

# НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ В ЦЕЛЯХ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ КОРРУПЦИИ

Игорь Левакин \*

*Противодействие коррупции не ограничивается уголовно-правовыми мерами, важно предотвратить возможность коррупционных деяний. Основным инструментом выявления потенциальных коррупционных рисков в бюджетной сфере выступает аудит эффективности. Статья посвящена основным проблемам использования результатов аудита эффективности в целях предупреждения коррупции.*

В соответствии со Стандартами аудита ИНТОСАИ<sup>1</sup>, аудит эффективности (Performance audit) подразумевает аудит экономичности, эффективности и результативности<sup>2</sup>. За последние годы в Счетной палате Российской Федерации был принят ряд внутренних стандартов, которые относятся к регламентации процессов планирования деятельности, организации, порядка проведения и представления результатов контрольных мероприятий, в том числе и аудита эффективности; принят Стандарт финансового контроля (СФК-104 от 9.06.2009) «Проведение аудита эффективности использования государственных средств».

В перечень принципов бюджетной системы Российской Федерации входит принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств (ст. 34 БК РФ), подразумевающий, что «...при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств»<sup>3</sup>.

В результате работы Экспертной группы по ключевым национальным показателям при Совете руководителей Высших органов финансового контроля государств - участников СНГ, ВОФК<sup>4</sup> и страны - участники СНГ в 2010 году приняли «Методические рекомендации

по использованию ключевых национальных показателей при организации и проведении аудита эффективности», которые соответствуют стандартам ИНТОСАИ и призваны быть инструментом при аудите реализации «Стратегии экономического развития Содружества Независимых Государств на период до 2020 года»<sup>5</sup>.

В этом документе аудит эффективности определяется как совокупность методов оценки экономичности, продуктивности (экономической эффективности) и результативности деятельности по достижению целей в установленные сроки и с заданным качеством; в рамках проведения аудита эффективности оценивается один или несколько следующих аспектов:

экономичность (Economy) - минимизация затрат на приобретение в соответствующее время необходимых ресурсов должного качества и в требуемом количестве;

продуктивность (экономическая эффективность) (Efficiency) - соотношение затраченных ресурсов, и достигнутых результатов при условии обеспечения надлежащего качества. Основная проблема состоит в том, чтобы оценить используются ли ресурсы оптимально или такие же результаты, при условии обеспечения надлежащего качества, могут быть достигнуты при использовании меньшего количества ресурсов;

результативность (Effectiveness) - степень достижения конечных целей, т.е. соотноше-

\* Левакин Игорь Вячеславович, доктор юридических наук, профессор, заместитель директора Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты Российской Федерации.

ние между фактическими и запланированными результатами деятельности. Оценка того, в какой степени данная деятельность обеспечивает достижение поставленных целей, ориентированных на конечный результат (включая оценку побочных и непредусмотренных последствий).

В качестве предмета применения аудита эффективности определены:

- международные обязательства и проекты;
- правительственные мероприятия, включая государственно-частное партнерство;
- государственные, отраслевые и региональные программы;
- деятельность государственных и иных организаций и учреждений, находящихся в сфере компетенции ВОФК;
- проекты Правительства и иных организаций и учреждений, находящихся в сфере компетенции ВОФК;
- деятельность местных органов власти;
- деятельность исполнительной власти.

В «Методических рекомендациях...» также определен подход к выбору критериев аудита (Audit criteria)<sup>6</sup>.

В соответствии с требованиями Федерального закона от 25 декабря 2008 г. № 273-ФЗ «О противодействии коррупции» и с учетом положений Указа Президента Российской Федерации от 13 апреля 2010 г. № 460 «О Национальной стратегии противодействия коррупции и Национальном плане противодействия коррупции на 2010 и 2011 годы», постановления Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации от 2 февраля 2011 г. № 29-СФ «Об отчете о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2010 году» Счетной палатой Российской Федерации разработаны Методические рекомендации по оценке коррупционных рисков при использовании бюджетных ассигнований, контролю эффективности реализации программ по противодействию коррупции<sup>7</sup>, которые предназначены для установления единых подходов к организации и проведению оценки коррупционных рисков при использовании бюджетных ассигнований и общих правил по контролю эффективности реализации программ по противодействию коррупции.

Методические рекомендации могут применяться Счетной палатой Российской Федерации (далее – Счетная палата) при осуществлении контроля исполнения федерального бюджета, проведении контрольных мероприятий, в том числе аудита эффективности, одной из целей которых является оценка коррупционных рисков при использовании

бюджетных средств, проведении контроля эффективности программ по противодействию коррупции, реализуемых федеральными органами исполнительной власти, главными администраторами средств федерального бюджета, государственными внебюджетными фондами во всех сферах общественной жизни.

Введение в практику аудита эффективности означает расширение сферы контроля за рамки обычной проверки соответствия расходов положениям соответствующих нормативных правовых актов. При этом все большее внимание уделяется освещению не только случаев несоответствия расходов предусмотренным нормам, но также ситуаций, в которых имеют место чрезмерные, необоснованные расходы, расточительность и неэффективное использование государственных средств, указывающие косвенным образом на материальную заинтересованность «неэффективных» чиновников. Таким образом аудит, эффективности актуален как инструмент выявления признаков коррупции.

Аудит эффективности внедряется в международную практику с 1977 г., когда на Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля была принята Лимская декларация. В этой декларации были определены основные принципы внутреннего и внешнего финансового контроля. Согласно Лимской декларации руководящих принципов аудита (The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts), аудит представляет собой «неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов»<sup>8</sup>.

Аудит эффективности является своего рода индикатором коррупции, в основном, в сфере экономических потерь, но также и в других сферах при рассмотрении таких предметов аудита, как:

- международные обязательства и проекты;
- правительственные мероприятия, включая государственно-частное партнерство;
- государственные, отраслевые и региональные программы;
- деятельность государственных и иных организаций и учреждений, находящихся в сфере компетенции ВОФК;
- проекты Правительства и иных организаций и учреждений, находящихся в сфере компетенции ВОФК;
- деятельность местных органов власти;

- деятельность исполнительной власти.

Аудит эффективности представляет собой тип финансового контроля экономических и, что не менее важно, социальных результатов.

Стратегия выбора области аудита эффективности включает в себя: определение тех видов деятельности аудиторской организации, которые применимы при всех аудиторских проверках; выбор учреждений и организаций, функциональных областей и секторов, подлежащих проверке; выбор программ или видов деятельности для проверки. С этой целью используются стандартные критерии: важность области проверки (т.е. существенность, актуальность достижения правительственных целей, отсутствие риска столкновения с трудностями при обеспечении общественного интереса); релевантность предлагаемых видов ревизионной деятельности мандату аудиторской организации (возможность осуществить адекватную аудиторскую проверку). Примерами таких областей могут быть политические решения или управление программами, осуществляемые организациями другого уровня;<sup>9</sup>

Объекты аудита эффективности являются, как правило, сложными многокомпонентными структурами (в плане получения возможных эффектов). При проведении анализа эффективности приходится учитывать большое количество взаимосвязанных факторов, которые проявляются не сразу. Для оценки эффективности возможно применение в той или иной мере различных типов показателей.

Абсолютные показатели характеризуют объемные результаты работы (объемы производства продукции в натуральных и стоимостных значениях, объемы ее реализации, потребления продукции населением и т.д., т.е. количественные показатели) и хозяйственную деятельность (себестоимость продукции; прибыль, фондоотдача; рентабельность и др., т.е. качественные показатели).

Относительные показатели отражают соотношения результатов деятельности и бюджетного финансирования: объемы производства продукции на рубль полученных средств; объемы отчислений в бюджетную систему на рубль бюджетных средств и т.д.

При проведении аудита эффективности в области социально-экономического развития, важную роль играют динамические показатели, которые характеризуют темпы роста или падения за ряд лет: темпы роста объемов производства; объемов реализации и отчислений в бюджетную систему и др.

В соответствии со стандартами ИНТОСАИ, орган высшего государственного финансового контроля, которым фактически является Счетная палата Российской Федерации<sup>10</sup>, может проводить проверки эффективности и делать выводы о неэффективном расходовании бюджетных средств при наличии законодательно установленного права на данный вид проверок в отношении всех областей деятельности государства, связанных с расходованием бюджетных средств и использованием государственной собственности и природных ресурсов.

Проведение аудита эффективности расходов бюджетных средств, в том числе направленных на реализацию мероприятий, предусмотренных Национальным планом противодействия коррупции, в настоящий момент регламентируется стандартом финансового контроля СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств»<sup>11</sup>,

В соответствии с п.4 ч.1 ст.9 Федерального закона Российской Федерации от 7 февраля 2011 г. N 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» к основным полномочиям контрольно-счетных органов относятся «организация и осуществление контроля за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета субъекта Российской Федерации, средств бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов и иных источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации». Предусмотрено участие и в антикоррупционных мероприятиях.

Аудит эффективности в сравнении с традиционным финансовым аудитом включает в себя новые задачи и значительно расширяет цели и предмет государственного финансового контроля<sup>12</sup>. Основой аудита эффективности является набор аналитических процедур, которые должны осуществляться на базе специально разработанных стандартов, технологий и методик.

Сам стандарт СФК 104 непосредственно не содержит вопросов выявления коррупционных рисков. Вместе с тем из стандарта следует, что цели аудита эффективности должны быть направлены на такие аспекты проверяемой сферы использования государственных средств и деятельности объектов проверки, в которых выявлена высокая степень рисков неэффективного использования государственных средств, что может являться индикатором коррумпированности.

Приоритетное развитие аудита эффективности, а также близких к нему стратегического и проектного аудита<sup>13</sup> (по международным подходам Performance audit) в системе государственного контроля является сегодня стратегической задачей контрольных органов России по следующим причинам:

- необходимость повышения результативности, действенности и эффективности государственного финансового контроля;
- необходимость существенного улучшения деятельности исполнительных органов власти и иных организаций, использующих государственные ресурсы;
- необходимость перехода на проектное бюджетирование – процесс планирования, учета и анализа количественных проектных показателей, значимых для реализации проектов;
- потребность усиления прозрачности деятельности организаций, использующих средства бюджета, а, значит, минимизации коррупции.

Главная цель аудита эффективности – обеспечение финансовой стабильности и экономической безопасности государства, что невозможно без антикоррупционных мероприятий, таким образом, можно выделить следующие группы подцелей: во-первых, увеличение доходной части федерального бюджета и экономия его расходной части; во-вторых, сокращение экономических правонарушений в финансовой сфере и снижение уровня коррупции в государстве.

В соответствии с Методическими рекомендациями, может проводиться как оценка коррупционных рисков при использовании бюджетных средств, так и контроль эффективности реализации программ по противодействию коррупции.

В процессе оценки коррупционных рисков при использовании бюджетных средств должны быть определены цели и механизмы выявления и оценки коррупционных рисков. При оценке коррупционного риска должны учитываться приведенные в Методических рекомендациях определенные признаки, создающие дополнительные условия для коррупции в сферах деятельности объектов контроля.

Для выявления коррупционных рисков на объекте контроля следует получить ответы на целый ряд вопросов. В Методических рекомендациях также определены необходимые элементы механизма выявления коррупционных рисков в государственном органе.

В перечне компетенций государственных органов выделяются виды деятельности, кото-

рые содержат повышенный уровень коррупционных рисков:

- размещение заказов на поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) для государственных нужд;
- формирование, исполнение и контроль за исполнением бюджета;
- управление и распоряжение объектами государственной собственности (здания, строения, сооружения), в том числе по вопросам аренды, безвозмездного пользования и приватизации этих объектов;
- управление и распоряжение земельными участками, находящимися в государственной собственности, а также земельными участками, государственная собственность на которые не разграничена, в том числе по вопросам аренды и продажи этих участков;
- управление и распоряжение жилищным фондом;
- предоставление государственных гарантий, бюджетных кредитов, субсидий, субвенций, дотаций, управление долгом.

Высок уровень коррупционных рисков в таких областях хозяйственной и социальной деятельности, как:

- транспорт и дорожное хозяйство;
- строительство и капитальный ремонт;
- природно-ресурсное регулирование;
- энергетика и нефтегазовый комплекс;
- агропромышленный комплекс;
- жилищно-коммунальный комплекс;
- здравоохранение;
- образование;
- принятие нормативных правовых актов;
- выдача лицензий, разрешений на проведение отдельных видов работ;
- назначение на государственные должности и включение государственных гражданских служащих в кадровый резерв.

Контроль эффективности реализации программ по противодействию коррупции ведется на основе системы показателей, связанных с оценкой эффективности антикоррупционных мероприятий органов государственной власти.

Эта система была построена в трех плоскостях:

- 1) нормативно-правовое измерение – здесь речь идет о достаточности нормативно-правового обеспечения противодействия коррупции; критериях антикоррупционной экспертизы нормативных правовых актов и их проектов.
- 2) институциональное измерение – это оценка информации о внедрении в деятельность государственных органов антикоррупционных механизмов.

3) измерение экономической эффективности - это такие показатели, как, например, наличие плана противодействия коррупции и адекватность его финансового обеспечения; динамика финансовых нарушений с коррупционными проявлениями; результативность использования финансовых средств, выделенных для борьбы с коррупцией.

Особо важный объект аудита эффективности расходования бюджетных средств - социальные программы, на которые выделяется большой объем бюджетных средств, направленный не только в учреждения общественного сектора, но и в некоммерческие организации, специализированные коммерческие организации, которые либо непосредственно участвуют в реализации социальных программ, либо являются подрядчиками организаций, на которые возложена задача по реализации программ.

Согласно п.3 ст.179 БК РФ «по каждой долгосрочной целевой программе ежегодно проводится оценка эффективности ее реализации. Порядок проведения и критерии указанной оценки устанавливаются соответственно Правительством Российской Федерации, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта Российской Федерации, местной администрацией муниципального образования»<sup>14</sup>.

Представляется, что аудит эффективности долгосрочной целевой программы должен осуществляться не только органом внутреннего ГФК<sup>15</sup>, но и ВОФК, т.е. внешним органом ГФК.

Результаты аудита эффективности могут быть использованы при разработке (корректировке) бюджетной политики, при определении целей и объемов финансирования. Результаты аудита эффективности могут дать представление о том, как сформулировать, описать и использовать систему показателей в той мере, которая совместима с государственной бюджетной политикой и приоритетами социального развития. Аудит эффективности выступает в качестве инструмента государственного регулирования социально-экономических процессов, поскольку основными пользователями его результатов являются органы законодательной (представительной) власти и, в определенной степени, органы исполнительной власти. По его результатам принимаются властные решения, направленные на повышение эффективности использования государственных ресурсов.

Исходя из смысла международных и российских стандартов, аудит эффективности направлен на решение значимых социальных проблем, способствует защите финансовых интересов государства, позволяет выявить причины их несоблюдения. Аудит эффективности позволяет своевременно разработать предложения по устранению причин отступления от законодательных требований, имеет большой потенциал в сфере предотвращения коррупции. В связи с этим актуально совершенствование понятийного аппарата аудита эффективности, его места в механизме государственного финансового контроля и, главное, определение четких правовых оснований аудита эффективности.

## NORMATIVE LEGAL GROUNDS FOR AUDITING FINANCIAL EFFICIENCY FOR THE PURPOSE OF PREVENTING CORRUPTION

The anticorruption measures aren't limited to criminal and legal efforts, it is important to prevent the possibility of corruption activity. The main instruments for detecting potential corruption risks in the budgetary sphere is financial performance audit/ The paper focuses on the main problems of application of the financial performance audit's results for the purpose of preventing corruption.

Igor Levakin,  
Doctor of Sciences (Law), Professor, PhD,  
Deputy Director, State Research Institute of System  
Analysis, Accounts Chamber of the Russian  
Federation

### Ключевые слова:

международные стандарты для высших органов финансового контроля, Счетная палата Российской Федерации, аудит эффективности, стандарт финансового контроля, коррупция, коррупционные риски.

### Keywords:

international standarts for supreme audit institutions, accounts chamber of the russian federation, financial performance audit, financial control standart, corruption, corruption risks.

### Литература:

- <sup>1</sup> ИНТОСАИ (INTOSAI) - международная организация высших органов финансового контроля.
- <sup>2</sup> Русско-английский терминологический словарь соответствий по вопросам аудита эффективности и ключевым показателям экономического развития. Издание третье, дополненное и переработанное. М., 2009. - 72 с.
- <sup>3</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (в редакции от 9 апреля 2009 г.)
- <sup>4</sup> ВОФК – высшие органы финансового контроля.
- <sup>5</sup> Утверждена решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 14 ноября 2008 г.
- <sup>6</sup> Достижимые качественные или количественные стандарты и правила оценки деятельности, которые определяются и устанавливаются в соответствии с принятыми целями аудита (контроля).
- <sup>7</sup> Утверждены Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. Протокол от 7 ноября 2011 г. № 54К (821).
- <sup>8</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Ст. 1 // Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. М., 1998.
- <sup>9</sup> См.: Рябухин С.Н. Методология аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности в современных условиях. Автореф. диссертации на соискание ученой степени д.э.н. М., 2007.
- <sup>10</sup> Подробнее см.: Левакин И.В., Абрамов А.М. Совершенствование правовой основы деятельности Счетной палаты РФ и международные стандарты государственного аудита // Российская юстиция. № 1. 2011. С. 2-5.
- <sup>11</sup> Утвержден решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 9 июня 2009 г. Протокол № 31К (668).
- <sup>12</sup> Подробнее, см.: Саунин А.Н. Аудит эффективности в государственном финансовом контроле (научно-методическое пособие). – М. 2004. - 143 с.
- <sup>13</sup> В настоящее время в Счетной палате РФ идет работа по созданию стандартов стратегического и проектного аудита с учетом международных стандартов ИНТОСАИ.
- <sup>14</sup> Потенциальная коррупциогенность такого правового регулирования очевидна: норма бланкетная. О финансово-правовых аспектах применения аудита эффективности, см.: Крохина Ю.А., Левакин И.В., Шишова Ж.А. Коррупция как социально-правовое явление (финансово-правовые аспекты противодействия). М. 2008. - 230 с.
- <sup>15</sup> ГФК – государственный финансовый контроль.