

А. Ф. Дятлова

*Доктор экономических наук, доцент,
support_mosu@mvd.ru*

*Кафедра экономики и бухгалтерского учета,
Московский университет МВД России им. В. Я. Кикотя,
г. Москва, Российская Федерация*

Методологические аспекты аудита в сфере государственных закупок товаров, выполнения работ и оказания услуг

Аннотация: В статье рассмотрены некоторые методологические аспекты аудита в сфере государственных закупок товаров, выполнения работ и оказания услуг. Определены основные принципы практического аудита, особенности аудита в сфере государственных закупок.

Ключевые слова: аудит государственных закупок, аудиторские процедуры, аудит подтверждающий, аудит соответствия (комплаенс-аудит), аудит эффективности (аудит исполнения).

A. F. Dyatlova

*Dr. Sci. (Econ.), Assoc. Prof.,
support_mosu@mvd.ru*

*Department of Economics and accounting,
V. IA. Kikot Moscow University of the Ministry
of Internal Affairs of the Russian Federation,
Moscow, Russian Federation*

Methodological aspects of the audit in the field gosudarstvenny procurement of goods, works and services

Annotation: The article discusses some methodological aspects of the audit in the field of public procurement of goods, works and services. The basic principles of practical audit, especially the audit in the field of public procurement.

Keywords: Public procurement audit, audit procedures, confirmatory audit, compliance audit (compliance audit), efficiency audit (performance audit).

Для выполнения соответствующих функций обеспечения государственные и муниципальные органы систематически и в значительных объемах заключают на конкурсной основе с российскими и иностранными организациями контракты на поставку необходимых товаров

(оборудования различного назначения, медикаментов, продовольствия и др.), а также на выполнение определенного вида работ (строительных, монтажных и др.) и на оказание соответствующих услуг. На эти цели используются значительные государственные финансовые ресурсы, которые иногда используются неэффективно или не по целевому назначению.

С целью исключения негативных явлений в использовании государственных средств соответствующие государственные и муниципальные органы систематически осуществляют контроль в виде внутренних проверок и аудита.

Практический аудит базируется на определенных принципах его реализации, предусмотренных в международных стандартах и с учетом национальных требований каждой страны. Так в Лимской декларации руководящих принципов аудита, принятой IX Конгрессом Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ), сформулированы следующие основные принципы государственного аудита: независимость, полномочия и отчетность. Аудиту отводится контролирующая роль, суть которой сводится к выявлению отклонений от выявленных стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования государственных ресурсов ¹.

В России контрольные функции государственных закупок товаров (работ, услуг) осуществляют соответствующие федеральные контрольно-счетные органы и органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, деятельность которых базируется на следующих принципах ²:

- принцип законности — цель регулирования отношений в рассматриваемой области, которая обеспечивается возможностью 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;
- принцип объективности — означает, что деятельность сотрудников, осуществляющих контроль, должна осуществляться в соответствии с действующим законодательством, должностным

¹ Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (г. Лима, октябрь 1977 года) // СПС «КонсультантПлюс».

² Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1. С. 66–76.

- регламентом и соответствовать установленным процедурам контроля; осуществление самоконтроля своей деятельности; выражение достоверного мнения о любых действиях, проверяемых объектов, в том числе и негативных;
- принцип эффективности означает обеспечение экономической безопасности государства, динамичного развития экономики и рационального использования всех видов государственных и муниципальных ресурсов;
 - принцип независимости, во-первых, рассматривается как отсутствие влияния со стороны иных органов государственной власти и местного самоуправления на процесс создания и деятельности контрольно-счетных органов. Во-вторых, это независимость, которая позволяет осуществлять контрольно-ревизионную деятельность, в соответствии с финансированием, осуществляемым из бюджета и отраженным отдельной строкой. И в третьих, наличие системы гарантий, позволяющих выражать профессиональное мнение;
 - принцип гласности предусматривает открытость деятельности контрольно-счетных органов, информированность общества о результатах их деятельности; предоставление отчетов органам государственного и муниципального финансового контроля; публикация в средствах массовой информации результатов проверки; законодательное закрепление процедуры обнародования результатов контроля.

Аудит в сфере государственных закупок в России представляет собой особый вид внешнего государственного контроля, под которым подразумевается экспертно-аналитическая и информационная деятельность, проводимая путем проверки и оценки сведений по конкретной закупке соответствующих товаров (работ, услуг), а также может рассматриваться как самостоятельная проверка или как элемент комплексной проверки финансово-хозяйственной деятельности заказчика. В ходе проверки аудитор, в частности, высказывает профессиональное мнение об эффективности системы государственных закупок товаров (работ, услуг), дает оценку применяемых начальных (максимальных) цен контракта и профессиональных качеств участников сделки. В процессе аудиторской проверки аудитор выявляет слабые места в сфере государственных закупок, допущенные ошибки участниками сделки, причины возникновения ошибок и недочетов. В России характеристика ошибок в бухгалтерском учете и отчетности впервые дана в Положении по бух-

галтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)⁴, согласно которого ошибками являются: недобросовестное применение действующего законодательства, ошибки в учетной политике организации, арифметические ошибки, неправильное определение экономического смысла объектов учета и фактов хозяйственной жизни, некачественное выполнение должностных обязанностей счетными работниками и умышленное искажение данных бухгалтерской отчетности на дату подписания отчетности. В соответствии законодательством Российской Федерации аудит в сфере государственных закупок осуществляется Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, образованными законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации, и контрольно-счетными органами муниципальных образований (в случае, если такие органы образованы в муниципальных образованиях), образованными представительными органами муниципальных образований⁵.

Основными целями аудита в сфере государственных закупок являются: проверка экономической обоснованности и эффективности расходов по государственным контрактам при проведении закупок; определение причин нарушений, выявленных по результатам аудиторских процедур; систематизация и обобщение полученной информации; подготовка рекомендаций по совершенствованию контрактной системы.

Сущность аудита государственных закупок товаров, работ и услуг заключается, прежде всего, в оценке эффективности и обоснованности показателей или аспектов деятельности государственного заказчика по организации и осуществлению товарных сделок (закупок). Для минимизации рисков допущения административных правонарушений и уголовных преступлений в сфере закупок государственными заказчиками необходимо проводить мониторинг и контроль собственными силами.

Однако следует отметить, что в настоящее время в российской практике, к сожалению, аудит государственных закупок сводится в основном к проверке процедуры закупки, а не оценки ее стоимости, качества и эффективности.

⁴ Приказ Минфина России от 28.06.2010 № 63н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)» // Российская газета, № 174, 06.08.2010.

⁵ Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Российская газета от 12 апреля 2013 г. № 80. Ст. 98.

В контрольной сфере целесообразно особое внимание уделять проблемным аспектам, связанным с аудитом в сфере государственных закупок. Одними из таких направлений контроля являются проблемы, связанные с методологией аудита в сфере государственных закупок товаров, выполнении работ и оказании услуг. Во-вторых, актуальными остаются вопросы нормативного правового регулирования аудита в этой сфере государственной деятельности. В-третьих, существует теоретическая и практическая необходимость определения роли аудита в совершенствовании контрактной системы в сфере государственных закупок (контрактный аудит).

Деятельность аудита в сфере государственных закупок базируется на единой методологии и едином понимании сущности аудита. Основными принципами проведения аудита в сфере государственных закупок являются: законность, обоснованность, своевременность, результативность, целесообразность, целевой характер, эффективность. В ходе аудита государственных закупок, как правило, выделяются два направления: анализ и оценка результатов закупок и аудит достижения целей закупок. Так, аудит в сфере закупок по времени проведения можно разделить на три этапа, отличающиеся по своему содержанию:

- подготовительный этап – включает сбор и изучение первичной информации о государственном заказе и закупках, составление программы и плана аудита;
- основной этап – предусматривает осуществление проверок всех необходимых материалов и направлений деятельности учреждения, при которых определяется эффективность, целесообразность и результативность закупочной деятельности, а также уровень экономии бюджетных средств;
- заключительный этап – включает обобщение и систематизацию результатов аудиторских процедур, составление отчета, содержащего выводы и рекомендации.

Продолжительность проведения каждого из указанных этапов зависит от особенностей объектов аудита (контроля) в сфере закупок, количества планируемых объектов аудита (контроля) в сфере закупок к заключению, заключенных и исполненных контрактов в проверяемом периоде, а также в зависимости от способа осуществления аудита в сфере закупок – в виде отдельного контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия либо составной части (отдельного вопроса) контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия ⁶.

⁶ Методические рекомендации по проведению аудита в сфере закупок, утвержденные Коллегией Счетной Палаты Российской Федерации (протокол от 30.06.2017 г. № 39к (1184)).

Аудиторские процедуры предусматривают проверку осуществления и оценку действий государственных заказчиков по следующим направлениям:

- планирование и проведение закупок (в том числе оценку заявок при осуществлении закупок конкурентными способами, а также основания проведения закупок неконкурентными способами);
- оформление и заключение контрактов (наличие обязательных условий, сроков подписания, наличие согласований и т.д.);
- соблюдение условий заключенных контрактов в части количества и качества поставленного товара, выполненных работ или оказанных услуг, а также сроков и порядка оплаты;
- формирование цены контракта;
- эффективность сопровождения контрактов.

Методологической особенностью аудита государственных закупок является, на наш взгляд, объединение трех видов аудита, которые следует рассматривать как единый процесс. Алгоритм аудита государственных закупок в этом случае можно представить следующими шагами:

- первый шаг (этап) — аудит подтверждающий;
- второй шаг (этап) — аудит соответствия (комплаенс-аудит);
- третий шаг (этап) — аудит эффективности (аудит исполнения).

Обобщая информацию, полученную по каждому виду аудита, можно дать профессиональную качественную оценку государственной закупке. Такое суждение базируется на основных этапах аудита: подготовка, основные проверочные мероприятия, подведение итогов.

На первом этапе суть подтверждающего аудита в госсекторе сводится к подтверждению целевого исполнения бюджетов и достоверности финансовых отчетов, т.е. в ходе проверки аудитор должен сформулировать уверенное мнение о том, что представленная в отчетах информация является корректной, достоверной, своевременной, обоснованной. Сфера деятельности подтверждающего аудита — свершенные события, отраженные в бухгалтерском учете.

На втором этапе аудита — аудит соответствия (комплаенс-аудит) — выявляются незаконные или неправильно оформленные факты хозяйственной деятельности, как правило, связанных с оценкой соответствия системы управления подотчетного лица законодательным требованиям высшего органа государственного управления. Достоверность операций с бюджетными средствами и их соответствие законодательству в рамках установленных лимитов и обязательств базируется на данных бухгалтерского учета. COMPLAINT — аудит в области бюджетных отно-

шений направлен в первую очередь на контроль выполнения обязательств пользователей бюджетных средств. Комплаенс — аудит в сфере государственных закупок направлен:

- на этапе появления бюджетных обязательств:
 - проверка санкционированного расходования денежных средств уполномоченным лицом;
 - целевые поступления денежных средств в соответствии с утвержденным бюджетом.
- на этапе принятия товаров и оказанных услуг:
 - проверка документального подтверждения факта фактического поступления товара (фактического оказания услуг, выполнения работ), наличия и использования;
 - проверка обоснованности совершения платежей по факту поступления товарно-материальных ценностей, выполнения работ, оказания услуг;
 - окончательная проверка произведенных расходов, выявление ошибок и нарушений.

Поскольку комплаенс-аудит не ориентирован на конечный результат, его не следует рассматривать как самостоятельную аудиторскую проверку, так как он нацелен на конкретные факты хозяйственной деятельности, поэтому не имеет отношения к прошлым событиям и связанным с ними ошибками, а также не может предотвратить появление ошибок в будущем. Подтверждая реальность или нереальность факта хозяйственной жизни, комплаенс-аудит не дает оценку их целесообразности и необходимости.

Третий этап аудита в сфере государственных закупок — аудит эффективности или аудит ценности, получаемый на вложенные деньги. Его цель определить экономичность, эффективность и результативность государственных расходов⁷. В результате проведения аудита эффективности следует вывод о достижении планируемых финансовых результатов за счет рационального (оптимального) использования ресурсов, то есть достижение наилучшего из возможных результатов в конкретных условиях.

При этом аудит эффективности базируется на принципах экономичности, эффективности и результативности.

⁷ Асташова Н.Н. Мировой опыт развития государственного финансового контроля при внедрении результативного бюджетирования // Экономические науки. 2010. № 12 (73). С. 373—379.

Принцип экономичности говорит о необходимости применения планового подхода при поступлении ценностей и их оценке — контроль за величиной произведенных затрат с целью получения планируемого результата.

Принцип эффективности предусматривает получение от произведенных расходов максимальной отдачи.

Применение принципа результативности дает возможность оценить степень соответствия ожидаемых (планируемых) и полученных (фактических) результатов.

Среди перечисленных принципов основополагающим является принцип экономичности.

При проведении аудита государственных закупок с целью получения информации об экономичности, эффективности и результативности закупки последовательное применение трех видов аудита на разных этапах процесса государственной закупки позволит выявить ошибки и нарушения и своевременно их устранить.

В процессе осуществления аудита используется информация из различных открытых источников, например, единой информационной системы в сфере закупок товаров, работ, услуг, запрашивается различная информация у должностных лиц проверяемой организации и др. За непредставление запрашиваемых сведений либо предоставление заведомо ложной информации законодательством установлена административная и уголовная ответственность.

При осуществлении аудита в сфере закупок государственные организации-заказчики, в том числе их должностные лица, должны всегда быть готовы обосновать свои действия или бездействия, в связи с требованием предоставить ту или иную информацию для осуществления аудиторской проверки.

Следует подчеркнуть, что отсутствие нормативной (нормируемой) базы проведения аудита в сфере закупок (например, объем государственных закупок, попадающий под проверку, определение избыточных потребительских свойств товаров, работ, услуг, критерии обоснованности и эффективности закупок и т.д.) снижет эффективность проведения аудита.

Есть еще один момент, на который следует обратить внимание — численность аудиторской группы, поскольку должны быть соблюдены принципы эффективности и рациональности.

В настоящее время оценка эффективности аудита в сфере закупок базируется на методике, разработанной в Министерстве экономического развития и торговли (2010 г.) и состоит в расчете, в основном, та-

ких показателей, как сокращение расходов бюджетных средств и сравнительной эффективности.

В соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ принцип эффективности заключается в достижении в достижении заданных результатов обеспечения государственных и муниципальных нужд государственными органами, органами управления государственными внебюджетными фондами, муниципальными органами, казенными учреждениями, иными юридическими лицами при планировании и осуществлении закупок⁸.

Для повышения эффективности аудита в сфере государственных закупок необходимо осуществлять разработку критериев и подходов, связывающих показатели эффективности и обоснования конкретных закупок. Такая система свяжет экономическое и целевое обоснование закупок, объемы доведенных бюджетных ассигнований, затраты на проведение закупок, а также экономический эффект от использования и внедрения закупаемых товаров, работ, услуг. Это позволяет при аудите в сфере государственных закупок оценивать эффективность процесса обеспечения государственных и муниципальных нужд с учетом доведенных бюджетных ассигнований на указанные нужды.

Список литературы

1. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Российская газета от 12 апреля 2013 г. № 80.
2. Методические рекомендации по проведению аудита в сфере закупок, утвержденные Коллегией Счетной Палаты Российской Федерации (протокол от 30.06.2017 г. № 39к (1184)).
3. Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России: Приказ МВД России от 12.10.2015 № 980 // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>, 11.11.2015.
4. Асташова Н.Н. Мировой опыт развития государственного финансового контроля при внедрении результативного бюджетирования // Экономические науки. 2010. № 12 (73). С. 373–379.
5. Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1. С. 66–76.

⁸ Федеральный закон от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Российская газета от 12 апреля 2013 г. № 80.

6. Панкратов В.В., Кожухов В.Л. Методология аудита государственных закупок: международный аспект // Научно-технический журнал «Вестник гражданских инженеров». 2015. № 4. С. 54–63.

References

1. Federal'nyi zakon ot 5 aprelya 2013 g. № 44-FZ «O kontraktnoi sisteme v sfere zakupok tovarov, rabot, uslug dlya obespecheniya gosudarstvennykh i munitsipal'nykh nuzhd» // Rossiiskaya gazeta ot 12 aprelya 2013 g. № 80.
2. Metodicheskie rekomendatsii po provedeniyu audita v sfere zakupok, utverzhdennye Kollegiei Schetnoi Palaty Rossiiskoi Federatsii (protokol ot 30.06.2017 g. № 39k (1184)).
3. Ob utverzhdenii Reglamenta osushchestvleniya vnutrennego finansovogo audita v sisteme MVD Rossii i Reglamenta osushchestvleniya vedomstvennogo finansovogo kontrolya v sisteme MVD Rossii: Prikaz MVD Rossii ot 12.10.2015 № 980 // Ofitsial'nyi internet-portal pravovoi informatsii <http://www.pravo.gov.ru>, 11.11.2015.
4. Astashova N.N. Mirovoi opyt razvitiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya pri vnedrenii rezul'tativnogo byudzhetrovaniya // Ekonomicheskie nauki. 2010. № 12 (73). S. 373–379.
5. Kozyrin A.N. Pravovye osnovy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii // Reformy i pravo. 2014. № 1. S. 66–76.
6. Pankratov V.V., Kozhukhov V.L. Metodologiya audita gosudarstvennykh zakupok: mezhdunarodnyi aspekt // Nauchno-tekhnicheskii zhurnal «Vestnik grazhdanskikh inzhenerov». 2015. № 4. S. 54–63.