УДК 343.9

Т. А. Загарских, Л. П. Домрачева

МЕЖДУНАРОДНАЯ И РОССИЙСКАЯ ПРАКТИКА РЕАЛИЗАЦИИ КОМПЛЕКСА МЕР, НАПРАВЛЕННЫХ НА ПРОФИЛАКТИКУ КОРРУПЦИОННЫХ НАРУШЕНИЙ В ОБЛАСТИ УЧЕТА И АУДИТА

В статье проведен анализ международных соглашений и рекомендаций международных организаций законодательным органам государств по разработке и совершенствованию национального законодательства по противодействию коррупции в сфере бухгалтерского учета и аудита; проанализированы нормы российского законодательства, направленные на реализацию мер по предупреждению коррупции, а также их взаимосвязь с нормами законодательства о бухгалтерском учете, рассмотрен объем ответственности аудитора по выявлению коррупционных рисков в ходе аудиторской проверки. В ходе понятийного анализа положений нормативных правовых актов, международных стандартов, применяемых аудитором в ходе проверки, обнаружено отсутствие нормативно юридического регулирования понятий «неофициальная отчетность», «поддельный документ», препятствующее практической реализации антикоррупционных мер.

Ключевые слова: международные соглашения по борьбе с коррупцией, бухгалтерский учет, аудит, меры предупреждения коррупции, внутренний контроль, неофициальная отчетность, поддельный документ.

Долгое время в нашей стране предпринимались попытки внедрить эффективную модель противодействия коррупции. Но только за последние годы была сформирована многоуровневая система мер, охватывающих не только структуры государственной власти и органы местного самоуправления, но и общество в целом.

На современном этапе развития общества слово «коррупция» приобретает все более крупномасштабное и менее удивительное значение. С коррупцией

© Загарских Т. А., Домрачева Л. П., 2017

можно столкнуться абсолютно везде. Это явление существует очень давно и постепенно проникает во все секторы экономики с неумолимой скоростью. Развитие законодательства о противодействии коррупции в России приходится на первое десятилетие XXI века и связано с государственной политикой и желанием государства соответствовать требованиям и стандартам международных организаций относительно принципов и ценностей открытой рыночной экономики и цели устойчивого развития.

Россия сформировала свою позицию в отношении международных соглашений и договоренностей, разработанных ООН, ОЭСР, Всемирным банком, международными межправительственными организациями по борьбе с коррупцией, с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем и другим мировым проблемам, препятствующим привлечению иностранных инвестиций, росту экономики и, в конечном итоге, сокращению бедности в стране.

Ратификация Россией ряда международных договоров, разработанных ОЭСР, ООН, Советом Европы, направленных на борьбу с коррупцией, повлекли за собой разработку национальной стратегии, формирование правовой и организационной основы противодействия коррупции.

Серьёзный антикоррупционный потенциал был заложен в Концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006–2010 годах, а также в законодательстве Российской Федерации, регулирующем вопросы государственной службы [1]. Указ Президента России от 19 мая 2008 года № 915 «О мерах по противодействию коррупции», в соответствии с которым был создан Совет по противодействию коррупции стал важной отправной точкой в развитии антикоррупционных мероприятий страны. В декабре 2008 года был принят федеральный закон № 273 «О противодействии коррупции», где были утверждены основные принципы, организационные основы борьбы с коррупцией, а также основные направления деятельности государственных органов по повышению эффективности противодействия коррупции в современной России. Статья 8 посвящена рассмотрению механизма предоставления государствен-

ными и муниципальными служащими сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера. В 2014 году антикоррупционная политика государства была продолжена принятием нового Национального плана противодействия коррупции на 2014–2015 гг. (в соответствии с указом Президента РФ № 226 от 11 апреля 2014 г.), в котором были определены основные задачи для системы управления в сфере противодействия коррупции [2].

Известно, что в основе коррупционного правонарушения лежит личная выгода лица в виде денежных средств, имущества, получаемых в результате взяточничества, незаконного присвоения с использованием служебного положения, растраты, злоупотребления влиянием и полномочиями.

Результатом коррупционного правонарушения в подавляющем большинстве случаев является факт сокрытия источника доходов с целью его отмывания и дальнейшего легального использования, а также факт фальсификации затрат в связи с выплатой взятки в системе бухгалтерского учета, соответственно вуалирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Участие в международных соглашениях по борьбе с коррупцией и подкупом иностранных должностных лиц при заключении международных коммерческих сделок предусматривает имплементацию государством-участником обязательств, направленных на пресечение грубых нарушений правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также разработку и внедрение стандартов в области аудита, позволяющих выявлять искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности в результате коррупционных деяний аудируемого лица. В частности, ратифицированная Россией Конвенция ОЭСР по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок (федеральный закон от 01.02.2012 г. № 3-ФЗ «О присоединении Российской Федерации к Конвенции по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок) содержит указания на принятие государством-участником мер в сфере учета, а именно, мер препятствующих ведению

«двойной бухгалтерии», осуществлению неучтенных сделок, отражению несуществующих расходов и пассивов с ложным указанием их источника, использованию поддельных документов с целью подкупа иностранных должностных лиц и сокрытия факта такого подкупа, а также требование установления гражданско-правовых, административных или уголовных наказаний за фальсификацию бухгалтерской отчетности, учетных записей [3].

Ратифицированная Россией Конвенция ООН против коррупции (федеральный закон от 08.03.2006 г. «О ратификации Конвенции Организаций объединенных наций против коррупции») содержит обязательные требования к принятию мер по содействию прозрачности и отчетности в управлении публичными финансами; требования к принятию мер для запрещения действий, направленных на: а) создание неофициальной отчетности; б) проведение неучтенных или неправильно зарегистрированных операций; в) ведение учета несуществующих расходов; г) отражение обязательств, объект которых неправильно идентифицирован; д) использование поддельных документов; ж) намеренное уничтожение бухгалтерской документации ранее сроков, предусмотренных законодательством, а также требование об отказе в признании для целей налогообложения расходов, направленных на коррупционные деяния [4].

Ратифицированная Россией Конвенция Совета Европы об уголовной ответственности за коррупцию (федеральный закон от 25.07.2006 г. № 125-ФЗ «О ратификации Конвенции об уголовной ответственности за коррупцию») содержит требования к криминализации, т. е. признанию уголовно наказуемыми деяния по: а) оформлению и использованию первичных бухгалтерских документов или отчетов, содержащих ложную и неполную информацию; б) противоправному невнесению в бухгалтерские книги сведений о платежных операциях [5].

Помимо перечисленных международных соглашений источником формирования антикоррупционной политики в отношении деяний, связанных с подкупом иностранных должностных лиц при осуществлении международных коммерческих сделок, являются имеющие экстерриториальное действие законы

государств. В частности, закон США «О коррупции за рубежом», закон Великобритании «О борьбе со взяточничеством».

Руководящие документы ОЭСР, ООН, Совета Европы государствам-участникам перечисленных соглашений по реализации мер противодействия коррупции в области бухгалтерского учета, аудита содержат ряд рекомендаций, выработанных на основе обобщения существующих практик и достижений стран в этой области. В частности, принятые Комитетом министров Совета Европы 20 принципов борьбы с коррупцией, в сфере учета и финансового контроля включают: 1) принцип отрицания возможности снижения налогооблагаемых доходов на расходы, связанные с коррупцией; 2) принцип гарантирования процедур ревизии в органах государственной службы и общественного сектора; 3) принцип подтверждения роли ревизионных процедур в предотвращении и обнаружении коррупции в государственных органах [6].

Техническое руководство по осуществлению Конвенции ООН против коррупции, разработанное Управлением ООН по наркотикам и преступности (2010 г.) содержит рекомендации законодательным органам стран в области публичных финансов и частного сектора. В качестве основных мер по противодействию коррупции в области публичных финансов предложены: 1) создание эффективной системы отчетности и обеспечение качества ведения учета в государственных учреждениях; 2) создание отдельного органа государственного аудита и предоставление ему права доступа к информации о расходах любых публичных средств; 3) создание системы внутреннего и внешнего аудита. При этом, к функциям внутреннего аудита Руководством отнесены: а) контроль активов; б) учет доходов и расходования средств; в) оценка эффективности систем финансового, операционного, управленческого контроля; г) проверка честности, экономичности, эффективности и результативности. К функциям внешнего (государственного) аудита Руководством отнесена оценка выполнения руководящих обязанностей руководством организации в части использования публичных денежных средств, причем в объем аудиторской проверки ре-

комендовано включать: а) аспекты пристойности поведения; б) аудит финансовой отчетности; в) аудит регулярности, закономерности, эффективности расходования средств.

В качестве основных мер противодействия коррупции в частном секторе Руководством предусмотрены: 1) разработка и внедрение антикоррупционных превентивных стратегий, основу которых составляют кодексы поведения, кодексы корпоративного управления (руководства по проблемам коррупции, правила, регулирующие коллизии интересов), придание им обязательного характера для компаний, акции которых свободно котируются на бирже; 2) законодательное установление обязанности по проведению обязательного внешнего аудита для крупных компаний и компаний, ведущих международную коммерческую деятельность; 3) санкции в отношении физических лиц, причастных к коррупционным деяниям (бухгалтеров, юрисконсультов); 4) организация содействия сотрудничеству физических и юридических лиц с правоохранительными органами (вплоть до обязательства, установленного законом); 5) законодательное закрепление ответственности в отношении лиц, допустивших ведение учета несуществующих расходов, отражения обязательств, объект которых неправильно идентифицирован, использования поддельных документов и т. д. [7]

Таким образом, международная практика предполагает разработку законов и подзаконных актов, обеспечивающих реализацию комплекса организационно-кадровых мер, направленных на профилактику коррупционных нарушений; а также мер в области управления финансами, учета и аудита, направленных на их выявление и расследование.

На пути к реализации требований международных соглашений по противодействию коррупции, за последний десяток лет в России сформирована система нормативно-правовых актов антикоррупционной направленности. В совокупности с нормами федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», федерального закона от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» в России установлены принципы и

единые правила ведения бухгалтерского учета и документирования фактов хозяйственной жизни, хранения бухгалтерской документации, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом обеспечивающие соблюдение норм международных соглашений по законодательному закреплению мер противодействия в сфере бухгалтерского учета.

Предусмотренные Налоговым Кодексом Российской Федерации требования, реализуемые на практике формы, методы, технологии налогового контроля и внедренная в практику деятельности налоговых органов система управления рисками позволяют выявлять, в том числе и факты отражения в составе налоговой базы экономически необоснованных, не имеющих фактического подтверждения затрат в составе расходов.

Федеральным законом «О противодействии коррупции» установлена императивная норма, обязывающая организации к принятию мер по предупреждению коррупции (п. 1 статьи 13.3 Закона) и рекомендован перечень самостоятельно разрабатываемых мер, включающих организационно-кадровую и учетно-контрольную составляющие противодействия коррупции [8]. Перечень мер в целом соответствует рекомендациям ООН. Совершенно логичным выглядит требование о разработке частных антикоррупционных программ, препятствующих коррупционным действиям, присущим организациям, с учетом их отраслевой и иной принадлежности. Отметим, что закон не содержит оговорок в отношении соблюдения требования о принятии мер по предупреждению коррупции для иностранных компаний, осуществляющих деятельность в России, а также российских компаний, ведущих деятельность за пределами РФ.

Суть разработки и внедрения стандартов и процедур сводится к определению объема полномочий, установлению письменных правил поведения сотрудников и руководства при выполнении ими функций, связанных с высокими коррупционными рисками.

Требование закона о мерах недопущения составления неофициальной отчетности и использования поддельных документов корреспондирует с нормами

статьи 19 федерального закона «О бухгалтерском учете», предписывающей экономическим субъектам организовать и осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, а экономическим субъектам бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту – организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В этой связи выявление и анализ коррупционных рисков являются одним из процессов в системе внутреннего контроля, а принятые в организации антикоррупционные стандарты и правила являются элементом контрольной среды.

Говоря о нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности в контексте развития антикоррупционного законодательства в России необходимо упомянуть о переходе с 2017 г. на применение международных стандартов аудита (МСА) и иных документов международной федерации бухгалтеров (МФБ). В частности, МСА 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности», обязывающего аудитора давать оценку соблюдению организацией положений законов и нормативных актов, оказывающих влияние на определение существенных показателей и раскрытие информации при проведении аудита финансовой отчетности.

В сфере контроля за соблюдением антикоррупционного законодательства, ответственность аудитора распространяется на: 1) определение соответствия антикоррупционной программы (политики) действующему законодательству и требованиям государственных органов; 2) проверку фактического соблюдения ее положений в организации; 3) доведение до лиц, отвечающих за корпоративное управление, информации о фактах, связанных с несоблюдением закона «О противодействии коррупции» в соответствии с МСА 260 «Информационное взаимодействие с лицами, отвечающими за корпоративное управление»; 4) представление информации о несоблюдении в аудиторском заключении в соответствии с МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском за-

ключении»; 5) в отдельных случаях направление информации о несоблюдении в правоохранительные органы [9].

Обратим внимание на требования МСА 250 о взаимодействии аудитора с лицами, отвечающими за корпоративное управление и сотрудничество с правоохранительными органами. Аналогичная норма предусмотрена п. 2 статьи 13.3 закона «О противодействии коррупции». Очевидно, что предметом такого сотрудничества являются выявленные аудитором факты, указывающие на состав коррупционного правонарушения (преступления) в целях его расследования.

Вопрос организации взаимодействия (совместной работы) органов государственного финансового контроля с правоохранительными органами раскрывается в настоящее время, к сожалению, единичными внутриведомственными документами. Например, совместным письмом Министерства финансов, ФНС России «Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случаях выявления признаков налоговых преступлений» [10].

Логично предположить, что механизм сотрудничества должен предусматривать подготовку аудитором материала, содержащего сведения о субъекте, квалифицирующих признаках и ставших ему известных предпосылках или обстоятельствах совершения правонарушения. При этом аудитор должен руководствоваться: 1) Словарем терминов МФБ в целях применения МСА; 2) законом «О противодействии коррупции» с точки зрения понимания явления коррупции и ответственности лиц, отвечающих за корпоративное управление; 3) законом «О бухгалтерском учете» в части обязательных норм и правил бухгалтерского учета; 4) Кодексом об административных правонарушениях в рамках статьи 15.11, определяющей понятие грубого нарушения требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отметим, что ни Словарь терминов МФБ, никакой другой российский закон не содержат определения понятий «неофициальная отчетность» и «поддельный документ», использованные в законе «О противодействии коррупции» при установлении перечня мер, обязательных для организаций в целях ее пре-

дупреждения. В МСА используется понятие «недобросовестное составление бухгалтерской отчетности» (Fraudulent financial reporting) которое предполагает ее умышленное искажение, включающее неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой отчетности, с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности [11].

Закон «О бухгалтерском учете» оперирует понятием «мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, в том числе сделок», под которыми понимается несуществующий объект, отраженный в регистрах бухгалтерского учета лишь для вида, а также объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта [12].

В Кодексе об административных правонарушениях под грубым нарушением требований к ведению бухгалтерского учета, составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности перечислена целая совокупность деяний, приводящих к искажению учетных данных, совершенных, в том числе и в целях сокрытия фактов коррупции [13].

Согласимся, что у всех перечисленных выше понятий, сходное смысловое содержание, но с точки зрения практического применения такое терминологическое разнообразие приводит к сложности восприятия положений нормативно-правовых актов, прежде всего, лицами, разрабатывающими и внедряющими антикоррупционные стандарты в системе внутреннего контроля организаций; не способствует безошибочной интерпретации аудитором результатов проверки соблюдения действующего законодательства, а также фактов искажения данных бухгалтерского учета относительно составов правонарушений (преступлений) коррупционной направленности, их дальнейшего расследования.

В ходе проведения настоящего исследования были проанализированы доступные организационно-распорядительные документы различных органов государственной власти, подведомственных им учреждений, направленные на реализацию требований статьи 13.3 Закона. Подавляющая часть из них предусматривает персональную ответственность должностных лиц за «составление

неофициальной отчетности и использование поддельных документов». Надо ли говорить о том, что это «мертворожденные документы», не обеспечивающие выполнение функции внутреннего контроля в системе управления учреждением?

Россия по-прежнему находится среди лидеров по уровню коррупции в стране. Об этом свидетельствует рейтинг международной организации Transparency International, в котором Россия в 2016 г. занимает 131-е место из 176 государств по уровню коррупции в стране с индексом восприятия коррупции (ИВК) 29 баллов из ста возможных [14].

По словам С.Б. Иванова, за первую половину 2014 года 3700 чиновников получили дисциплинарное наказание после проверки их деклараций о доходах и расходах, 162 из них уволены по утрате доверия. За 9 месяцев 2014 года за коррупционные преступления осуждены 8 тысяч человек. Штрафы присуждены 4600 человекам. Количество заявлений чиновников о том, что их склоняют к коррупционным преступлениям, превысило 3 тысячи. По этим заявлениям привлечено к уголовной ответственности 692 потенциальных взяткодателя [15].

Обобщая результаты проведенного анализа источников правового регулирования противодействия коррупции в сфере бухгалтерского учета и аудита, отметим, что российская и международная правовая база в целом соответствует положениям международных договоров и рекомендациям международных организаций, но еще далека от того, чтобы создать основу для реализации действенных мер в системе внутреннего и внешнего антикоррупционного контроля.

Кроме того, результаты общественного мнения за последние несколько лет, еще раз свидетельствуют о необходимости повышения эффективности широкомасштабных мероприятий в области противодействия коррупции. Важнейшим направлением антикоррупционной политики должно стать изменение стереотипов общественного мнения в отношении коррупции («коррупция присутствует везде», «коррупцию нельзя победить» и т. д.), а также разработка и

более интенсивное внедрение антикоррупционного аудита компаний. Приоритеты антикоррупционного аудита и предложенные мероприятия должны вырабатываться на основе изучения данных реальной ситуации с коррупцией в стране, т. е. с учетом зон наибольшего коррупционного риска.

Список литературы

1. Концепция административной реформы в Российской Федерации в 2006–2008 годах (одобрена Распоряжением Правительства РФ № 1789-р от 25 октября 2005 г.) // СЗ РФ. 2005. № 46. Ст. 4720.

2. О Национальном плане противодействия коррупции на 2014–2015 годы: указ Президента РФ № 226 от 11.04.2014 г. // Официальный сайт Президента Российской Федерации. URL: www.kremlin.ru

3. Конвенция ОЭСР по борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при заключении международных коммерческих сделок. URL: http://www.consultant.ru

4. Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции. URL: http://www.consultant.ru

5. Конвенция Совета Европы об уголовной ответственности за коррупцию. URL: http://www.consultant.ru

6. Резолюция о 20 руководящих принципах в борьбе с коррупцией (принята Комитетом министров Совета Европы 06 ноября 1997 года № 97). URL: http://docs.pravo.ru

7. Техническое руководство по осуществлению Конвенции ООН против коррупции. URL: http://www.unodc.org/documents/treaties/UNCAC/Publications/TechnicalGuide/10-53208_ebook_r.pdf

8. О противодействии коррупции. Федеральный закон от 25.12.2008 г. 273-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru

9. Международный стандарт аудита 250 «Рассмотрение законов и нормативных актов в ходе аудита финансовой отчетности»: сб. междунар. стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Т. I. Изд. 2015. URL: http://www.ifac.org

10. Об организации работы по взаимодействию с правоохранительными органами в случаях выявления признаков налоговых преступлений: Письмо Минфина РФ, ФНС РФ от 02.06.2016 г. № ГД-4-8/9849. URL: http://www.consultant.ru

11. Словарь терминов: сб. междунар. стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и заданий по оказанию сопутствующих услуг. Т. I. Изд. 2015. URL: http://www.ifac.org

12. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru

13. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru

14. Индекс восприятия коррупции – 2016: положение России не изменилось. URL: http://transparency.org.ru

15. Встреча Сергея Иванова с представителями СМИ 8 декабря 2014 г. // Официальный сайт Президента Российской Федерации. URL: www.kremlin.ru.

ДОМРАЧЕВА Лариса Петровна – кандидат экономических наук, доцент кафедры Финансов и экономической безопасности, Вятский государственный университет. 610000, г. Киров, ул. Московская, 36.

E-mail: 9539470750@mail.ru

ЗАГАРСКИХ Татьяна Алексеевна – магистрант, программа подготовки «Государственный аудит», гр. ГАМ-11, Вятский государственный университет. 610000, г. Киров, ул. Московская, 36.

E-mail: drum_sic@mail.ru