Игонина Елена Сергеевна. Развитие организационно-методического обеспечения финансово-экономической ревизии в системе МВД России: диссертация ... кандидата Экономических наук: 08.00.12 / Игонина Елена Сергеевна;[Место защиты: ФГБОУ ВО Воронежский государственный университет], 2017.- 168 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**1. Ревизия как неотъемлемая составляющая финансового контроля в системе в системе МВД России 10**

1.1. Развитие и становление финансово-экономической ревизии в системе МВД России 10

1.2. Финансово-экономическая ревизия в системе МВД России 20

1.3. Основные аспекты нормативного обеспечения и организации финансово-экономической ревизии в системе МВД России 30

**2. Организационно-методические аспекты финансово-экономической ревизии в системе МВД России 41**

2.1. Организация финансово-экономической ревизии в системе МВД России

2.2. Методы финансово-экономической ревизии в системе МВД России

2.3. Методические особенности выявления хищений бюджетных средств в системе МВД России 60

**3. Основные направления оценки результатов ревизии в системе МВД России**

3.1. Обобщение результатов ревизии в системе МВД России 74

3.2. Систематизация типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения 83

3.3. Совершенствование структуры ревизионной службы и системы оценки её деятельности в системе МВД России 96

Заключение 107

Список источников литературы

* [Финансово-экономическая ревизия в системе МВД России](http://www.dslib.net/bux-uchet/razvitie-organizacionno-metodicheskogo-obespechenija-finansovo-jekonomicheskoj-revizii.html#7689941)
* [Основные аспекты нормативного обеспечения и организации финансово-экономической ревизии в системе МВД России](http://www.dslib.net/bux-uchet/razvitie-organizacionno-metodicheskogo-obespechenija-finansovo-jekonomicheskoj-revizii.html#7689942)
* [Методы финансово-экономической ревизии в системе МВД России](http://www.dslib.net/bux-uchet/razvitie-organizacionno-metodicheskogo-obespechenija-finansovo-jekonomicheskoj-revizii.html#7689943)
* [Систематизация типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения](http://www.dslib.net/bux-uchet/razvitie-organizacionno-metodicheskogo-obespechenija-finansovo-jekonomicheskoj-revizii.html#7689944)

## Финансово-экономическая ревизия в системе МВД России

М.В. Мельник полагает, что финансово-экономическая ревизия представляет собой проверку обоснованности и целесообразности действий должностных лиц приемами и методами, характерными для ревизии. [81]

Л.М. Крамаровский, определяет финансово-экономическую ревизию, как систему контрольных действий, при которой за определённый период времени, устанавливается законность целенаправленность и экономическая эффективность совершенных в проверяемом периоде операций и процессов, правильность действий должностных лиц при их осуществлении [78].

На наш взгляд, перечисленные определения финансово-экономической ревизии в целом достаточно широко характеризуют основополагающие принципы ревизии.

Вместе с тем, из рассмотренных определений видно, что их авторы, ограничивают сферу финансово-экономической ревизию, рассматривая её преимущественно формой последующего контроля. На наш взгляд, такая позиция в определенной мере недостаточно конкретизирована, так как последующий контроль, как известно, выражен не только в ревизии, но и в аудите финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Вторая группа специалистов характеризует финансово-экономическую ревизию лишь в качестве одной из функций системы управления экономикой экономических субъектов, тем самым недооценивается значимость экономических субъектов и методик ревизионных процедур.

Другие предлагаемые формулировки, по существу, отождествляют систему финансового контроля с ревизией.

По нашему мнению, наиболее исчерпывающим является предлагаемое нами определение финансово-экономической ревизии, как формы бюджетного контроля, представляющей собой комплекс взаимосвязанных методов проверок, оценку состояния финансовой дисциплины, сохранности государственной собственности, определение достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для выявления нарушений и хищений в финансовой деятельности ревизуемого объекта [130].

К сожалению, факты свидетельствуют о том, что на практике ещё имеют место далеко не единичные и неслучайные факты различных противоправных, преступных деяний должностных лиц, выражающихся в нецелевом либо необоснованном расходовании, хищениях бюджетных средств. Так, по полученным нами данным КРУ МВД России, суммы только возмещённых денежных начётов по финансовым нарушениям и хищениям бюджетных денежных средств и имущества, выявленных в подразделениях МВД России финансово-экономическими ревизиями, в 2015 г. и 1-м полугодии 2016 г. по сравнению с 2014 г. увеличились почти на 20 %. В стоимостном измерении возмещение в сравниваемом отчётном периоде составило 3,9 млрд. руб., при этом не менее 65% приходится на противозаконные финансовые нарушения, совершённые ответственными должностными лицами с целью присвоения (хищения) крупных сумм бюджетных средств (такие нарушения мы относим к злостным). Другая часть возмещения представляет собой гораздо чаще повторяющиеся (по сути, типичные) финансовые нарушения, совершаемые должностными или материально-ответственными лицами, квалификация или трудовая история которых не соответствует занимаемой должности, либо обладающими недостаточными знаниями действующего законодательства, подзаконных актов и учётных стандартов, нередко – работниками, халатно выполняющими свои должностные обязанности.

Как нам представляется, негативным явлениям, имеющим место в использовании бюджетных средств в структурных подразделениях МВД России, во многом способствует проявление субъективизма при решении вопроса о привлечении к материальной ответственности должностных лиц по неопровержимым результатам ревизий и тематических проверок, необоснован-23 ного снижения числа субъектов ревизии и сроков их проведения, затягивание (иногда умышленное) меж ревизионных периодов. Поэтому тема практической реализации основополагающих принципов своевременности, информационной полноты, достоверности и результативности финансово-экономической ревизии, в её широком юридическом содержании и использовании бюджетных средств, в частности, не теряет со временем своей значимости [107]. Напротив, актуальность качественной финансово-экономической ревизии существенно возрастает при кризисных и других негативных процессах, происходящих в российской экономике [126,134].

Термин «финансово-экономическая ревизия», как следует из нашего обзора специальной литературы, рассматривается лишь с позиции непосредственно техники типовых ревизионных процедур [53,79,83,87 и др.].

Мы считаем, что техника финансово-экономической ревизии представляет, несомненно, важную, но все-таки лишь одну, в основном формальную, сторону ревизии. Это проявляется в том, что действующие стандарты методически регламентируют финансово-экономическую ревизию в строго определенных границах. Как в научных публикациях, так и в нормативных документах методика ревизии всегда следовала за нормами федерального законодательства и ведомственных нормативных документов различного уровня и в разной степени реагировала на их изменения.

По нашему мнению, функционально финансово-экономическая ревизия является инструментом государственного принуждения ревизуемого объекта к выполнению норм законодательства, ведомственных подзаконных актов и других официальных нормативных документов. Вместе с этим мы считаем важным, чтобы в процессе выполнения либо на заключительном этапе ревизии формировались конкретные рекомендации по предупреждению в будущем выявленных ревизией финансовых нарушений, а также совместных рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского бюджетного учета ревизуемого подразделения в соответствие с нормами действующих стандартов и обеспечению обязательного контроля их исполнения. Ведомственную ревизионную деятельность в подразделениях МВД России осуществляет контрольно-ревизионное управление МВД России [34]. Основные задачи финансово-экономической ревизии в системе МВД России представлены на рис. 1.1 [107].

## Основные аспекты нормативного обеспечения и организации финансово-экономической ревизии в системе МВД России

Управления за 2012-2015 г. г., расходы на ремонтно-строительные работы составляют 41,4%. Между тем, практический опыт соискателя свидетельствует о том, что этой деятельности сопутствуют систематические, в основном существенные, финансовые нарушения. Согласно Отчетам о контрольно-ревизионной работе УТ МВД России по ПФО за 2012-2015 г. г. почти 22 % от среднегодовой суммы расходов на указанные работы были оплачены с финансовыми нарушениями, при этом в большинстве случаев они сопровождались хищениями бюджетных средств. В процессе диссертационного исследования мы установили, что из общей доказанной суммы финансовых нарушений в оплате принятых (законченных) ремонтно-строительных работ за упомянутый выше период 83-85% приходятся на ревизионные проверки, проведенные по инициативе службы собственной безопасности МВД России, и лишь 15-17% - ревизионным аппаратом УТ МВД России по ПФО.

В заданиях на проведение финансово-экономической ревизии не предусматривается проверка соответствия физических объемов, выполненных и принятых ремонтно-строительных работ, оплаченных согласно госконтрактам, физическим объёмам по утвержденным и согласованным с подрядчиком объектным сметам. По существу, такой способ ревизионной проверки осуществляется или не осуществляется в полной зависимости от инициативы (или отсутствия таковой) сотрудников ревизионного аппарата. Поэтому, на наш взгляд, ревизионной процедуре контрольных обмеров необходимо придать статус обязательной и подлежащей включению в типовое задание на проведение ревизии.

Контрольные обмеры фактически выполненных и принятых физических объёмов ремонтно-строительных работ необходимо выполнять в порядке, установленном строительными стандартами [11,12,13] с использованием данных актов и журналов инструментальных (геодезических) замеров, а также актов о приеме выполненных работ. Наряду с физическими объёмами выполненных и принятых ремонтно-строительных работ мы считаем необходимым рекомендовать ревизионную проверку соответствия номенклатуры и физических объёмов ремонтных материалов и строительных конструкций, предусмотренных объектными сметами, фактически израсходованным материальным запасам. При этом, как показывает опыт, наиболее достоверные результаты упомянутой проверки обеспечиваются способом контрольного (выборочного) вскрытия ремонтных площадей. Такую проверку целесообразно проводить независимой экспертизой, при этом стоимость экспертных работ относить на счет ревизуемого подразделения.

Специальные проверки, по нашему мнению, необходимо выделить в отдельный способ финансово-экономической ревизии, поскольку в МВД России имеются определенные, присущие только этому ведомству, виды деятельности. К таким объектам можно отнести: процедуры приема, хранения и передачи по назначению товарно-материальные ценностей, составляющих вещественные доказательства, оперативно-розыскная деятельность, услуга адвокатов, участвующих в уголовном судопроизводстве, содержание и эксплуатация камер хранения вооружения, складов форменного обмундирования, содержание и эксплуатация специальной техники для осуществления оперативных разработок.

Личный опыт ревизионной деятельности соискателя показывает, что для продуктивного выполнения специальной проверки необходимы не только профессионализм в учетно-экономической сфере, но и определенные знания, связанные с деятельностью по раскрытию и расследованию преступлений. Например, важно знать стандарты, регламентирующие порядок раздельного хранения видов изъятого имущества (материальных ценностей, оружия и боеприпасов, наркотических и психотропных веществ и др. [32,129]), а также вещественных доказательств, учитываемых по каждому уголовному делу в упакованном и опечатанном состоянии [39]).

К объектам специальной проверки необходимо отнести также расходы на кинологическую службу в силу её особой значимости и профессиональных особенностей в МВД России. В общей сумме расходов на кинологическую службу, по полученным нами в УТ МВД России по ПФО данным за 2014-2015 г.г. доля расходов по содержанию служебных собак, предназначенных для поиска психотропных и взрывчатых веществ, в среднем составляет около 60 %. В практике ревизионной деятельности соискателя неоднократно выявлялись существенные нарушения правил периодичности и рациона кормления служебных собак [33]. Это выражается в том, что, как в оперативном, так и в бухгалтерском учете отсутствуют показатели изменения веса служебной собаки, температурного режима в зимнее время и некоторые другие. В результате собаки выбывают раньше полезного срока службы, в связи с чем образуются убытки от досрочного списания животных, а также от расходов на содержание заново приобретённых служебных собак в течение предполагаемого срока полезной службы списанной собаки. В настоящее время потребление кормов в натуральных измерителях оформляется бухгалтерской справкой и рассчитывается в виде произведения установленных текущих норм кормления по рациону на количество служебных собак без учета времени текущего года и других факторов. При этом фактический расход кормов по установленному рациону, исходя из индивидуальных характеристик служебных собак, не контролируется. Подобная бесконтрольность способствует различным финансовым нарушениям (они рассматриваются в главе 2.3.). Очевидно, что порядок оперативного и бухгалтерского учета кормов для питания служебных собак необходимо кардинально пересмотреть, и изменения внести в действующие учетные стандарты.

## Методы финансово-экономической ревизии в системе МВД России

В III разделе «Приложения к акту ревизии» необходимо сосредоточить оформленные в ревизионном процессе различного рода справки, расчеты и другие документы, которые являются основанием для экономического анализа основных показателей профильной деятельности подразделений МВД России, а также используются для обоснования и доказательств финансовых нарушений и хищений бюджетных средств. Напомним, что указанные документы приведены нами в таблице 3.1.

В IV разделе «Выводы и рекомендации» необходимо обосновать и сформулировать выводы о финансовом положении, в том числе по его отдельным составляющим, подлежащим особому контролю. Необходимо выделить весь материал ревизии, касающийся грубых финансовых нарушений и хищений бюджетных средств по конкретным виновникам и суммам указанных злоупотреблений. Наряду с этим важно указать каждый факт нецелевого использования бюджетных средств по виновникам, объектам фактического

80 Create PDF files without this message by purchasing novaPDF printer (http://www.novapdf.com)

нецелевого расходования денежных средств, незаконного использования автотранспортных средств также по конкретным виновникам и расходам в оценке по рыночной стоимости транспортных работ, нарушений законодательства в области оплаты труда и социального обеспечения сотрудников ревизуемого подразделения. Необходимо также привести данные о суммах различного рода материального ущерба, предусмотренного действующим законодательством и их погашении. Рекомендации по акту ревизии, как было сказано ранее, должны быть разработаны по каждому из указанных фактов. Отдельно должны быть изложены рекомендации по приведению финансово-хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета в соответствие с нормами действующего законодательства и учётных ведомственных и общегосударственных стандартов

V раздел «Подписи сторон ревизионного процесса» должен содержать подписи должностных лиц, имеющих право первой подписи, и начальника финансового подразделения (главного бухгалтера) от ревизуемого подразделения и подписей тех работников ревизионной группы, которые приняли непосредственное участие в ревизионных процедурах. Отметим, что приказом МВД России «Об утверждения регламента осуществления ведомственного финансового контроля» установлено, что со стороны ревизионной группы акт подписывается лишь её руководителем [34]. С такой нормой приказа трудно согласится, поскольку ответственность за результаты выполненной финансово-экономической ревизии полностью перекладывается на руководителя ревизионной группы, тогда как в ревизионном процессе учувствовали и другие сотрудники.

Поскольку акт финансово-экономической ревизии подразделения МВД России является, прежде всего, служебным документом, то немаловажное значение имеет культура формирование акта, включающая, на наш взгляд, не только четкое профессиональное содержание акта, но и изложение материала грамотным литературным языком, при этом не следует допускать излишнюю, недостаточно конкретизированную информацию. Так, например, в I разделе акта ревизии не целесообразно перечислять проверенные объекты ревизии, достаточно указать, что ревизия проведена в объёме, предусмотренном заданием. Если же проверка каких-либо пунктов задания финансово-хозяйственной деятельности не выполнена, то необходимо указать, причины их невыполнения.

На выявленные в процессе ревизии противоправные финансовые нарушения и хищения целесообразно составлять промежуточные акты ревизии с тем, чтобы до окончания срока и составления акта ревизии сотрудники, которым предъявлены соответствующие претензии, могли ознакомиться с претензией по существу и представить объяснения руководителю ревизионной группы в письменном виде. Промежуточные акты и упомянутые объяснения используются в качестве приложения к акту ревизии, в который включаются материалы о выявленных противоправных финансовых нарушениях и хищений без каких-либо сторон их правок. Кроме того, экземпляр промежуточного акта целесообразно направить в службу собственной безопасности Управления.

Как нам представляется, также неприемлемой является широко распространённая практика в региональных Управлениях и УТ МВД России применение «шаблонов» финансовых нарушений, устанавливаемых в разное время ревизионными службами других подразделений МВД России [80]. В ревизионных процедурах заимствованный перечень финансовых нарушений («шаблон») принимается как неизменный, по сути, не требующий расширение в виде иных, новых, малоизвестных приемов и способов грубых финансовых нарушений и хищений бюджетных средств. В результате не исключена вероятность не выявления определенных финансовых нарушений.

Не отрицая использование передового опыта ревизорских служб МВД России, считаем недопустимым ограничивать процедуры конкретной финан-82 Create PDF files without this message by purchasing novaPDF printer (http://www.novapdf.com) сово-экономической ревизии границами имеющегося опыта, даже передового, без его постоянного творческого развития.

Мы считаем целесообразным использовать предлагаемую нами структуру акта финансово-экономической ревизии и приложения к нему в ведомственных стандартах МВД России.

Раздел «Финансовые нарушения и замечания» рассмотренного выше акта, представляет определяющий информационный блок финансово-экономической ревизии, в целом характеризующий её качество. Мы считаем, что данный раздел необходимо обобщить по группам типичных финансовых нарушений (параграф 3.2.)

## Систематизация типичных финансовых нарушений и каналов их возникновения

Организация ревизионной деятельности в МВД России в настоящее время ориентированы в основном на технику выполнения документальной проверки формирования и использования бюджетных средств в структурных подразделениях, подведомственных упомянутому министерству, и такое положение существенно препятствует реализации её высоких потенциальных возможностей. Традиционная техника отечественной финансово-экономической ревизии представляет лишь одну, формальную, сторону ревизии. По мнению диссертанта, в отечественной системе управления бюджетной сферой финансово-экономическая ревизия функционально должна стать неотъемлемой составной государственного принуждения экономических субъектов к выполнению норм федерального законодательства, внутриведомственных подзаконных актов и других официальных нормативных документов, инициируемых государственными структурами страны. Кроме того, в процессе выполнения либо на заключительном этапе ревизии важно выработать деловые рекомендации по предупреждению в будущем выявленных финансовых нарушений, а также по приведению оперативного и бухгалтерского учёта движения бюджетных денежных средств и имущества, требований и обязательств, инвентаризации их состояния, бухгалтерской и налоговой отчётности ревизуемого подразделения в соответствие с нормами действующих стандартов. Выполнение указанных рекомендаций должно стать объектом системного контроля, предусматриваемого в виде конкретных мероприятий в планировании финансово-экономических ревизий на предстоящий календарный год.

Полученные в процессе диссертационного исследования результаты позволяют обобщить его основные положения, подвести итоги и сформулировать определенные выводы и предложения следующего содержания:

1. В специальной литературе рассматриваются разные варианты классификации финансово-экономической ревизии, которые соискателем сгруппированы в два укрупнённых класса: по объёму ревизуемой информации и отношению к графику выполнения ревизий. Дискутировать по их содержанию представляется нецелесообразным, хотя с некоторыми из предлагаемых видов ревизии внутри классов трудно согласиться: разница между ними состоит только в названиях, тогда как их назначение и информационное содержание практически одинаковы. Применительно к МВД России диссертантом предлагается третья классификационная группа ревизии, которая действительно обусловлена спецификой его профильной деятельности: по отношению к секретности ревизуемых документов - без грифа «секретно» и с грифом «секретно».

2. Вопрос о классификациях финансово-экономической ревизии в ориентации на профильную деятельность МВД России в настоящее время, как показало диссертационное исследование, целесообразно рассматривать в увязке с давно назревшей необходимостью пересмотра, сложившегося в практике региональных ГУВД и УТ по федеральным округам МВД России соотношения каждого из видов финансово - экономических ревизий с их общим числом. По данным, полученным диссертантом в КРУ МВД России, за последние годы на долю комплексных ревизий приходится лишь 5 - 8% от общего числа ревизий, выборочных ревизий –51-53 %, внезапных – всего лишь 2%. Такое соотношение видов финансово – экономической ревизии явно снижает качество всей ревизионной деятельности. Преимущество комплексных ревизий очевидно, поскольку они, как известно, охватывают все виды обычной деятельности ревизуемого экономического субъекта и выполняются не только учётными, но и техническими, юридическими и другими специалистами. Опираясь на собственный опыт, соискатель видит объективную необходимость в повышении удельного веса комплексных ревизий в общем числе плановых до 80%, в том числе 20-25% внезапных. Определённое увеличение расходов на внезапные ревизии можно идентифицировать как вынужденный материальный ущерб подразделения - инициатора ревзии, полученный вследствие правонарушений, выявленных в ревизуемом подразделении МВД России.

Рекомендованные диссертантом классификации и соотношения разных видов финансово-экономической ревизий с их общим числом имеют основание для включения во внутриведомственные стандарты МВД России в виде отдельного приказа МВД России.

Наряду с изложенным, необходима корректировка определений финансово-экономической ревизии, рекомендуемых специалистами в ориентации на её формальную сторону. В авторском определении финансово-экономической ревизии в возможно полной мере формулируется её направленность на выявление крупных финансовых нарушений в использовании бюджетных средств и определяется её назначение в системе государственного и внутрисистемного контроля в бюджетной сфере в целом и в МВД России в частности.

В УТ по федеральным округам МВД России (а по имеющейся информации – и во многих региональных ГУВД) при современной схеме организации ревизионной деятельности практически отсутствует возможность независимого выражения профессионального мнения ревизора. Окончательные финансовые выводы по результатам ревизии зачастую формулируются по устным указаниям руководства УТ МВД России, следовательно, результативная ревизионная информация во многом утрачивает свою практическую ценность. Соискателем предлагается изменить сложившуюся иерархию подчинённости ревизионных служб УТ по федеральным округам с тем, чтобы гарантировать полную независимость ревизионной службы от руководства соответствующих подразделений МВД России. Положительное решение проблемы видится в выводе ревизионных служб из ведения УТ по федеральным округам и включении их непосредственно в штат КРУ МВД России.

Рекомендуемое изменение организации ревизионной деятельности является реальной основой практической реализации принципа независимости профессионального суждения финансового ревизора, следовательно, заметно повысит качество ревизионной деятельности.

3. Нуждается в реорганизации непомерно укрупнённая и поэтому затратная система ведомственная система управления ревизионными службами в УТ МВД России по федеральным округам. На примере УТ по ПФО соискателем предлагается схема децентрализации ревизионной деятельности, внедрение которой обеспечивает оптимальный вариант территориальной приближённости ревизионной службы к ревизуемым структурным подразделениям, существенное увеличение годового количества и качества комплексных плановых и внезапных финансово-экономических ревизий без увеличения штата сотрудников ревизионных подразделений и с очевидной экономией сметы командировочных расходов.

4. В диссертации сформулированы определённые уточнения и дополнения структуры, содержания и последовательности выполнения ревизионных процедур, типичных для МВД России. Для совершенствования системы планирования ревизионной деятельности в МВД России предложен оптимальный вариант определения периодичности выполнения финансово -экономических ревизий, обоснована целесообразность включения в годовой план ревизионной деятельности выполнение внеплановых ревизий, контрольных мероприятий по системной проверке выполнения рекомендаций предыдущей ревизии, а также отдельного раздела «Проверка документов с грифом «секретно».

5. Диссертационное исследование выявило необходимость в определённом изменении действующего в УТ по федеральным округам МВД России порядка составления и утверждения типового задания на выполнение ревизионных процедур. Выполнению взятой в отдельности финансово-экономической ревизии, по мнению соискателя, должна предшествовать предварительная подготовка с тем, чтобы каждый специалист-участник ревизии четко знал вопросы и порядок выполнения своего задания. Для этого ре-110