

УДК 336.025  
ББК 65.261.3-28  
К 95

**М.И. Кутер**

*Доктор экономических наук, Заслуженный работник высшего профессионального образования РФ, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861) 219 95 01 (доб. 201).*

**А.Н. Биба**

*Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (918) 436 97 30, e-mail: [newcomerpoint@rambler.ru](mailto:newcomerpoint@rambler.ru).*

## **Диагностика нецелевого использования бюджетных средств**

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** Сущность и особенности построения контрольных мероприятий при проведении государственного финансового контроля над использованием бюджетных средств по целевому назначению предопределили разработку актуальной на сегодняшний день методики контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования бюджетных средств, основные положения которой представлены в данной статье.

**Ключевые слова:** методическое обеспечение контрольно-ревизионной деятельности, диагностика нецелевого использования бюджетных средств, анализ исполнения бюджетных смет.

**M.I. Kuter**

*Doctor of Economics, Honoured Worker of Higher Professional Education of the Russian Federation, Head of Accounting Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861) 219 95 01 (add. 201).*

**A.N. Biba**

*Post-graduate student of the Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (918) 436 97 30, e-mail: [newcomerpoint@rambler.ru](mailto:newcomerpoint@rambler.ru).*

## **Diagnostics of misuse of budgetary funds**

**Abstract.** Essence and features of actions at carrying out the state financial control over the use of budgetary funds on a designated purpose predetermined development of a topical technique for control and auditing diagnostics of misuse of the budgetary funds. The basic provisions of this technique are presented in this paper.

**Keywords:** methodical ensuring control and auditing activity, diagnostics of misuse of budgetary funds, analysis of execution of the budgetary estimates.

В 2006 г. заместитель Руководителя аппарата Счетной палаты, ответственный секретарь Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации Н.С. Столяров указывал на отсутствие единой методологической базы и технологии проведения государственного финансового контроля: «Методическим обеспечением контрольно-ревизионной деятельности практически каждого органа финансового контроля является, как правило, самостоятельно разрабатываемые ими положения, порядки, методические указания и тому подобное...» [1, с. 8]. За прошедшие годы мало что изменилось в данном

направлении. К сожалению, цитированное высказывание в значительной степени актуально и сегодня.

Методология позволяет осмыслить исследуемый предмет, историю и логику его развития, конкретизируясь до определенной методики (порядка использования методов) и техники действий (приемов), «...завершающей стадией методологического подхода, а именно практической частью конкретно-научного уровня методологии, является разработка конкретных методик бухгалтерского учета..» [2]. Одной из важнейших методологических проблем бухгалтерского (бюджетного) учета на сегодняшний день является отсутствие целостной контрольно-ревизионной методики нецелевого использования бюджетных средств, влекущее за собой совокупность сложных теоретических и практических задач, решение которых позволит создать новую широко востребованную конкретную методику, которая встанет в один ряд с другими существующими в бухгалтерском (бюджетном) учете. При проведении проверок указанной направленности в настоящее время используются отдельные методы и приемы выявления нецелевого использования бюджетных средств. Вследствие этого целью нашего исследования является разработка методики контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования бюджетных средств на примере казенного учреждения, как наиболее близкого к типу ранее существовавшего бюджетного учреждения, финансировавшегося преимущественно за счет бюджетных средств.

Авторская разработка создана на основе обобщения уже имеющегося опыта контрольно-ревизионной деятельности в данном направлении и новых подходов, выстроена в виде целостной теоретической системы, состоящей из логически взаимосвязанных обособленных разделов. Логическая структура предлагаемой методики в зависимости от поставленных перед ревизионной группой конкретных задач исследования позволяет использовать как всю описанную последовательность действий в совокупности, так и ее отдельные части. Методика контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования средств бюджета содержит модель и математическую формулу, позволяющие взаимоувязать новые и уже существовавшие элементы методики. Анализ исполнения бюджетных смет учреждений, проводимый посредством установления отклонений между начисленными и исполненными расходами, утвержденными лимитами бюджетных обязательств и бюджетными ассигнованиями казенных учреждений, представляет собой один из основных способов выявления нецелевого использования бюджетных средств.

Однако, анализируя отклонение начисленных расходов от утвержденных лимитов бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований и исполненных расходов по смете в целом, не всегда удается установить реальные суммы нецелевого использования средств бюджетов. Объясняется это тем, что при суммировании отклонений по отдельным кодам классификации расходов бюджетов отклонения со знаком плюс и отклонения со знаком минус могут взаимоисключаться, образуя в итоге ноль. Поэтому анализ исполнения бюджетных смет следует проводить в разрезе кодов классификации расходов бюджетов, состоящих из двадцати знаков: кода главного распорядителя бюджетных средств (три знака); кодов раздела, подраздела, целевой статьи и вида расходов бюджета (четырнадцать знаков); кода классификации операций сектора государственного управления, относящихся к расходам бюджетов (три знака).

В идеале при сравнении начисленных расходов с утвержденными лимитами бюджетных обязательств, бюджетных ассигнований и исполненными (кассовыми) расходами все указанные позиции должны быть равны, то есть расходы должны быть начислены в отчетном финансовом году в объеме утвержденных лимитов бюджетных обязательств и бюджетных ассигнований и в этой же сумме должны быть израсходованы (выплачены), за исключением расходов по группе операций сектора государственного управления (КОСГУ) 300 «Поступление нефинансовых активов», которые рассмотрим ниже. На практике в силу разных причин не всегда удается добиться идеального соотношения.

Ситуация первая. При отсутствии задолженности на начало и конец отчетного года нецелевое использование средств бюджета возникает в случае превышения исполненных

расходов над начисленными по любому коду классификации расходов бюджетов, состоящему из двадцати знаков. Превышение образуется за счет других кодов, по которым начисленные расходы превышают исполненные. Например, по коду 18803022026700014222 анализом установлено превышение исполненных расходов над начисленными в сумме 700,00 рублей. В то же время по коду 18803022026700014226 начисленные расходы превышают исполненные. В итоге допущено нецелевое использование бюджетных средств по коду классификации расходов бюджетов 18803022026700014222 в сумме 700,00 рублей за счет кода 18803022026700014226.

При выявлении нецелевого использования средств бюджета методом анализа исполнения бюджетной сметы казенного учреждения для наглядности целесообразно использовать табличный вариант, представленный ниже (табл. 1).

**Таблица 1**  
**Анализ исполнения бюджетной сметы казенного учреждения**

Код классификации расходов бюджетов	Задолженность на начало отчетного года (руб.)		Задолженность на конец отчетного года (руб.)		Расходы отчетного года (руб.)		Отклонение (руб.)	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Исполнено	Начислено	(+,-)	Нецел. испол.
1	2	3	4	5	6	7	6-7	
Итого:								

Нередко нецелевое использование бюджетных средств складывается не за счет одного, а за счет нескольких кодов классификации расходов бюджетов, по которым суммарное превышение начисленных расходов над исполненными равно сумме нецелевого использования бюджетных средств (сумме превышения исполненных расходов над начисленными).

Возможен вариант с точностью до наоборот: за счет превышения по одному коду расходов начисления над исполнением формируется нецелевое использование бюджетных средств сразу по нескольким другим кодам. При этом сумма превышения исполненных расходов над начисленными по нескольким кодам равна сумме превышения начисленных расходов над исполненными по одному.

В рассмотренных нами примерах произведено перераспределение бюджетных средств между кодами КОСГУ. Важно отметить, что аналогичное перераспределение может производиться не только между кодами КОСГУ, но и между любыми элементами составных частей двадцатизначного кода классификации расходов: между разделами–подразделами, между целевыми статьями, между видами расходов, даже между распорядителями бюджетных средств.

Для исчисления суммы нецелевого использования бюджетных средств при отсутствии дебиторской и (или) кредиторской задолженности на счетах бюджетного учета казенного учреждения автором предлагается использовать следующую математическую формулу:

$$Nis = Ri - Rn, \text{ при этом } Ri - Rn > 0, Dz = Kz = 0,$$

где  $Nis$  – нецелевое использование средств бюджета;

$Ri$  – расходы отчетного года исполненные;

$Rn$  – расходы отчетного года начисленные;

$Dz$  – дебиторская задолженность на начало и конец отчетного периода (года);

$Kz$  – кредиторская задолженность на начало и конец отчетного периода (года).

Как мы уже говорили, в идеале все расходы должны быть начислены в отчетном финансовом году в объеме утвержденных бюджетных ассигнований и лимитов бюджетных

обязательств и в этой же сумме израсходованы (выплачены) за исключением расходов по группе КОСГУ 300 «Поступление нефинансовых активов». По этим кодам КОСГУ начисленные расходы могут быть выше исполненных за счет операций с материальными ценностями, нематериальными и непроизведенными активами по централизованному снабжению и безвозмездной передаче (получению).

Ранее экспертом журнала «Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности» М. Волчковой уже предлагались схемы анализа исполнения сметных назначений бюджетного учреждения для выявления нарушений бюджетного законодательства. На наш взгляд, предложенная схема требует доработки, так как при определении отклонений исполнения бюджета через финансовые органы от начисленных расходов на приобретение основных средств предложено сравнивать несопоставимые элементы, а именно: сравнивать исполнение бюджета через финансовые органы по коду КОСГУ 310 «Увеличение стоимости основных средств» с начисленными расходами по коду КОСГУ 271 «Амортизация основных средств и нематериальных активов», а для расчета отклонений исполнения бюджета через финансовые органы от начисленных расходов на приобретение материальных запасов сравнивать исполнение бюджета через финансовые органы по коду КОСГУ 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» с начисленными расходами по коду КОСГУ 272 «Расходование материальных запасов» [3].

Нами предлагается при выявлении нецелевого использования средств бюджета по группе КОСГУ 300 «Поступление нефинансовых активов» сравнивать исполненные расходы с начисленными по кодам КОСГУ 310–340, а не с начисленными расходами по кодам КОСГУ 270 в связи с тем, что по кодам КОСГУ 270 расход денежных средств не производится. Операции, связанные с приобретением и созданием объектов нефинансовых активов, на которые расходуются выделенные денежные средства, группируются именно в рамках группы КОСГУ 300, в то время как по кодам КОСГУ 270 производятся расходы по операциям с активами: по КОСГУ 271 – амортизация основных средств и нематериальных активов, по КОСГУ 272 – расходование материальных запасов (а не денежных средств на их приобретение), по КОСГУ 273 – чрезвычайные расходы по операциям с активами.

Ситуация вторая. При наличии задолженности на балансе казенного учреждения на начало и (или) конец отчетного периода применение приведенных в описании первой ситуации таблиц для определения нецелевого использования бюджетных средств может быть нецелесообразно. Как известно, многие правила имеют исключения. В данном случае таковые тоже имеются. Наличие кредиторской задолженности является следствием превышения объема денежных обязательств, принятых и подлежащих оплате над лимитами бюджетных обязательств или бюджетными ассигнованиями. Погашение сложившейся на конец отчетного года кредиторской задолженности за счет бюджетных средств следующего финансового года по тем же кодам расходов бюджетов Российской Федерации при условии превышения начисленных расходов над исполненными в части гарантированных государством публичных обязательств не квалифицируется органами государственного финансового контроля как нецелевое расходование бюджетных средств.

В то же время в случае расходования бюджетных средств текущего года на погашение образовавшейся на конец отчетного кредиторской задолженности по заработной плате (по причине начисления сверх утвержденных лимитов бюджетных обязательств при начислении стимулирующих выплат) указанные расходы могут быть квалифицированы органами контроля как нецелевое расходование средств бюджета. Стимулирующие выплаты не относятся к публичным нормативным обязательствам и должны осуществляться в пределах утвержденного годового фонда оплаты труда.

Отнесение излишне начисленной заработной платы за счет стимулирующих выплат сверх утвержденных лимитов бюджетных обязательств на кредиторскую задолженность в отчетном году само по себе не наносит ущерба бюджету. В то же время в очередном финансовом году оно может повлечь нецелевое расходование бюджетных средств, выразившись в погашении сложившейся на начало года кредиторской задолженности по

оплате труда, начисленной в отчетном году сверх утвержденных лимитов бюджетных обязательств в нарушение ст. 219 Бюджетного кодекса Российской Федерации. Таким образом, отдельные не приводящие к потере бюджетных средств нарушения законодательства «...при определенных условиях в процессе использования средств федерального бюджета... могут трансформироваться в финансовые нарушения...» [4, с. 30], в том числе – в нецелевое использование средств.

Выявленное в ходе анализа исполнения бюджетной сметы учреждения превышение исполнения над начисленными расходами указывает на наличие дебиторской задолженности на балансе учреждения на отчетные даты финансового года либо на остаток денежных средств на лицевых (банковских) счетах и (или) в кассе учреждения. Дебиторская задолженность в свою очередь указывает на авансирование платежей при отсутствии начислений. При наличии необоснованного авансирования на конец финансового года расходование бюджетных средств учреждением в сумме дебиторской задолженности может быть квалифицировано органами государственного финансового контроля как нецелевое расходование средств бюджета.

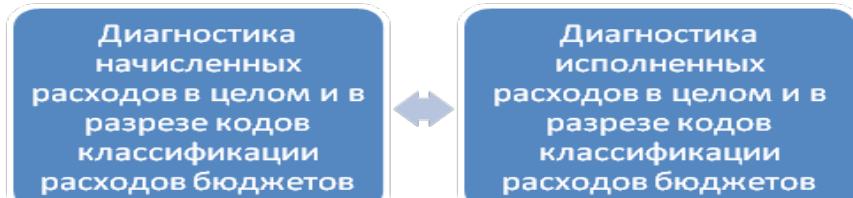
В соответствии с законодательством неиспользованные учреждением остатки бюджетных средств, которые находятся не на едином счете бюджета, должны быть перечислены на указанный счет не позднее двух последних рабочих дней текущего финансового года. Остаток бюджетных денежных средств в кассе казенного учреждения на конец финансового года допускается только в исключительных случаях [5, ст. 242]. Следовательно, наличие бюджетных средств на лицевых (банковских) счетах, в кассе казенного учреждения на конец финансового года при отсутствии разрешения финансового органа в связи с потребностью учреждения в этих средствах для функционирования в нерабочие праздничные дни января очередного года может быть расценено проверяющими как нецелевое использование бюджетных средств.

Процесс контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования средств бюджета состоит из последовательности определенных действий, логически вытекающих друг из друга, и в то же время имеющих обратную связь.

При проведении комплексной диагностики нецелевого использования средств мероприятия рекомендуется начинать с анализа исполнения бюджетной сметы учреждения в целом и в разрезе кодов классификации расходов бюджетов, затем переходить к диагностике начисленных расходов, которые также следует проводить в целом и в разрезе кодов классификации расходов бюджетов. Заключительным этапом является диагностика исполненных расходов учреждения в целом и в разрезе указанных кодов.

Нами разработана модель методики контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования бюджетных средств, позволяющая оценить особенности построения контрольных мероприятий при проведении государственного финансового контроля над использованием бюджетных средств по целевому назначению (рис. 1).

### Анализ исполнения бюджетной сметы в целом и в разрезе кодов классификации расходов бюджетов



### **Рисунок 1. Модель методики контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования бюджетных средств**

Каждый из представленных элементов модели состоит из определенных этапов технологического процесса проведения контрольно-ревизионной диагностики нецелевого использования средств бюджета, соединяющих воедино новые элементы методики с ранее применявшимися разрозненными элементами при проведении проверок использования бюджетных средств по целевому назначению (рис. 2).



### **Рисунок 2. Основные этапы технологического процесса проведения анализа исполнения бюджетной сметы**

Элементы предлагаемой модели могут использоваться как в комплексе, так и самостоятельно, независимо друг от друга. При отсутствии необходимости в комплексной диагностике нецелевого использования бюджетных средств данная модель позволяет использовать любой элемент диагностики в автономном режиме, например, для выявления формирования нецелевого использования средств бюджета на стадии начисления расходов и (или) на стадии исполнения через финансовые органы, а также после формирования годовой бухгалтерской (бюджетной) отчетности.

Технологический процесс проведения анализа исполнения бюджетной сметы учреждения состоит из нескольких основных этапов. При этом для получения достоверных результатов анализировать исполнение сметных назначений следует не только в целом, но и по каждому коду классификации расходов бюджетов Российской Федерации. Анализ проводится на основе данных бухгалтерской (бюджетной) отчетности и книги Журнал-Главная. При использовании данного метода диагностики можно применять приведенные таблицы и математическую формулу для определения нецелевого использования бюджетных средств. Диагностика начисленных расходов в целом и в разрезе кодов классификации расходов бюджетов позволяет получить сведения о формировании нецелевого использования средств бюджета на стадии начисления расходов. Данный метод основан на сравнении данных бюджетных регистров и первичных учетных документов, необходимых для начисления бюджетных расходов учреждения, а также на сравнении отчетных данных о финансовых результатах деятельности с данными бюджетных регистров и первичных учетных документов по начислению бюджетных расходов учреждения.

Использование диагностики начисленных расходов (рис. 3) предоставляет возможность определить правильность отнесения затрат на соответствующие коды бюджетной классификации расходов бюджетов Российской Федерации в процессе начисления расходов; выявить наличие дебиторской и кредиторской задолженности на конец финансового года и установить ее обоснованность; проверить правильность арифметических действий при формировании расчетных документов и законность различных выплат социального характера; выявить наличие фактов завышения норм, расценок, коэффициентов,

а также установить другие аспекты, формирующие расходование бюджетных средств не по целевому назначению. Проверки целевого расходования средств бюджета на отдельных участках бюджетного учета по начислению расходов путем проведения описанных ниже контрольных действий позволяют установить потенциальное нецелевое использование бюджетных средств на стадии формирования начисленных расходов. Следует отметить, что существуют методы и контрольные действия, которые используются абсолютно на всех участках бюджетного учета не только при начислении расходов, но и при их исполнении. Например:

- сверка данных аналитического учета с данными синтетического бюджетного учета при формировании показателей по начисленным расходам;
- определение правильности отнесения затрат (расходов) на соответствующие коды бюджетной классификации расходов бюджетов Российской Федерации и иное.



**Рисунок 3. Основные этапы технологического процесса проведения диагностики начисленных расходов**

Другие способы приемлемы только для конкретных участков бюджетного учета. Например, для того, чтобы выявить случаи использования средств бюджета, выделенных на реконструкцию, строительство объектов, капитальный и текущий ремонт, на цели, не соответствующие условиям их получения, необходимо установить наличие случаев выполнения работ по капитальному строительству и ремонту объектов, не включенных в титульные списки, и (или) при отсутствии проектно-сметной документации; провести контрольные обмеры объемов работ, указанных в актах приемки выполненных работ, с привлечением квалифицированных специалистов, имеющих допуск для выполнения работ по капитальному строительству и ремонту объектов, не включенных в титульный список, и (или) при отсутствии проектно-сметной документации и другие контрольные действия.

Метод диагностики исполненных расходов в целом и в разрезе кодов классификации расходов бюджетов применяется для выявления нецелевого использования средств бюджета на стадии исполнения расходов через финансовые органы. Данный метод основан на сравнении данных бюджетных регистров по начислению бюджетных расходов учреждения с отчетными данными (в том числе отчетными данными об исполнении бюджета через финансовые органы) и данными бюджетных регистров и первичных учетных документов по осуществлению бюджетных расходов безналичным путем и через кассу учреждения.

Диагностика исполненных расходов (рис. 4) позволяет установить правильность отнесения затрат на соответствующие коды бюджетной классификации расходов бюджетов Российской Федерации в процессе исполнения расходов; выявить необоснованное наличие задолженности на счетах бюджетного учета учреждения на отчетные даты финансового года; определить объемы повторной оплаты уже оплаченных товаров, работ и услуг; выявить неподтвержденные первичными учетными документами выплаты и другие незаконные

расходы, то есть установить реальное нецелевое использование бюджетных средств.



**Рисунок 4. Основные этапы технологического процесса проведения диагностики исполненных расходов**

Метод диагностики исполненных расходов предусматривает проверку безналичных расчетов и проверку кассовых операций учреждения.

Проверкой безналичных расчетов на основании данных журналов операций, выпуск банка и приложений к ним, первичных учетных документов можно выявить нецелевое использование бюджетных средств, проведя, кроме описанных выше, общих для всех участков бюджетного учета, необходимые контрольные манипуляции в строгой последовательности.

При проверке кассовых операций для выявления нецелевого использования средств бюджета по данным годового бухгалтерского (бюджетного) отчета, бюджетных регистров и первичных учетных документов следует, кроме описанных общих для всех участков бюджетного учета, провести контрольные действия, предусмотренные исключительно для проверки кассовых операций, например, сверить остатки денежных средств в кассе с остатками, отраженными в годовом балансе учреждения; провести инвентаризацию наличных бюджетных денежных средств и бланков строгой отчетности на предмет выявления недостач; проверить, имели ли место факты выдачи наличных денежных средств для их размещения на банковских депозитах, внесения взносов в уставные капиталы юридических лиц, приобретения акций и других ценных бумаг, выдачи ссуд и оказания финансовой помощи сторонним организациям и физическим лицам.

В нашем государстве проводится политика реформирования бюджетного процесса, ориентированная на переход к принципам и стандартам, установленным Международной и Европейской организациями высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ и ЕВРОСАИ), деятельность которых регламентирована обоснованным методическим обеспечением. В своем исследовании мы попытались приблизиться к решению научной проблемы по совершенствованию организационно-методической основы проведения проверок целевого использования бюджетных средств, предложив методику, увязанную с системой оценки нарушений бюджетного законодательства.

### **Примечания**

1. Столяров Н.С. Проблемы стандартизации финансового контроля // Аудит и финансовый анализ. 2006. № 4.
2. Панков Д.А., Вегера С.Г. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 14.
3. Волчкова М. Анализ использования средств бюджета и финансового результата деятельности бюджетного учреждения // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. 2010. № 4.

4. Биба А.Н. Нецелевое использование бюджетных средств // Экономика устойчивого развития. 2012. № 10.

5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ: [по сост. на 28.07.2012г.] // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3823.

### References

1. Stolyarov N.S. Problems of standardization of financial control // Audit and Financial Analysis. 2006. No. 4.
2. Pankov D.A., Vegera S.G. Accounting methodology: dialectics of scientific knowledge and problem of scientific result // International Accounting. 2012. No. 14.
3. Volchkova M. Analysis of use of budget funds and financial result of activity of the budgetary establishment // Budgetary Establishments: Audits and Checks of Financial and Economic Activity. 2010. No. 4.
4. Biba A.N. Misuse of budgetary funds // Economy of a Sustainable Development. 2012. No. 10.
5. Budgetary Code of the Russian Federation of 31.07.1998, No. 145-FZ: [for 28.07.2012] // Collection of the legislation of the Russian Federation. 1998. No. 31. Art. 3823.