³⁰ (а также их подведомственную сеть, отчетность которой учитывается в отчетности ГАБС), а также ограниченный полуторами месяцами (в части местных бюджетов – одним месяцем) срок проведения внешней проверки, поставленная задача практически нереализуема.

Важно и то, что требование предоставлять в рамках внешней проверки какую-либо иную документацию помимо отчетности признано неправомерным (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 23 «О некоторых

³⁰ В сфере контроля КСП Москвы в 2018 году – 58 ГАБС, 144 муниципальных образования (с которыми заключены соглашения КСП Москвы в части проведения внешней проверки), а также Московский фонд обязательного медицинского страхования.

вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации»).

Бюджетным кодексом не предусмотрен механизм корректировки данных отчетности ГАБС и годового отчета в случае выявления фактов недостоверности в ходе внешней проверки. Учитывая сроки проведения внешней проверки и сроки сдачи консолидированной отчетности в Федеральное казначейство, финансовый орган представит и в законодательный орган, и в Федеральное казначейство отчет, сформированный без учета внешней проверки.

Также актуален вопрос: в случае выявления нецелевого использования бюджетных средств – можно ли делать вывод о недостоверности отчетности (средства отражены в отчете по одной статье, а по факту использованы на другие цели).

Полагаем, что в части контроля достоверности информации о финансовых и иных хозяйственных операциях органам государственного финансового контроля целесообразно поставить задачи выборочных проверок организаций, постановки бухгалтерского, бюджетного учета, достоверности бюджетной отчетности в ходе тематических контрольных мероприятий. Это позволит рассматривать вопросы достоверности исходных финансовых данных в связи с оценкой правомерности и эффективности использования государственных средств, а также своевременно предлагать и принимать необходимые меры по результатам контроля.

Коллизии контроля достоверности бюджетной отчетности представлены на схеме № 1.

Особого анализа требует ситуация, когда требования законодательства носят разнородный характер, что не способствует выполнению цели внешнего государственного финансового контроля (аудита), установленной во всех уставах (конституциях) субъектов Российской Федерации – контроля за исполнением бюджетов регионов.

Так, нормы Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях фактически диктуют приоритет в деятельности отдельных контрольно-счетных органов: главное – надзор за процессуальными нарушениями. В результате возникает соблазн контролировать бюджеты регионов не по содержанию, а по форме, действуя как контрольно-надзорный орган.

Схема № 1

Контроль достоверности бюджетной отчетности



Стремясь преодолеть сложившийся дисбаланс, контрольно-счетные органы, в том числе, в силу ограниченных ресурсов не используют большинство составов административных правонарушений, находящихся в их компетенции, о чем свидетельствует данные схемы № 2.

Наконец, следует отметить, что тенденция последних лет по расширению полномочий контрольно-счетных органов регионов (аудит закупок, контроль фондов капитального ремонта, участие в противодействии коррупции) прямо коррелируется с тенденцией резкого роста обращений граждан и юридических лиц.

Следовательно, проблема оптимизации объема полномочий контрольно-счетных органов регионов является чрезвычайно актуальной и требует разрешения на основе общепринятых теоретических положений и совершенствования законодательства.

Схема № 2

| Виды составов административных правонарушений | | |
|---|---|--|
| Составы административных правонарушений, обеспечивающих выполнение полномочий КСО | Составы административных правонарушений, наиболее часто применяющихся в практике КСО | Составы административных правонарушений, имеющих единичный характер |
| <p>Статья 19.7. КоАП РФ «Представление в орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) государственный финансовый контроль, сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, в искаженном виде»</p> <p>Часть 1 ст.19.4. КоАП РФ «Неповиновение законному распоряжению должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), муниципальный контроль»</p> <p>Статья 19.4.1. КоАП РФ «Воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора), органа муниципального контроля»</p> <p>Часть ст.19.5. КоАП РФ «Невыполнение в срок законного предписания (постановления, представления, решения) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль), муниципальный контроль»</p> | <p>Ст.15.14. КоАП РФ «Неселевое использование бюджетных средств, если такое действие не содержит уголовно наказуемого деяния», ст.15.15.15. КоАП РФ «Нарушение порядка формирования и (или) финансового обеспечения выполнения государственного (муниципального) задания», ст.15.15.6. КоАП РФ «Нарушение порядка представления бюджетной отчетности», ч.1 ст.15.15.5. КоАП РФ «Нарушение главным распорядителем бюджетных средств, предоставляющим субсидии юридическим лицам, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, условий их предоставления, за исключением случаев, предусмотренных статьей 15.14. КоАП РФ», ст.15.15.5. КоАП РФ «Нарушение условий предоставления субсидий», ст.15.15.7. КоАП РФ «Нарушение казенным учреждением порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет или порядка бюджетного учета казенным учреждением показателей бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, а также принятых бюджетных и денежных обязательств», ст.15.11. КоАП РФ «Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности», ст.15.15.2. «Нарушение условий предоставления бюджетного кредита», ст.15.15.3. КоАП РФ «Нарушение порядка и (или) условий предоставления межбюджетных трансфертов», ст.15.15.7. КоАП РФ «Нарушение порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет»</p> | <p>Ст.5.21. КоАП РФ «Несвоевременное перечисление средств избирательным комиссиям, комиссиям референдума, кандидатам, избирательным объединениям, инициативным группам по проведению референдума, иным группам участников референдума», ст.15.1. КоАП РФ «Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов», ст.15.15.5.-1. КоАП РФ «Невыполнение государственного (муниципального) задания», ст.15.15.4. КоАП РФ «Нарушение условий предоставления бюджетных инвестиций», ст.15.15.8. КоАП РФ «Нарушение запрета на предоставление бюджетных кредитов и (или) субсидий», ст.15.15.9. КоАП РФ «Несоответствие бюджетной росписи сводной бюджетной росписи», ст.15.15.10. КоАП РФ «Нарушение порядка принятия бюджетных обязательств», ст.15.15.11. КоАП РФ «Нарушение сроков доведения бюджетных ассигнований и (или) лимитов бюджетных обязательств», ст.15.15.12. КоАП РФ «Нарушение запрета на размещение бюджетных средств», ст.15.15.13. КоАП РФ «Нарушение сроков обслуживания и погашения государственного (муниципального) долга», ст.15.15.14. КоАП РФ «Нарушение срока направления информации о результатах рассмотрения дела в суде», ст.15.15.16. КоАП РФ «Нарушение исполнения платежных документов и представления органа Федерального казначейства», ст.19.6. КоАП РФ «Непринятие мер по устранению причин и условий, способствовавших совершению административного правонарушения»</p> |

Всего – 4

Всего – 10

Всего – 13

• Суть **второго противоречия** выражается в отсутствии четкого разграничения задач и полномочий внешнего и внутреннего государственного финансового контроля (аудита).

К сожалению, в теории этому вопросу не уделяется должного внимание, что, видимо, объясняется сравнительно недолгим периодом деятельности принципиально нового института контроля.

Большинство исследователей сосредоточили внимание на раскрытии нового статуса (созданы парламентом), а не на сути деятельности контрольно-счетных органов.

Между тем **основное отличие органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля** заключается не только и не столько в потребителях результатов их деятельности, а в принципиально разных объектах контроля.

Схема № 3

| <i>Наименование показателя</i> | <i>Внешний ГФК</i> | <i>Внутренний ГФК</i> |
|--------------------------------|--|---|
| Потребители | Гражданское общество Парламент Высшее должностное лицо | Высшее должностное лицо |
| Объекты | Публичные ресурсы | Органы и организации, подведомственные органу исполнительной власти |

Взаимодействие объектов государственного финансового контроля можно отобразить следующим образом.

Схема № 4

Объекты государственного финансового контроля (аудита)



! Следует отметить, что законодатель занимает в этом вопросе противоречивую позицию.

Если ст.266.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации уравнивает органы государственного финансового контроля в объектах контроля, то Закон № 6-ФЗ не упоминает термин «объекты контроля», а использует термины «проверяемые органы и организации». Такой подход является оправданным в случае, если проверяемые органы и организации внешнего государственного финансового контроля тождественны «объектам контроля» внутреннего государственного финансового контроля, перечисленным в Бюджетном кодексе Российской Федерации.

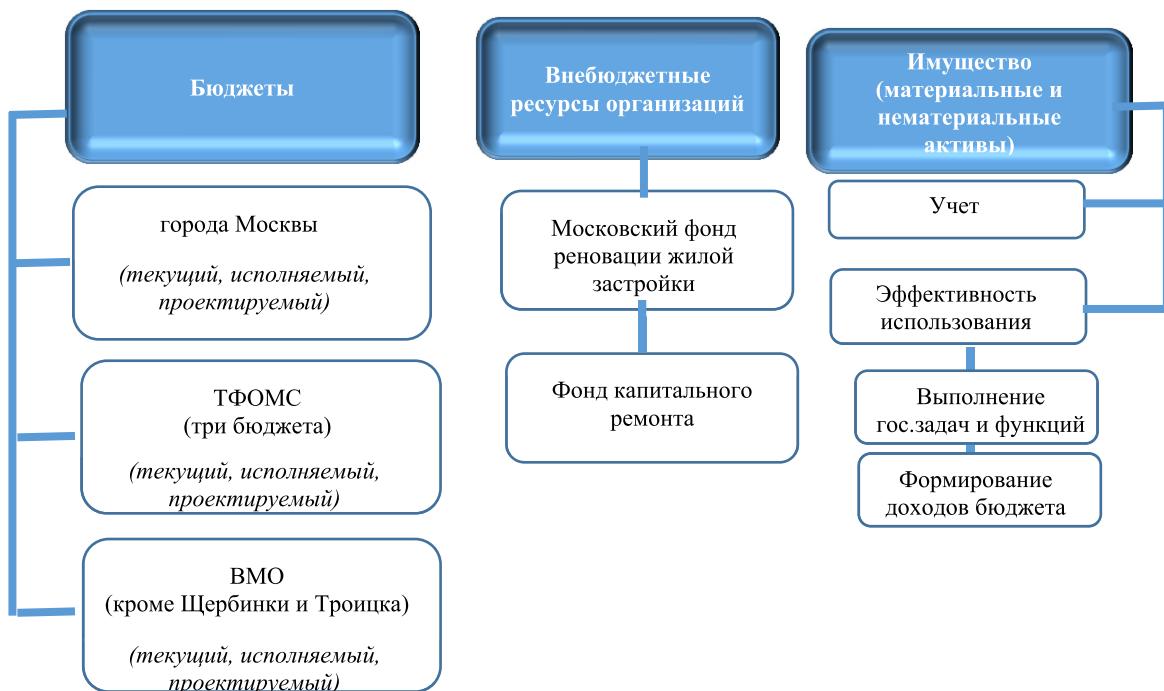
Итак, объектами внешнего государственного финансового контроля в регионах являются **публичные ресурсы**³¹ (Схема № 5).

Схема № 5



Применительно к городу Москве **объекты контроля** можно определить в виде схемы № 6.

Схема № 6



Постановка вопроса о принципиальном различии объектов для внешнего и внутреннего государственного финансового контроля позволяет преодолеть противоречие в разграничении их зоны ответственности, исключить дублирование полномочий и повысить результативность контроля деятельности.

³¹ Двуреченских В. А. Основы государственного аудита. М. : Изд-во «Патриот», 2011, 137-184 с.

Постановка вопроса о принципиальном различии объектов для внешнего и внутреннего государственного финансового контроля позволяет преодолеть противоречие в разграничении их зоны ответственности, исключить дублирование полномочий и повысить результативность контроля деятельности.

Снятие первого противоречия оптимизирует имеющиеся ресурсы, так как позволяет отказываться от работы, не приносящей результатов. Разрешение второго противоречия позволит принципиально, по-иному, определить приоритеты деятельности контрольно-счетных органов, так как новое понимание объектов контроля влечет за собой переоценку новых вызовов, с которыми сталкивается внешний государственный финансовый контроль в современных условиях.

Один из главных вызовов – способность государственного контроля (аудита) предвидеть проблемы бюджета в будущем, прежде чем они завяжутся в столь тугие узлы, что станут неразрешимыми.

Второй, не менее актуальный вызов – это новые явления в окружающем мире, как связанные, так и не связанные с экономикой (например, глобализация, цифровизация, искусственный интеллект).

Наконец, необходимо соизмерять посредством государственного контроля действия властей с национальными целями развития страны.

Ответом на эти вызовы должны быть адекватные механизмы внешнего государственного финансового контроля.

Выработка эффективного механизма контроля невозможна без изменения его парадигмы.

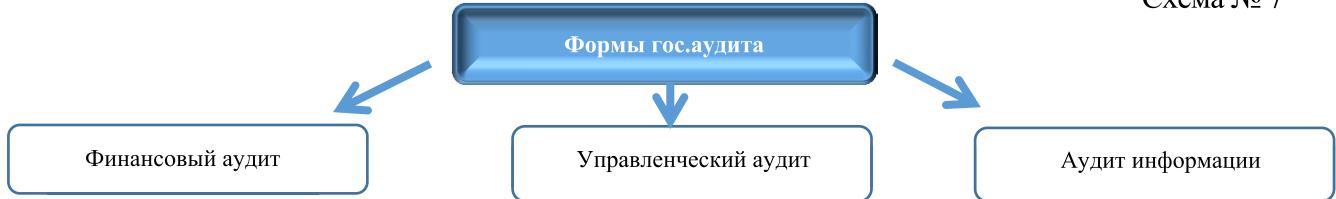
Смену парадигмы контроля предельно кратко можно охарактеризовать, как переход от осуществления контроля *статического* и *апостериорного* к осуществлению контроля преимущественно *динамического* и *априорного*.

Смена парадигмы внешнего государственного финансового контроля должна сопровождаться переходом к государственному аудиту.

Автор считает, что государственный аудит публичных ресурсов должен осуществляться в следующих формах³².

³² См. Двуреченских В. А. Основы государственного аудита. М. : Изд-во «Патриот», 2011, Глава IV, § 4.3. Функциональная модель государственного аудита. С. 307-346.

Схема № 7



В свою очередь, управлеченческий аудит подразделяется на аудит исполнимости и аудит эффективности.

Синтез трех форм государственного аудита – финансового, управлеченческого и аудита информации – представляет собой стратегический аудит, проводимый на основе долгосрочной повестки и документов (проектов документов) стратегического планирования на предмет соответствия национальным целям развития.

С учетом того, что в сборнике представлены статьи Чегринца Е.А. и Бурухиной А.С. о стратегическом аудите и аудите информации, особое внимание обратим на раскрытие сути аудита исполнимости в его взаимосвязи с аудитом эффективности.

Итак, важно понимать, что процессы в финансовой сфере имеют динамический характер, а независимый государственный контроль осуществляется в статике, по данным, собираемым четыре раза в год – по окончании каждого очередного квартала. В этих четырех контрольных точках с данными и проделываются все операции, смысл которых в статистической (но – NB! – не динамической) интерпретации. Такого рода подход к методологии контроля предопределен исключительно лишь традициями бухгалтерии, а вовсе не функциональными требованиями идентификации динамической системы, каковой просто в силу определения является система финансов любого государства.

Бухгалтерия – принципиально статична и опирается на статистику, как метод интерпретации. В то же время, статистика не является основанием для вынесения решений в правовой области. Но, отметим, что любое суммирование данных, имеющее целью приведения их к некоторой границе интервала, как в случае формирования квартального отчета, есть статистическая операция. Результаты же статистики, как утверждает современная теория динамических систем, хотя и «познавательны, но неруководительны».

Чтобы оценить значение новизны данной теории, необходимо принять во внимание последствия смены статической парадигмы на динамическую. Интервал анализа и, соответственно, «зона ответственности» контроля будут расширяться. Сейчас государственный финансовый контроль является пока апостериорной функцией, подразумеваемой на стадии исполнения бюджета, точнее, в те дискретные моменты времени, которые определяются графиком выхода квартальных отчетов. С принятием динамической парадигмы «зоной

ответственности» государственного контроля станет также еще и априорный анализ исполнения государственного бюджета. Правильнее говорить даже об «исполнимости бюджета». Исполнимость бюджета – это доказательство того, что предлагаемый профиль расходов (при заданном или предполагаемом профиле доходов) бюджета является динамически устойчивым на интервале рассмотрения (один год или несколько лет подряд). Доказать этот тезис, т.е. обоснованно утверждать, что предлагаемый бюджет является исполнимым (или неисполнимым), становится возможным только потому, что изменился характер аргументации. От рассуждений, основанных на данных статистики, которая базируется на вероятностных гипотезах, характерной для парадигмы статистики, в новой динамической парадигме произошел переход к вычислению критерии динамической устойчивости, которые уже не связаны ни с какими гипотезами о распределениях вероятностей и т.п. сильными допущениями.

Результатом будет являться бинарный вывод типа «да/нет» в форме ответа на вопрос о реализуемости/нереализуемости данного конкретно предлагаемого семейства профилей расхода/дохода бюджета.

Что такое «контроль исполнимости бюджета» в практическом смысле? Контролировать исполнимость государственного бюджета означает готовность определять условия для его успешного исполнения. Для решения задачи контроля исполнимости нужно иметь модель динамики бюджета, построенную на соотношениях макроэкономики. Сама по себе проблема контроля исполнимости бюджета в принципе известна в мировой практике и носит название Budget feasibility study. Используется в практике планирования государственных и корпоративных бюджетов. Имеет вид ad hoc анализа конкретных моделей исполнения бюджета.

Что конкретно дает методология контроля исполнимости бюджета? Она позволяет учесть коррективы, которые вносит динамика – в тот самый бюджетный процесс, о котором часто говорят, но подразумевают при этом лишь статические свойства (типа сбалансированности) бюджета, или его направленность (типа социальную или иную). Динамика обладает не очевидными наперед свойствами, что обусловлено ее зависимостью вовсе не от планируемых в бюджете величин (переменных модели), а от параметров макроэкономических моделей, редко становящихся предметом обсуждения на парламентских слушаниях по бюджету. К числу таких параметров следует отнести акселератор, мультипликатор, эластичность, ряд других величин, со значениями которых связаны макроэкономические зависимости, являющиеся целевыми функциями или ограничениями бюджетной политики. Именно по некоторым критическим значениям макроэкономических

параметров и проходит та условная граница, которая отделяет потенциально исполнимый бюджет от бюджета принципиально неисполнимого³³.

На взгляд автора, контроль исполнимости бюджета должен происходить в форме аудита исполнимости, который должен осуществляться как на стадии принятия решения о проекте бюджета, проектов государственных программ, национальных проектов, а также проектов иных нормативных правовых актов, так и в ходе их исполнения³⁴.

Следует подчеркнуть, что аудит исполнимости неотделим от аудита эффективности, наряду с финансовым аудитом, вошедшим в практику деятельности контрольно-счетных органов регионов. Аудит исполнимости и аудит эффективности устремлены в будущее, однако первый осуществляет по существу прогноз, в то время как второй устанавливает по факту то, что получается, когда будущее наступает.

Аудит эффективности по своему характеру апостериорен. При его осуществлении органами государственного аудита оценивается полнота реализации ранее принятых государственными органами решений, реальные результаты, к которым привела фактическая их реализация по сравнению с первоначально запланированными показателями, а также то, насколько эффективными оказались методы, примененные для достижения полученных результатов. Важнейшим элементом аудита эффективности является не только констатация положений, существующего на момент его проведения, но и выработка предложений по эффективному управлению публичными ресурсами. Также аудит эффективности позволяет по факту определить, насколько исполнимыми были решения, ранее принятые государственными органами.

Методические вопросы аудита эффективности достаточно подробно раскрыты в теории и закреплены в соответствующих стандартах.

В этой связи, на взгляд автора, следует особо отметить, что для осуществления на практике такой формы управленческого аудита, как аудит эффективности, орган государственного аудита должен исходить из того, что «эффективность не может быть рассмотрена вне контекста целеполагания»³⁵.

Соответственно, кроме оценки непосредственных результатов управленческой деятельности для проведения аудита эффективности, контрольно-счетные органы должны

³³ Подробно о концепции исполнимости государственного бюджета см. статью «Методология государственного аудита», изд-во «Прометей», 2004, стр. 22-77.

³⁴ Подробно об аудите исполнимости см. Двуреченских В. А. Основы государственного аудита. М.: Изд-во «Патриот», 2011, стр. 317-323.

³⁵ Федотов Ю.В. Общая теория аудита/ Информационный бюллетень Контрольно-счетной палаты Москвы № 1 (13), 2005. С.70- 93

реализовать несколько последовательных задач, направленных на выявление методологических причин текущего состояния аудируемого публичного управления.

Во-первых, необходимо установить, каким образом были определены цели аудируемой деятельности. В частности, необходимо установить факт использования целевого «сита» – анализа целевых концептов на возможность признать их целями деятельности (т.е. способными достигаться одновременно), а также проверить эффективность использования такого анализа (т.е. установить, правильно ли были определены цели деятельности и a priori ограничители).

Во-вторых, при осуществлении аудита эффективности необходимо оценить качество прогноза, чтобы определить, насколько верно были предсказаны экзогенные параметры аудируемой управленческой деятельности.

Третьей задачей, которую необходимо решить в ходе осуществления аудита эффективности, является альтернативное сценарное моделирование с целью определить уровень оптимальности выбранного субъектом деятельности плана.

Последние две задачи связаны с системой риск-менеджмента, т.е. системой «формирования волевых стимулов в ответ на возникновение неблагоприятного события, призванного сформировать новый план и соответствующую ему траекторию такую, что она в случае, если других непредсказанных событий не произойдет, максимально близко приведет нас к первоначально намеченным целям»³⁶. Такими задачами являются проверка наличия у аудируемого объекта системы риск-менеджмента и анализ эффективности системы риск-менеджмента.

Также надо отметить, что осуществление аудита эффективности основывается на базе анализа данных бухгалтерского и, особенно, управленческого учета. В связи с этим мы считаем в корне неправильным противопоставление аудита эффективности и финансового аудита. Эти формы государственного аудита имеют разные цели, однако если финансовый аудит может существовать без аудита эффективности, то обратное представляется невозможным.

Итак, анализ основных противоречий развития государственного внешнего финансового аудита в регионах России показывает, что для их преодоления необходимо выработать общепризнанную теорию государственного контроля, определить главные составляющие методологии государственного аудита, направления трансформации контрольно-счетных органов регионов в органы государственного аудита (контроля).

Для этого требуется системная работа по совершенствованию федерального законодательства, в том числе с учетом предложений авторов этого сборника.

³⁶ Там же.

Главное, сосредоточить усилия контрольно-счетных органов регионов на оценке качества государственного управления. Для этого должна быть изменена парадигма независимого государственного контроля, расширена зона его ответственности на всех стадиях принятия решения и организации их выполнения.

Нас не должен удовлетворять линейный процесс – от аудита финансового к аудиту эффективности.

Необходима комплексная трансформация от финансового аудита к стратегическому через планомерное освоение методов управленческого аудита и аудита информации.

Не нужно бояться новых задач. Давайте откажемся от взгляда в будущее только как в продолжение прошлого, и тогда половина проблем попросту исчезнет, а вторую половину нам поможет решить сформированная система государственного аудита в России.



В статье рассмотрены вопросы нормативного и методического регулирования вопросов, связанных с квалификацией и классификацией нарушений и недостатков. Проанализирована практика работы контрольно-счетных органов по данному вопросу. Сформулированы предложения по совершенствованию порядка учета результатов контрольной деятельности.

**Литвинцев Вячеслав Владимирович,
заместитель Председателя Контрольно-счетной
палаты Москвы, кандидат экономических наук**

Актуальные проблемы квалификации и классификации нарушений и недостатков

Правила и порядок осуществления квалификации и классификации нарушений и недостатков.

В настоящее время бюджетное законодательство и законодательство, регламентирующее вопросы создания и осуществления деятельности органов внешнего государственного финансового контроля (далее – ГФК), не дают определения понятий «квалификация» и «классификация» нарушений и недостатков, а также не устанавливают требования к порядку их осуществления. Теоретические аспекты вопроса правовой квалификации нарушений затронуты в статье С.А. Полосина «Подходы к квалификации нецелевого использования бюджетных средств: теория и практика», опубликованной в настоящем Бюллетене. Автором предложено определение: «правовая квалификация представляет собой деятельность уполномоченных субъектов права (правореализацию), заключенную в отнесении фактических обстоятельств к релевантной правовой норме (правовому запрету)».

В данном случае речь идет о квалификации нарушений. В отношении квалификации недостатков (фактов неэффективной деятельности) предложенное определение, на наш взгляд, не может быть применено, поскольку в данном случае нормы права не нарушаются (речь может идти только о несоблюдении соответствующего принципа бюджетной системы). В соответствии с действующими в Контрольно-счетной палате Москвы Методическими рекомендациями по оценке недостатков в деятельности проверяемых органов и организаций действия (бездействие) могут быть квалифицированы как неэффективные только тогда, «когда

роверяющими доказана возможность выполнения их с достижением лучшего результата при использовании данного объема средств или достижения данного результата при использовании меньшего объема средств (в тех условиях, которые имели место на момент совершения соответствующих действий)³⁷, и (или) когда установлено использование не всех имеющихся возможностей по получению, сохранению и более производительному использованию государственных (муниципальных) средств».

Что же касается вопросов классификации, то С.А. Полосин в вышеуказанной статье отмечает, что она «представляет собой аналитический механизм обобщения уже квалифицированных фактов и должна отвечать потребностям практики».

Можно выделить четыре группы заинтересованных пользователей результатов деятельности контрольно-счетных органов (далее – КСО), включая сами КСО, отличающиеся целями получения и использования информации (рисунок 1).



Рис.1. Цели классификации результатов контроля

Отсутствие единых принципов классификации выявленных нарушений и недостатков ограничивает возможность системного сбора, обобщения и анализа информации о результатах ГФК, выявления проблемных ситуаций в области управления государственными средствами, не позволяет обеспечить сравнимость результатов контроля, что снижает стимулы к повышению его эффективности и результативности. Как следствие, снижается объективность контроля.

При этом в проигрыше все:

- общество не получает ясной, прозрачной информации о состоянии дел при использовании бюджетных средств и государственного (муниципального) имущества;

³⁷ См. п.23 Постановления Пленума ВАС РФ от 26.02.2009 № 17 «О внесении дополнений в Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации».

- проверяемые организации не могут оценить объективность принимаемых контролерами решений и, самое главное, работать над ошибками в превентивном порядке;

- органы законодательной и исполнительной власти не в состоянии на основе разрозненной информации, поступающей от разных органов контроля, провести системный анализ ситуации.

Снижение возможности мониторинга проблемных вопросов в бюджетно-финансовой сфере на единой системной основе снижает возможности КСО проводить скоординированную работу по совершенствованию бюджетного законодательства.

Повышение эффективности работы системы внешнего и внутреннего ГФК на основе управления рисками, на наш взгляд, невозможно без решения методологической задачи – формирования единой оценочной базы результатов контроля³⁸.

Все это позволяет говорить о том, что работа по упорядочению квалификации и классификации результатов контроля является для КСО на сегодняшний день приоритетной.

Как мы уже отметили выше, законодательство не определяет правила осуществления квалификации и классификации нарушений и недостатков, соответственно не установлена ответственность за их несоблюдение, неправильную квалификацию.

Вместе с тем, в научной литературе обсуждался вопрос об ответственности финансовых контролеров за качество контроля. Рассматривая проблемы правового регулирования финансового контроля, С.В. Запольский отмечает такой важный принципиальный момент, как отсутствие у органов финансового контроля собственных юридических полномочий, в результате чего их юрисдикционная деятельность не обладает легитимностью³⁹. По мнению автора, финансовый контроль в сфере управления общественными ресурсами должен выступать в качестве «публичного легитиматора осуществляющей или осуществленной сделки, прохождение контроля служит юридическим фактом и доказательством ее правомерности». Исходя из этого, контрольный орган (должностное лицо) должен нести ответственность в случае установления противоправности сделки. Недостаточность юрисдикционных полномочий органов финансового контроля, по мнению С.В. Запольского, исторически является одной из причин коррупции.

Изложенная проблема не может быть решена единомоментно путем внесения соответствующих изменений в законодательство с приданием результатам финансового контроля статуса юрисдикционных актов, в том числе с учетом неоднородности различных

³⁸ Литвинцев В.В. Классификатор нарушений как инструмент совершенствования бюджетного процесса// Финконтроль.-2018.- № 3.- С.2-11.

³⁹ Запольский С. В. Финансовый контроль как предмет правового регулирования // Налоги и финансовое право. 2012. № 3. – С. 111-123.

видов финансового контроля. По крайней мере, в отношении органов внешнего государственного финансового контроля, с учетом их статуса и полномочий, такой путь решения вопроса представляется весьма сомнительным. Следует отметить, что объективизация результатов контроля, повышение ответственности за качество контрольной деятельности, полноту и правильность квалификации нарушений и недостатков несомненно являются факторами, снижающими риски коррупционных проявлений в сфере управления общественными ресурсами.

На сегодняшний день основные требования к порядку осуществления контрольной деятельности КСО содержатся в соответствующих стандартах.

Так, Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты Российской Федерации, которым обязаны руководствоваться все должностные лица, участвующие в проведении мероприятий, СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»⁴⁰ устанавливает, что:

«6.6.2. При выявлении в ходе контрольного мероприятия нарушений и недостатков, а также причиненного ущерба государству данные факты отражаются в акте с указанием:

- наименования правового акта, его статьи, части, пункта или подпункта, требования которых нарушены;
- сумм выявленных нарушений, при этом суммы указываются раздельно по годам (бюджетным периодам), в которых допущены нарушения, видам средств (средства бюджетные и внебюджетные, средства государственных внебюджетных фондов Российской Федерации), кодам бюджетной классификации Российской Федерации, а также по видам объектов государственной собственности и формам их использования;
- квалификации нарушения в соответствии с Классификатором нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля);
- критериев оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов (в случае проведения аудита эффективности или при выявлении фактов неэффективного использования федеральных и иных ресурсов);
- причин допущенных нарушений и недостатков, их последствий;
- размера выявленного и суммы возмещенного в ходе контрольного мероприятия ущерба государству;
- информации о выявленных нарушениях, которые могут содержать коррупционные риски;
- конкретных лиц, допустивших нарушения (при выявлении таковых лиц);

⁴⁰ Утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 7 сентября 2017г. № 9ПК.

– принятых в период проведения контрольного мероприятия мер по устранению выявленных нарушений и недостатков и их результатов».

Стандарт дает определение термина «ушерб государству».

Как видим, Стандарт достаточно подробно описывает процесс квалификации и классификации в отношении как фактов нарушений, так и фактов неэффективной деятельности (недостатков). Установлена обязательность применения Классификатора нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля) (далее – Классификатор нарушений).

Автором ранее подробно рассматривались актуальные проблемы применения Классификатора нарушений⁴¹. Здесь отмечу лишь, что одной из причин, не позволяющих осуществлять единообразный подход к учету сумм нарушений и обеспечивать сопоставимость результатов контроля, является наличие в Классификаторе нарушений отдельных (достаточно часто используемых) кодов, предусматривающих одновременную возможность классификации нарушений либо в качестве стоимостных, либо нестоимостных (на усмотрение инспектора). При этом на начальном этапе работы над Классификатором нарушений разработчики ориентировались на необходимость однозначного определения в столбце «единица измерения» стоимостного (в денежном эквиваленте) или нестоимостного (в количестве нарушений) характера нарушений. Критерием отнесения нарушений к стоимостным служила значимость нарушений с точки зрения тяжести последствий. Вместе с тем, с учетом отсутствия консенсуса по ряду позиций, решить эту задачу до конца не удалось. На наш взгляд, принципиально решить данную проблему можно введением дополнительных разделов, предусматривающих необходимость оценки последствий нарушений. В Классификаторе нарушений, применяемом в Контрольно-счетной палате Москвы (далее – КСП Москвы), такой раздел введен. Кроме того, приводится рекомендуемый порядок расчета суммы по последствию применительно к стоимостным нарушениям⁴². Несколько иной подход реализован в Классификаторе Федерального казначейства⁴³. Аналитическая часть Классификатора Федерального казначейства не содержит порядок (алгоритм) осуществления стоимостной оценки последствия нарушения, но, при этом, предусматривает оценку риска нарушения с точки зрения его значимости и вероятности.

⁴¹ Литвинцев В.В. Методические подходы к классификации нарушений и неэффективной деятельности // Вестник АКСОР. – 2015. – № 4 (36). – с.51-58.;
Литвинцев В.В. Классификация нарушений// Финконтроль. – 2015. – № 1. – С. 8-13.

⁴² Классификатор нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля) (утв. приказом Контрольно-счетной палаты Москвы от 30.06.2015 № 48/01-05)// СПС «КонсультантПлюс».

⁴³ Классификатор нарушений (рисков), выявляемых Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере (утв. Казначейством России 19.12.2017)// СПС «Консультант-Плюс».

Как бы то ни было, с целью исключения коррупционной составляющей при квалификации и классификации нарушений необходимо устанавливать более четкие критерии отнесения нарушений (недостатков) к стоимостным/ нестоимостным. Напрашиваются два подхода: либо жестко привязывать стоимостную оценку к последствиям, либо дорабатывать классификатор, вводя дополнительные коды с целью исключения возможности вариативной оценки. В спорных ситуациях целесообразно предусматривать вынесение оценки на рассмотрение независимой экспертной группы.

Кроме того, с целью повышения ответственности должностных лиц в вопросах квалификации необходимо закрепить в соответствующих стандартах обязательность ведения учета по устранению последствий (предупреждению потенциальных последствий) в отношении всех сумм выявляемых нарушений и недостатков. Просматривается необходимость введения отдельного наблюдаемого показателя случаев неверной квалификации (отмена принятых решений, отказ от предъявления первоначально предъявленных требований и т.д.).

Немаловажным вопросом является правильная мотивация должностных лиц, поскольку неверно сформулированные показатели оценки деятельности формируют неверную мотивацию, а отсутствие регулирования (управления мотивацией) стимулирует нацеленность на поиск наименее затратных с точки зрения выявления, доказывания и конфликтности с проверяемыми организациями и государственными органами нарушений и недостатков.

Примером неверной мотивации может служить указание в качестве лучшей практики достигнутых результатов деятельности в части максимального количества выявляемых процедурных нарушений (при этом, зачастую, дублируются полномочия иных контролирующих органов, например, выявление процедурных нарушений законодательства о контрактной системе).

Одной из наиболее сложных проблем в вопросах учета результатов контроля является вопрос квалификации недостатков (фактов неэффективной деятельности). Эта проблема подробно рассмотрена в статье О.Г. Воронцова «Неэффективное использование бюджетных средств: дискуссионность квалификации и оценки последствий», опубликованной в настоящем Бюллетене, поэтому остановлюсь на ней кратко.

Сложность оценки эффективности заключается в «безразмерности» этого понятия. Когда мы говорим о том, эффективно ли выполнена та или иная задача, мы всегда оперируем относительными, а не абсолютными характеристиками. Эффективно потому, что задача выполнена лучше, чем за те же деньги решена аналогичная задача. Эффективно потому, что мы достигли поставленной задачи и при этом потратили меньше средств, чем тратят в среднем для решения аналогичной задачи.

При этом, чем сложнее решаемая задача, чем более масштабный проект мы оцениваем, тем сложнее производить оценку эффективности.

Для оценки эффективности реализации первичных, элементарных производственных процессов, которые являются стандартизованными, для оценки эффективности допустимо применять универсальные измерители.

Конечно, декомпозируя любой сложный проект на составные части до уровня первичных процессов и оценив на основе универсальных измерителей эффективность их выполнения, можно получить некую интегральную оценку совокупности выполнения данных процессов. Но парадокс заключается в том, что эта совокупная оценка может никоим образом не совпадать с оценкой эффективности реализации всего проекта в целом. Это происходит тогда, когда была неверно поставлена первоначальная задача, выбран неправильный способ ее достижения, не учтены все факторы, способные повлиять на конечную эффективность реализации проекта.

Поэтому для оценки эффективности управленческих решений, направленных на разработку и реализацию крупных, сложных проектов, мы должны применять более сложный инструментарий, используемый при осуществлении такого вида контроля, как аудит эффективности.

Для стоимостной оценки последствий неэффективной деятельности в КСП Москвы применяются Стандарт 2.2. «Аудит эффективности» и Методические рекомендации по оценке недостатков в деятельности проверяемых органов и организаций (далее – Методические рекомендации).

Важной отличительной особенностью Стандарта 2.2. является различный подход к аудиту эффективности деятельности государственных органов и организаций в определенной сфере или по определенным направлениям в целом и оценке эффективности отдельных операций с государственными средствами проверяемого органа или организации.

В первом случае проводится контрольное мероприятие с применением специально сформированных и проработанных с объектами аудита критериев и показателей эффективности деятельности. Первоначальное формирование критериев и показателей эффективности осуществляется в процессе предварительного изучения предмета аудита эффективности и деятельности проверяемых органов и организаций с использованием перечня примерных критериев и показателей эффективности деятельности.

Во втором случае не требуется разработка специальных критериев оценки и проработка их с объектами аудита. Используется утвержденный перечень общих критериев и показателей эффективности операций.

Кроме того, оценка эффективности операций осуществляется в рамках контрольных мероприятий наряду с проверкой правомерности деятельности по получению и использованию государственных средств, контролем за составлением и представлением бюджетной отчетности.

В зависимости от целей и задач контрольного мероприятия, проверяемых вопросов, типа проверяемых организаций применяется тот или иной метод оценки эффективности.

Методические рекомендации разработаны на единых методологических принципах стоимостной оценки нарушений и недостатков, в основе которых лежит оценка последствий. Классификация последствий в Классификаторе нарушений КСП Москвы и в Методических рекомендациях в целом совпадает.

Недостатки объединены в Методических рекомендациях в следующие группы:

- нерезультативное использование государственных (муниципальных) средств;
- неэкономное использование государственных (муниципальных) средств;
- неиспользование государственных (муниципальных) средств;
- неиспользование возможностей получения государственных (муниципальных) средств;
- иные недостатки.

Для каждого вида недостатка указаны возможные виды ущерба, а также приведены примеры расчета суммы ущерба, включающие как прямые, так и непрямые методы оценки (специальные расчеты, экспертные оценки).

Анализ практики деятельности КСО в части квалификации и классификации нарушений и недостатков.

Результаты анализа, проведенного в рамках работы Комиссии по вопросам методологии Совета КСО при Счетной палате Российской Федерации в 2018 году, показали, что в подавляющем большинстве КСО субъектов на момент проведения анализа были приняты соответствующие стандарты, определяющие общие правила проведения контрольных мероприятий (далее – Стандарты КСО КМ). Данные стандарты должны утверждаться КСО в соответствии с Общими требованиями к стандартам внешнего государственного контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий КСО субъектов Российской Федерации, утвержденными Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (Протокол от 17 октября 2014 г. № 47К (993)) (далее – общие требования к стандартам). Стандарты КСО должны отвечать требованиям в части целесообразности, четкости и ясности, логической стройности, полноты, преемственности и непротиворечивости, подконтрольности выполнения

и единства терминологической базы. Проведенный анализ подтвердил, что большинство Стандартов КСО КМ данным требованиям удовлетворяют.

Вместе с тем, Общие требования к стандартам не устанавливают единые принципы осуществления квалификации и классификации нарушений, недостатков и их последствий, общие требования к процедурам квалификации и классификации, порядку учета результатов контроля.

Проведенный автором дополнительный анализ показал, что по вышеуказанным вопросам отсутствуют единые подходы при утверждении Стандартов КСО КМ. Часть Стандартов КСО КМ содержат требования и формулировки, аналогичные формулировкам Стандарта Счетной палаты СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» (в первую очередь это относится к тем стандартам, которые утверждались в 2018 году). При этом в отдельных Стандартах КСО КМ содержатся более развернутые требования к процедурам квалификации и классификации нарушений и недостатков, порядку учета ущерба публично-правовому образованию. Большая часть Стандартов КСО КМ содержит лишь указание на использование Классификатора нарушений при квалификации нарушений. Значительная часть Стандартов КСО КМ не содержит никаких требований по рассматриваемому вопросу.

Следует отметить, что неурегулированным на уровне стандартов остается вопрос относительности оценок. Очевидно, что в целях объективной оценки результативности контроля необходимо учитывать показатели, характеризующие соотнесение объема выявленных нарушений с объемом проверенных средств, а объема проверенных средств с объемом средств, подлежащих контролю.

Недостатки правового регулирования и стандартизации вопросов квалификации и классификации нарушений и недостатков, учета последствий, оценки объема нарушений и недостатков относительно объема проверенных средств приводят к искажению общей картины результативности внешнего государственного финансового контроля в стране. В рамках работы Комиссии Совета контрольно-счетных органов при Счетной палате Российской Федерации по вопросам методологии был осуществлен сбор и анализ практики отражения в отчетах КСО за 2016 год итогов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в соответствии с Классификатором нарушений. Проведенный анализ позволил выявить системные проблемы в вопросах квалификации и классификации:

- наличие объемной категории «прочих» неклассифицированных нарушений и недостатков, равной, а в некоторых случаях и превышающей в несколько раз по количеству и сумме общий объем нарушений, классифицированных в соответствии с Классификатором;

- тенденция к завышению объемов выявленных нарушений как в количественном, так и в стоимостном выражении:

- в части стоимостной оценки – путем определения сумм нарушений по нестоимостным показателям (почти по 2/3 нестоимостных показателей, по которым выявлены нарушения, зафиксированы суммы в денежном выражении);

- в части количественной оценки – путем учета нарушений по каждому отдельному документу (особенно в рамках категории «нарушения бухгалтерского учета»), отдельным лотам и операциям в сфере закупок, числу внесения изменений в документы и пр.

- отнесения к «нарушениям» фактов неэффективного использования ресурсов;

- отсутствие единобразия в процессе классификации нецелевых расходов (отнесение к отдельной группе Классификатора, выделение по сквозным кодам Классификатора, выделение по обосновленной колонке в рамках основных кодов Классификатора).

Выводы.

На сегодняшний день в стандартах внешнего государственного финансового контроля, утверждаемых Счетной палатой Российской Федерации, а также контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, отсутствует унифицированные требования в части порядка квалификации, классификации нарушений и недостатков, расчета сумм и количества нарушений и недостатков, ведения учета выполнения рекомендаций по итогам контроля.

В явном виде не закреплены единые принципы учета нарушений и недостатков в стоимостном или количественном выражении.

В связи с вышеуказанным, а также неполным учетом результатов контроля в ГИС ЕСГФК аналитическая работа с большими данными в масштабах всей страны по анализу причинно-следственных связей выявляемых нарушений и недостатков, с выявлением на системной основе проблем в законодательстве и выработкой предложений по его совершенствованию, невозможна.

Предложения.

1. В Стандартах КСО КМ необходимо закрепить обязанность должностных лиц при квалификации и классификации нарушений и недостатков осуществлять анализ причин (предпосылок) их совершения, и на этой основе готовить предложения в части их устранения (предупреждения), с обязательным последующим контролем реализации всех предложений.

Кроме того, необходимо закрепить единый порядок учета сумм нарушений и недостатков, основанный на оценке их последствий (наступивших или потенциальных).

С этой целью необходимо дополнить Общие требования к стандартам соответствующими положениями.

2. Оптимизировать механизм актуализации Классификатора нарушений, разбив его на две составляющие:

А). Актуализация разделов «Правовые основания квалификации нарушения» и «Мера ответственности». Рассмотреть вопрос о передаче этой функции на аутсорсинг. С учетом положительного опыта взаимодействия с ООО «Элкод» (Классификаторы Счетной палаты Российской Федерации и КСП Москвы размещены в справочной правовой системе КонсультантПлюс) передача функции на аутсорсинг позволит осуществлять актуализацию синхронно с обновлением данных в справочной правовой системе, а также оптимизировать затраты на осуществление этой работы.

Б). Внесение изменений в иные разделы Классификатора нарушений, в том числе связанные с:

- введением (исключением) новых кодов, изменением формулировок вида нарушения;
- изменением порядка учета суммовых или количественных показателей (раздел «Единица измерения»);
- изменением структуры Классификатора.

Внесение изменений осуществлять с предварительным обсуждением на заседании Комиссии по вопросам методологии Совета КСО при Счетной палате Российской Федерации с последующим рассмотрением на заседании рабочей группы по ведению и актуализации Классификатора нарушений при Счетной палате Российской Федерации.

3. С целью исключения коррупционных рисков рассмотреть вопрос о внесении изменений в Классификатор нарушений, направленных на исключение возможности двойкой оценки (на усмотрение должностного лица - стоимостной либо количественной) в отношении всех позиций Классификатора.

Стоймостную оценку осуществлять на основе оценки последствий (ущерба) – фактически наступивших, либо потенциальных. Ввести новую категорию для учета стоимостных нарушений – риск ущерба.

4. Аналогичный подход применять к оценке недостатков (неэффективной деятельности).

5. Дополнить перечень наблюдаемых показателей деятельности КСО следующими показателями:

- количество нормативных правовых актов и ведомственных актов, которые были приняты или изменены государственными органами (органами местного

самоуправления) по результатам проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;

- объем средств, предложенных к возмещению;
- объем средств, предложенных к предупреждению;
- сумма предотвращенного ущерба;
- детализировать показатель «Сумма выявленных нарушений», показателями: «в том числе – фактический ущерб; – риск ущерба».



В статье на примере Контрольно-счетной палаты Москвы рассмотрены отдельные аспекты работы с обращениями граждан, поступающими в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации, проанализирована тематика обращений и их динамика, а также практика учета полученных обращений при планировании и проведении контрольных и экспертино-аналитических мероприятий.

**Любавин Михаил Викторович,
управляющий делами Контрольно-счетной палаты Москвы,
действительный государственный советник города Москвы 1-го класса**

Практика работы с обращениями граждан, поступающими в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации

Неотъемлемой частью мер, осуществляемых в целях улучшения качества управления государственными финансами, наращивания уровня собираемости бюджетных доходов, роста эффективности бюджетных расходов на государственном и региональном уровнях, является система государственного контроля исполнения бюджетного законодательства.

На современном этапе в ходе осуществления независимого государственного финансового контроля Контрольно-счетная палата Москвы столкнулась с рядом проблем, требующих поиска новых прогрессивных и высокоэффективных решений.

Статья 33 Конституции Российской Федерации закрепляет за гражданами право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления, гарантирует эффективную защиту их прав и законных интересов.

Обращения граждан являются одной из форм участия граждан в управлении государством, содействия в решении государственных и общественных дел. Они являются важным источником сведений, полезных при решении вопросов экономического и социально-культурного развития государства, содержат в себе информацию о процессах, происходящих в обществе.

В соответствии со ст.2 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ «О порядке рассмотрения обращений граждан Российской Федерации» (далее – Федеральный закон от 02.05.2006 № 59-ФЗ) граждане имеют право обращаться лично, а также направлять

индивидуальные и коллективные обращения, включая обращения объединений граждан, в том числе юридических лиц, в государственные органы, органы местного самоуправления и их должностным лицам, в государственные и муниципальные учреждения и иные организации, на которые возложено осуществление публично значимых функций, и их должностным лицам.

Обращение, поступившее в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу, в соответствии с их компетенцией подлежит обязательному рассмотрению. При этом письменные обращения должны соответствовать требованиям, предъявляемым к их форме⁴⁴. Так, например, Федеральным законом от 02.05.2006 № 59-ФЗ не предусмотрено рассмотрение анонимных обращений.

Рассмотрим отдельные аспекты работы с обращениями граждан, направляемыми в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации на примере опыта Контрольно-счетной палаты Москвы.

Контрольно-счетная палата Москвы (далее – КСП Москвы, Палата) является органом внешнего государственного финансового контроля, созданным Московской городской Думой в соответствии с федеральным законодательством и законодательством города Москвы и ей подотчетным⁴⁵.

В соответствии с Регламентом КСП Москвы рассмотрение обращений и запросов правоохранительных органов, обращений (заявлений) граждан и юридических лиц производится в пределах компетенции Палаты в соответствии с нормами действующего законодательства и установленным локальными нормативными правовыми актами КСП Москвы порядком.

По результатам рассмотрения поступивших обращений может быть принято решение о включении отдельных вопросов, изложенных в обращении, в План работы Палаты на текущий или следующий год.

Рассмотрим результаты работы с обращениями граждан, поступавшими в КСП Москвы в 2015-2018 годах.

В течение последних четырех лет наблюдается стабильное увеличение количества направленных в КСП Москвы обращений граждан (Рис.1).

⁴⁴Статья 7 Федерального закона от 02.05.2006 № 59-ФЗ.

⁴⁵Статья 1 Закона города Москвы от 30.06.2010 № 30 «О Контрольно-счетной палате Москвы».

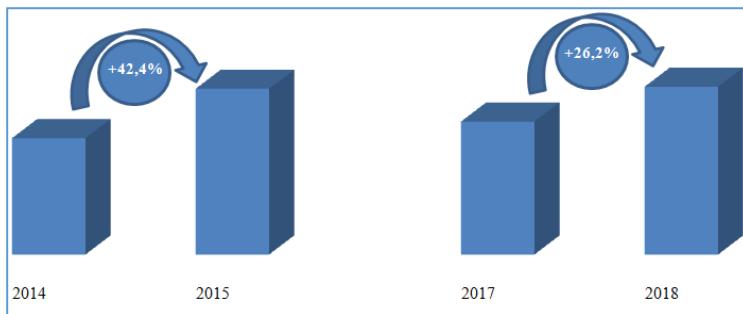


Рис.1

Рост количества обращений граждан в период 2015-2018 годов обусловлен установленным законодательно требованием о раскрытии информации о деятельности КСП Москвы как государственного органа на официальном сайте в информационно-телекоммуникационной сети Интернет в целях реализации политики открытости и гласности. Отражению подлежат сведения о планах работы, проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятиях, выявленных нарушениях, внесенных представлениях и предписаниях, а также о принятых по ним решениях и мерах⁴⁶.

Анализ тематики поступивших обращений граждан свидетельствует, что наиболее острыми проблемами для городского сообщества в последние годы остаются:

- сфера жилищно-коммунального хозяйства;
- градостроительная политика, строительство в городе Москве, городская экономика;
- вопросы финансово-хозяйственной деятельности государственных органов и учреждений, а также эффективность (результативность) осуществления закупок товаров, работ, услуг в целом по всем сферам деятельности.

Сведения о тематической структуре поступивших в КСП Москвы в 2017-2018 годах обращениях граждан в разрезе аудиторских направлений деятельности приведены на рисунке 2.

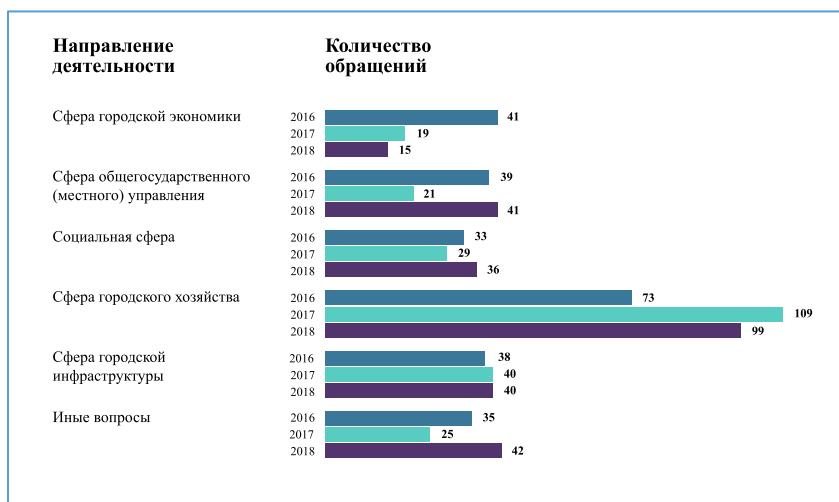


Рис.2

⁴⁶Статья 19 Федерального закона от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Содержание поступивших в КСП Москвы обращений аналогично вопросам, изложенным в обращениях, направленных в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации.

Например, предметом обращений граждан, поступивших как в 2016 году, так и в 2017 году в Контрольно-счетную палату Санкт-Петербурга, были вопросы, связанные, в основном, с эффективностью расходования средств местных бюджетов на благоустройство внутридворовых территорий, проблемами социального обеспечения граждан, а также с соблюдением законодательства в части закупок (в рамках Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»)⁴⁷.

В 2016 году Контрольно-счетной палатой Московской области было рассмотрено 154 обращения граждан. Обращения содержали просьбы об осуществлении контроля за целевым использованием бюджетных средств, проведении аудита в сфере закупок, о проверках в жилищно-коммунальном хозяйстве (аналогичный спектр вопросов был затронут и в обращениях 2017 года), строительстве и капитальном ремонте объектов здравоохранения, в сфере охраны окружающей среды и дорожного хозяйства⁴⁸. В 2018 году более 23,0 процента обращений от их общего количества (216) касались вопросов незавершенного строительства многоквартирных домов, осуществляемого с привлечением собственных средств граждан – участников долевого строительства⁴⁹.

Контрольно-счетной палатой Волгоградской области в 2016 году было рассмотрено 60 обращений граждан по проблемам проведения капитального ремонта многоквартирных домов, оказания услуг автоперевозок, льгот, предоставляемых населению, а также по ряду других вопросов⁵⁰. Тематика поступивших в 2017 году обращений расширилась, касалась также вопросов обустройства социальной инфраструктуры, деятельности спортивных организаций и учреждений здравоохранения⁵¹.

Практика работы с обращениями показывает, что все поступившие в КСП Москвы обращения были рассмотрены в установленные законодательством сроки, на них подготовлены и направлены ответы, ряд обращений перенаправлены для рассмотрения по существу в отраслевые органы исполнительной власти города Москвы и иные государственные органы в соответствии с закрепленными за ними полномочиями и функциями.

⁴⁷ Контрольно-счетная палата Санкт-Петербурга. <http://ksp.org.ru/article/70/1127/Obzor-obrascheniy>.

⁴⁸ Контрольно-счетная палата Московской области. http://ksp.mosreg.ru/sites/default/files/file_with_title/otchet_2016.pdf.

⁴⁹ Контрольно-счетная палата Московской области. <http://ksp.mosreg.ru/node/6773>.

⁵⁰ Контрольно-счетная палата Волгоградской области. <http://www.ksp34.ru/activity/reports/>.

⁵¹ Контрольно-счетная палата Волгоградской области. http://www.ksp34.ru/activity/obraschenie_grazhdan/.

Предмет обращений и заявлений, поступивших в Палату и направленных в органы исполнительной власти города Москвы, в ряде случаев был подтвержден в рамках реализации последними полномочий по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

Кроме того, немаловажным будет отметить, что проблемы, обозначенные в обращениях, учитываются при формировании программы проведения отдельных контрольных мероприятий. Можно говорить о том, что ежегодный анализ поступающих в Палату обращений позволяет определить круг вопросов, как наиболее важных для городского сообщества, так и актуальных для развития города.

Так, в 2015 году отдельные вопросы, входящие в полномочия КСП Москвы, были учтены при проведении двух контрольных мероприятий (по вопросам социальной поддержки населения; ремонта и содержания автомобильных дорог).

В 2016 году КСП Москвы с учетом ранее поступивших в Палату обращений было проведено четыре контрольных мероприятия, при этом по результатам проведения трех из них были направлены материалы в правоохранительные органы. Для сравнения, такое же количество контрольных мероприятий (четыре) было включено по обращениям граждан и юридических лиц в Планы работы КСП Москвы в период 2012-2014 годов.

В Планы работы КСП Москвы на 2017-2019 годы включено семь контрольных мероприятий по обращениям граждан. Информация, изложенная в 70 обращениях, поступивших в Палату в 2017-2018 годах, была использована при проведении 17 контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в пределах полномочий КСП Москвы, в том числе в рамках семи аудитов эффективности.

Практика работы с обращениями граждан и организаций регулярно рассматривается на заседаниях Совета при Мэре Москвы по противодействию коррупции, постоянным членом которого является Председатель КСП Москвы.

В целях поиска новых эффективных способов в организации работы с обращениями граждан и организаций, приема граждан в КСП Москвы и повышения ответственности должностных лиц при подготовке ответов на обращения граждан и организаций (их представителей) КСП Москвы в 2018 году утверждена новая редакция Порядка организации работы с обращениями граждан и юридических лиц, приема граждан в Контрольно-счетной палате Москвы.

Для повышения эффективности рассмотрения обращений и выяснения обстоятельств, изложенных в обращении, должностные лица Палаты:

- контактируют с заявителем в целях уточнения содержания обращения;

- приглашают заявителя в КСП Москвы;
- принимают решение о рассмотрении обращения с выездом на место, в том числе с участием гражданина, направившего обращение.

В 2018 году при рассмотрении обращений проведено пять выездов на место с участием представителей КСП Москвы, органов государственной власти города Москвы, местного самоуправления, обслуживающих организаций, заявителей. По итогам выездных мероприятий выработаны меры по урегулированию спорных вопросов.

Двенадцать обращений рассмотрены на заседаниях Коллегии КСП Москвы на предмет включения в Планы работы КСП Москвы на 2018, 2019 годы контрольных мероприятий по изложенным в обращениях вопросам.

Практика показывает, что проведение столь значительных по числу и охвату контрольных и экспертно-аналитических мероприятий должно быть обеспечено соответствующим штатом инспекторского состава. Вместе с тем, ряд контрольно-счетных органов сталкивается с проблемой ограниченности кадрового ресурса. В связи с этим реализация возложенных на контрольно-счетные органы полномочий в рамках ограниченных трудовых ресурсов – перспективная тема для обсуждения профессиональным сообществом.

Эффективность работы с обращениями граждан – это всегда поиск компромисса между оперативностью, глубиной проработки вопроса, оптимизацией трудовых ресурсов и конечной результативностью при безусловном исполнении требований законодательства.

В КСП Москвы при поиске наиболее оптимальных вариантов работы с обращениями применялись различные организационно-штатные решения: от создания отдельного специального структурного подразделения (инспекция оперативного контроля) до распределения соответствующих задач по закрепленным предметам ведения между членами Коллегии Палаты.

Поиск оптимальных вариантов организационно-штатных решений охватывал и зарубежный опыт. Так, например, была детально изучена⁵² система построения государственного аудита кантона Женева в Швейцарии, в которую входят три независимых органа: Счетная палата, Кантональная инспекция по финансам и Независимая комиссия по оценке общественной политики.

Счетная палата Женевы осуществляет независимый и автономный контроль над административными структурами кантона, общественными и частными организациями,

⁵² Двуреченских В.А. Основы государственного аудита // Издательство Патриот. Москва. 2011. С. 292.

получающими государственные субсидии.

Кантональная инспекция по финансам образуется совместно исполнительной и законодательной ветвями власти и подотчетна им. Инспекция оценивает достоверность бухгалтерской информации, эффективность и результативность организационной структуры и качество менеджмента в государственных службах и публичных учреждениях кантонального уровня, а также в частных организациях, в которых государство либо имеет контрольный пакет акций, либо субсидирует их деятельность.

В частности, основной задачей Независимой комиссии по оценке общественной политики является оценка эффективности реализации политических решений, принятых в виде законов и реализуемых в виде государственных программ или мероприятий, а также оценка деятельности государственных структур и подведомственных им организаций в целях подготовки отчетных материалов для правительства и парламента Кантона Женева. Именно эта структура в системе государственного аудита кантона Женева рассматривает обращения, жалобы и заявления граждан.

В заключение отметим, что обращения граждан, направленные в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации, в повседневной жизни по-настоящему служат своеобразной «лакмусовой бумагой», так как в них в основном поднимаются вопросы, наиболее актуальные для городского сообщества. В связи с этим результат продуктивного рассмотрения подобных обращений, включающий в том числе определение глубины и масштаба обозначенной проблемы, может лежать в основе будущих контрольных мероприятий.

Вместе с тем на лицо явное противоречие: основным потребителем результатов деятельности контрольно-счетных органов является гражданское сообщество, поступающие обращения как правило носят точечный характер в отношении отдельных фактов хозяйственной жизни (отдельных хозяйствующих субъектов), в то время как объектом контроля контрольно-счетных органов являются публичные ресурсы региона.

Практика нашей деятельности показала, что самое трудное – быть честным перед самими собой. С учетом большого объема информации, изложенного в обращениях, в КСП Москвы было принято выстраданное решение: мы не «раздуваем» План работы Палаты отдельным мероприятием по каждому поступившему обращению, а включаем в План контрольные мероприятия по сферам городского хозяйства с открытым перечнем проверяемых организаций и актуализируем данные мероприятия по мере поступления обращений и соответствующих решений Коллегии Палаты.

Примером тому являются такие контрольные мероприятия как:

- Проверки правомерности и эффективности использования бюджетных средств и имущества органами местного самоуправления при исполнении установленных полномочий (по мере поступления обращений);

- Проверка правомерности и эффективности использования средств субсидий из бюджета города Москвы Государственными бюджетными учреждениями города Москва «Жилищник района» (с учетом обращения граждан и юридических лиц).

Таким образом, в текущих условиях мы считаем наиболее оптимальным следующий вариант построения работы с обращениями граждан, поступающими в контрольно-счетные органы:

1. Рассмотрение их по существу в ходе реализации соответствующих задач по закрепленным предметам ведения между членами Коллегии Палаты без образования в контрольно-счетном органе отдельного структурного подразделения по работе с обращениями граждан и организаций.

2. Включение в План работы контрольно-счетного органа контрольных мероприятий по сферам городского хозяйства с открытым перечнем проверяемых организаций.

3. Расширение практики проведения выездных мероприятий в ходе рассмотрения обращений с участием представителей контрольно-счетного органа, органов государственной власти, местного самоуправления, обслуживающих организаций, заявителей.

В дальнейшем полагаем необходимым проработку вопроса о внесении изменений в Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» в части уточнения полномочий контрольно-счетных органов по проведению контрольных мероприятий на основе обращений граждан и организаций по особой процедуре с целью оперативного подтверждения фактов, изложенных в обращениях, и направления предписания в целях незамедлительного устранения выявленных нарушений.



**Полосин Сергей Александрович,
государственный инспектор
сводно-правовой инспекции № 2,
советник государственной гражданской
службы города Москвы 3-го класса**

Подходы к квалификации нецелевого использования бюджетных средств: теория и практика

Становление и развитие финансового контроля в России происходило в условиях существования кардинально разнонаправленных подходов к пониманию содержания основных терминов и процедур финансового контроля на уровне правоприменения и научных школ. С момента возникновения независимых органов государственного аудита в Российской Федерации (издание Указа Президента Российской Федерации от 24.10.1993 № 1738 «О поддержке мер Правительства Москвы и Московского областного совета народных депутатов по реформе органов государственной власти и органов местного самоуправления в г. Москве и Московской области», Закона города Москвы от 18.05.1994 № 8-39 «О Контрольно-счетной палате Московской городской Думы», на основе которого сформирован первый в новейшей истории Российской Федерации орган государственного аудита), прошло без малого семь лет до момента начала работы по поиску оптимальных механизмов осуществления финансового контроля. Так, в 2001 году Президент Российской Федерации поручил Правительству Российской Федерации с участием Счетной палаты Российской Федерации разработать концепцию государственного финансового контроля в Российской Федерации. Проблемы, возникшие в ходе ее подготовки, проявились при проведении 09.04.2002 научно-практической конференции «Единая концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации», в которой впервые в истории вопроса приняли участие одновременно представители исполнительной и законодательной власти, научных организаций и высших учебных заведений.

Одной из проблем, широко обсуждавшихся на конференции, была проблема терминологии, применяемой в сфере финансового контроля. В выступлениях участников конференции выявились серьезные противоречия в отношении содержания и структуры

системы государственного финансового контроля, формирования его понятийного аппарата и разграничения на внешний и внутренний⁵³.

В связи с отсутствием консенсуса по формированию единой концепции государственного финансового контроля в 2004 году было принято решение о прекращении работы над ее созданием.

Одновременно существовала и проблема определения содержания компетенции органов государственного аудита, в том числе в части квалификации нецелевого использования бюджетных средств. В 90-е годы не были разработаны нормативные или методические документы, позволившие бы предпринять попытку унификации подходов к квалификации нецелевого использования бюджетных средств.

Несмотря на то, что нецелевое использование бюджетных средств в постсоветской правовой системе как самостоятельное нарушение, влекущее применение мер государственного принуждения различного характера, появилось еще в 1993 году, официальное разъяснение, какие именно действия могут квалифицироваться как данное правонарушение, появилось только в 1996 году. В письме Министерства финансов Российской Федерации разъяснялось, что под использованием не по целевому назначению (нечелевым использованием) средств, выделенных из федерального бюджета, следует понимать такое их использование, которое не приводит к результатам, предусмотренным при их предоставлении, или приводит к этим результатам, но сопровождается неправомерными действиями или событиями, неправомерность которых закрепляется в правовых актах, в заключаемых договорах или в решениях полномочных органов, определяющих целевой характер выделяемых из федерального бюджета средств⁵⁴.

С развитием института ответственности за нарушение бюджетного законодательства и правовой системы в целом законодатель переосмысливал конструкцию нецелевого использования бюджетных средств⁵⁵, тем не менее, существенных изменений внесено не было. Изменения, вносимые в Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс) в части ответственности за нарушение бюджетного законодательства, были направлены на совершенствование самой концепции ответственности и детализации понятия и содержания нецелевого использования бюджетных средств.

⁵³ Методология контроля общественных финансовых средств. Материалы международной научно-практической конференции // под общ. ред. В.А. Двуреченских – М.: Финансовый контроль, 2004. С.48, 49, 87.

⁵⁴ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 1996 № 3-А2-02 «О нецелевом использовании средств, выделенных из федерального бюджета» (далее – Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 1996 года).

⁵⁵ См. подробнее Чернышова О.Н. Переход к программно-целевому принципу планирования бюджетных расходов в субъектах РФ: проблемы и перспективы // Социально-экономические явления и процессы. 2013. № 7 (053). С. 157-163.

Одним из первых методических документов в России, касающихся подходов к квалификации нецелевого использования бюджетных средств, являются Временные рекомендации по порядку применения статьи 289 «Нечелевое использование бюджетных средств» Бюджетного кодекса, утвержденные приказом Председателя Контрольно-счетной палаты Москвы от 02.11.2004 № 36/1-05 (далее – Временные рекомендации от 02.11.2004), в которых на основе проведения анализа актуальной судебной практики была предложена классификация фактов нецелевого использования бюджетных средств.

Краеугольным камнем документа является тезис о необходимости учета правоприменительной практики при квалификации нецелевого использования бюджетных средств и последующих действиях должностных лиц КСП Москвы. Во Временных рекомендациях от 02.11.2004 отмечается, что суды, рассматривая дела, связанные с нецелевым использованием средств бюджетными учреждениями, приходят к выводу, что с точки зрения бюджетного законодательства наказуемым является не сам факт допущенного нарушения, а недостижение цели, для решения которой выделяются средства. Если такая цель достигнута, но сопровождалась неправомерными действиями, например, хозяйственная операция отражена на не предусмотренных для этих целей счетах, то это не может свидетельствовать о нецелевом характере использования денежных средств.

Одновременно во Временных рекомендациях от 02.11.2004 предложена видовая классификация нецелевого использования бюджетных средств:

- на цели, не связанные с осуществлением поставленных задач и выполняемых функций;
- нарушение регламентированного порядка использования средств в системе бюджетной классификации.

Классификация являлась не всеобъемлющей, но достаточной для целей осуществления финансового контроля и выявления фактов нецелевого использования бюджетных средств. Невозможно не обратить внимание и на комплексный подход рассмотрения выявляемых фактов на предмет наличия признаков состава уголовного преступления и административного правонарушения, что оказало существенное влияние на дальнейшее развитие подхода к квалификации нецелевого использования бюджетных средств, а также сохранило свою актуальность по настоящее время.

Следующим методическим документом, разработанным для целей квалификации нецелевого использования бюджетных средств является Классификатор нарушений, недостатков и их последствий, выявляемых Контрольно-счетной палатой Москвы (январь 2006 года), положенный в основу разработки Классификатора нарушений, недостатков и их последствий при формировании и использовании государственных (муниципальных) средств,

ценообразовании и применении регулируемых цен (тарифов) на продукцию в городе Москве, утвержденный совместным приказом Департамента финансов города Москвы, Главного управления государственного финансового контроля города Москвы и Контрольно-счетной палаты Москвы от 18.12.2007 (далее – Классификатор КСП Москвы), который также является и первым документом органов государственного аудита по классификации выявляемых фактов.

С учетом передового опыта Контрольно-счетной палаты Москвы Ассоциацией контрольно-счетных органов Российской Федерации разработан и утвержден Классификатор нарушений и недостатков, допускаемых участниками бюджетного процесса (утвержен решением Президиума АКСОР от 09.10.2007). Дальнейшее сотрудничество Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации, Контрольно-счетной палаты Москвы и других контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации позволило сформировать единые для всей России подходы к квалификации выявляемых нарушений и заложить прочную основу для дальнейшего развития методологии финансового контроля.

Первая редакция Классификатора КСП Москвы содержала два вида нецелевого использования бюджетных средств: нецелевое использование бюджетных средств, не связанное с осуществлением задач и функций государства (местного самоуправления), и нецелевое использование бюджетных средств при осуществлении задач и функций государства (местного самоуправления), содержащих в совокупности девять типовых ситуаций, свидетельствующих о совершении нецелевого использования бюджетных средств.

При актуализации Классификатора КСП Москвы в период 2008-2012 годов нашли свое отражение передовые подходы к классификации фактов нарушений в сфере закупок, выделенные в отдельный раздел классификатора. Одновременно дополнялись и виды нецелевого использования бюджетных средств.

Наряду с изменением действующего законодательства и выявлением в контрольной деятельности Контрольно-счетной палаты Москвы отдельных недостатков Классификатора КСП Москвы вносились уточнения содержательного характера. Названный документ динамически подстраивался под потребности правоприменения и в целом обладал весьма высоким уровнем составления.

В действующей редакции Классификатора КСП Москвы действия, образующие состав правонарушения нецелевого использования бюджетных средств включены в отдельную группу нарушений: нецелевое использование бюджетных средств, выразившееся в направлении средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплате 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, или в направлении средств, полученных из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, на цели, не соответствующие целям, определенным договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств.

Выделены подгруппы:

- использование бюджетных средств не на осуществление задач и функций государства (местного самоуправления);
- нецелевое использование бюджетных средств в пределах соответствующего бюджета;
- использование бюджетных средств на оплату расходных обязательств других бюджетов.

Количество типовых ситуаций, свидетельствующих о совершении нецелевого использования бюджетных средств, составляет 33.

В действующей редакции Классификатора нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля) (одобрен Советом контрольно-счетных органов при Счетной палате Российской Федерации 17.12.2014), количество типовых ситуаций, свидетельствующих о совершении нецелевого использования бюджетных средств составляет 22. Подгруппы и виды нецелевого использования бюджетных средств не предусмотрены.

Сравнение действующих редакций указанных ранее классификаторов показало, что фундаментальные различия к подходам отсутствуют. Прослеживается прямая взаимосвязь документов, отличия заключаются лишь в том, что в Контрольно-счетной палате Москвы в качестве самостоятельных пунктов классификатора определены нарушения, различающиеся по источнику финансирования⁵⁶, что нисколько не умаляет, но даже положительно характеризует Классификатор Контрольно-счетной палаты Москвы.

Считаю важным подчеркнуть, что методологическая база классификации нарушений в Контрольно-счетной палате Москвы оказала весомое влияние на общероссийские подходы к квалификации нарушений, выявляемых органами государственного аудита. В то же время заслуживает рассмотрения и практическая сторона вопроса применения методологии классификации.

⁵⁶ Например, в Классификаторе Контрольно-счетной палаты Москвы предусмотрены следующие типовые ситуации: использование бюджетных ассигнований резервного фонда Правительства Москвы (местной администрации) на оплату расходов, которые должны осуществляться за счет средств частных лиц или организаций / на цели, предусмотренные иными разделами соответствующего бюджета / на оплату расходных обязательств других бюджетов / на оплату расходов, которые должны осуществляться за счет средств частных лиц или организаций, в то время как Классификатором Счетной палаты Российской Федерации предусмотрено одна аналогичная типовая ситуация – использование бюджетных ассигнований резервных фондов исполнительных органов государственной власти (местных администраций) на цели, не соответствующие целям их предоставления.

По результатам проведения анализа информации, содержащейся в годовых отчетах Контрольно-счетной палаты Москвы за 1995–2017 годы, выявляемые объемы нецелевого использования бюджетных средств прошли три этапа:

В период 1994–2000 годов выявлены факты нецелевого использования бюджетных средств на общую сумму 10 710,7 млн. рублей (средняя доля средств, использованных нецелевым образом в общем объеме бюджетных средств, израсходованных с нарушениями, составила 11,2 процента).

В указанный период выявлены следующие типовые факты: использование бюджетных средств на цели, не предусмотренные распорядительными документами; случаи нецелевого использования бюджетных средств, выделенных на капитальные вложения; оплаты банковских услуг, не предусмотренных договором; расходование бюджетных средств на цели, не предусмотренные статьей бюджета города Москвы или израсходованные не по соответствующей целевой статье расходов бюджета.

В целом обозначенный период можно характеризовать следующим. В условиях становления рыночной экономики и изменения форм хозяйствования случаи нецелевого использования бюджетных средств имели массовый характер и отличались чрезвычайно высокими объемами. Нормативная и методическая база для выявления и квалификации фактов нецелевого использования бюджетных средств отсутствовали. Привлечение к юридической ответственности не имело системного характера, а возмещение бюджетных средств (при объективном наличии такой возможности) не всегда осуществлялось. Бюджетно-правовые механизмы применения мер государственного принуждения не существовали. Квалификация осуществлялась должностными лицами по своему усмотрению (отдельные факты нецелевого использования бюджетных средств не квалифицированы, но изложены в итоговых документах). В структуре выявленных фактов нецелевого использования бюджетных средств доминируют наименее латентные, как, например, использование бюджетных средств по ненадлежащей целевой статье расходов, использование бюджетных средств в отсутствие правового основания их использования.

Ключевой является позиция, изложенная в письме Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 1996 года, на основе которой происходило дальнейшее развитие системы квалификации нецелевого использования бюджетных средств в России. В частности, в указанный период продолжают выявляться факты оплаты невыполненных работ, оплаты работ в завышенном объеме и другие факты, имеющие признаки нецелевого использования бюджетных средств, признаваемые судами общей юрисдикции. Однако, имеют место и случаи

расширительного толкования норм права, следствием чего является исключение из поля зрения фактов нецелевого использования бюджетных средств, имеющих формальные признаки.

В период 2001-2010 годов выявлены факты нецелевого использования бюджетных средств на общую сумму 2694,2 млн. рублей (средняя доля средств, использованных нецелевым образом в общем объеме бюджетных средств, израсходованных с нарушениями, составила 1,5 процента).

Типовыми выявленными фактами в этот период являются: использование средств остатков целевых субсидий на цели, не предусмотренные в соглашениях об их предоставлении; направление средств бюджета на оплату обязательств по нерелевантному коду расходов бюджета; оплата расходов за счет средств бюджета вместо собственных средств; оплата работ, не предусмотренных договором.

Период характеризуется внедрением в деятельность Федерального казначейства механизмов санкционирования операций как части казначайской модели исполнения бюджетов, результатом чего является существенное сокращение количества фактов нецелевого использования бюджетных средств. Началась работа над методическими документами, что обусловлено расширением подходов к аналитической оценке выявляемых фактов в качестве неправомерного расходования бюджетных средств, что нашло свое отражение в классификаторах нарушений, принимаемых органами государственного аудита. Существенно возрастает профессиональная грамотность проверяемых организаций, что позволяет избежать аналогичных ранее выявляемым грубых нарушений целевого использования бюджетных средств.

Одновременно продолжается выявление фактов грубых нарушений целевого характера бюджетных расходов в снижающихся, по сравнению с предыдущим периодом, объемах.

Продолжившееся изменение подхода к квалификации фактов в качестве нецелевого использования бюджетных средств (на основе письма Министерства финансов Российской Федерации от 16 апреля 1996) не происходило единомоментно, но широко обсуждалось длительное время в рамках межведомственных совещаний и научно-практических конференций и завершилось формированием «современного» понимания нецелевого использования бюджетных средств.

Новая парадигма предусматривает «содержательный» анализ последствий выявляемых фактов и отнесение формальных нарушений целевого характера бюджетных расходов к «неправомерному» использованию бюджетных средств.

С 2011 по 2017 год выявлены факты нецелевого использования бюджетных средств на общую сумму 59,0 млн. рублей (средняя доля средств, использованных нецелевым образом в общем объеме бюджетных средств, израсходованных с нарушениями, составила 0,2 процента).

Наиболее распространенными видами нецелевого использования бюджетных средств в этот период являлись: оплата обязательств за счет средств бюджета, в случаях, когда оплата должна была производиться из других источников; оплачивались работы, не предусмотренные государственными заданиями; оплачивались работы в завышенном объеме; оплачивались работы по нерелевантной статье расходов бюджета; целевые средства государственных внебюджетных фондов использовались на цели, не предусмотренные распорядительными документами.

Также Федеральным законом от 23.07.2013 № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» должностные лица контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации наделены полномочиями по составлению протоколов об административных правонарушениях (ранее соответствующие полномочия у региональных контрольно-счетных органов отсутствовали). При этом вплоть до настоящего времени в научной литературе обсуждается проблема достаточности ресурсов контрольно-счетных органов для выполнения таких полномочий⁵⁷.

В настоящее время отдельные проблемы правовой квалификации нецелевого использования бюджетных средств остаются нерешенными.

1. Основанием возникновения значительного объема остатков средств бюджетов бюджетной системы является непринятие правового акта, являющегося основанием расходования бюджетных средств.

Нормативное правовое регулирование неосвоения бюджетных средств всегда тяготело к его рассмотрению в качестве нарушения принципа эффективности использования бюджетных средств. Существующие в настоящее время концепции оценки эффективности использования бюджетных средств, наиболее полной из которых, безусловно, является трехчленное деление эффективности на экономичность, продуктивность и результативность, не в полной мере корректно относятся к фактам неиспользования средств. Оценить эффективность использования каких-либо средств по их последствиям не представляется возможным в случае отсутствия расхода.

⁵⁷ Литвинчук Е.С., Иванова К.Г. Административная практика КСО: нужно ли расширение полномочий? // Финконтроль № 2. 2018. URL: <http://rufincontrol.ru/article/345928/> (Дата обращения 01.02.2019).

Неосвоение бюджетных средств является нарушением финансовой дисциплины, проявляющимся в невыполнении установленных обязанностей, нереализации возложенных полномочий, на которые предусмотрено и доведено финансовое обеспечение. В случае выполнения возложенных полномочий и (или) выполнения установленных обязательств в полном объеме, но при наличии остатков бюджетных средств, такие действия не могут считаться неосвоением бюджетных средств, но являются недостатком в сфере планирования расходной части бюджета.

Содержание неосвоения бюджетных средств, как нарушения финансовой дисциплины, и потенциально, бюджетного правонарушения, проявляется в бездействии, заключающемся в невыполнении существующей и возложенной на участника бюджетного процесса обязанности по направлению или расходованию бюджетных средств в соответствии с документом, являющимся правовым основанием расходования бюджетных средств.

Случай непринятия правового акта не могут рассматриваться в качестве неосвоения, но относятся к недостатку в сфере планирования. Неосвоение бюджетных средств является нарушением принципа эффективности использования бюджетных средств и не связано с нецелевым использованием бюджетных средств.

2. По результатам проведенной реформы бюджетного планирования, завершившейся принятием новой редакции ст.179 Бюджетного кодекса, закрепившей правовую основу для обеспечения перехода от сметного принципа бюджетного финансирования к программно-целевому⁵⁸, создана единственная система целеполагания при определении планируемых расходов на этапе формирования расходной части бюджетов бюджетной системы. Государственные программы призваны решать приоритетные для каждого конкретного бюджета бюджетной системы проблемы, а также определять направления развития регионов Российской Федерации и России в целом (наряду с другими программными инструментами).

Государственные программы содержат ряд основных характеристик, которые позволяют формировать отдельные мероприятия в группы с целью достижения определенных государственными программами направлений деятельности. Такая система основывается на трех основных категориях, раскрываемых и реализуемых через систему институтов, обеспечивающих нормальное функционирование всей системы бюджетного устройства в России. Этими категориями являются цели, задачи и конечные результаты реализации

⁵⁸ Федеральный закон от 07.05.2013 № 104-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса».

государственной программы и ее подпрограмм, взаимоувязанные по срокам реализации отдельных этапов государственной программы⁵⁹.

К числу обеспечивающих институтов следует отнести мероприятия государственных программ, натуральные показатели, характеризующие результаты реализации мероприятий государственной программы.

Содержание всех элементов, образующих государственные программы, регламентируется нормативными правовыми актами⁶⁰.

В действующей системе перемешались две, не связанные между собой, категории: управленческая самостоятельность, провозглашенная в целях повышения эффективности бюджетных расходов, и обслуживающая потребность органов исполнительной власти в особого рода управленческой независимости, при которой руководитель органа несет персональную ответственность за его функционирование при решении возложенных функций, задач и целевой характер бюджетных расходов.

Цели, задачи и конечные результаты реализации государственных программ разрознены и не образуют единое целое. Перечень целей, задач и конечных результатов как государственной программы, так и ее подпрограмм из года в год изменяются, отсутствует сопоставимость и преемственность. Например, государственные программы города Москвы в 2018 году в очередной раз продляются до 2021 года (с 2018 года в действующей редакции). В такой ситуации достижение конкретной цели выполнения государственной программы или получение конечного результата затруднительно.

При изменении приоритетов и формировании новых задач и направлений деятельности старые задачи и социально-экономические результаты реализации мероприятий государственных программ остаются не оцененными, существуют значительные риски того, что деятельность по реализации поставленных целей и решению задач совершенно не соответствуют не только принципу эффективности использования бюджетных средств, но и цели их первоначального предоставления.

⁵⁹ Согласно п.п.31, 32 ст.3 Федерального закона от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» Государственная программа – документ стратегического планирования, содержащий комплекс планируемых мероприятий, взаимоувязанных по задачам, срокам осуществления, исполнителям и ресурсам, и инструментов государственной политики, обеспечивающих в рамках реализации ключевых государственных функций достижение приоритетов и целей государственной политики в сфере социально-экономического развития и обеспечения национальной безопасности для Государственных программ Российской Федерации или достижение целей и решение задач социально-экономического развития субъекта Российской Федерации.

⁶⁰ На примере нормативных правовых актов города Москвы: совместный приказ Департамента экономической политики и развития города Москвы и Департамента финансов города Москвы от 17.04.2012 № 29-ПР/61-ГП «Об утверждении Методических указаний по разработке и реализации государственных программ города Москвы» (далее – Методические указания по разработке и реализации государственных программ города Москвы); постановление Правительства Москвы от 04.03.2011 № 56-ПП «Об утверждении Порядка разработки и реализации государственных программ города Москвы» (далее – Порядок разработки и реализации государственных программ города Москвы).

Установленные порядки оценки эффективности реализации государственной программы, содержащиеся в текстовой части государственных программ и (на примере федерального уровня) порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ Российской Федерации⁶¹, не учитывают необходимость проведения оценки первоначально сформулированных целей и задач реализации государственной программы и ее подпрограмм. Напротив, в действующей системе нормативного правового регулирования содержатся положения в известной мере противоречивые, касающиеся возможности внесения изменений в структуру и основное содержание государственной программы, без учета необходимости оценки последствий внесения таких изменений в разрезе обоснованности смены парадигмы государственной программы.

Поскольку бюджетный процесс в России выстроен на основе учета при формировании проекта бюджета на очередной финансовый год программных документов, в частности государственных программ, негативные последствия реализации существующей системы программно-целевого планирования распространяются и на адресность и целевой характер использования бюджетных средств.

Возникающие на практике вопросы, касающиеся обоснования включения тех или иных расходов в государственные программы, разрешаются путем указания в методиках расчета объемов финансового обеспечения целей в соответствии с бюджетной классификацией, однако первоначальная цель включения в программу каждого отдельно взятого мероприятия не раскрывается.

Существующая система на этапе ее реализации показала ряд недостатков в сфере определения целевого характера использования бюджетных средств в связи с увеличением свободы при реализации программных направлений. Программные направления реализации государственных программ непосредственно определяют цели использования, и, соответственно, влияют на правовую квалификацию нецелевого использования бюджетных средств, поскольку связаны с материальным основанием применения ответственности за нецелевое использование бюджетных средств в части объективной стороны нецелевого использования бюджетных средств.

В действующей системе определение цели использования бюджетных средств не в полной мере связано с реализацией программного метода бюджетного планирования. Иными

⁶¹ Абзац 27 п. 20. указанного порядка, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 02.08.2010 № 588 предусматривает, что при рассмотрении проекта государственной программы в составе документов ответственным исполнителем предоставляются сведения об учете замечаний Счетной палаты Российской Федерации (составляемые на основании п.11. ч.1 ст.13 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»).

словами, непосредственная цель расходования средств не тождественна цели реализации мероприятия государственной программы.

Таким образом, в настоящее время существует определенный дуализм при определении цели использования бюджетных средств.

Использование бюджетных средств, в соответствии с действующим законодательством, должно отвечать целям, определенным в документе, являющимся правовым основанием их использования. Такими документами одновременно являются государственные программы и, например, закон о бюджете⁶².

При этом непосредственным документом, в соответствии с которым используются бюджетные средства, является договор, закон о бюджете и другие документы, а государственная программа, на основании которой и разрабатывается закон о бюджете⁶³, заключаются договоры для достижения определенных результатов, в научной литературе и правоприменительной практике самостоятельно не рассматривается.

В то же время, принятые в рамках реализации государственных программ промежуточные документы (также программного характера) к числу таких оснований, по мнению судебных органов, относятся.

Например, определением Верховного Суда Российской Федерации от 22.10.2015 № 306-КГ15-13110 исковые требования о пересмотре судебных решений в порядке кассации по вопросу отмены ранее вынесенного и признанного законным решения суда первой инстанции об отказе в удовлетворении требований о признании недействительным предписания Министерства финансов Пермского края, направленного в адрес муниципального бюджетного учреждения культуры «Центральная библиотека», в части возврата в бюджет Пермского края суммы средств использованных нецелевым образом при реализации приоритетного регионального проекта «Приведение в нормативное состояние объектов социальной сферы»⁶⁴ в рамках реализации Государственной программы Пермского края «Региональная политика и развитие территорий», оставлено в силе. Согласно материалам дела, суд отмечает, что

⁶² Подтверждается положениями абз.2 п.4. ст.21 Бюджетного кодекса, согласно которому перечень разделов, подразделов, целевых статей (государственных (муниципальных) программ и непрограммных направлений деятельности), групп (групп и подгрупп) видов расходов бюджета утверждается в составе ведомственной структуры расходов бюджета законом (решением) о бюджете либо в установленных настоящим Кодексом случаях сводной бюджетной росписью соответствующего бюджета и п.2. ст.179 бюджетного кодекса, согласно которому объем бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение реализации государственных (муниципальных) программ утверждается законом (решением) о бюджете по соответствующей каждой программе целевой статье расходов бюджета в соответствии с утвердившим программу нормативным правовым актом Правительства Российской Федерации, высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации, муниципальным правовым актом местной администрации муниципального образования.

⁶³ В соответствии с положениями ст.172 Бюджетного кодекса.

⁶⁴ Утвержден постановлением администрации Пермского муниципального района от 14.04.2014 № 1363 «Об утверждении приоритетного муниципального проекта «Приведение в нормативное состояние объекта социальной сферы - капитальный ремонт МУ «Кукуштанский сельский дом культуры».

муниципальным бюджетным учреждением культуры осуществлялись расходы, не соответствующие целям и мероприятиям регионального проекта.

Также квалификация нецелевого использования бюджетных средств затруднена наличием в системе целеполагания квазипрограммных документов, например, Программа мероприятий, осуществляемых в городе Москве в связи с подготовкой и проведением в Российской Федерации в 2018 году чемпионата мира по футболу⁶⁵ или Адресная инвестиционная программа города Москвы на 2017-2020 годы⁶⁶.

Такие документы не включены в систему бюджетного планирования, не являются основанием осуществления бюджетных расходов. Мероприятия, предусмотренные в таких документах, и объемы финансового обеспечения их выполнения включаются в действующие государственные программы. С точки зрения возможности квалификации нецелевого использования бюджетных средств, такие программы также следует учитывать при определении цели и направлений использования бюджетных средств, поскольку они определяют назначение и способы использования бюджетных средств.

В действующей правовой системе нормативные требования к таким документам не закреплены, поэтому на практике отсутствует легальная возможность увязать цель выполнения мероприятий таких программ с целями самих программ, поскольку такие цели содержатся в государственных программах, через которые осуществляется доведение лимитов бюджетных обязательств. В то же время возможно рассмотреть такие программы как особого рода основание включения обязательств в государственные программы. Однако, в связи с отсутствием нормативной связи государственных программ и указанных программ, проследить выполнение, доведение лимитов бюджетных обязательств до исполнителей мероприятий и процесс расходования бюджетных средств не представляется возможным, что в настоящее время влечет существенные риски неэффективного и нецелевого использования бюджетных средств. Кроме того, включение мероприятий программ в государственные программы в виде отдельных мероприятий не осуществляется, поскольку установление связи основных характеристик государственной программы и любого программного мероприятия невозможно (разные цели, задачи и конечные результаты реализации государственных программ и программ). Сложившаяся ситуация существенно ограничивает возможности квалификации нецелевого использования бюджетных средств и создает основу для злоупотреблений в финансовой сфере, влечет нарушения финансовой дисциплины и значительные коррупционные риски.

⁶⁵ Утверждена распоряжением Правительства Москвы от 18.04.2014 № 183-РП.

⁶⁶ Утверждена постановлением Правительства Москвы от 10.10.2017 № 748-ПП.

Особую роль в системе бюджетных расходов также играют приоритетные проекты, реализация в отечественной системе бюджетного планирования которых началась в 2005 году⁶⁷. Приоритетные проекты, реализуемые в настоящее время, также как и другие программные направления деятельности, разрознено формируют мероприятия в разных государственных программах, не предусматривая отдельных мероприятий, целей и задач в рамках реализации государственных программ.

Аналогичная ситуация складывается и в сфере реализации Указов Президента Российской Федерации.

Одним из новационных механизмов, имеющих схожее содержание, являются национальные проекты⁶⁸. Именно национальные проекты в настоящее время предопределяют необходимость научного и методологического обеспечения финансового контроля в части оценки целевого характера бюджетных расходов.

Суды также отмечают необходимость юридических лиц руководствоваться основными характеристиками государственных программ при использовании средств субсидий⁶⁹.

3. Разграничение субъектов нецелевого использования бюджетных средств между составами административного и бюджетного права основывается на статусе правонарушителя. Все субъекты бюджетного правонарушения обладают статусом юридических лиц, однако не все юридические лица являются субъектами бюджетного правонарушения (участниками бюджетного процесса). Таким образом, круг лиц, в отношении которых возможна квалификация нецелевого использования бюджетных средств в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, шире, чем в отношении бюджетного правонарушения.

Судебная практика по делам об административных правонарушениях формируется неоднозначная, в том числе с учетом положения ч.2. ст.2.10 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, согласно которому, в случае отсутствия указания в правовой норме Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях на то, что установленные нормы применяются только к физическому лицу или только к юридическому лицу, такие нормы в равной мере действуют в отношении и физического, и юридического лица, за исключением случаев, если по смыслу нормы относятся и могут быть применены только к физическому лицу.

⁶⁷ Первое заседание осенней сессии Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации от 09.09.2005.

⁶⁸ Правовое регулирование по таким проектам предусмотрено постановлением Правительства Российской Федерации от 31.10.2018 № 1288 «Об организации проектной деятельности в Правительстве Российской Федерации».

⁶⁹ Например, решение Арбитражного суда Курской области от 10.02.2015 по делу № А35-8409/2014.

Решения о привлечении к ответственности выносятся как в отношении организаций⁷⁰, так и в отношении должностных лиц⁷¹. При этом, из материалов судебной практики не вполне понятно основание разграничения субъектов правонарушения, поскольку фактические обстоятельства являются идентичными.

В то же время отмечается, что Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях содержит строгое разграничение субъектов правонарушений в ст.2.4 (должностные лица) и ст.2.10 (юридические лица). Кроме того, срок давности привлечения к административной ответственности должностных лиц является специальным по отношению к ответственности юридических лиц (два года с момента совершения правонарушения) и составляет один год с момента совершения административного правонарушения, поскольку нецелевое использование бюджетных средств не является длящимся правонарушением⁷².

Для правомерной квалификации нецелевого использования бюджетных средств следует установить причинно-следственную связь совершенного использования, основания предоставления или использования бюджетных средств, а также цели непосредственно использования предоставленных средств. В рамках действующей системы исполнения бюджетов бюджетной системы определение всех вышеназванных обстоятельств существенно затруднено, поскольку программно-целевой метод бюджетного планирования, с учетом внедрения системы повышения эффективности бюджетных расходов, размышающей границы должного поведения в публичных отношениях должностных лиц, чьи действия могут быть квалифицированы как нецелевое использование бюджетных средств, не позволяет в полной мере определить границы действий, направленных на повышение эффективности бюджетных расходов.

С учетом вышеизложенного представляется целесообразным отметить, что функциональная классификация видов нецелевого использования бюджетных средств не может быть исчерпывающим образом и точно выстроена в связи с отсутствием единых подходов к определению целевого характера и особенностей использования целевых фондов денежных средств, не включенных в обособленные программные документы надлежащей юридической силы. В то же время контрольно-счетные органы не прекращают попыток выстроить единую систему видовой классификации выявляемых нарушений и

⁷⁰ Например, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2015 № 13АП-306/15.

⁷¹ Например, руководителей организаций или главных бухгалтеров: решение Камчатского краевого суда от 17.12.2014 по делу № 21-284/2014.

⁷² Согласно ч.3. ст.4.5 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, за административные правонарушения, влекущие применение административного наказания в виде дисквалификации, лицо может быть привлечено к административной ответственности не позднее одного года со дня совершения административного правонарушения, а при длящемся административном правонарушении - одного года со дня его обнаружения.

правонарушений, включающую нецелевое использование бюджетных средств путем утверждения внутренних нормативных правовых актов и методических документов по классификации выявляемых нарушений. Однако в настоящее время системный подход к классификации отсутствует⁷³.

Основным назначением видовой классификации правонарушений по способу и особенностям совершения является необходимость изучения исчерпывающих обстоятельств совершения правонарушения и назначение релевантного наказания. В сфере квалификации нецелевого использования бюджетных средств классификаторы контрольно-счетных органов не обеспечивают раскрытие обстоятельств, способов, условий совершения правонарушения, и тем самым их функциональное назначение отсутствует.

Обращается внимание, что виды нецелевого использования бюджетных средств контрольно-счетными органами понимаются различно. Следствием этого можно назвать сложности квалификации конкретных составов, при отсутствии соответствующего вида в классификации; невозможность упорядочения статистической информации и возможность того, что одно и то же деяние разными органами будет квалифицировано по-разному, что, в совокупности, не позволяет выстроить стройную систему. При квалификации нецелевого использования не следует руководствоваться отдельными его видами, но изучать всю совокупность обстоятельств совершенного действия.

С учетом вышеизложенного и по результатам проведения анализа судебной практики предлагается систематизация способов совершения нецелевого использования бюджетных средств.

1. Способы, связанные с нарушением принципа целевого характера бюджетных расходов можно разделить на две группы:

I. Использование бюджетных средств, связанное с нарушением условий контракта (договора), на цели, не соответствующие целям, определенным правовым основанием их предоставления:

- перечисление бюджетных средств на основании фиктивных договоров;
- завышение объемов работ или услуг, производимых организациями по договорам (нечелевое использование бюджетных средств, связанное с предметом договора);
- неправильное применение расценок при расчете суммы договора (нечелевое использование бюджетных средств, связанное с суммой обязательств по договору);

⁷³ И.И. Егоров Классификатор нарушений: проблемы применения и направления совершенствования // Вестник АКСОР № 3 (35). М. 2015. С. 58-60.

- оплата не выполненных работ по договору (нечелевое использование бюджетных средств, связанное с нарушением условий приемки работ (услуг) по договору);
- нарушение иных условий договора, приводящие к нецелевому использованию бюджетных средств.

II. Использование бюджетных средств, не связанное с нарушением условий контракта (договора), на цели, не соответствующие целям, определенным правовым основанием их предоставления:

▽ направление средств бюджета бюджетной системы и оплата денежных обязательств в отсутствие правового основания их использования;

▽ направление средств бюджета бюджетной системы и оплата денежных обязательств с нарушением цели их предоставления, закрепленной в документе, являющимся правовым основанием их предоставления, за исключением контрактов (договоров).

2. Способ, связанный с нарушением принципа адресности бюджетных расходов, – направление средств бюджета бюджетной системы с нарушением условия об адресате.

Приведенная система является справочной и нацелена на обобщение современных подходов к квалификации, но не классификации нецелевого использования бюджетных средств.

Представляется оправданным переосмысление системы программно-целевого метода бюджетного планирования с учетом полученного опыта с целью выстраивания системы финансового обеспечения деятельности органов власти на основе строго определенных целей, направлений и объемов осуществления бюджетных расходов.



**Чегринец Егор Алексеевич,
аудитор Контрольно-счетной палаты Москвы,
кандидат юридических наук**

Развитие информационных технологий: методологические вызовы перед контрольно-счетными органами

В течение последних столетий существуют несколько периодов, в которые то или иное сочетание накопления практического опыта, создания или трансформации институтов внешнего государственного финансового контроля (государственного аудита), а также изменения потребностей потребителей приводили к существенной, а то и радикальной трансформации сути и процедур государственного аудита. Появлялись новые смыслы, менялись приоритеты, акценты и задачи.

Примерами таких трансформировавших государственный аудит моментов были, например, создание Наполеоном I в 1807 году первого современного контрольно-счетного органа – Счетной палаты Франции, заложившего основу для развития контрольно-счетных органов во всем мире и финансового аудита счетов государственных органов, развитие в контрольно-счетных органах скандинавских стран основ аудита эффективности в 1960-х годах, образование Конгрессом США в 1974 году Бюджетного офиса Конгресса, ставшего первым крупным примером наделения специальных органов или контрольно-счетных органов, в зависимости от принятой в конкретном государстве модели, полномочиями по экспертизе проектов бюджетов и иных правовых актов, имеющих финансовое значение.

В последние годы вновь начала складываться ситуация, которая, на наш взгляд, может привести к новому существенному изменению целей, задач и методологии контрольно-счетных органов. Вызвано это двумя причинами: потребностью в развитии стратегического аудита и кардинальным изменениям в области информационных технологий, приведших как к взрывному росту видов и объемов информации, так и развитию и все большей доступности (как технической, так и финансовой) интеллектуальных систем, обучающихся на больших объемах данных.

Представляется, что стратегический аудит трудно реализуем без обработки значительных объемов как финансовой и управлеченческой информации, так и больших данных (Big Data).

Важность стратегии применительно к современному бизнес управлению верно охарактеризовал Г. Кокинз: «Стратегия – самое важное, это вопрос выбора направления и цели. Имея ограниченные ресурсы, руководители должны получить максимальный результат. Однако даже исключительные бизнес-процессы и эффективная организация не помогут, если стратегия плохо разработана. Определение стратегии входит в обязанности высшего руководства, это самая главная их задача, по сравнению с которой все остальное второстепенно»⁷⁴. Но приведенные слова в полной мере применимы и для публичного управления.

Общемировая тенденция переориентирования публичного управления на результат, одним из плодов которой является развитие аудита эффективности, привела к возрастанию роли долгосрочного и стратегического планирования использования публичных ресурсов и, как следствие, возникновению потребности в стратегическом аудите. Поскольку минимальный общепринятый горизонт стратегий в публичной сфере составляет 20 лет, то есть не менее срока смены поколений, стратегический аудит становится аудитом будущего не в переносном, а в самом прямом смысле этого слова.

По мнению В.А. Двуреченских⁷⁵, непосредственным предметом государственного стратегического аудита являются стратегии, долгосрочные общегосударственные и межведомственные проекты и программы, а также иные документы, определяющие стратегическое развитие как государства в целом, так и его отдельных элементов, секторов экономики и регионов. Основными задачами стратегического аудита являются оценка сбалансированности и последствий реализации ключевых показателей развития государства в долгосрочной и среднесрочной перспективе, включая комплексную оценку эффективности управления национальными ресурсами, в том числе в сравнении с другими странами, выявление рисков при реализации таких стратегических документов, а также оценка работы органов исполнительной власти с бизнесом в рамках частно-государственных проектов на национальном и международном уровнях.

В настоящее время необходимость перехода к активной разработке инструментария стратегического аудита и его внедрению в практике работы органов государственного аудита в России фактически закреплена в Стратегии развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018-2024 годы, которая определяет Счетную палату Российской Федерации как высший независимый орган внешнего государственного аудита (контроля), который «содействует развитию системы государственного управления для реализации национальных целей и задач стратегического развития».

⁷⁴ Кокинз Г. Управление результативностью. Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами. М. 2007. – С. 22.

⁷⁵ Двуреченских В.А. Основы государственного аудита. М., 2011. – С. 334.

Отсюда логично вытекают и заявленные в стратегии первая и вторая задачи Счетной палаты: «содействие формированию стратегического видения у руководства органов власти и государственных организаций посредством представления комплексной перспективной картины тенденций и рисков развития страны», одним из приоритетных направлений развития для реализации которой является «методологическое развитие стратегического аудита с опорой на аналитическую функцию», и «содействие повышению эффективности управления государственными ресурсами путем соотнесения национальных целей, целей ведомств и документов стратегического целеполагания с их ресурсным обеспечением, совершенствованию методов формирования, управления реализацией госпрограмм и оценки их результативности за счет перехода к комплексному государственному аудиту».

Однако, как известно, стратегический аудит представляет собой синтез остальных трех форм государственного аудита – финансового аудита, управленческого аудита и аудита информации. При этом, именно последняя форма – аудит информации, хотя и наименее хорошо методологически разработан, начинает играть в наше время основную роль, поскольку без его применения крайне сложно должным образом оценить как полноту и обоснованность показателей, использующихся для контроля за достижением целей и задач, содержащихся в стратегических документах, так и механизмы их сбора, а также их фактическое применение органами исполнительной власти в процессе государственного управления.

Перед любым сотрудником контрольно-счетного органа при проведении любого аудита, включая стратегический, стоят две основные проблемы, связанные со сбором информации: подтверждение ее достоверности и ее обработка.

Представляется, что основную работу контролера при реализации любой из форм государственного аудита можно свести к трем этапам:

- сбор достоверной, достаточной и, насколько это возможно, актуальной информации о деятельности субъекта контроля и ее результатах;
- получение знания о деятельности субъекта контроля и ее результатах на основе этой информации;
- оценка деятельности субъекта контроля и ее результатов на основании такого знания.

Абсолютно не важен предмет аудита и его форма, – процесс всегда остается неизменным – собираем информацию, на ее основании понимаем, что на самом деле произошло, и даем свою оценку. И так каждое контрольное мероприятия, изо дня в день, из года в год, из века в век.

Меняется лишь характер информации и ее объем. Так, при финансовом аудите речь идет прежде всего о финансовой отчетности и первичной документации, лежащей в ее основе. При

управленческом аудите – управленческая отчетность и статистические данные. При стратегическом аудите – все вышеперечисленные источники данных, а также любые иные источники информации, включая большие данные, позволяющие оценить выполнение соответствующих стратегических документов и содержащихся в них целей. При этом очевидно, что чем шире аудируемые вопросы и дальше горизонт рассматриваемых проблем (как в сторону прошлого, так и будущего), тем больший объем информации необходим аудитору.

В любом случае, фундаментом для получения знания и, соответственно, дачи оценок всегда является релевантная, достоверная, достаточная и актуальная информация. При этом она должна содержаться в источниках, позволяющих ее обработать, потратив разумные временные и трудовые усилия и финансовые ресурсы.

С огромными объемами информации, для обработки и подтверждения достоверности которых требуются значительные усилия и время, контролеры и аудиторы сталкивались всегда.

После славного окончания наполеоновских войн недавно созданный Государственный контроль приступил к ревизии военных расходов. Незамедлительно выяснилось, что одной из основных сложностей в данном предприятии был объем и состояние финансовой документации.

Так, контролеры писали, что «с 1812 по 1816 год включительно остается в одном Комитете [провиантских дел] не обревизованных им книг 42 382, и что о том, какую сумму содержат в себе сии книги, сведения доставить не может, потому что они при поступлении с 1818 года в Комитете не только не были рассмотрены или описаны, но валялись большою частью по углам и на полу комнат, Канцелярией Провиантского Департамента занимаемых, и загромождали самый проход к ним, а сверх того комиссии упраздненных провиантских депо навезли сюда тысячи дел, счетов и книг в таком же беспорядке». В результате Провиантский департамент в течение более 12 лет не мог доставить отчеты за один 1812 год.

Выше речь шла только о финансовых книгах, к которым еще прилагались первичные документы. Чтобы оценить масштаб, приведем пример, что при ревизии оборотов Интенданского управления с 1812 по 1817 годы в Государственный контроль поступило «книг, счетов и дел до 3700, кроме документов и разных приложений до 200 тысяч». Проверка Интенданского управления шла с 1819 года по конец 1826 года упрощенным способом.

И это при том, что наши предшественники осуществляли только финансовый аудит в самом узком значении этого термина и не ставили перед собой задачи по оценке эффективности таких расходов или оценки достижения каких-либо результатов.

В настоящее время картина радикально изменилась. С одной стороны, объем информации несоизмеримо вырос, хотя и появились значительно облегчившие труд

государственных аудиторов способы ее обработки. С другой стороны, задачи, стоящие перед сотрудниками органов государственного аудита, стали несопоставимо шире.

Приведем два примера информационных массивов, используемых органами исполнительной власти, с необходимостью анализа которых столкнулась Контрольно-счетная палата Москвы при проведении в 2018 году обследования влияния перехода на уплату налоговых и неналоговых платежей исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимости на поступления в бюджет города Москвы.

Первым примером является информация, которую с 2014 года ежегодно собирает и обрабатывает Государственное бюджетное учреждение города Москвы «Центр налоговых доходов» (ГБУ «ЦНД») для формирования Перечня объектов недвижимого имущества, в отношении которых налоговая база определяется как их кадастровая стоимость, в случае их соответствия условиям, предусмотренным ст.1.1 Закона города Москвы от 05.11.2003 № 64 «О налоге на имущество организаций», в котором в настоящее время содержится более 23 тысяч объектов.

Для формирования данного перечня ГБУ «ЦНД» осуществляет анализ сведений, поступивших в Автоматизированную информационную систему координации работы органов исполнительной власти города Москвы по обеспечению поступления в бюджет города Москвы доходов от отдельных видов налогов и сборов (АИС ОПН), на соответствие критериям, установленным законодательством.

Поставщиками информации в АИС ОПН являются Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии (Росреестр), Государственная инспекция по контролю за использованием объектов недвижимости города Москвы (Госинспекция), ГБУ «Московское городское бюро технической инвентаризации» (МосгорБТИ), а основным источником информации для АИС ОПН является Единый государственный реестр недвижимости (далее – ЕГРН).

Для аудиторов важнейшим элементом в данной работе были меры, принимаемые ГБУ «ЦНД» для верификации полученной информации. Данная работа организуется учреждением по двум направлениям: установление фактического использования объектов капитального строительства (ОКС) и выявление расхождений в данных, загруженных в АИС ОПН.

Так, по результатам обработки сведений ГБУ «ЦНД» формирует для Госинспекции предложения для внесения в план обследования ОКС для целей налогообложения на соответствующий год. Например, в 2015 году были подготовлены предложения по включению в план проведения мероприятий по определению видов фактического использования зданий и

нежилых помещений в отношении 15 556 ОКС, в 2016 году – 8808 ОКС, в 2017 году – 7535 ОКС, в 2018 году – 7890 ОКС.

Для выявления расхождений в данных, загруженных в АИС ОПН ГБУ «ЦНД», в 2015 году были подготовлены для Департамента экономической политики и развития города Москвы 10 проектов обращений в различные органы исполнительной власти Российской Федерации и города Москвы, в 2016 году – 35 проектов обращений (в те же адреса, а также в адреса хозяйствующих субъектов), в 2017 году – 51 проект обращения (в адрес различных организаций по поиску собственников зданий, помещений).

Таким образом, изучение внутренних процедур ГБУ «ЦНД» по обработке информации, содержащейся в АИС ОПН, позволило аудиторам подтвердить достоверность такой информации.

Другим примером, с которым аудиторы столкнулись в ходе проведения данного контрольного мероприятия, было изучение данных, использованных Государственным бюджетным учреждением города Москвы «Городской центр имущественных платежей и жилищного страхования» (ГБУ «ГЦИПиЖС») для проведения своей первой государственной кадастровой оценки объектов недвижимого имущества в 2018 году на основании ч.ч.1, 2, 3 ст.6 Федерального закона от 03.07.2016 № 237-ФЗ «О государственной кадастровой оценке».

Количество оцененных в 2018 году ОКС составило 6 526 878 ед., включая все здания (строения, сооружения), нежилые и жилые помещения, гаражи, машино-места и другие объекты недвижимости, расположенные на территории города Москвы.

При этом ГБУ «ГЦИПиЖС» в 2018 году при сборе информации об объектах оценки, внесенных в перечни объектов недвижимости, подлежащих государственной кадастровой оценке, представленные в Департамент городского имущества города Москвы Управлением Росреестра по Москве, имело доступ не только к базовому источнику информации о характеристиках объектов недвижимости, содержащихся в Автоматизированной информационной системе «Фонд данных государственной кадастровой оценки» (АИС ФД ГКО), использовавшихся частными оценщиками при определении кадастровой стоимости объектов недвижимости в ходе проведения предыдущих турнов кадастровой оценки в 2014 и 2016 годах, но и к ведомственным информационным системам (АИС ОПН, ИС РЕОН, ИС Недвижимость 2, Информационно-аналитическая система управления градостроительной деятельностью), а также имело возможность получать необходимую информацию от органов исполнительной власти и их подведомственных организаций по запросам.

В частности, ГБУ «ГЦИПиЖС» только в МосгорБТИ были запрошены характеристики и данные по объектам недвижимости: в отношении сведений о годе постройки/ввода в

эксплуатацию – по 123 769 объектам недвижимости, о материале стен – по 94 926 объектам, об аварийности – по 73 объектам.

Очевидно, что столкнувшийся с таким объемом данных аудитор, чтобы сделать на их основе какие-либо выводы, должен решить обе указанные выше проблемы: оценить их качество и обработать. При этом первая проблема даже более важна. На ее решение и направлен аудит информации.

С позиций государственного аудита сущность аудита информации была раскрыта в работах В.А. Двуреченских⁷⁶. По его мнению, аудит информации представляет собой форму государственного аудита, предметом которой является полнота, достоверность, актуальность и качество информации, используемой публичными органами для принятия управленческих решений, а также содержащейся в отчетах публичных органов перед обществом. При этом, при реализации аудита информации особое внимание уделяется оценке эффективности применяемых систем сбора, обработки и анализа информации, а также организации процедур контроля за достоверностью используемой публичными органами информации.

Действительно, практика показывает, что в ряде случаев публичные органы принимают управленческие решения, не обладая полной и/или достоверной информацией об объектах управления, что не позволяет говорить об эффективности такого публичного управления. Ведь управляющий не обладает информацией ни о реальном состоянии объекта управления и его потребностях, ни о реальных результатах своих управленческих решений. С другой стороны, даже обладая необходимой информацией, орган публичного управления может просто не использовать ее. Выявление подобных случаев и выработка предложений, направленных на их устранение является важнейшей задачей аудита информации. Таким образом, при применении аудита информации аудитор должен определить потребность субъекта аудита в информации для осуществления им управленческой деятельности по аудируемому вопросу и удостовериться в ее наличии, ее качестве, а также в ее применении на практике в ходе публичного управления.

Изначально концепция аудита информации зародилась в рамках изучения управления информацией и библиотечного дела в качестве одного из элементов управления знаниями. Как писала С. Хенкцель, одна из наиболее влиятельных практиков в этой области, задачей аудита информации является «эффективное определение текущего организационного состояния организации путем выявления того, какая информация необходима для удовлетворения потребностей организации. Он определяет, какая информация поступает в настоящее время и позволяет, сравнив ее с потребностью, выявить пробелы, несоответствия и повторения. Процесс

⁷⁶ Двуреченских В.А. Национальный контроль. М., 2008. – С. 117-118; Двуреченских В.А. Основы государственного аудита. М., 2011. – С. 331-333.

также ускоряет составление карты потоков информации внутри организации и между организацией и внешней средой, что позволяет определить узкие места и неэффективности»⁷⁷.

Соответственно, С. Хенкцель подходит к аудиту информации как к «инструменту, который может быть использован для определения стратегически важных информационных ресурсов, но и определять те задачи и действия, в результате выполнения которых образуется знание, а также те, которые полагаются на передачу знания из других областей организации»⁷⁸.

В свою очередь, именно в рамках аудита информации как элемента управлением знанием (или этапа аудита знания) и были предложены основные методологические подходы к его проведению – например, семиэтапный подход С. Хенкцель⁷⁹, варианты этого подхода С. Буханана и Ф. Гибба⁸⁰.

В целом такой подход к аудиту информации ничем принципиально не противоречит аудиту информации, как одной из форм государственного аудита, однако, очевидно требует адаптации для нужд государственного аудита, поскольку аудит информации, как процесс обеспечения эффективного управления информацией в организации, направлен, прежде всего, на оптимизацию работы в самой организации, повышению ее эффективности, обеспечению сохранения и перемещения в ней информации и знаний. Кроме того, он может включать в себя дополнительные задачи, связанные со статусом информации (например, соблюдение режима охраны персональных данных). Будучи основанным на процессном подходе он постоянно требует вовлеченность всей организации в данный процесс. С изрядной долей условности такой аудит информации можно назвать «внутренним» аудитом информации.

Такой аудит информации крайне необходим для контрольно-счетных органов, но не столько для непосредственного выполнения их полномочий при проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, сколько для обеспечения качества своей работы и определения оптимального объема информации, необходимого контрольно-счетному органу.

В качестве такой работы можно привести пример из практики Контрольно-счетной палаты Москвы. По состоянию на 1 ноября 2018 года в состав информационной среды города Москвы входила 241 информационная система, из которой 78 были общегородскими, а остальные отраслевые. Анализ информации, содержащейся в этих системах, проведенный

⁷⁷ Henczel, S. The information audit as a first step towards effective knowledge management: an opportunity for the special librarian/ INSPEL 34(2000)3/4. – C. 211.

⁷⁸ Henczel, S. The information audit as a first step towards effective knowledge management: an opportunity for the special librarian/ INSPEL 34(2000)3/4. – C. 211.

⁷⁹ См., например: Henczel, S. The information audit as a first step towards effective knowledge management: an opportunity for the special librarian/ INSPEL 34(2000)3/4. – C. 216-224.

⁸⁰ См., например: Buchanan, S. and Gibb, F. The information audit: an integrated strategic approach.// International Journal of Information Management, 18(1), 1998, p. 29–47; Buchanan, S. and Gibb, F. The information audit: role and scope. // International Journal of Information Management, 27(3), 2007, p. 159–172; Buchanan, S. and Gibb, F. The information audit: methodology selection. // International Journal of Information Management, 28(1), 2008, p. 3–11.

КСП Москвы, а также анализ информационных потребностей подразделений самой Палаты показал, что к большинству из них доступ сотрудников нашей Палаты целесообразен только в рамках конкретных тематических контрольных мероприятий и не требуется на регулярной основе. Соответственно, КСП Москвы и органам исполнительной власти не требовалось проводить работы по обеспечению удаленного доступа к данным информационным ресурсам или регулярных выгрузок информации из них в информационную систему Палаты.

В результате такой работы КСП Москвы остановилась всего на 12 общегородских и отраслевых информационных системах, что существенно упростило работу по подключению к ним, снизило финансовые затраты на такое подключение, обеспечив, в то же время, все основные информационные потребности Палаты.

В отличие от «внутреннего», аудит информации как форма государственного аудита можно назвать «внешним» аудитом информации. Его задачей является не собственно улучшение деятельности конкретного государственного органа, а аудит обеспеченности необходимой информацией управления той или иной сферой государственного управления. При реализации аудита информации государственных аудиторов должно интересовать определение состава информации, необходимого для такого управления, ее фактическое наличие в аудируемых органах и организациях, качество такой информации, а также ее применение для целей управления данной сферой.

В то же время, результаты «внешнего» аудита информации могут послужить основой для проведения «внутреннего» аудита информации аудируемым органом или организацией.

Первая и, насколько нам известно, единственная серьезная попытка методологически адаптировать модель С. Хенкцель к деятельности органов внешнего государственного финансового контроля была предпринята в 2012 году сотрудником Контрольно-счетной палаты Москвы А.С. Бурухиной⁸¹. Предложенный ею подход предполагает пять основных этапов аудита информации (Рис. 1), основан на процессном подходе и активном использовании построенной в ходе аудита информации карты знаний. Важной особенностью для закрепления в аудируемой организации результатов аудита информации является наличие шестого этапа – обеспечение непрерывности аудита, предполагающее постоянное проведение такой деятельности уже самой аудируемой организацией в рамках «внутреннего» аудита информации.

⁸¹ Бурухина А.С. Аудит информации как одно из методологических понятий внешнего государственного финансового контроля./ http://www.ksp.mos.ru/upload/info/press-centr/publications/Burukhina_A.S.doc.



Рис.1. Основные этапы аудита информации по А.С. Бурухиной

Представляется, что в настоящее время ни один контрольно-счетный орган в России не проводит полноценный «внешний» аудит информации в рамках своих контрольных и эксперто-аналитических мероприятий. Речь может идти только об отдельных элементах, используемых при оценке существующих или предлагаемых показателей и критериев достижения тех или иных управленческих целей и задач (прежде всего, при проведении экспертизы проектов государственных программ и вносимых в них изменений, а также при проведении аудита эффективности исполнения государственных программ), выявлении недостатков в имеющейся управленческой информации и отчетности, определении узких мест в межведомственном информационном обмене, а также подтверждения применения имеющейся информации для принятия и/или корректировки управленческих решений.

Вместе с тем, по мере роста объема управленческой информации и все большей связанности информационных систем, используемых в публичном управлении, важность аудита информации будут расти. На наш взгляд, все более глубокая разработка и постепенное внедрение в деятельность контрольно-счетных органов соответствующего методологического аппарата является насущной необходимостью.

В настоящей работе мы не затрагиваем проблему автоматизации обработки данных, содержащихся в финансовой или управленческой отчетности. Решение этой проблемы не универсально и во многом зависит от видов данных, к которым имеет доступ контрольно-счетных орган, условий доступа к ним, а также возможности и/или целесообразности их экспорта информационную систему самого контрольно-счетного органа. В целом этот вопрос достаточно хорошо проработан на практике в тех региональных контрольно-счетных органах, которые обладают необходимым кадровым, финансовым и техническим потенциалом. Более методологически сложным, на наш взгляд, является вопрос использования в ходе государственного аудита больших данных.

Появившись всего несколько лет назад, количество массивов больших данных постоянно увеличивается, и по мере развития государственных информационных систем, перехода на предоставление государственных услуг в электронном виде, развития социальных сетей и интернета вещей, источники, виды и объемы больших данных будут постоянно увеличиваться. Одновременно с этим можно ожидать и совершенствование систем искусственного интеллекта, основанных на распознавании паттернов в больших массивах данных, что позволит еще лучше и, возможно, дешевле анализировать такие массивы.

Абсолютно логичным является появление в вышеупомянутой Стратегии развития Счетной палаты Российской Федерации на 2018–2024 годы такого приоритетного направления развития как «развитие собственных аналитических компетенций и инструментария, основанных на современных подходах к моделированию социально-экономического развития, прикладных методах оценки проектов и программ, предиктивных методах аудита и больших данных».

Уже сейчас возникает несколько вопросов, ответы на которые важны для использования больших данных контрольно-счетным органом.

Первый вопрос связан со статусом массивов больших данных. Данные массивы, анализ и обработка которых могут иметь интерес для контрольно-счетных органов, имеют различное происхождение. Часть из них может формироваться на основе данных информационных систем органов исполнительной власти. Например, наборы данных и справочники (974 – по состоянию на 08.08.2018) на Портале открытых данных Правительства Москвы (data.mos.ru) размещаются и актуализируются городскими органами исполнительной власти на основе сведений их информационных систем посредством интегрированной с ними Единой городской автоматизированной системы обеспечения поддержки деятельности Открытого правительства города Москвы (ЕГАС ОДОПМ).

Каждый набор данных на портале обладает паспортом, в котором указан ответственный орган исполнительной власти, ответственное лицо и дата последней актуализации набора, что позволяет считать эти данные официальными.

Одновременно подавляющее большинство массивов больших данных либо не являются официальными в полной мере, либо не являются таковыми вообще. К первому типу можно отнести данные, полученные из государственных информационных ресурсов. В качестве примера можно привести центральный инструмент системы столичного образования — «Московская электронная школа» (МЭШ), включающий библиотеку электронных учебных материалов и единый электронный дневник.

В частности, в едином электронном дневнике фиксируется порядка 10 миллионов

школьных оценок ежемесячно. Очевидно, что анализ данного массива больших данных представляет исключительный интерес не только для органов управления образованием, но и для контрольно-счетных органов, поскольку позволяет оценивать качество и эффективность тех или иных образовательных программ, учебных учреждений и предоставляемых ими услуг, а также выявлять аномалии в их деятельности. Результаты такого анализа могут быть сопоставлены с соответствующим бюджетным финансированием, что позволит сделать выводы не только об управленческой, но и финансовой эффективности. В то же время, несмотря на то, что МЭШ является государственным, вряд ли его данные можно признать официальными.

Тем более официальными не являются и не могут являться данные социальных сетей, данные операторов мобильной связи, систем по определению геопозиции или интернета вещей.

В своей практической деятельности контрольно-счетный орган столкнется не столько с конкретными наборами больших данных, сколько с результатами их машинного анализа с помощью искусственного интеллекта. Значительный интерес может представлять результат анализа нескольких наборов данных, только часть из которых может иметь официальный характер (например, сопоставление результатов успешных образовательных программ на основе данных МЭШ и отзывов о них родителей учеников на основе данных в социальных сетях).

Существует вероятность того, что такой анализ будет выявлять расхождения между оценками только на основе официальных данных и с использованием иных массивов информации. На более глобальном уровне может сложиться ситуация, при которой будет выявлено расхождение между результатами анализа официальной статистики и управленческой информации и анализа больших данных.

В связи с этим, при анализе больших данных, не обладающих статусом наборов официальных данных, необходимо заранее быть готовым сформулировать позицию контрольно-счетного органа по данному вопросу. Особую роль здесь будет играть как квалификация экспертов, осуществивших непосредственную обработку и анализ больших данных, так и усмотрение аудитора, а также наличие необходимых оговорок, объясняющих то или иное решение.

Другой важный вопрос, связанный с использованием больших данных контрольно-счетными органами, непосредственно возникает в связи с ценой их обработки. В идеальном мире бесконечных бюджетов государственные аудиторы были бы заинтересованы в анализе тех или иных массивов больших данных практически при проведении любого контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, связанного с эффективностью использования бюджетных средств.

В реальности наши бюджеты совсем не безграничны, а стоимость специализированного оборудования, программного обеспечения и специалистов и необходимость разработки специальных алгоритмов поиска и обработки данных под каждую задачу, поставленную контролерами, делают анализ больших данных с применением систем искусственного интеллекта достаточно дорогим удовольствием.

Следовательно, контрольно-счетный орган должен заранее четко понимать, какие именно данные он хочет сопоставить и на какие вопросы получить ответы. Очевидно, что точность ответов напрямую зависит от количества наборов данных и четкости задач по их сопоставлению.

Необходимо понимать и то, откуда эксперты смогут взять необходимые большие данные. Часть их является бесплатной (например, открытые данные Правительства Москвы), часть может быть получена контрольно-счетным органом из государственных систем при взаимодействии с органами исполнительной власти, однако часть массивов больших данных может являться платной или находиться у лиц, не обязанных предоставлять ее контрольно-счетным органам.

Другим критерием для принятия решения о целесообразности обработки больших данных для нужд контрольно-счетного органа, в дополнение к наличию массивов больших данных и доступа к ним, может являться потенциальный результат такой обработки. Например, выявление каких-либо ключевых проблем в управлении той или иной сферой, выявление социальных проблем или возможность предотвращения ущерба публично-правовому образованию могут являться достаточным аргументом для заказа таких работ.

Кроме того, представляется целесообразным уделять особое внимание такому анализу данных, который может неизменно или с минимальными изменениями быть использованным в нескольких контрольных или экспертно-аналитических мероприятиях. Это позволит значительно снизить расходы при следующих использованиях соответствующих алгоритмов.

Приведенные выше рассуждения по вопросам развития такой формы государственного аудита, как аудит информации, и подходов к использованию контрольно-счетными органами больших данных не претендуют на истинность. Практика диктует актуальность активной профессиональной дискуссии по данной проблематике и наработке опыта в данной сфере.

Формально действующее законодательство не требует от нас незамедлительного решения этих вопросов. Пока все еще можно продолжать выполнять свои полномочия, используя более традиционный аппарат и классические методы. В то же время, существует риск того, что качество нашей работы, не учитывающее последние технологические новации, активно применяемые органами исполнительной власти, начнет медленно, но неуклонно

снижаться, контрольно-счетные органы постепенно потеряют способность адекватно и объективно оценивать данные, служащие основой для принятия управленческих решений аудируемыми нами лицами, и, в конце концов, наша деятельность перестанет удовлетворять наших основных потребителей – общество и законодательные (представительные) органы.

Еще 15-20 лет назад контрольно-счетные органы в России вели дискуссию о необходимости внедрения методов аудита эффективности и возможности оценки эффективности публичных расходов. Сейчас постоянная оценка в ходе контрольных мероприятий эффективности как бюджетных расходов, так и деятельности проверяемой организации характерна для большинства контрольно-счетных органов и многих органов внутреннего государственного финансового контроля. Аудит информации и использование больших данных – следующий вызов, стоящий перед нами и способный существенно трансформировать государственный аудит. И чем раньше мы это осознаем, тем лучше.

БИБЛИОТЕКА КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНОЙ ПАЛАТЫ МОСКВЫ

Информационный бюллетень

Специальный выпуск

КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНАЯ ПАЛАТА МОСКВЫ 2019 год

Отпечатано ИП Казакова А.Ю.
+7 (985) 189-11-55