

Методика и практика осуществления контрольно-счетными органами аудита в сфере закупок

The methodology and practice of procurement audits
of the accounts chambers

О.А.Мирошник,

*заместитель руководителя Департамента – руководитель
управления правового, кадрового и организационного
обеспечения деятельности Департамента
управления делами Администрации городского округа Самара,
аспирант НИИ Счетной палаты Российской Федерации*

Аннотация: В настоящей статье рассмотрен вопрос об общих методических основах проведения аудита в сфере закупок, проводимого контрольно-счетными органами. Высказаны предложения о формах, видах, методах аудита в сфере закупок, а также о порядке фиксации доказательств сотрудниками проверяющих органов.

Ключевые слова: контрольно-счетные органы, КСО, Счетная палата, закупки, аудит в сфере закупок, методика, практика.

Annotation: This article reviews the General methodological basics of conducting audit in the sphere of procurement conducted by control and audit bodies. Suggestions about the forms, types, methods of audit in procurement, as well as the procedure of recording evidence by employees of inspection bodies.

Key words: control and accounting authorities, CAA, Accounts Chamber, procurement, procurement audit, methodology, practice.

В течение последних лет работники органов местного самоуправления, а также интересующиеся данной проблематикой ученые имеют возможность наблюдать постепенное реформирование правовых основ государственного и муниципального финансового контроля.

Одним из направлений проводимых реформ является возрастающее значение деятельности контрольно-счетных органов (органов внешнего, парламентского контроля) (далее – КСО) по сравнению с деятельностью органов внутреннего контроля (органов исполнительной власти).

С 2013 года в качестве отдельного направления деятельности КСО федеральным законодательством предусмотрено осуществление аудита в сфере закупок¹.

И если до этого момента проверяющие и проверяемые имели возможность трактовать положения законодательства по-разному, уклоняясь от проведения соответ-

ствующих проверок, то теперь данный вопрос решен однозначно: КСО осуществляют проверку закупок.

В связи с тем, что КСО, которые создаются при представительных органах государственной власти и местного самоуправления, не образуют между собой соподчиненной системы, осуществление ими аудита в сфере закупок началось не одновременно и не в одинаковых масштабах. Однако к настоящему времени можно утверждать, что абсолютное большинство КСО в той или иной степени реализуют данные полномочия. Теперь возможно говорить о практике осуществления ими аудита в сфере закупок и предложить научно обоснованные подходы к методике его проведения.

Представляется, что методика и практика проведения аудита в сфере закупок интересны служащим контрольных органов, а также работникам органов власти и

государственных и муниципальных учреждений, которые осуществляют закупки.

В науке финансового контроля, находящейся на стыке финансового права и экономических наук, встречается широкое многообразие подходов к классификации форм, видов и методов финансового контроля.

Так, например, А.А. Васильев в своем диссертационном исследовании приводит такие наиболее общие основания классификации государственного бюджетного контроля, как принадлежность к ветви публичной власти (законодательной, исполнительной); стадии контроля (предварительный, текущий, последующий); принадлежность к уровню публичной власти (федеральный, субъектовый, муниципальный) приводит такие основания классификации государственного бюджетного контроля, как принадлежность к ветви публичной власти (законодательной, исполнительной); стадии контроля (предварительный, текущий, последующий); принадлежность к уровню публичной власти (федеральный, субъектовый, муниципальный)².

Другие исследователи, напротив, чрезмерно конкретизируют основания классификации. Так, В.В. Бурцев³ приводит 38 различных оснований классификаций только государственного финансового контроля.

В настоящей статье рассматриваются основные методические свойства аудита в сфере закупок.

Нормативное регулирование методических основ деятельности КСО представлено следующими федеральными законами:

Федеральным законом от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;

Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»⁴;

отдельными нормами иных федеральных законов;

законами субъектов Российской Федерации – в части КСО соответствующих субъектов;

решениями представительных органов местного самоуправления – в части КСО соответствующих муниципальных образований.

В первую очередь необходимо обратить внимание на то, что в соответствии с Федеральными законами от 05.04.2013 № 41-ФЗ и от 07.02.2011 № 6-ФЗ аудит в сфере закупок, как и все проводимые КСО мероприятия, проводится на основании плана и, таким образом, является плановым. В то же время федеральным законодательством не закреплено ограничений на внесение изменений в планы работы КСО, в связи с чем любое мероприятие по аудиту в сфере закупок может быть оперативно включено в план.

Также указанными федеральными законами определен круг субъектов и объектов аудита в сфере закупок, к которым относятся, соответственно, КСО и государственные и муниципальные заказчики.

Однако, в связи с тем, что система КСО является децентрализованной, указанные нормативные акты устанавливают лишь общие, рамочные нормы. Порядки и методики проведения конкретных видов мероприятий определяются стандартами финансового контроля и методическими рекомендациями, которые являются локальными правовыми актами КСО, которые опираются на научные представления о финансовом контроле и анализ практики его проведения.

В научной литературе наиболее распространена следующая типология государственного (муниципального) финансового контроля в зависимости от особенностей процедур его проведения: то есть по формам, видам и методам его проведения. Данная концепция вполне может быть экстраполирована на аудит в сфере закупок, как частный случай такого контроля, характеризующийся специфическим предметом – правоотношениями в сфере закупок.

В зависимости от формы государственного финансового контроля выделяют предварительный, текущий и последующий контроль⁵.

В зависимости от вида государственный финансовый контроль подразделяется на финансовый аудит (аудит соот-

ветствия, формальный аудит), аудит эффективности⁶. В современной науке и практике выделяют также такой вид аудита, как стратегический аудит. Данные виды контроля можно соотнести с оперативным, тактическим и стратегическим уровнями управления.

Конкретные приемы, используемые в целях достижения целей государственного финансового контроля, представляют

собой его методы. Такие методы могут быть общими для всех форм и видов контроля или специфичными для его отдельных видов.

Формы аудита в сфере закупок

Процесс закупки представляет собой совокупность взаимосвязанных последовательных действий, растянутый во времени на значительный срок и, кроме того, связанный с бюджетным процессом.

Этапы процесса закупки обобщенно можно представить в следующей форме:

№ п/п	Для конкурентных процедур	Для закупок у единственных поставщиков
1.	Подготовка и утверждение плана закупок	
2.	Подготовка и утверждение плана-графика закупок	
3.	Разработка документации о закупке, в том числе обоснование цены контракта	-
4.	Размещение в ЕИС (единой информационной системе) извещения и документации о закупке	-
5.	Проведение процедур отбора и выявления победителя, в том числе публикация протоколов данных процедур	-
6.	Заключение контракта	
7.	Исполнение контракта, в том числе: - приемка товаров, работ, услуг; - оплата стоимости контракта	
8.	Направление в реестр контрактов сведений о контракте, его изменении расторжении, исполнении	
9.	Публикация отчета об исполнении контракта	
10.	Фактическое использование результатов исполнения контракта	

Исходя из деления государственного финансового контроля по формам на предварительный, текущий и последующий, аудит в сфере закупок также может быть разделен на данные формы. Данный подход в целом соответствует закрепленной частью 3 статьи 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ разделению форм деятельности Счетной палаты РФ на предварительный аудит, оперативный анализ и контроль и последующий аудит (контроль).

В то же время решение вопроса об отнесении тех или иных контрольных действий к предшествующему, текущему и последующему контролю зависит от того, **относительно какого явления (действия) рассматривать контроль.**

К числу таких явлений могут быть отнесены следующие.

1) Совершение нарушений.

Так, Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году⁷ (далее – Лимская декларация), в статье 2 рассматривает предварительный контроль именно как контроль, предшествующий возможным нарушениям.

В то же время, до начала контрольных действий проверяющий, как правило, не имеет сведений о наличии либо отсутствии нарушений, относящихся к предмету проверки, и поэтому учет формы контроля при разработке методики проведения проверки в рамках данного подхода не представляется возможным и нивелирует ее практическую значимость.

2) Факт расходования средств.

Перечисление бюджетных средств заказчиком контрагенту (фактическое расходование бюджетных средств) является наиболее важным этапом бюджетного процесса и все остальные этапы, включая проведение процедуры закупки, служат лишь для того, чтобы максимально повысить общественную полезность расходования средств.

Кроме того, после фактического перечисления средств контрагенту возможности заказчика и контролирующих органов влиять на распоряжение данными средствами, в том числе возможность обеспечить их возврат в бюджет при ненадлежащем исполнении контракта, резко снижаются.

Таким образом, факт расходования бюджетных средств является наиболее значимым и относительно непродолжительным по времени этапом расходования бюджетных средств, который удобен для временного соотнесения с процессом проверки.

3) Отдельные этапы закупки.

Соотнесение контроля с каждым отдельным этапом закупки позволяет наиболее полно учесть специфику предмета аудита в сфере закупок и выработать специальные рекомендации для каждого этапа закупок по предварительному, текущему и последующему контролю. В то же время такой подход может значительно усложнить разработку стандарта финансового контроля в сфере аудита закупок, увеличит его объем, сократит возможности его полноценного освоения сотрудниками, непосредственно участвующими в мероприятиях по контролю.

4) Процедура закупки в целом.

Процедура закупки, являясь последовательностью действий, имеющей определенные временные и организационные границы, собственные результаты, нормативную базу, может выступать и в качестве периода, соотносящегося со временем проведения контрольных действий.

Данный подход можно рассматривать в качестве наиболее предпочтительного к применению.

Необходимо отметить, что не все исследователи предлагают выделять предварительный, текущий и последующий контроль. Так, например, Вознесенский Э.А. не выделяет отдельно текущий контроль⁸. Также и статья 2 Лимской декларации говорит о предварительном контроле и контроле по факту, не упоминая текущий контроль.

Данную позицию можно признать обоснованной, если в качестве эталонной точки, относительно которой определяется форма контроля, используется непродолжительное по времени событие, например, факт расходования бюджетных средств. Если же рассматривать форму контроля относительно всей процедуры закупки, начиная от включения в план, заканчивая исполнением контракта, то осуществление текущего контроля одновременно с проведением процедуры закупки, представляется возможным.

Преимуществами предварительного и текущего контроля является возможность предотвращения возможных правонарушений, но большие трудозатраты при их осуществлении.

По этой причине такие мероприятия рекомендуются проводить только в отношении наиболее крупных и важных закупок.

Согласно информации, размещенной на официальном сайте zakupki.gov.ru, за период с 01.01.2014 по 31.12.2014 заказчиками было размещено извещений об осуществлении закупок в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 № 44-ФЗ:

на сумму 1 млрд и более рублей – 413 извещений;

на сумму 3 млрд и более рублей – 144 извещения;

на сумму 5 млрд и более рублей – 79 извещений;

на сумму 10 млрд и более рублей – 37 извещений.

В целях оптимизации трудозатрат целесообразно установление критерия отбора закупок, в отношении которых обязательно проведение предварительного и текущего аудита в сфере закупок.

При этом дополнительное закрепление данных полномочий в нормативных правовых актах не является обязательным, поскольку данные мероприятия по аудиту в сфере закупок возможно проводить в рамках уже имеющихся полномочий на основании информации, содержащейся на официальном сайте о закупках и электронных торговых площадках.

К преимуществам последующего контроля следует отнести возможности выявить уже законченные составы правонарушений и, как следствие, возможность передать информацию о них в правоохранительные органы в целях привлечения виновных лиц к административной и уголовной ответственности. В силу повышенного интереса СМИ и общественности случаи привлечения виновных лиц к указанной ответственности будут иметь, в том числе, значительное воспитательное (предупредительное) воздействие. В связи с данной спецификой последующий контроль может быть рекомендован в качестве приоритетной формы контроля при выборочном применении для всех закупок, независимо от суммы, что позволит добиться максимального предупредительного эффекта.

Общие сведения о видах аудита в сфере закупок

Виды аудита в сфере закупок представляют собой совокупность подходов, объединенных единой задачей.

В науке финансового контроля большинство авторов выделяют следующие виды финансового контроля: финансовый аудит, аудит соответствия, аудит эффективности⁹.

В то же время некоторые авторы дополняют данный перечень и другими видами контроля, такими как аудит информации, аудит исполнимости¹⁰.

В Лимской декларации, напротив, упоминаются только два вида аудита: формальный контроль и контроль эффективности (в статье 4).

Таким образом, в Лимской декларации финансовый аудит и аудит соответствия объединены в один вид контроля, который осуществляется в целях проверки законности и правильности распределения

финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов.

Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ, развивая приведенный в Лимской декларации подход, в части 4 статьи 14 также указывает, что деятельность Счетной палаты РФ осуществляется в виде финансового аудита (контроля), аудита эффективности, однако дополняет данный перечень стратегическим аудитом и возможностью проведения иных видов аудита.

Также в Федеральном законе от 05.04.2013 № 41-ФЗ содержится указание следующих полномочий Счетной палаты РФ, которые могут рассматриваться в качестве подвидов аудита или его отраслевых направлений, характеризующихся специфическим предметом:

аудит государственных программ (ч. 8 ст. 14);

оценка федеральных инновационных проектов (ч. 9 ст. 14);

аудит государственных и международных инвестиционных проектов (ч. 10 ст. 14);

аудит федеральных информационных систем и проектов (ч. 11 ст. 14);

аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг (ч. 12 ст. 14);

аудит (контроль) состояния государственного долга (ст. 21);

контроль за поступлением в федеральный бюджет средств от распоряжения и управления федеральной собственностью (ст. 22);

внешний государственный аудит (контроль) банковской системы (ст. 23).

1. Финансовый аудит (аудит соответствия, формальный аудит) в сфере закупок

Согласно части 5 статьи 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ финансовый аудит (контроль) применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной и иной отчетности, целевого использования федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты РФ, проверок финансовой и иной деятельности объектов аудита (контроля).

Данное легальное определение соответствует научному пониманию финансового аудита, имеющего своей задачей формальный контроль финансовой отчетности¹¹. При распространении данного инструмента на процедуру закупки к предмету контроля можно отнести соответствие денежных сумм установленным требованиям на всех этапах закупки, наличие и соответствие требованиям всех форм документов.

Правоотношения, складывающиеся при проведении процедур закупок, включают в себя как формальные требования – о наличии и содержании документов, так и требования и запреты к должностным лицам, их поведению и проводимым процедурам, в том числе технического характера (например, деятельность электронных торговых площадок).

Классическое понимание финансового аудита не подразумевает осуществления процедуры оценки данных процессов.

Исходя из практики осуществления контроля за закупками, формальные ошибки в содержании документов и нарушении сроков, предусмотренных законодательством, допускаются, как правило, по невнимательности или в связи с неправильным пониманием норм законодательства.

Умышленные нарушения могут допускаться при несоблюдении требований к протоколам закупок (неподписание протоколов и т.д.), при заключении и изменении договоров (изменение условий договоров).

Контроль законности процедур также относится к аудиту соответствия.

Исходя из расположения статьи 72 Бюджетного кодекса Российской Федерации «Осуществление закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных (муниципальных) нужд» в главе 10 «Общие положения о расходах бюджетов», процедура закупки может рассматриваться как составная часть бюджетного процесса и, следовательно, законность и обоснованность цен контрактов и сумм бюджетных платежей включает в себя законность процедуры закупки. Таким образом, аудит соответствия, проводимый в отношении процедур закупки на предмет их соответствия

действующему законодательству, может рассматриваться как составная часть финансового аудита в понимании части 5 статьи 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ.

Финансовый аудит (контроль) в сфере закупок включает в себя проверку законности и обоснованности:

- документации, составляемой при осуществлении закупки;
- процедур закупки;
- требований к должностным лицам (в том числе о наличии образования и о соблюдении запретов).

С учетом изложенного, на основании системного толкования статьи 98 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ и иных вышеуказанных норм федерального законодательства следует сделать вывод о том, что предметом финансового аудита, включая аспекты аудита соответствия, при проведении аудита в сфере закупок является соблюдение следующих правовых норм:

- 1) самого Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ;
- 2) иных федеральных законов, содержащих отдельные положения о закупках;
- 3) подзаконных нормативных правовых актов, принятых в соответствии с положениями законодательства о закупках.

Необходимо отметить, что отнесение к предмету аудита закупок указанных правовых норм не исключает возможности отражения в документах, составленных по итогам аудита в сфере закупок, нарушений иных нормативных актов, если таковые были выявлены при проведении мероприятия в рамках имеющихся у проверяющих полномочий (например, законодательства о противодействии коррупции).

2. Аудит эффективности в сфере закупок

В статье 98 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ отдельно обращается внимание на то, что к целям аудита в сфере закупок относится проверка эффективности расходов на закупки, иными словами, содержится предписание о проведении КСО аудита эффективности расходов на закупки.

В статье 4 Лимской декларации также обращается внимание на необходимость осуществления контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства, и который включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы.

В зарубежных странах аудит эффективности, в том числе в отношении закупок, осуществляется на протяжении длительного времени. Происходит его развитие, и изменяются подходу к нему. Примером современного подхода к аудиту эффективности, осуществляемого, в том числе, в сфере закупок, может служить системно ориентированный аудит эффективности, осуществляемый Национальным ревизионным бюро Швеции, которое проверяет, прежде всего, непосредственную деятельность министерства или ведомства. Проверки осуществляются по следующим основным направлениям:

эффективно ли используются ресурсы, выделенные министерству, ведомству, или существуют факторы, которые требуют радикальных изменений в управлении ими;

существует ли система внутреннего контроля и выполняет ли она установленные задачи или имеются препятствия для ее эффективного функционирования; есть ли необходимость изменения структуры внутреннего контроля;

удовлетворяет ли деятельность министерства, ведомства потребностям правительства или пользователей ее результатов в повышении эффективности их работы или существует конфликт задач и имеются недостатки в распределении работы и ответственности, функций управления, поставках и информационных системах, которые требуют принятия мер для повышения эффективности;

является ли система управления в министерстве, ведомстве эффективной и имеются ли благоприятные возможности для повышения ее эффективности или же

необходимы изменения в организационной структуре управления¹².

Таким образом, аудит эффективности сводится к ответам на перечень определенных вопросов, всесторонне характеризующих сферу государственного управления с точки зрения ее эффективности.

В научной литературе также обращается внимание на важность осуществления аудита эффективности вне зависимости от специфики предмета контроля. Так, А.Н. Саунин приводит определение аудита эффективности, закрепленное ревизионными стандартами ИНТОСАИ: «проверка экономичности, эффективности и продуктивности, с которой проверяемая организация использует свои ресурсы при выполнении своих задач и обязательств»¹³.

При определении понятия аудита эффективности в сфере закупок проявляется взаимосвязь процедуры закупок с бюджетным процессом, так как эффективность использования бюджетных средств, в том числе на закупки, является одним из основных принципов бюджетного процесса. Согласно статье 34 Бюджетного кодекса РФ данный принцип состоит в следующем: участники бюджетного процесса должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

Как следует из сравнения данного определения с закрепленным ревизионными стандартами ИНТОСАИ, понимание эффективности в российской правовой системе соответствует международным стандартам.

Критерием эффективности закупки является отношение степени общественной полезности к размеру израсходованных бюджетных средств.

Продолжая характеристику предмета аудита эффективности в сфере закупок, следует обратить внимание на то, что частью 3 статьи 98 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ предусмотрена про-

верка целесообразности, обоснованности, своевременности расходов на закупки.

Под целесообразностью закупок следует понимать соответствие закупок их целям, установленным в соответствии со статьей 13 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ, к которым относятся:

осуществление функций органа власти;

реализация государственных и муниципальных программ;

выполнение международных обязательств.

Под обоснованностью закупок следует понимать соответствие требованиям статей 18 и 19 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ об обосновании и нормировании закупок.

Понятие своевременности закупок в законодательстве не конкретизируется, однако исходя из практики правоприменения, под своевременностью закупки понимается заблаговременное планирование и проведение процедур закупки с учетом ее длительного срока проведения, для достижения ее целей. К примеру, процедуру закупки строительных работ целесообразно начинать в начале финансового года, с таким расчетом, чтобы договор был заключен и начал исполняться с началом строительного сезона¹⁴.

Аудит эффективности в сфере закупок может проводиться как в разрезе конкретных закупок, так и при рассмотрении деятельности субъекта (органа власти, учреждения и т.д.), осуществляющего закупки. В случае, если предметом аудита в сфере закупок является деятельность заказчика, то при его осуществлении необходимо дать оценку процессу организации закупок в данной организации в целом.

При проведении аудита эффективности в сфере закупок проверяющие не дают оценку законности процедуры закупки, а оценивают исключительно результат исполнения договора. Однако, хотя достижение наилучшего результата с использованием наименьшего объема бюджетных средств, и является основной целью закупок для государственных нужд, осуществление только аудита эффективности в сфере закупок не является достаточным, по-

скольку не позволяет сформировать условия для прозрачности, конкурентности таких закупок, укрепления правосознания и правил «честной игры» в обществе.

Таким образом, аудит эффективности в сфере закупок не дает оценки законности действий должностных лиц проверяемых субъектов, а позволяет оценить степень их профессионализма, в том числе соответствие занимаемой должности и возможность в дальнейшем предоставлять бюджетные средства в распоряжение данных должностных лиц.

Необходимо обратить внимание, что формирование показателей и критериев оценки эффективности и результативности расходов на закупки является важным и сложным вопросом, которому отдельно должна быть дана научная оценка.

3. Стратегический аудит в сфере закупок

Стратегический аудит, как вид финансового контроля, в научных работах выделяется не всеми авторами, однако его осуществление предусмотрено частью 7 статьи 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ, согласно которой стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации, предусмотренных документами стратегического планирования Российской Федерации.

В соответствии с главой 4 Федерального закона от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации»¹⁵ к документам стратегического планирования федерального уровня относятся:

- ежегодное послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации;

- стратегия социально-экономического развития Российской Федерации;

- документы в сфере обеспечения национальной безопасности Российской Федерации;

- стратегия национальной безопасности Российской Федерации.

На основании приведенных норм законодательства можно выделить два возможных пути осуществления стратегического аудита в сфере закупок:

1) Аудит соответствия закупок целям, предусмотренным документами стратегического планирования. Данный подход основан на буквальном толковании приведенных выше норм.

Однако необходимо учитывать, что на этапе стратегического планирования способ расходования бюджетных средств (в форме лимитов бюджетных обязательств, субсидий, оплаты закупок или иных выплат), как правило, не известен и не имеет существенного значения.

Также возможно соотношение расходов на закупки с документами среднесрочного планирования (государственными программами, возложенными полномочиями).

Таким образом, осуществление стратегического аудита в отношении конкретных закупок представляется скорее экстраординарным инструментом, который может быть использован в исключительных случаях, таких как особо крупные и важные закупки.

2) Исходя из общего понимания термина «стратегический», то есть относящийся к наиболее общим вопросам организации процесса, стратегический аудит в сфере закупок может иметь своим предметом:

вопросы организации и осуществления, наиболее часто встречающиеся нарушения законодательства в сфере закупок в Российской Федерации в целом за определенный период;

проблемы нормативного регулирования закупок и пути его совершенствования.

В таком понимании стратегический аудит в сфере закупок наиболее близок к институту мониторинга закупок, предусмотренному статьей 97 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ и представляет

собой эффективный инструмент формирования законной и эффективной практики закупок.

Методы аудита в сфере закупок

Под методом аудита в сфере закупок следует понимать особый образ действий проверяющих, направленный на выявление нарушений и недостатков и их устранение.

В науке существуют множество подходов к выделению и систематизации методов финансового контроля, применимых, в том числе, к аудиту в сфере закупок: от многоуровневой классификации на общедialeктический метод, общенаучные методы и специальные методы¹⁶ до выделения всего лишь трех методов финансового контроля (ревизия, проверка, экспертиза)¹⁷.

Изучение видов правонарушений и методов их выявления является предметом отдельных наук – криминологии и криминалистики, соответственно.

Этим подтверждается сложность и многообразие методов, которые могут быть использованы для целей выявления и устранения нарушений и недостатков, в том числе, в сфере закупок, что в свою очередь связано с бесконечным многообразием общественных отношений. В искусстве выбора и применения метода проявляется творческий характер работы сотрудников государственного финансового контроля.

В связи с изложенным в настоящей статье не приводится исчерпывающая характеристика методов аудита в сфере закупок, а выделяются наиболее практически значимые и часто применяемые методы финансового контроля и характеризуется их специфика при проведении аудита в сфере закупок.

В первую очередь необходимо остановиться на методах, предусмотренных статьей 16 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ: проверка, ревизия, анализ, обследование, мониторинг.

В частях 2, 3, 5, 6, 8 данной статьи закреплены следующие характеристики данных понятий:

Проверка применяется в целях документального исследования отдельных действий (операций) или определенного направления финансовой деятельности объекта аудита (контроля) за определенный период, указанных в решении о проведении проверки.

Ревизия применяется в целях комплексной проверки деятельности объекта аудита (контроля), которая выражается в документальной и фактической проверке законности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бухгалтерской (финансовой) и бюджетной отчетности.

Анализ применяется в целях исследования отдельных сторон, свойств, составных частей предмета и деятельности объекта аудита (контроля) и систематизации результатов исследования.

Обследование применяется в целях анализа и оценки состояния определенной сферы предмета и деятельности объекта аудита (контроля).

Мониторинг применяется в целях сбора и анализа информации о предмете и деятельности объекта аудита (контроля) на системной и регулярной основе.

Хотя и можно сделать вывод о том, что данные методы могут быть применимы при проведении аудита в сфере закупок, при рассмотрении данных понятий без учета практики использования соответствующих методов, очевидно не вполне системное их изложение. В частности понятия проверки, анализа и обследования практически совпадают (проверка как частный случай анализа, а анализ – частный случай обследования).

Кроме того, частью 3 статьи 98 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ предусмотрено, что аудит в сфере закупок осуществляется контрольно-счетными органами посредством **проверки, анализа и оценки информации**. И если понятия проверки и анализа определены в Федеральном законе от 05.04.2013 № 41-ФЗ, то определение понятия оценки информации в законодательстве отсутствует. В целом приве-

денный в указанной правовой норме перечень методов аудита в сфере закупок практически не несет смысловой нагрузки и не позволяет в какой-либо степени определить методы осуществления аудита в сфере закупок на практике.

С учетом науки и практики финансового контроля и особенностей аудита в сфере закупок, а также приведенной выше системы методологии аудита в сфере закупок рассмотрим данные методы среди других возможных к применению методов аудита в сфере закупок.

Одним из наиболее общих и значимых методов аудита в сфере закупок является метод **выездных и камеральных проверок**. Выездные проверки проводятся с выездом проверяющих в проверяемую организацию, на объект проверки, а камеральные – без выезда.

В целом в практике контрольно-счетных органов выездным проверкам соответствуют контрольные мероприятия, а камеральным – экспертно-аналитические.

Соответственно, указанные в законодательстве методы проверки, ревизии и обследования, как правило, осуществляются методом выездных проверок, а анализ и мониторинг, как правило, методом камеральных проверок.

При проведении аудита в сфере закупок выездные проверки имеют меньшее значение, чем при традиционном финансовом аудите, поскольку значительная часть документов представлена в электронном виде, в том числе в открытом доступе в сети Интернет, а остальные документы могут быть запрошены у проверяемых организаций. Именно с использованием таких методов осуществляется большинство проверок органами, уполномоченными на осуществление контроля в сфере закупок.

Выход на проверяемый объект может быть целесообразен в следующих случаях:

без выхода на объект проверяющий не может оперативно определить объем и номенклатуру подлежащих проверке документов;

проверяемая организация не предоставляет документы по запросу;

имеется необходимость проведения оперативной работы: опроса свидетелей, осмотра и инвентаризации результатов осуществления закупок и т.д.

В иных случаях приоритетным является осуществление камеральной проверки, что позволяет максимально оптимизировать деятельность проверяющих, в том числе сократить затраты рабочего времени на перемещение на объект проверки, организацию рабочего процесса и т.д.

Не менее важным является использование метода **сплошной и выборочной проверки** при проведении аудита в сфере закупок.

При проведении сплошной проверки проверяются все факты финансово-хозяйственной деятельности, относящиеся к предмету проверки. Применительно к аудиту в сфере закупок такими фактами будут организационные основы осуществления закупок проверяемыми субъектами и все этапы осуществления закупок, в отношении всех закупок, в осуществлении которых принимала участие проверяемая организация и на предмет соответствия всем требованиям законодательства о закупках.

В связи с тем, что ресурсы проверяющих, в том числе трудовые и временные, как правило, меньше ресурсов проверяемой организации, более часто используемым является метод выборочной проверки.

При выборочной проверке осуществляется проверка соответствия законодательству только отдельных аспектов финансово-хозяйственной деятельности проверяемой организации, в том числе организационных основ и процедур закупок.

Особо важное значение при проведении выборочной проверки имеет выборка объектов проверки. Возможны следующие рекомендации по ее осуществлению:

выборка может включать отдельные этапы, элементы организационных основ закупок или отдельные закупки;

выборка должна осуществляться на основе объективного критерия, среди которых можно выделить:

- цену закупок;
- период закупок;
- способ закупок;

- контрагентов;
- государственные программы;
- виды деятельности;
- типичные нарушения;
- нарушения, за которые предусмотрена ответственность;
- случайная выборка;

в рамках выбранного критерия проверка должна быть сплошной.

Эффективность выборки повышается наличием оперативной информации, свидетельствующей о возможных нарушениях при проведении закупок, например:

постоянные (неоднократные) закупки разнообразной продукции у лиц, не являющихся по объективным обстоятельствам приоритетными поставщиками для данного заказчика;

закупки у лиц, имеющих одинаковые фамилии с сотрудниками заказчика;

закупка товара, работы, услуги, для которой имеется функционирующий рынок, у единственного участника конкурентной закупки;

закупки, при которых снижение начальной цены и количество участников является минимально допустимым для того, чтобы закупка состоялась;

закупка по завышенной цене;

странные, необычные условия в документации о закупке, необходимость которых не очевидна;

необоснованное отклонение заявок участников закупки, в т.ч. по формальным основаниям;

заключение контракта на условиях, отличных от указанных в документации о закупке и в заявке победителя;

иные нарушения законодательства при осуществлении закупок.

Формой использования общенаучного метода является применение **логических методов**, в том числе, **дедукции и индукции** при осуществлении аудита в сфере закупок.

Дедукция – следование от общего к частному, проявляется в том, что при проведении аудита закупок вначале необходимо оценить общую картину осуществления закупок заказчиком: определить количество проведенных закупок, их стоимость, спосо-

бы, контрагентов, размер снижения начальных цен, а затем корректировать объем и методы проверки.

Индукция проявляется в формировании единого логического вывода на основе совокупности единичных конкретных случаев. Так, если в выборочно проверенных закупках были выявлены типичные нарушения, то с большой долей вероятности такие же нарушения могут быть выявлены и в иных аналогичных закупках.

Данные методы логической интерпретации имеют важное значение для взаимосвязи видов аудита: финансового аудита, аудита эффективности и стратегического аудита. Если в ходе финансового аудита или аудита эффективности в отношении одной из закупок выявлены отклонения от норм, то с большой долей вероятности такие отклонения будут выявлены и при проведении второго из данных видов аудита. Иными словами, если закупка проведена с неэффективным расходованием бюджетных средств, то с большой долей вероятности имели место нарушения законодательства при проведении процедуры закупки и наоборот. Кроме того, если в ходе аудита законности (как элемента финансового аудита) систематически выявляются формальные нарушения, которые не влияют на эффективность закупки в целом, то значит проблема с большой долей вероятности в несовершенстве механизма закупки, что является предметом для анализа в рамках стратегического аудита.

При проведении аудита в сфере закупок одновременно несколькими сотрудниками важное значение имеет **метод разделения и специализации труда**.

Распределение обязанностей между сотрудниками, принимающими участие в проверке возможно по меньшей мере в двух формах:

1) каждый сотрудник проверяет определенные закупки и/или аспекты деятельности по осуществлению закупок;

2) каждый сотрудник проверяет соблюдение определенных требований законодательства при проведении всех закупок, выбранных для проверки.

Достоинством первого метода является комплексный подход к закупке, как к системному явлению, который позволяет проследить ее динамику и взаимосвязь различных факторов, что является необходимым условием, к примеру, для вывода об эффективности закупки в целом. Однако данный метод могут реализовать только сотрудники, обладающие высокой квалификацией и знаниями нюансов всей процедуры закупки.

Второй метод позволяет более быстро и массово проводить проверку и выявлять формальные нарушения за счет специализации сотрудников на выполнении однотипных задач. В то же время, при его использовании могут возникнуть сложности с обобщением результатов и могут быть упущены нарушения, которые требуют системного подхода. Также данный метод менее требователен к квалификации проверяющих.

Значительное место в работе по аудиту в сфере закупок отводится такому методу, как **повторение или восстановление хозяйственных операций** проверяемой организации, который используется в случае, если имеются сомнения в достоверности документов заказчика. К таким операциям можно отнести:

расчет рыночной цены контракта (запрос коммерческих предложений);

пересчет смет;

проведение инвентаризации на предмет наличия и использования результатов закупки и т.д.

К методам аудита в сфере закупок можно отнести также **методы фиксации выявляемых нарушений**.

Исходя из практики уполномоченных на осуществление закупок и контролирующих органов, высокую эффективность при проведении проверки закупок показывает использование форм-таблиц с перечнем типичных нарушений, заполняемых сотрудниками в отношении каждой процедуры закупки и в дальнейшем систематизируемых при составлении итогового документа (акта, отчета).

Кроме того, необходимо обратить внимание на необходимость фиксации выявляемых нарушений непосредственно в

процессе проведения проверки, по крайней мере в рабочей документации сотрудников.

К методам аудита в сфере закупок можно отнести также следующие способы **сбора доказательств**:

получение информации из открытых источников;

запрос информации и документов (их копий);

сличение документов;

копирование документов;

опрос свидетелей;

проведение осмотров;

составление актов;

фото, видео, аудио фиксация;

сбор вещественных доказательств (если при этом не затрагиваются охраняемые законом права и интересы иных лиц);

контролируемое участие в закупке и т.д.

При подготовке результатов аудита в сфере закупок необходимо исходить из возможности их оспаривания проверяемой организацией и/или необходимости в судебном порядке реализовывать результаты проверки, в связи с чем целесообразным представляется соблюдение требований к судебным доказательствам, установленных судебнo-процессуальным законодательством Российской Федерации.

Так, частью 3 статьи 67 Гражданско-процессуального кодекса РФ установлено, что суд оценивает относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности. Кроме того, согласно части 2 статьи 55 Гражданско-процессуального кодекса РФ доказательства, полученные с нарушением закона, не имеют юридической силы и не могут быть положены в основу решения суда.

Таким образом, можно выделить следующие требования к доказательствам, позволяющие использовать их в судебном процессе:

относимость – между доказательством и доказываемым фактом должна быть логическая взаимосвязь;

допустимость – доказательство не должно быть прямо запрещено законом

(например, при несоблюдении простой письменной формы договора стороны не имеют права ссылаться на свидетельские показания в доказательство его заключения);

достоверность – не должно быть фактов, указывающих на то, что доказательство может быть поддельным;

достаточность – доказательства должны в достаточной мере подтверждать доказываемый факт, исключать иные альтернативы;

взаимная связь доказательств – доказательства не должны противоречить друг другу и доказываемому факту;

законность – доказательства должны быть получены с соблюдением закона (например, не могут учитываться доказательства, полученные путем незаконного нарушения тайны переписки, неприкосновенности жилища и т.д.).

- представляется целесообразным подготовка и использование инспекторами при проведении мероприятий по аудиту в сфере закупок рабочей документации – «трафаретов», позволяющих подробно оценить каждую закупку на предмет соответствия законодательству и требованиям эффективности.

В заключение хотелось бы отметить, что во многих иностранных государствах, в том числе в США, контрольно-счетные органы выступают ведущими контрольными организациями. В силу их высокого авторитета, ставшего результатом многолетней эффективной и публичной работы, сформулированные ими методики контроля используются не только ими, но и другими контролирующими органами государственной власти, а также в частном аудите.

Применение при аудите в сфере закупок системного, научно обоснованного подхода к методике его проведения позволит решить целый комплекс задач:

повысить качество проведения аудита, полноту выявления нарушений;

установить показатели качества аудита и на основании них оценивать деятельность самих проверяющих;

ускорить процесс обучения сотрудников КСО новым приемам и методикам;

дать представление проверяемым организациям какие правоотношения, в каких объемах и порядке могут быть проверены;

стимулировать правомерное поведение всех участников процесса аудита в сфере закупок.

В связи с этим представляется целесообразным отражение изложенных в

настоящей статье основ методики осуществления аудита в сфере закупок в нормативных правовых актах, регулирующих работу контрольно-счетных органов, в стандартах и методиках контроля для создания единых общедоступных, общепризнанных и общеприменяемых правил проведения аудита в сфере закупок.

¹ Статьи 13-14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 08.04.2013. № 14. ст. 1649.

Статья 98 Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» // Собрание законодательства РФ. 08.04.2013. № 14. ст. 1652.

² Васильев А.А. Правовое регулирование государственного бюджетного контроля в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юр. наук: 12.00.14 / Институт законодательства и сравнительного правоведения при Прав. РФ. – М., 2003. С. 23-28.

³ Цит. по: Двуреченских В.А. Национальный контроль. М., 2008. С. 12.

⁴ Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» // Собрание законодательства РФ. 14.02.2011. № 7. ст. 903.

⁵ Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я. Государственный финансовый контроль: курс лекций. М., 2005. С. 71.

⁶ Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие. М., 2007. С. 98-100.

⁷ Лимская декларация руководящих принципов контроля. Официальный сайт Счетной палаты РФ <http://www.ach.gov.ru/> 23.12.2014.

⁸ Цит. по: Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я. Государственный финансовый контроль: курс лекций. М., 2005. С. 71.

⁹ См. например: Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие. М., 2007. С. 98-100.

¹⁰ Двуреченских В.А. Национальный контроль. М., 2008. С. 108.

¹¹ Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие. М., 2007. С. 100.

¹² Performance Auditing at the Swedish National Audit Bureau. Stockholm. 1993, p. 46.

¹³ Цит. по: Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле. М., 2004. С. 15.

¹⁴ Мирошник О.А. Полномочия контрольно-счетных органов по аудиту в сфере закупок: реалии и перспективы // Вестник АКСОР. 2013. № 2. С. 66-69.

¹⁵ Федеральный закон от 28.06.2014 № 172-ФЗ «О стратегическом планировании в Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 30.06.2014. № 26 (часть I). ст. 3378.

¹⁶ Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учеб. пособие. М., 2007. С. 227-235.

¹⁷ Государственные и муниципальные финансы / под ред. проф. С.И. Лушина, проф. В.А. Слепова. М., 2007. С. 620.