**Аудит в сфере закупок при проведении строительных работ: проблемы и пути их решения**

*аудитор счетной палаты Тульской области –*

*Гремякова Ольга Петровна*

Вопросы аудита в сфере закупок являются одним из ключевых направлений при осуществлении внешнего государственного финансового контроля, осуществляемого контрольно-счетными органами. Закупки органов исполнительной власти, а также подведомственными им учреждениями составляют значительную часть осуществляемой данными объектами финансово-хозяйственной деятельности. В связи с чем практически каждое контрольное мероприятие по проведению внешнего государственного финансового контроля затрагивает вопросы аудита в сфере закупок.

Наиболее часто встречающиеся финансовые нарушения выявляются контрольно-счетными органами при осуществлении проверочных мероприятий закупок строительных работ различной степени их сложности: начиная от выполнения текущего ремонта до строительства объектов капитального строительства «под ключ».

В данной статье мне бы хотелось остановиться на классификаторе нарушений, устанавливаемых контрольно-счетными органами при осуществлении закупок строительных работ на различных стадиях бюджетного и закупочного процессов, а также их отражении в бюджетном (бухгалтерском) учете, и обсудить предложения по предотвращению подобных нарушений на примере работы счетной палаты Тульской области.

Контрольно-счетные органы при осуществлении своей деятельности руководствуются Классификатором нарушений, выявляемых в ходе внешнего государственного аудита (контроля) (далее – Классификатор нарушений), одобренным Советом контрольно-счетных органов при Счетной палате Российской Федерации, (протокол № 2-СКСО от 17.12.2014 г. (в редакции от 22.12.2015 г.)[[1]](#footnote-1) и рекомендованным для применения в работе всем контрольно-счетным органам.

Классификатор нарушений состоит из 7 групп, в которых детализированы 364 вида нарушений, из них 215 видов нарушений (59,1 % от общего количества) являются количественными (измеряются только в единицах), остальные виды нарушений имеют количественную и суммовую оценку.

Определены следующие группы нарушений:

1. Нарушения в ходе формирования и исполнения бюджетов (175 видов нарушений (48,1%));

2. Нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности (12 видов нарушений (3,3%));

3. Нарушения в сфере управления и распоряжения государственной (муниципальной) собственностью (60 видов нарушений (16,5%));

4. Нарушения при осуществлении государственных (муниципальных) закупок и закупок отдельными видами юридических лиц (54 вида нарушения (14,8%));

5. Нарушения в сфере деятельности Центрального банка РФ, его структурных подразделений и других банков и небанковских кредитных организаций, входящих в банковскую систему РФ, организаций с участием РФ в их уставных (складочных) капиталах и иных организаций, в том числе при использовании ими имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности (28 видов нарушений (7,7%));

6. Нарушения в ходе использования средств финансовой и гуманитарной помощи Российской Федерации, предоставляемой иностранным государствам, при реализации международных договоров, международных правительственных соглашений и в области соглашений о разделе продукции (21 вид нарушений (5,8%));[[2]](#footnote-2)

7. Иные нарушения (14 видов нарушений (3,8%)).

Кроме того, в настоящее время формируется перечень типовых примеров (фактов) неэффективного использования ресурсов, выявляемых в ходе внешнего государственного и муниципального аудита (контроля), который предназначен для обеспечения единого подхода к установлению недостатков, оцениваемых как неэффективное использование ресурсов. Данный перечень формируется в той же иерархической структуре по группам нарушений, что и Классификатор нарушений и содержит более 60 типовых примеров.

Остановимся на наиболее часто выявляемых нарушениях и недостатках при проведении контрольных мероприятий в ходе внешнего государственного финансового контроля (аудита).

Любое контрольное мероприятие начинается с анализа финансовых ресурсов, предусмотренных законом о бюджете области на выполнение строительных работ, по выбранному направлению контроля (аудита). И первое нарушение, с которым встречаются инспекторы – это *нарушение порядка применения бюджетной классификации РФ*. Данное нарушение в соответствии с Классификатором нарушений измеряется в количественном выражении.

Статьей 38 БК РФ установлен принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, в соответствии с которым бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования.

Согласно п.1 ст. 21 БК РФ код классификации расходов бюджетов детализирует направления финансового обеспечения и состоит из:

1) кода главного распорядителя бюджетных средств;

2) кода раздела, подраздела, целевой статьи и вида расходов.

Перечень единых для бюджетов бюджетной системы РФ видов расходов установлен Приказом Минфина России от 01.07.2013 № 65н «Об утверждении Указаний о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации» (далее - Указания № 65н). В случае, если оплата расходов по заключенным контрактам осуществляется в нарушение указанного документа, данные действия могут расцениваться как нецелевое использование бюджетных средств.

Согласно Указаниям № 65н оплата обязательств, возникающих на основании государственных (муниципальных) контрактов (договоров), заключенных в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» и Федеральным законом от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» осуществляется по группе видов расходов 200 «Закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд». Исключение предусмотрено для расходов на осуществление капвложений - такие затраты отражаются по группе видов расходов 400 «Капитальные вложения в объекты государственной (муниципальной) собственности».

Согласно пп. 5(1).2 п. 5(1) разд. III Указаний № 65н, расходы государственных (муниципальных) учреждений на капитальный ремонт отражаются по виду расходов 243 «Закупка товаров, работ, услуг в целях капитального ремонта государственного (муниципального) имущества», а расходы по текущему ремонту по виду расходов 244 «Прочая закупка товаров, работ и услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд».

В ходе проверок сотрудниками контрольно-счетных органов очень часто встречается отнесение расходов на осуществление текущего ремонта по виду расходов 243 (расходы на капитальный ремонт), что является нарушением порядка применения бюджетной классификации РФ.

Определения видам ремонта даны в приложении 1 ВСН 58-88(р), а также в Градостроительном кодексе РФ (далее – ГрК РФ).

Текущий ремонт - ремонт зданий и сооружений, который проводится в целях обеспечения поддержания параметров устойчивости, надежности зданий, сооружений, а также исправности строительных конструкций, систем инженерно-технического обеспечения, сетей инженерно-технического обеспечения, их элементов в соответствии с требованиями технических регламентов, проектной документации (п. 8 ст. 55.24 ГрК РФ).

Работы, которые следует относить к текущему ремонту, перечислены в приложении 7 к ВСН 58-88(р). Этот список достаточно длинный, и в нем поименовано большинство ремонтных работ, которые охватывают все здание от фундамента до крыши, включая наружную и внутреннюю отделку, а также все инженерные коммуникации.

Капитальный ремонт - замена и (или) восстановление строительных конструкций (их элементов) объектов капстроительства, инженерно-технических систем и сетей (их элементов), а также замена отдельных элементов несущих конструкций на аналогичные или улучшающие их эксплуатационные показатели (п. 14.2 ст. 1 ГрК РФ).

Перечень дополнительных работ, производимых при капитальном ремонте, приведен в приложении 9 к ВСН 58-88(р). В соответствии с этим перечнем к работам по капитальному ремонту относятся:

- обследование зданий и изготовление проектно-сметной документации (независимо от периода проведения ремонтных работ);

- оборудование системами холодного и горячего водоснабжения, канализации, газоснабжения с присоединением к существующим магистральным сетям при расстоянии от ввода до точки подключения к магистралям до 150 мм;

- перевод существующей сети электроснабжения на повышенное напряжение;

- устройство систем противопожарной автоматики и дымоудаления;

- изменение конструкции крыш;

- оборудование чердачных помещений жилых и нежилых зданий под эксплуатируемые;

- утепление и шумозащита зданий;

- экспертиза проектно-сметной документации, авторский и технический надзор.

В связи с тем, что код видов расходов входит в идентификационный код закупки, сотрудникам контрактной службы необходимо ориентироваться в данных вопросах и правильно отражать направление бюджетных расходов в документах о закупках.

Как правило, источниками финансового обеспечения текущего и капитального ремонта бюджетных и автономных учреждений являются субсидии на иные цели (абз. 2 п. 1 ст. 78.1 БК РФ) или субсидии на выполнение государственного задания (абз. 1 п. 1 ст. 78.1 БК РФ). У казенных учреждений финансирование производится за счет бюджетных средств в соответствии с бюджетной сметой. Финансирование работ по строительству и реконструкции (перевооружения) объектов капитального строительства осуществляются в виде бюджетных инвестиций в форме капитальных вложений в объекты государственной (муниципальной) собственности (ст. 79 БК РФ). Кроме того, могут быть предоставлены субсидии на осуществление капитальных вложений бюджетным и автономным учреждениям, государственным корпорациям (компаниям), публично-правовым компаниям (ст. 78.2, 78.3 БК РФ).

И следующая группа выявляемых нарушений устанавливается на этапе осуществления проверки правильности соблюдения *порядка и условий использования указанных выше субсидий в рамках заключенных соглашений* на проведение строительных работ. Согласно Классификатору нарушений, указанная группа измеряется в количественном и суммовом выражении.

В соглашениях определяются условия и финансовое обеспечение предоставляемых бюджетных средств, устанавливаются показатели результативности, а также ответственность сторон за нарушение условий их предоставления и недостижения установленных показателей.

За нарушение условий предоставления субсидий предусмотрена административная ответственность по ст. 15.15.5 Кодекса об административных правонарушениях РФ (далее – КоАП).

Расходы по текущему ремонту в соответствии с порядками определения нормативных затрат на оказание государственных (муниципальных) услуг могут быть осуществлены за счет субсидии на финансовое обеспечение государственного задания. Главное требование, которое должно соблюдаться учреждениями - это использование имущества в целях осуществления государственного (муниципального) задания. Расходы по капитальному ремонту обеспечиваются за счет субсидий на иные цели.

Осуществление расходов на капитальный ремонт недвижимого имущества за счет субсидии на выполнение государственного задания содержит признаки, предусмотренные пунктом 1 статьи 306.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации, *нецелевого использования бюджетных средств*, поскольку не соответствует целям, установленным соглашениями о предоставлении субсидии на выполнение государственного задания. Аналогичные нарушения устанавливаются и при использовании средств предоставляемых субсидий не в соответствии с целями их предоставления.

За данное нарушение предусмотрена административная ответственность по ст. 15.14 КоАП, кроме того могут быть применены меры бюджетного принуждения в соответствии со ст.306.4 БК РФ.

Во избежание совершения данных нарушений необходимо четко соблюдать условия предоставления бюджетных средств, в том числе использовать их по целевому назначению.

Необходимо также отметить, что в соответствии с пунктом 2 статьи 72 БК РФ государственные (муниципальные) контракты заключаются в соответствии с планом-графиком закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд, сформированным и утвержденным в установленном законодательством Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд порядке, и оплачиваются в пределах лимитов бюджетных обязательств, за исключением случаев, установленных пунктом 3 статьи 72 БК РФ.

Принятие бюджетных обязательств в размерах, превышающих утвержденные бюджетные ассигнования и (или) лимиты бюджетных обязательств, за исключением случаев, предусмотренных бюджетным законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения, влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати тысяч до пятидесяти тысяч рублей (ст. 15.15.10 КоАП).

По-прежнему остается актуальной проблема по качеству подготовки сметной документации, в том числе составления дефектной ведомости на проведение ремонтных работ. Неправильно определенный объем и состав строительных работ влечет за собой нарушения в ходе исполнения контракта. Данные нарушения выражаются в неправомерной приемке видов работ, которые не отражены в сметной документации, заключаются дополнительные соглашения на исключение некоторых видов работ в объеме не более чем на десять процентов от установленного объема в сметной документации, при одновременном увеличении других видов работ более чем на десять процентов от объема, при этом соблюдая требования законодательства о контрактной системе об увеличении цены контракта не более чем на 10 %. На сегодняшний день законодательство о контрактной системе не содержит четкого определения «объем выполняемых работ», в чем он должен конкретно выражаться. На практике эта норма применяется к конкретным видам работ (составу работ), определенных сметой. Практически в каждом контракте на выполнение ремонтно-строительных работ выявляются признаки административного правонарушения.

На мой взгляд, чтобы избежать данных нарушений при исполнении контрактов, необходимо внесение изменений в части уточнения нормы законодательства о контрактной системе по изменению объемов выполняемых работ, связанных непосредственно со строительством.

При оформлении документов по приемке выполненных работ, необходимо обратить внимание на оформление первичных учетных документов в соответствии со ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 402-ФЗ).

В соответствии с нормами, установленными в 402-ФЗ, формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета и утверждаются учетной политикой учреждения.

Применительно к строительным работам первичными учетными документами согласно Указаниям по применению и заполнению форм по учету работ в капитальном строительстве и ремонтно-строительных работ, утвержденных Постановлением от 11.11.1999 № 100 являются акт о приемке выполненных работ (форма № КС-2), составляемый на основании данных журнала учета выполненных работ (форма № КС-6а), и справка о стоимости выполненных работ по форме № КС-3.

В ходе проверок отмечаются следующие *нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности:*

- нарушение требований, предъявляемых к обязательным реквизитам первичных учетных документов;

- нарушение требований по оформлению фактов хозяйственной жизни экономического субъекта первичными учетными документами.

Первичные учетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные ч. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ:

1) наименование документа;

2) дату составления;

3) наименование организации, составившей документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни (сделки, события или операции);

5) величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) должность лица (лиц), совершившего операцию (сделку) или ответственного за ее оформление, либо лица, ответственного за оформление свершившегося события;

7) Ф.И.О. и подпись этого лица (лиц).

Особое внимание надо уделить отражению в первичном документе содержанию факта хозяйственной жизни. Лицо, ответственное за составление первичного документа, несет ответственность за достоверность содержания факта хозяйственной операции и обеспечивает его передачу для отражения в бухгалтерском учете.

Нарушения требований, предъявляемых к обязательным реквизитам первичных учетных документов, учитываются в количественном выражении, а нарушение требований по оформлению фактов хозяйственной жизни в количественном и суммовом выражении.

Регистрация не имевшего места факта хозяйственной жизни либо мнимого или притворного объекта бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета содержит признаки административного правонарушения по ст. 15.11 КоАП.

В ходе проверок также выявляются случаи неэффективного использования ресурсов согласно ст. 34 БК РФ (в т. ч. и денежных средств) выделенных на проведение строительных работ:

- недостижение целевых значений показателей (индикаторов) государственных (муниципальных) программ;

- оплата работ по подготовке проектно-сметной документации, не получившей положительное заключение государственной экспертизы и (или) не прошедшей проверку достоверности определения сметной стоимости строительства, реконструкции объектов капитального строительства;

- выполненные изыскательские работы и разработанная проектно-сметная документация на строительство, реконструкцию и (или) техническое перевооружение объектов государственной (муниципальной) собственности, не использованы по назначению;

- длительное неиспользование объектов капитального строительства, введенных в эксплуатацию;

 - устранение недостатков выполненных работ за счет собственных средств заказчика в период действия гарантийного обязательства подрядчика;

- оплата штрафных санкций, предъявленных государственному (муниципальному) заказчику за нарушение обязательств государственных (муниципальных) контрактов (договоров, соглашений).

Подводя итог сказанному выше, можно сделать вывод, что закупочный процесс неразрывно связан с бюджетным, и знание норм бюджетного законодательства, в том числе положения бюджетного и бухгалтерского учета, в современных условиях крайне важны для сотрудников контрактных служб и контрактных управляющих.

Латинская поговорка гласит: «Предупреждён — значит вооружён». Смысл этих слов предельно прост: бдительность никогда не бывает напрасной. Знание норм бюджетного законодательства и о бухгалтерском учете позволит правильно распределить обязанности в учреждении по оформлению первичных учетных документов и расходованию бюджетных средств, а также организовать грамотное и квалифицированное взаимодействие подразделений заказчика на всех этапах его финансово-хозяйственной деятельности.

1. С текстом данного документа можно ознакомиться на официальном сайте Счетной палаты Российской Федерации www.ach.gov.ru в разделе «Документы по методологическому обеспечению» [↑](#footnote-ref-1)
2. Региональные и муниципальные контрольно-счетные органы в своей деятельности не выявляют нарушения по 5 и 6 группам нарушений, так как эта сфера проверок отнесена к полномочиям Счетной палаты РФ. [↑](#footnote-ref-2)