

Министерство внутренних дел Российской Федерации
Нижегородская академия

Е.С. Игонина, Е.А. Мизиковский

**РЕВИЗИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНОЙ
СИСТЕМЕ**

Монография

Нижний Новгород
НА МВД России
2020

УДК 657.6:351.74
ББК 65.052:67.401.133.1
И26

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор *А.Ф. Дятлова*
(Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя);
доктор экономических наук, доцент *С.А. Звягин*
(Воронежский институт МВД России)

Игонина Е.С., Мизиковский Е.А.

И26

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности в правоохранительной системе: монография / Е.С. Игонина, Е.А. Мизиковский. – Нижний Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2020. – 209 с.

В монографии рассматриваются актуальные теоретико-методические и практические проблемы ревизионной деятельности в правоохранительной системе. Исследуется современное состояние государственного финансового контроля как научного направления и системы реальных действий специалистов в области контрольно-ревизионной работы, а также анализируются основные тенденции его дальнейшего развития.

Предназначена для курсантов и слушателей образовательных организаций высшего образования Министерства внутренних дел Российской Федерации, обучающихся по специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» (специализация – экономико-правовое обеспечение экономической безопасности), а также для научно-педагогических работников, студентов, практических работников финансово-экономических и контрольно-ревизионных органов, организаций различных организационно-правовых форм и форм собственности, органов государственной власти и местного самоуправления.

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Нижегородской академии МВД России

ISBN 978-5-88840-174-3

© Нижегородская академия МВД России, 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
----------------	---

Глава 1. Финансово-экономическая ревизия в правоохранительных органах России

1.1. Контрольно-ревизионные службы в правоохранительных органах: эволюция от истоков	9
1.2. Финансово-экономическая ревизия как неотъемлемая составная финансового контроля в правоохранительных органах	18
1.3. Задачи и классификации финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах	23
1.4. Нормативное регулирование и организационные формы финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах	28

Глава 2. Организационно-методические аспекты финансово-экономической ревизии в правоохранительных подразделениях

2.1. Организационная подготовка финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах.....	40
2.2. Профессиональная последовательность ревизионных процедур.....	47
2.3. Методические особенности финансово-экономической ревизии в правоохранительных подразделениях	60

Глава 3. Основные способы и приемы финансово-экономической ревизии в подразделениях правоохранительных органов

3.1. Ревизия нефинансовых активов.....	72
3.2. Ревизия финансовых активов	90

3.3. Основные приемы ревизионного выявления финансовых нарушений	112
--	-----

**Глава 4. Оценка результатов
финансово-экономической ревизии и ревизионной
деятельности в правоохранительных органах**

4.1. Обобщение результатов ревизии в правоохрани- тельных органах	139
4.2. Оценка деятельности ревизионных служб пра- воохранительных органов	151
4.3. Приоритетные направления финансового контроля в правоохранительных органах (на примере МВД России) ..	155
Заключение	164
Библиографический список	167
Приложения.....	170

ВВЕДЕНИЕ

Практическая реализация основополагающих принципов полноты, системности и результативности ревизии в сфере формирования и использования бюджетных средств вообще и в правоохранительных органах в частности не является абсолютной новацией в экономической науке.

Однако есть все основания полагать, что проблематика совершенствования ревизионного дела, обусловленная его специфическими назначением в системе финансового контроля и методологией, не теряет со временем своей актуальности, особенно возрастающей при усложняющихся процессах, периодически происходящих в экономике современной России. Для государственных и муниципальных властных структур ревизия де-факто и де-юре является одним из значимых средств побуждения ответственных должностных лиц к добросовестному выполнению норм действующего законодательства и ведомственных подзаконных актов, а также активному противодействию финансовым и другим правонарушениям в экономических субъектах, обычная деятельность которых финансируется из бюджетных средств.

Вместе с тем, с достаточной долей уверенности можно констатировать, что традиционная методика и практика ревизии целиком ориентированы на формальную сторону исследования учетной информации о кругообороте бюджетных средств. Практический опыт показывает, что подобное направление не исчерпывает потенциальные возможности ревизионной деятельности, в первую очередь с позиций выявления финансовых нарушений в сфере целевого расходования бюджетных средств страны. Очевидно, что традиционную методику ревизии в современной российской системе управления бюджетными средствами необходимо переориентировать, сохранив при этом наиболее приемлемые традиционные prerogatives финансово-экономической ревизии, на выявление каналов и способов злоупотреблений с бюджетными сред-

ствами, а также на определение возможных обстоятельств, способствующих их совершению. Следует также обеспечить реальное влияние ревизионной деятельности правоохранительных органов на приведение бухгалтерского бюджетного учета в ревизуемых подразделениях в полное соответствие с действующим Федеральным законом «О бухгалтерском учете»¹ и нормами ведомственных нормативных документов.

Нуждается в пересмотре сложившаяся за много лет в правоохранительных ведомствах система подчиненности ревизионных служб, а также чрезмерно централизованная и потому неоправданно затратная организация ревизионной деятельности. Важно кардинально изменить типичное для российской ревизионной практики в целом и правоохранительных органов в частности соотношение видов финансово-экономических ревизий в сторону преобладания плановых комплексных и внезапных ревизий. Сказанное дает основание полагать, что расширение научно-исследовательских работ, направленных на результативное развитие теоретических и прикладных направлений отечественной финансово-экономической ревизии в бюджетной сфере страны, является объективной и неотложной задачей.

Отдавая должное тому большому вкладу, который отечественная экономическая наука внесла в развитие российского ревизионного дела, отметим, однако, что в целом научно-практические публикации видных советских и российских специалистов (И.А. Белобжецкого, Н.Г. Белова, Н.Т. Белухи, В.И. Бобошко, В.В. Бурцева, Э.А. Вознесенского, Ю.А. Данилевского, С.А. Звягина, Л.М. Крамаровского, М.В. Мельник, Т.Н. Овсянниковой, М.П. Рябчикова и др.) не выходят за рамки общих, жестко формализованных стандартов ревизионной деятельности и за редким исключением не содержат конкретики применительно к различного типа бюджетным организациям,

¹ О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019). Здесь и далее все нормативные правовые акты смотри с последующими изменениями и дополнениями.

в том числе правоохранительной системы. Во многом это же можно интерполировать и на действующие ведомственные нормативные документы.

Исследования, проведенные нами в правоохранительных органах, показали, что действующие там ведомственные нормативные документы в области организации и методологии финансово-экономической ревизии содержат рекомендации лишь концептуального уровня и не раскрывают принципиальные особенности ревизионного дела, присущие тому или иному виду потоков бюджетных средств структурных подразделений управлений, подведомственных Министерству внутренних дел Российской Федерации (далее – МВД России). К тому же большинство из указанных документов были утверждены от 30 до 42 лет тому назад и, следовательно, морально устарели. Такое положение зачастую приводит к разногласиям сторон по основным выводам ревизии, включая самый болезненный вопрос – оценку финансовых нарушений и причиненного материального ущерба.

Особо необходимо отметить, что научные, учебные и другие публикации, а также ведомственные методические нормативные документы в области финансово-экономической ревизии ориентированы на соответствие действующим учетным и иным стандартам оформленческой стороны первичной документации и на различные арифметические увязки данных бухгалтерского учета, в том числе с показателями бухгалтерской отчетности. Такая проверка, безусловно, необходима, однако трудно не согласиться, что она в определяющей степени представляет лишь формальную часть ревизионной процедуры.

Для выявления и стоимостной оценки крупных финансовых нарушений и хищений бюджетных средств наряду с формальной проверкой требуются принципиально иные, в основном строго доказательные, приемы и способы российской финансово-экономической ревизии.

Принятые в правоохранительных органах принципы критериев оценки качества ревизии в неприемлемой степени условны, чему немало способствует отсутствие единой методики выбора

составляющих групп критериев и расчета величины каждого критерия в той или иной группе. В связи с этим результативная оценка деятельности ревизионных служб правоохранительных органов носит очевидный формальный, в значительной степени субъективный характер, что, в свою очередь, негативно сказывается на оценке качества всего комплекса ревизионной деятельности.

Исходя из сказанного, трудно переоценить значимость модернизации организационных и методических аспектов финансово-экономической ревизии, доминирующим направлением которой должно стать выявление и всестороннее обоснование неопровержимых доказательств финансовых нарушений и хищений бюджетных средств.

Авторы настоящей монографии поставили перед собой задачу исследовать и обобщить современную российскую практику, предложив в итоге некоторые новации в определяющие основы финансово-экономической ревизии в таких бюджетоемких организациях, какими являются правоохранительные органы России. Мы надеемся, что монография станет полезной аспирантам, преподавателям, студентам специализированных образовательных организаций России, учетно-экономических и юридических специализаций других образовательных организаций, специалистам контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов и других бюджетных организаций, а также работникам отечественной системы налогового администрирования. Не исключается использование монографии в судебной бухгалтерской экспертизе.

ГЛАВА 1. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ РЕВИЗИЯ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНАХ РОССИИ

1.1. Контрольно-ревизионные службы в правоохранительных органах: эволюция от истоков

Государственная ревизия в финансовой сфере, судя по имеющимся литературным источникам, зародилась еще в допетровской России.

Определяющим объектом ревизионных проверок признавалось взимание налогов, поскольку государственные доходы во многом определялись состоянием налоговой системы. В связи с этим проявлялось стремление к совершенствованию налоговой системы как одной из определяющих функций государственного администрирования, направленной на формирование доходов бюджета страны, и параллельно с этим процессом осуществлялось становление и укрепление практики ревизионного дела.

В XVII веке в России был создан Счетный приказ, служебные обязанности специалистов которого заключались в обеспечении системного финансового мониторинга учетных данных счетных книг различных ведомств, расходования денежных сумм, выданных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам. Литературные источники указывают на то, что начало истории российской системы государственной финансовой ревизии положено в марте 1656 года (дата создания Приказа счета Большой казны (Счетного приказа)).

Вначале финансовая ревизия хозяйствующих единиц, расположенных на территории России, проводилась централизованно в г. Москве, поскольку ревизорский аппарат в то время еще отсутствовал и находился в стадии становления. Его функции и их правовое обеспечение, в том числе по выездным ревизиям, оставались неопределенными, так как не получили официального статуса. Для выполнения ревизионных процедур в Счетный приказ из ревизуемых периферийных учрежде-

ний полиции приглашались исполнители, на которых возлагалась ответственность за ведение учетных книг и организацию соответствующего документооборота.

В дальнейшем были введены общегосударственные (типовые) Дворовые описи («Переписные книги»), данными которых руководствовались при обложении вновь введенными налогами. При этом информация относительно поступления налоговых платежей формировалась Стрелецким, Ямским и Большим приказами. Каждый из них был наделен правами взимания налогов в соответствии с установленными стандартами. Со временем все яснее становилась значимость совершенствования государственного управления в целом и государственной финансовой ревизии доходов и расходов, включая госбюджетные.

В 1699 году был учрежден контрольный орган – Ближняя канцелярия. Круг вопросов, подлежавших ее ведению, не ограничивался финансовой областью: он охватывал все сферы обычной деятельности. Так, например, в Ближней канцелярии сосредотачивались сведения не только о состоянии денежных средств, но и о размерах армии, расходах на ее содержание, количестве военных запасов и т. д.

Позднее налоговое управление возглавил Сенат, возложивший заведование государственными доходами на Камер-коллегию. Всесторонние процедуры контроля законности и формирования бюджета государственных трат были переданы под юрисдикцию Статс-конторы. Проверка (по всем признакам прообраз будущей системной финансово-экономической ревизии) счетов контрагентов и финансовой отчетности была возложена на Ревизион-контору. Положено начало ежегодным командировкам ревизоров в губернии для проведения различных проверок, в первую очередь финансовых. Специалисты считают, что начало системных выездных ревизий относится к 1722 году.

В экономической литературе господствует мнение о том, что упомянутые выше мероприятия в области организации финансовой ревизии тех времен во многом способствовали стабильному росту и сохранности государственных доходов, а также профициту бюджета Российской империи в целом. В дальнейшем

Ревизион-контора была восстановлена в качестве самостоятельного административного учреждения, а высший контроль системы финансового устройства России перешел в Верховный тайный совет. Однако эти мероприятия, по мнению исследователей, практически не повлияли на развитие отечественного ревизионного дела, напротив, ввергли его в долговременную стагнацию¹.

В 1780 году Сенатом учреждены губернские контрольные управления и исполнительные экспедиции, переданные под непосредственное руководство Государственного казначея, при этом деятельность Ревизион-конторы завершилась.

В начале XIX века в России создается ряд государственных ведомств с соответствующими контрольными и управленческими полномочиями: Министерство финансов, Государственное казначейство, Государственный контроль, Комиссия погашения долгов. В 1809 году в Государственном казначействе была образована Государственная финансово-ревизионная экспедиция, ставшая первым самостоятельным учреждением, полностью контролирующим поступление и расходование государственных доходов. Со временем специальным царским манифестом на ее базе было учреждено Главное управление ревизии государственных счетов во главе с Государственным контролером. С 1836 года эта структура получила название Департамента государственного контроля.

Затем были созданы две комиссии, одна из которых, подведомственная Государственному контролю, предназначалась для составления единых общероссийских правил о порядке счетоводства, отчетности и ревизии. В задачи другой, преобразованной в структурное подразделение Министерства финансов страны, входило совершенствование системы налоговых платежей и сборов. Издаются «Единые кассовые правила», регулирующие правила поступления в бюджет государственных доходов.

С 1866 года были официально установлены типовые (на уровне единых и обязательных в стране) общегосудар-

¹ См.: *Игонина Е.С.* Исследование классификационных признаков финансово-экономической ревизии в МВД России // Вестник экономической безопасности. 2016. № 4. С. 261–264.

ственные правила счетоводства, а параллельно концептуальное требование к финансовой ревизии, предусматривающее безусловное и тщательное выполнение сплошным способом проверки соответствия действующему законодательству содержания первичных имущественных и иных документов по каждой расходной статье бюджета.

В это же время вводится финансовый контроль в МВД Российской империи. В его системе наряду с непосредственно ревизорской деятельностью предусматривалось правовое обучение, определялись основные этические нормы и осуществлялась профилактика коррумпирования в полицейской среде. В этом проявлялась реакция власти и на проблему «правоохранительного криминалитета», фактически существовавшую внутри полицейской службы. Центральная задача, четко сформулированная в рабочем документе – Наказе Главной полиции, утвержденном Сенатом в 1766 году, ориентировала на «...освобождение полицейских чинов от всякого недостатка, достойное материальное обеспечение, дабы они могли избежать того, что может повредить чистоте его совести».

В другом документе – Уставе благочиния, принятом почти одновременно с предыдущим, указано, что полицейские должны обладать такими непеременимыми нравственными качествами, как «усердие к общему добру», «честность и бескорыстие». Следует отметить, что при приеме на полицейскую службу рекомендовалось «отбирать людей, хотя и недостаточно образованных, но известных беспорочным поведением».

Как нам представляется, такие подходы со временем не снижают свою значимость, поскольку хорошо известно, что отдельные должностные лица правоохранительных органов России, впрочем, и любого иного государства, наделенные властно-управленческими полномочиями, во все времена «заболевали» такими пока еще не единичными и сложными «болезнями», как бюрократизм и коррупция.

В целом будет справедливым признать, что рассмотренными нормативными документами, по существу, было положено

но начало построения российского финансового контроля и его интеграции в общую систему управления экономикой страны.

Разработка правовых и методических принципов системы внутриведомственного контроля получила более целеустремленное развитие благодаря созданию в России в сентябре 1802 года центрального правоохранительного органа управления – МВД Российской империи. В частности, на второе отделение Департамента спокойствия и благочиния МВД возлагался контроль выполнения городскими полицейскими управами требований Устава благочиния. Для обеспечения качества контроля деятельности структур МВД и пресечения возможных негативных проявлений в 30-е годы XIX века в России создается институт чиновников для особых поручений. На них возлагались обязанности выполнения комплексных ревизий в полицейских службах Санкт-Петербурга, Москвы, Нижнего Новгорода, Самары и других крупных российских городов.

Например, проведенными в 1847 году ревизиями в 27 губерниях Российской империи было установлено, что только в трех из них состояние полиции можно считать удовлетворительным. Информация о результатах проводимых ревизий для подготовки и принятия решений направлялась в Особую канцелярию центральных правоохранительных органов. При этом чиновники для особых поручений, выполнявшие функции финансовых ревизоров, подчинялись напрямую Министру МВД, минуя директора Департамента правоохранительных органов. Мы полагаем, что в середине XIX века начала функционировать *системная государственная финансово-экономическая ревизия* в организациях МВД Российской империи. Отметим, что за ее основу была принята классификация, состоящая из трех классов:

- документальная проверка отчетов полицейских учреждений о поступивших доходах и произведенных расходах (последующая ревизия);

- предварительная ревизия, которая включала те же самые ревизионные процессы, однако предшествовала фактическому формированию расходов;

- фактическая, которая предусматривала представление Государственным контролером ежегодно Государственному со-

вету общего отчета за минувший сметный год, объяснительной записки, приложения – расшифровок и комментариев к отчету.

В отчете приводились данные о суммах доходов и расходов согласно росписям и финансовым сметам, фактических доходных поступлений и расходов из полученных денежных сумм. При этом отдельными примечаниями доходы и расходы детализировались по источникам каждого дохода и соответствующей расходной статье. Из этих данных выделялись отдельными строками доходы и расходы отчетного года, относящиеся к росписям прежних лет. Отчет содержал также исчерпывающую учетную информацию о движении за отчетный год сумм государственного казначейства и его свободной денежной наличности на начало и конец отчетного года. В отдельном разделе отчета приводились сведения о состоянии долговых счетов государственного казначейства в отчетном году. К отчету Государственного контроля прилагалась объяснительная записка, содержащая подробную аналитическую информацию о наиболее крупных группах доходов и расходов правоохранительных органов с указанием причин и виновников отклонений от росписей и финансовых смет.

Такой стандарт государственной отчетности положил начало инвентаризации денежных средств и расчетов с контрагентами в области доходов и расходов государственного бюджета как способу ревизионной проверки фактического наличия и движения денежных средств и состояния расчетов и их соответствия показателям отчета на одинаковую (стандартную) отчетную дату, которая впоследствии была признана одним из наиболее приемлемых способов финансово-экономической ревизии.

С образованием РСФСР решением Совета народных комиссаров (далее – Совнарком) от 5 декабря 1917 года был создан Народный комиссариат государственного контроля. В число его обязанностей входило выполнение предварительной и фактической ревизии финансовой и хозяйственной деятельности всех ведомств и наркоматов. В январе 1918 года Совнаркомом был принят декрет «О Центральной контрольной коллегии и местных учетно-контрольных коллегиях и комиссиях». Спустя три года упомянутый комиссариат был преобразован в Народный комис-

сариат рабоче-крестьянской инспекции (РКИ); одновременно созданы контрольные службы при финансовых органах.

Основное внимание РКИ было сосредоточено на ревизионных инспекторских обследованиях. В 1923 году в составе Наркомфина РСФСР было создано финансово-контрольное управление (Госфинконтроль), которое непосредственно подчинялось ему. Региональные подразделения Госфинконтроля были закреплены за руководителями местных финансовых органов. Они имели свои сметы; расходование денежных средств по ним проверялось РКИ. В начале 1933 года финансово-контрольное управление Наркомфина РСФСР преобразуется в Финансово-бюджетную инспекцию, а в 1937 году на базе инспекции создано Контрольно-ревизионное управление при Наркомфине СССР, которому было делегировано право ревизовать наркоматы, ведомства, организации, учреждения.

Началом ведомственного контроля в системе отечественного МВД СССР считается приказ НКВД СССР 1936 года о создании контрольно-ревизионных подразделений, в котором впервые были определены субъекты финансово-экономической ревизии в МВД СССР, а также предписывалось создать группы специалистов в области финансово-экономической ревизии хозяйственной деятельности в экономических субъектах. Данным нормативным актом регламентировалась периодичность финансово-экономической ревизии (не реже одного раза в календарном году). Мы полагаем, что с образованием в МВД СССР штатных контрольно-ревизионных служб ревизионная работа получила системную основу.

Отметим, однако, что ревизионные подразделения в МВД СССР были лишены профессиональной независимости и организационной самостоятельности. В связи с этим не исключается, что качество оценки финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов СССР было недостаточно объективным.

В 1992 году ревизионным службам правоохранительных органов была придана определенная самостоятельность, чему значительно способствовал их вывод из состава бухгалтерии в качестве отдельных структур главных управлений.

Приказом Министра МВД России был установлен типовой круг задач ведомственной ревизии:

- контроль соблюдения в органах внутренних дел норм действующего законодательства;

- контроль за целевым и эффективным использованием денежных средств, в том числе в иностранной валюте, обеспечением сохранности денежных средств и материальных активов;

- принятие мер по возмещению материального ущерба;

- организация тесного взаимодействия и координации работы с другими управлениями МВД, в первую очередь с Главным управлением по экономическим преступлениям, Финансово-экономическим управлением, главными управлениями кадров, исполнения наказаний и лесных ИТК, Техническим управлением по профилактике бесхозяйственности, хищений, недостач и других негативных проявлений в сфере экономики системы МВД России;

- контроль за состоянием бухгалтерского учета, документального оформления хозяйственных фактов (операций), достоверности данных бухгалтерской и статистической отчетности о финансово-хозяйственной деятельности и ее качественных результатах. Были определены основные функции финансово-экономической ревизии как одной из составляющих системы управления экономикой правоохранительной системы;

- организация и проведение комплексных документальных ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности подразделений центрального аппарата министерства и непосредственно подчиненных ему подразделений;

- разработка проектов корпоративных нормативных документов правоохранительных органов Российской Федерации, а также инструктивных, информационных и методических документов по тематическим процедурам ревизионной работы;

- представление материалов документальных ревизий и проверок руководителям подразделений (объектов ревизии) министерства и заключения по их результатам, разработка проектов управленческих решений в виде приказов и указаний МВД России.

Как нам представляется, последовавшие за этим приказы Министра МВД России об утверждении Положения о порядке осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью в правоохранительных органах и Инструкции о порядке организации и проведения ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности органов внутренних дел и внутренних войск окончательно определили ревизию как составную часть системы финансового контроля в подразделениях МВД России.

В настоящее время ревизионная деятельность в МВД России регулируется приказом Министра МВД России от 12 октября 2015 года № 980 «Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России»¹. Необходимо отметить, что названный ведомственный стандарт явно нуждается в дополнениях, устанавливающих корпоративные правила процедур выполнения финансово-экономической ревизии и перечень ее обязательных (основных) объектов по ее определяющим темам (разделам). При этом функциональным главным управлениям следует делегировать право творчески расширять и уточнять упомянутый перечень. Отсутствие такого дополнения, на наш взгляд, станет существенным препятствием для выработки единой методики обоснованного профессионального ревизорского суждения (особенно с юридических позиций) относительно проверяемого массива данных. Следовательно, результаты ревизии будут плохо обоснованы, что не замедлит отрицательно сказаться на ее качестве, а принятые управленческие решения будут носить спорный характер со всеми вытекающими негативными последствиями.

Таким образом, ревизионная деятельность в МВД СССР и МВД России была создана и поступательно развивалась как неотъемлемая часть системы ведомственного финансового контроля целевого использования бюджетных средств. Это относится и к другим правоохранительным органам.

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1.2. Финансово-экономическая ревизия как неотъемлемая составная финансового контроля в правоохранительных органах

Ведущее положение в системе финансового контроля страны по праву занимает ведомственный финансовый контроль, наиболее известной формой которого, в свою очередь, является финансово-экономическая ревизия. Значимость упомянутого типа ревизии предопределяется тем, что в современной российской экономике практически все бюджетные средства распределяются и расходуются органами исполнительной власти и подведомственными им организациями.

Между тем в правовых актах и научной литературе отсутствует общепринятое исчерпывающее определение финансово-экономической ревизии. Это же можно уверенно сказать о типовых и ведомственных нормативных документах. Мы считаем, что формулировке упомянутого определения должна предшествовать разработка классификации ревизии.

Этому вопросу посвящены отдельные научные работы, выборочный обзор которых свидетельствует о существовании нескольких научных определений финансово-экономической ревизии (таблица 1).

Таблица 1

Обобщение определений ревизии в российских публикациях

Научные суждения	Автор
1	2
Форма последующего контроля финансово-хозяйственной деятельности	И.А. Белобжецкий
Система контрольных процедур, основным способом которой является документальная проверка финансово-хозяйственной деятельности, а ее сфера – все финансово-хозяйственные операции, совершенные проверяемой организацией за определенный период	В.В. Бурцев Ю.А. Данилевский Л.Н. Овсянникова Н.И. Химичева

1	2
Проверка обоснованности и целесообразности действий должностных лиц приемами и методами, характерными для ревизии	М.В. Мельник
Система контрольных действий, при которой за определенный период времени устанавливается законность, целенаправленность и экономическая эффективность совершенных в проверяемом периоде операций и процессов, правильность действий должностных лиц при их осуществлении	Л.М. Крамаровский

Таким образом, одна группа авторов, на наш взгляд, справедливо считает финансово-экономическую ревизию формой последующего контроля обычной деятельности хозяйствующих субъектов. Так, например, по мнению И.А. Белобжецкого, ревизия является обязательной регулярной формой последующего контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий и объединений.

Другая группа специалистов ограничивает ревизию рамками документальной проверки обычной деятельности ревизуемой организации и считает проверку основным способом документальной ревизии, а ее сферой – все финансово-хозяйственные факты, совершенные ревизуемой организацией за определенный период. В.В. Бурцев несколько уточняет указанный подход, указывая на то, что ревизия представляет упорядоченную совокупность контрольных процедур. Н.И. Химичева расширяет границы ревизии, считая ее наиболее глубокой и полной формой обследования финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений, с целью проверки ее законности и целесообразности. М.В. Мельник полагает, что ревизия представляет собой проверку обоснованности и целесообразности действий должностных лиц приемами и методами, характерными для ревизии. Л.М. Крама-

ровский определяет ревизию как систему контрольных действий, при которой за определенный период времени устанавливается законность, целенаправленность и экономическая эффективность совершенных в проверяемом периоде операций и процессов, обоснованность с позиций законодательства решений должностных лиц.

Перечисленные определения финансово-экономической ревизии в целом позитивно характеризуют основополагающие принципы ревизии.

Вместе с тем, из рассмотренных определений видно, что их авторы управленческую составную финансово-экономической ревизии считают преимущественно формой последующего контроля. Такая позиция в определенной мере недостаточно конкретизирована, так как последующий контроль, как известно, является прерогативой не только ревизии, но и аудита экономических субъектов.

Вторая группа специалистов считает ревизию лишь одной из функций системы управления экономикой экономических субъектов, тем самым, видимо, недооценивается значимость прямых и обратных связей и подлинная роль финансово-экономической ревизии как специфичной, самостоятельной, испытанной многовековой практикой, достаточно надежной управленческой структуры в общей государственной системе противостояния любым видам коррупции.

В целом формулировки, предлагаемые многими специалистами, по существу, отождествляют систему финансового контроля с ревизией, что явно ошибочно.

Мы считаем финансово-экономическую ревизию формой бюджетного контроля, представляющей собой комплекс взаимосвязанных способов и приемов специализированных проверок состояния финансовой дисциплины, сохранности государственной собственности, степени достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для выявления нарушений и хищений в обычной деятельности ревизуемого объекта.

К сожалению, факты свидетельствуют о том, что на практике еще имеют место далеко не единичные и не случайные различные противоправные деяния должностных лиц, выражающиеся в нецелевом либо необоснованном расходовании и хищениях бюджетных средств. Так, по данным, полученным нами в Контрольно-ревизионном управлении МВД России (далее – КРУ МВД России), суммы только возмещенных денежных начетов по финансовым нарушениям и хищениям бюджетных денежных средств и имущества, выявленным ревизиями, в 2017 году и первом полугодии 2018 года по сравнению с 2016 годом увеличились почти на 20%. В стоимостном измерении возмещение в сравниваемом отчетном периоде составило 3,9 млрд руб., при этом не менее 75% приходится на противозаконные финансовые нарушения, совершенные 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 которые обладают недостаточными знаниями действующего законодательства, подзаконных актов и учетных стандартов, нередко – работниками, халатно выполняющими свои должностные обязанности.

Практика свидетельствует, что негативным явлениям, имеющим место в использовании бюджетных средств, во многом способствует субъективизм при решении вопроса о привлечении к материальной ответственности должностных лиц по неопровержимым результатам ревизий и тематических проверок, необоснованное снижение числа субъектов ревизии и сроков их проведения, увеличение межревизионных периодов. В связи с этим тема практической реализации основополагающих принципов своевременности, информационной полноты, достоверности и результативности ревизии

в ее широком юридическом понимании и, в частности, использовании бюджетных средств не теряет со временем своей значимости.

Напротив, актуальность качественной ревизии существенно возрастает при кризисных и других негативных процессах, происходящих в современной российской экономике.

Термин «ревизия», как следует из ранее приведенного обзора специальной литературы, рассматривается лишь с позиции непосредственно техники типовых ревизионных процедур. Однако техника (приемы, способы, машинное обеспечение и др.) ревизии представляет, несомненно, важную, но все-таки лишь одну из многих (в основном формальную) сторон ревизии. Это проявляется в том, что действующие стандарты методически регламентируют ревизию в строго определенных границах. Как в научных публикациях, так и в нормативных документах методические и практические инструктивные документы (конкретизированные для подразделений контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов) в области ревизии всегда следуют, обычно с большой задержкой, за нормами федерального законодательства и ведомственных нормативных документов различного уровня.

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 важно, чтобы в процессе выполнения либо на заключительном этапе ревизии формировались конкретные рекомендации по предупреждению в будущем выявленных ревизией финансовых нарушений, а также совместные рекомендации по совершенствованию бухгалтерского бюджетного учета ревизуемого подразделения в соответствии с нормами действующих стандартов и обеспечению обязательного контроля их исполнения.

1.3. Задачи и классификации финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах

Основные задачи ревизии в системе правоохранительных органов (приказ МВД России от 12 октября 2015 года № 980):

– проверка правомерности и рациональности использования подразделениями денежных средств, товарно-материальных ценностей, оплаченных из средств федерального бюджета;

– выполнение подразделениями обязательств перед государственным бюджетом;

– разработка рекомендаций, направленных на рациональное потребление хозяйственных средств, сокращение непроизводительных расходов и потерь;

– выявление и профилактика хищений и недостач денежных средств и товарно-материальных ценностей, их порчи, утрат, бесхозяйственности, других негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, разработка мероприятий по устранению условий и причин, их порождающих;

– проверка соответствия требованиям нормативных правовых актов документального оформления хозяйственных и финансовых фактов, ведения бухгалтерского учета, достоверности данных бухгалтерской отчетности;

– привлечение должностных лиц, виновных в причинении материального ущерба, к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

На первый взгляд основные задачи ревизии, определенные МВД России, почти не отличаются от типовых задач ревизии в российских бюджетных организациях¹. Однако в практическом содержании применительно к различным видам обычной деятельности подразделений правоохранительных органов они имеют определенные отличия от других бюджетных организаций, в том числе родственных. Вышеизложенные типовые задачи ревизи-

¹ См.: Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2017. № 2. С. 17–22.

зии, как нам представляется, в основном соответствуют назначению и содержанию ревизионной деятельности в МВД России.

Вместе с тем, мы считаем необходимым дополнить число типовых задач обязательной разработкой рекомендаций по приведению бухгалтерского бюджетного учета, бухгалтерской и налоговой отчетности ревизуемого подразделения в соответствие нормам действующих стандартов и обеспечению жесткого контроля за их исполнением.

Одним из продолжительно дискутируемых вопросов является классификация ревизии. В том или ином варианте классификации финансово-экономической ревизии рассматриваются практически во всех учебно-методических публикациях. Мы обобщили различные мнения специалистов по этому вопросу и сгруппировали их в таблице 2.

Таблица 2

Виды ревизии в российской специальной литературе

№ п/п	Автор	Виды ревизии
1	В.И. Бобошко О.С. Макоев М.Ю. Мельник	По отношению к плану: – плановые; – внеплановые
2	С.В. Асриев В.И. Бобошко О.С. Макоев М.Ю. Мельник С.А. Мещеряков	По степени охвата данных финансово-хозяйственных операций: – сплошные; – выборочные; – комбинированные
3	В.И. Бобошко М.Ю. Мельник	По очередности исследования одних и тех же документов: – первичные; – повторные; – дополнительные
4	К.К. Арабян М.Ю. Мельник	По характеру проверяемого материала: – фактические; – документальные

Мы считаем, что виды ревизии, приведенные в таблице 2, не могут быть самостоятельными, поскольку они лишь детализируют плановые и внеплановые. Предлагаемые названия «сплошные», «первичные», «документальные» означают не что иное, как способы, очередность и информационное обеспечение финансово-экономической ревизии. Название «комбинированные» представляется искусственным, так как на практике осуществляются либо сплошные, либо выборочные ревизии, и какое-либо комбинирование при этом стандарты не предусматривают. Название «фактические» больше относят к следственной практике; оно не связано с собственно документальным исследованием данных бухгалтерского бюджетного учета.

В правоохранительных органах финансово-экономическая ревизия по классу принадлежности, как и в других отечественных государственных структурах, делится на ведомственную и вневедомственную. Не противопоставляя их по значимости, отметим, что приказом МВД России от 12 октября 2015 года № 980 предусматривается лишь ведомственная ревизия. В упомянутом нормативном акте отсутствует также любая классификация ревизии, что дает реальный повод к противоречию между объектом ревизии и ревизионным аппаратом, в первую очередь по вопросу информационных объемов ревизии.

Учитывая сложный характер ревизионной деятельности в правоохранительных органах, нам представляется, что вневедомственная ревизия также правомерна и актуальна, как и ведомственная, потому что она значительно расширяет информационное пространство и повышает оперативность получения информации для принятия срочных решений в процессе ведомственных ревизий. Например, ревизией в Управлении Росрезерва по ПФО за 2018 год установлено, что к бухгалтерскому бюджетному учету были приняты счета-фактуры на поставку канцелярских товаров в сумме 934 000 руб., что показалось подозрительным и требующим детального изучения. По обращению руководства Росрезерва КРУ МВД России оказало оперативную помощь, выполнив ревизию по месту нахождения поставщика, в результате которой в сжатые сроки было установлено, что указанная выше денежная операция – не что иное, как хищение бюджетных де-

нежных средств. Кроме того, вневедомственная ревизия предполагает ее выполнение незаинтересованной стороной.

По объему ревизуемой информации о финансово-хозяйственной деятельности в специальной литературе, как правило, выделяются ревизии полные и выборочные. Значимость последних в ревизионном деле очевидна.

Отдельные авторы предлагают включить в классификацию внеплановые и внезапные финансово-экономические ревизии, представляя их чуть ли не самостоятельным видом ревизионной работы. Такое обособление неприемлемо, поскольку и внеплановые, и внезапные ревизии, по существу, не отличаются друг от друга и являются (отметим, далеко не рядовыми) видами общей системы финансово-экономической ревизии.

Более важен пересмотр ставшего традиционным соотношения указанных видов ревизий. Данные таблицы 3 свидетельствуют о том, что на долю полных (комплексных) ревизий приходится всего 19% от общего числа ревизий, выборочных ревизий – более половины. Число внезапных ревизий составляет менее 7%. Между тем преимущество комплексных плановых ревизий очевидно.

Таблица 3

**Удельный вес ревизий по их видам в МВД России
(по отчетным данным контрольных органов
за 2014–2017 годы)**

Классификация ревизии	Итого, в %
I. По объему ревизуемой информации: – полные (комплексные); – выборочные	19 81
II. По отношению к графику ревизий: – плановые; – внезапные	93 7
III. По отношению к секретности документов: – без грифа «секретно»; – с грифом «секретно»	73 27

Сложившееся соотношение видов ревизий явно снижает результативность ревизионной деятельности. Преимущество комплексных плановых ревизий не вызывает сомнений, поскольку, как известно, они проводятся не только учетными, но и техническими, юридическими и другими специалистами.

Практика показывает, что указанное соотношение видов ревизий, по существу, не способствует обеспечению качества ревизий и финансового контроля в правоохранительных органах в целом. Удельный вес комплексных ревизий от общего числа плановых должен составлять не менее 80%, в том числе 20–25% должно приходиться на внезапные ревизии.

Известно, что подразделения правоохранительных органов выполняют особый вид работ, который называется «оперативно-разыскная деятельность». Бюджетные расходы на этот вид деятельности лимитируются по отдельно утверждаемой смете, следовательно, есть основание полагать, что целевое использование бюджетных средств упомянутой службой должно быть признано самостоятельным объектом ревизии. В бухгалтерском учете эти расходы по статьям сметы и отклонения от сметы правомерно учитывать в отдельном учетном регистре раздела 880 «Специальные расходы». Форму регистра можно считать прерогативой правоохранительных органов. Ревизию использования бюджетных средств и имущества в оперативно-разыскной деятельности целесообразно классифицировать по отношению к секретности ревизуемых документов: без грифа «секретно» и с грифом «секретно». К ревизии с грифом «секретно», по принятому в правоохранительных органах порядку, могут быть допущены работники ревизионного аппарата, имеющие допуск к сведениям, составляющим государственную тайну (см. таблицу 3).

Мы полагаем, что предложенные нами классификация и соотношение разных видов финансово-экономических

ревизий имеют основания для включения во внутриведомственные стандарты всех российских правоохранительных органов, в частности, это относится к приказу МВД России от 12 октября 2015 года № 980.

Помимо предлагаемых дополнений классификационных групп финансово-экономической ревизии, необходимо рассмотреть проблемные аспекты нормативного и организационного обеспечения ревизии, результатом чего может стать существенное повышение качества ревизионного дела в правоохранительных органах.

1.4. Нормативное регулирование и организационные формы финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах

Проверка экономической обоснованности расчетов потребности в хозяйственных средствах и последующего целевого, рационального их использования, выявление типичных нарушений финансовой дисциплины, как известно, являются одним из административных управленческих видов деятельности правоохранительных органов, значимость которого возрастает в условиях ограничения хозяйственных средств.

Перспективы ревизионной деятельности в правоохранительных органах видятся во всесторонне обоснованном выборе приоритетов в научных исследованиях и практике ревизии, системном определении тенденций, сфер и схем финансовых нарушений и на этой основе – своевременном корректировании методического обеспечения ревизионной практики. Важно также изменить существующую практику, при которой текущие изменения норм законодательства и подзаконных актов с большим опозданием или совсем не доводятся до ревизионных служб правоохранительных органов.

Практика показывает, что изменения нормативных правовых документов обуславливает необходимость в соответствующих корректировках организации и планирования ревизионной работы, в том числе в связи с появлением новых, малоизученных объектов ревизии, к которым следует отнести такие затратно-емкие объекты, как финансирование национальных проектов, увеличение количества федеральных целевых программ и объемов ассигнований, направляемых на их реализацию.

Проведенный нами анализ позволил обобщить наиболее емкие изменения законодательных норм, произошедшие за последние годы, которые приведены в таблице 4.

За основу заново разработанных методических рекомендаций для контрольно-ревизионных отделов (КРО) правоохранительных органов, фрагмент которых приведен в приложении 1, приняты предлагаемые нами комментарии, изложенные в таблице 4. Из этой таблицы следует, что изменения норм законодательства и по их периодичности, и по экономическому содержанию являются систематическими и значительными.

Практика показывает, что отдельные пункты (а их немало) измененных статей законодательства изложены недостаточно конкретно, что порождает их существенные разночтения.

Особенно это касается системы оплаты труда сотрудников правоохранительных органов, в частности МВД России, а также сферы закупок по государственным контрактам, что приводит к неумышленным и умышленным финансовым нарушениям. Следовательно, задержки или недоведение законодательных новаций до ревизионных служб правоохранительных органов чреваты негативными последствиями.

Как нам представляется, обеспечению качества ревизий существенно препятствует существующая структура контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов.

**Изменения законодательства в области ревизии
за 2010–2018 годы**

Название нормативного правового акта	Краткий авторский комментарий основных изменений, необходимый для корректировки методики финансово-экономической ревизии, а также для определения объектов ревизии
1	2
<p>Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»</p>	<p>Сфера действия Федерального закона значительно расширена, поскольку она касается некоммерческих организаций (в том числе казенных, бюджетных и автономных учреждений), а также государственных структур, местного самоуправления и государственных внебюджетных фондов. Термины, содержащиеся ранее в аналогичном документе, изложены в новой редакции. Бухгалтерская отчетность, информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период систематизированы в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом № 402-ФЗ. Ранее учетные объекты рассматривались укрупненными терминами: имущество и обязательства экономических субъектов, хозяйственные факты. В новой редакции Федерального закона № 402-ФЗ перечень объектов бухгалтерского учета существенно детализирован: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.</p> <p>С 2013 года внесены поправки в отдельные законодательные нормы, относящиеся к организации бухгалтерского учета: руководитель экономического субъекта (в том числе учреждения бюджетной</p>

1	2
	<p>сферы) обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. В Федеральном законе № 402-ФЗ учетной политике посвящена отдельная статья (статья 8). В ней, в частности, говорится, что экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами</p>
<p>Федеральный закон от 19 июля 2011 года № 247-ФЗ «О социальных гарантиях сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹</p>	<p>Федеральный закон № 247-ФЗ регулирует порядок формирования денежного довольствия и пенсионного обеспечения сотрудников органов внутренних дел, обеспечения жилыми помещениями, медицинского обслуживания сотрудников, граждан, уволенных со службы в органах внутренних дел, и членов их семей, а также предоставления им иных социальных гарантий.</p> <p>Начиная с 2012 года сотрудникам органов внутренних дел установлено денежное довольствие, основной частью которого является оклад денежного содержания (должностной оклад и оклад по специальному званию), составляющий около половины денежного довольствия. При этом минимизировано количество ранее установленных дополнительных выплат. Сотрудникам установлены следующие дополнительные выплаты: ежемесячная надбавка к окладу денежного содержания за стаж службы (выслугу лет); ежемесячная надбавка к должностному окладу за квалификационное звание; ежемесячная надбавка к должностному окладу за особые условия службы;</p>

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2
	<p>ежемесячная надбавка к должностному окладу за работу со сведениями, составляющими государственную тайну; премии за добросовестное выполнение служебных обязанностей; поощрительные выплаты за особые достижения в службе; надбавка к должностному окладу за выполнение задач, связанных с повышенной опасностью для жизни и здоровья в мирное время; коэффициенты (районные, за службу в высокогорных районах, пустынных и безводных местностях). Денежное довольствие сотрудников и дополнительные выплаты исчисляются в соответствии с решением Президента Российской Федерации об установлении с 2012 года денежного довольствия лейтенанта полиции не ниже 33 тыс. руб. в месяц, а с учетом дополнительных выплат – 45 тыс. руб. в месяц.</p> <p>В связи с изменением видов и размеров денежного довольствия установлены новые размеры страховых выплат по обязательному государственному страхованию жизни и здоровья сотрудников и членов их семей, а также размеры выплат при увольнении сотрудников со службы в органах внутренних дел. Так, единовременное пособие при увольнении сотрудника в зависимости от основания увольнения может составлять до пяти окладов денежного содержания. Единовременное пособие в случае гибели (смерти) сотрудника при выполнении служебных обязанностей повышено до 3 млн руб., а единовременное пособие в связи с получением сотрудником при выполнении служебных увечья или иного повреждения здоровья – до 2 млн руб. С 1 января 2012 года пенсии исчисляются исходя из 54% оклада по должности, специальному званию и надбавки за выслугу лет, включая выплаты в связи с индексацией денежного довольствия.</p>

1	2
	<p>Начиная с 1 января 2013 года упомянутый процент ежегодно увеличивается на 2% до достижения 100% соответствующих сумм денежного довольствия. Указанная норма введена для доведения среднего размера пенсий сотрудников за выслугу лет до уровня, превышающего на 30% установленный средний размер общегражданских пенсий в России.</p> <p>Урегулированы вопросы обеспечения сотрудников жилыми помещениями; им может предоставляться единовременная социальная выплата для приобретения или строительства жилого помещения.</p> <p>В области медицинского и санаторно-курортного обслуживания сотрудников, граждан, уволенных со службы в органах внутренних дел, и членов их семей в основном сохранились прежние гарантии</p>
<p>Федеральный закон от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»¹</p>	<p>Данный Федеральный закон необходим в связи с тем, что нормативно-правовые системы российского государственного заказа не могут быть обеспечены путем внесения отдельных изменений в действующее законодательство Российской Федерации в сфере государственных закупок.</p> <p>В рассматриваемом Федеральном законе учтен опыт государственных и муниципальных закупок, а также международной практики, в том числе основные положения моделируемого законодательства Комиссии Организации Объединенных Наций по праву международной торговли (ЮНСИТРАЛ).</p>

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2
	<p>Федеральный закон № 44-ФЗ установил порядок прогнозирования и планирования обеспечения государственных и муниципальных нужд товарами, работами и услугами, осуществления закупок товаров, работ и услуг для государственных и муниципальных нужд, мониторинга, контроля и аудита выполнения требований, предусмотренных законом.</p> <p>В качестве наиболее существенных новаций Федерального закона мы считаем:</p> <ul style="list-style-type: none"> – размещение на официальном интернет-сайте для неограниченного доступа не только информации о проведении процедур, но и планов закупок, результатов аудита контракта. Публикации подлежат все существенные действия заказчика: обоснование цены контракта, выбор процедуры закупки, изменение или расторжение контракта; – введение института общественного контроля государственных закупок. Предусмотрено создание общественного совета по контролю за государственными закупками, наделенного конкретными полномочиями, вплоть до включения членов совета в конкурсные комиссии заказчиков; – введение института контрактной службы заказчиков – подразделения, отвечающего за реализацию всего цикла закупок. Сотрудники контрактной службы несут персональную ответственность за соблюдение требований, предусмотренных Федеральным законом, и достижение поставленных задач в результате исполнения контракта; – изменение подхода к определению исполнителя контракта. Перечень возможных процедур расширен таким образом, чтобы в зависимости от предмета закупки заказчик мог определить наиболее адекватный метод оценки

1	2
	<p>предложений участников. Основной способ выбора исполнителя – открытый одноэтапный конкурс, что соответствует рекомендациям ЮНСИТРАЛ и мировой практике в целом. Электронный аукцион сохраняется только для закупок простых, типовых товаров;</p> <ul style="list-style-type: none"> – установление запрета на заключение контракта с единственным поставщиком в случае, если процедура не состоялась. Для таких ситуаций предусмотрено использование упрощенной короткой процедуры запроса предложений; – введение антидемпинговых мер, а именно установление обязанности участника размещения заказа при представлении заявки, содержащей предложение о цене контракта на 25 или более процентов ниже начальной (максимальной) цены контракта, представить расчет предлагаемой цены контракта и ее обоснование; введение процедуры изменения и расторжения контракта. При этом возможность изменения или расторжения контракта должна быть обоснована заказчиком в плане закупок, оговорена в документации о закупке и в контракте

Типовая структура ревизионных служб правоохранительных органов представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Типовая структура контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов (по данным КРУ)

Одним из нерешенных вопросов организации ревизионной деятельности является подчиненность ревизионных служб в составе правоохранительных органов.

Мы считаем, поскольку ревизионная деятельность – одна из представительных функций системы управления финансово-хозяйственной деятельностью, то субъект и объект контроля должны иметь субординационные связи.

В настоящее время ревизионные службы правоохранительных органов находятся в административном подчинении их руководителей (рисунок 2).

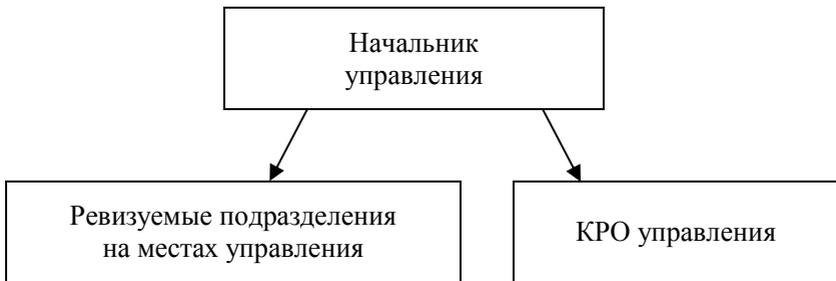


Рис. 2. Структура подчиненности КРО в правоохранительных органах

Исследования показали, что результативность ревизии в региональных управлениях правоохранительных органов при современной схеме ее подчиненности практически не создает возможности выражения профессионального мнения ревизора, следовательно, ревизия перестает быть эффективной.

При существующей иерархии подчиненности между субъектами зачастую задание на проведение ревизии утверждается по субъективно устанавливаемому руководителем управления необоснованно ограниченному кругу вопросов. При этом нередко исключаются такие важные вопросы, как расход нефтепродуктов по автотранспорту, выполнение ремонтно-строительных работ по государственным контрактам, закупка дорогостоящих объектов основных средств, использование легкового автотранспорта. В результате такого положения не исключе-

но, что в поле зрения ревизора могут не попасть существенные финансовые нарушения, включая хищения бюджетных средств. Так, например, Следственным комитетом ПФО в 2016 году возбуждено уголовное дело в отношении должностного лица о хищении бюджетных средств путем фиктивного заключения государственного контракта на транспортировку централизованного топлива на сумму 14 000 000 руб. В задании на проведение ревизии проверка государственных контрактов была исключена, и факт хищения путем заключения фиктивного государственного контракта был установлен только после поручения Следственного комитета.

Очевидно, что назрела необходимость в реорганизации существующей иерархии подчиненности ревизионных служб управлений правоохранительных органов. В основу реорганизации должен лечь принцип независимости ревизионной службы от руководства указанных управлений. Для этого ревизионные службы следует вывести из ведения управлений правоохранительных органов и передать их в штат КРУ (рисунок 3).



Рис. 3. Авторская рекомендация подчиненности ревизионных служб

Объективная необходимость в реорганизации ревизионного аппарата и обеспечении качества ревизий обусловлена наличием значительного числа «болевых точек» в практике ревизионной деятельности правоохранительных органов. По результатам исследования данных отчетности КРО за 2014–2018 годы мы обобщили наиболее типичные недостатки организации ревизионной деятельности (рисунок 4). Проведенный анализ показал, что «болевые точки» зачастую являются след-

ствием значительного отставания планирования периодичности и продолжительности финансово-экономических ревизий в центральных ведомствах правоохранительных органов.

Так, приказом МВД России от 12 октября 2015 года № 980 установлена периодичность полных плановых ревизий – один раз в два года, тогда как, судя по нашим исследованиям за последние пять лет, ревизии в подразделениях министерства проводились один раз в 3–4 года независимо от репутации ревизируемых объектов.

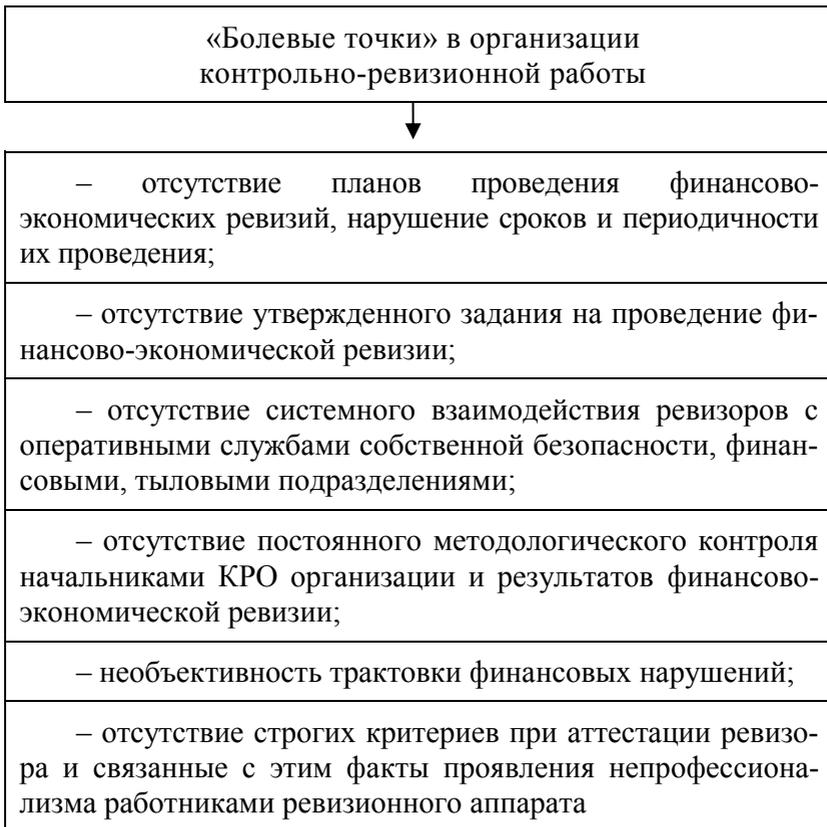


Рис. 4. «Болевые точки» в практике ревизионной деятельности правоохранительных органов

Неблагоприятно влияет на качество ревизии недостаточно отлаженная схема взаимодействия ревизионных служб со службами собственной безопасности, финансовыми, тыловыми подразделениями, существенно снижает качество ревизии и ведомственного контроля в целом. Очевидно, что финансовый контроль образует систему, состоящую из предварительного, текущего и последующего финансового контроля¹. Последовательное и непрерывное взаимодействие указанных функциональных служб в период выполнения ревизионных процедур является одним из приоритетов ревизии.

На практике в материалах финансово-экономических ревизий зачастую указываются различные нарушения, в том числе влекущие материальную и даже уголовную ответственность, без ссылки на нарушенную норму законодательства, что является очевидным нарушением нормативной обоснованности и достоверности результатов ревизий. Опыт ревизионной работы свидетельствует, что финансовое нарушение представляет собой действие должностных лиц, выразившееся в ошибочном применении или умышленном искажении тех или иных норм закона или подзаконных актов.

Следовательно, осмысленное игнорирование ревизором того или иного нарушения и в связи с этим отсутствие соответствующей информации в акте ревизии можно приравнять к не выявленному по вине ревизора финансовому нарушению, сам акт ревизии признать непригодным, а противозаконное решение ревизора должно стать объектом управленческого реагирования.

¹ См.: Мизиковский Е.А., Игонина Е.С., Воронов С.С. Система внутрихозяйственного финансового контроля в МВД России: основные направления // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019. № 3. С. 35–40.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕВИЗИИ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ

2.1. Организационная подготовка финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах

Рассмотрим организационную последовательность проведения ревизии.

1. Прибытие ревизоров в ревизуемое подразделение

Прибытие в проверяемое подразделение ревизоров должно соответствовать предписанию на проведение ревизии. Текущее координирование и контроль выполнения всех ревизионных процедур, предусмотренных заданием на ревизию, согласно действующим нормативным правовым документам правоохранительных органов являются служебной обязанностью руководителя ревизионной группы.

Началу финансово-экономической ревизии предшествует предъявление руководителю ревизуемого подразделения типового предписания на выполнение ревизии, ознакомление его руководства с видом ревизии и с ее заданием, содержащим полный перечень частных объектов ревизии. Руководство ревизуемого подразделения информируется руководителем ревизионной группы о порядке, сроках проведения и обобщения результатов ревизии; одновременно он же представляет членов ревизионной группы.

Затем ревизионная группа знакомится с организацией и условиями обычной деятельности подразделения, в том числе с системой обеспечения сохранности имущества, денежных средств, снаряжения и других активов. На основе полученной информации руководитель ревизионной группы устанавливает индивидуальные объемы и сроки ревизионных процедур каждому ревизору. Обычно предельный срок проведения ревизии

составляет 40 рабочих дней. При выявлении значительных противоправных фактов, совершенных должностными лицами ревизуемого подразделения, требующих детального и длительного (трудоемкого) обследования, упомянутый срок может быть увеличен по инициативе руководителя ревизионной группы и с разрешения руководителя правоохранительной организации, назначившего ревизию.

Одной из обязанностей руководителя ревизуемой организации является обеспечение ревизионной группе оптимальных (нормативных) технических условий для выполнения ревизионных процедур: рабочими местами ревизора, средствами хранения материалов ревизии, организационной и вычислительной техникой, средствами связи, автотранспортом. Руководители структурных функциональных служб правоохранительных подразделений, в свою очередь, предоставляют для проверки бухгалтерскую документацию и при необходимости дополнительную справочную информацию, а также объяснения по тем или иным вопросам устно или в письменной форме.

2. Выполнение ревизионных процедур

Финансово-экономическая ревизия предполагает использование наиболее известных и вполне приемлемых методических приемов и способов, конкретизированных к особенностям обычной деятельности ревизуемого правоохранительного подразделения. При этом кассовые и банковские операции ревизуются в сплошном порядке по единому ведомственному (корпоративному) стандарту. Ревизорскому исследованию подвергаются массивы первичных документов и документов бухгалтерского оформления, регистры оперативного, бухгалтерского и статистического учета, материалы генеральной и выборочных (плановых и внезапных) инвентаризаций, тематических проверок, проведенных вневедомственными контролирующими органами. Ревизиями охватываются также хозяйственные, трудовые, иные договоры (контракты), а также финансовые заявки, в первую очередь те, что относятся к формированию бюджета правоохранительного подразделения.

Стандартные процедуры финансово-экономической ревизии финансовых, хозяйственных, иных документов различного типа, данных внутрихозяйственной оперативной отчетности предусматривают исследование:

- информации массивов первичных финансовых, хозяйственных, иных документов, имеющих юридическую силу и признанных в бухгалтерском бюджетном учете, о фактах обычной деятельности финансового направления ревизуемого правоохранительного подразделения по форме и существу. Это необходимо для установления соответствия или нарушения оформления учетной документации согласно технологиям, предусмотренным законодательными, подзаконными актами и ведомственными нормативными документами; достоверности (недостоверности) документальной информации; согласованности (несогласованности) указанных фактов с принципами действующих законодательных актов и типовых стандартов (подзаконных актов); определения экономической целесообразности (полного или недостаточного отсутствия таковой);

- соответствия (либо полного или частичного его отсутствия) данных применяемых регистров бухгалтерского бюджетного учета информации первичных документов показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности и данным электронной учетной базы;

- документов, непосредственно относящихся к взаимосвязанным финансово-экономическим фактам обычной деятельности правоохранительных подразделений и по профессиональному суждению финансового ревизора нуждающихся во встречной проверке или специальной экспертизе;

- последовательного соблюдения норм действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» и подзаконных стандартов бухгалтерского бюджетного учета;

- соответствия действующим учетным стандартам корреспонденций бухгалтерских счетов, указанных в учетных регистрах различного назначения;

- взаимосвязанности и достоверности отчетных данных, основанных на качественной учетной информации.

Ревизионная проверка данных первичных документов, сгруппированных и учтенных в надлежащих корреспонденциях бухгалтерских счетов в учетных регистрах, может быть выполнена сплошным или выборочным способами.

При *сплошном способе*, как было сказано ранее, проверяются в обязательном порядке выполнение стандартных правил оформления и информационного содержания всех кассовых ордеров (с оправдательными документами – приложениями), зарегистрированных в Кассовой книге и книгах регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Устанавливается взаимное соответствие (тождество) информации, содержащейся в указанных регистрах оперативного денежного учета. Сплошным порядком исследуется подлинность данных банковских выписок из расчетных счетов с приложенными к ним исполнительными (оправдательными) документами, а также соответствующие им бухгалтерские проводки в бухгалтерских регистрах.

Помимо этого все денежные хозяйственные факты проверяются по каждой в отдельности сумме и итогам дневных оборотов по датам документов ревизуемого периода. Аналогично могут стать объектом проверки и другие документы, признанные в качестве основания бухгалтерских проводок, если это предусмотрено заданием на проведение финансово-экономической ревизии или при встречной проверке, выполняемой по инициативе ревизора либо руководства контрольно-ревизионных служб вышестоящих организаций разного иерархического уровня. Обычно такие документы представлены акцептованными счетами-фактурами поставщиков, подрядчиков и других кредиторов.

Сплошной способ ревизионной проверки по положительному влиянию на качество системы контроля в целом и финансово-экономической ревизии в частности, безусловно, предпочтителен. Однако среди других известных ревизионных способов он является наиболее трудоемким, следовательно, его системное применение предполагает определенное увеличение ревизорского аппарата. В связи с этим на практике сплошной способ, по существу, ограничен ревизией денежных средств и отдельными нестандартными ситуациями, требующими повышенного ревизорского внимания.

Вместе с тем, недооценка сплошного способа контроля и финансово-экономической ревизии означает ощутимую утрату качества государственной системы противодействия хищению и нецелевому расходованию бюджетных средств (зачастую в виде растрат). При этом необходимо принять во внимание, что системное использование возможностей современных информационных технологий, детализированных программных продуктов может способствовать кратному увеличению (с реальными шансами полной окупаемости их немалой стоимости) применения сплошного способа в ревизионных технологиях.

Выборочный способ ревизорской проверки, применяемый в отношении почти всех ревизуемых активов, пассивов и бюджетных статей расходов правоохранительного подразделения, означает, что виды документов, величина выборки в принятых измерителях, количество и учетная стоимость балансовых объектов и другие экономические основания определяются руководителем ревизионной группы на основе имеющегося опыта и конкретизированных рекомендаций практикующих ревизоров (принцип профессионального мнения ревизора). Решение о применении выборочного способа обычно принимается в зависимости от стоимости и значимости ревизуемых объектов в правоохранительном подразделении, периодичности движения ревизуемых учетных объектов и других существенных условий.

Исчерпывающая информация о ревизионной проверке, проведенной выборочным способом, приводится отдельно по каждому учетному объекту хозяйственных средств и источников в окончательном варианте акта финансово-экономической ревизии. Если выборочной проверкой выявлены факты серьезных финансовых и других нарушений, а также установлены признаки коррупции, выборочная проверка заменяется сплошной за весь ревизуемый период, а при необходимости за предыдущие ревизии.

При выявлении нарушений финансовой дисциплины и иных нарушений необходимо определить стоимость причиненного ущерба, а также установить причины нарушений, должностных лиц и иных сотрудников, по прямой вине которых совершены нарушения норм законодательства, ведомственных и

внутрихозяйственных (рабочих) инструкций. Если установлены значительные суммы ущерба с документально доказанной виной конкретных сотрудников соответствующее сообщение в трехдневный срок направляется в службу собственной безопасности или в адрес вышестоящего контрольно-ревизионного органа. Оттуда сообщение с выводами и предложениями поступает в территориальные вышестоящие учреждения соответствующих правоохранительных структур, руководство которых вправе принимать управленческие решения о возмещении материального ущерба или административном наказании виновных лиц, а также о передаче иска в следственные органы.

По выявленным нарушениям и иным фактам, установленным в процессе финансово-экономической ревизии, ревизор вправе потребовать объяснительные записки от должностных, материально ответственных лиц и других сотрудников ревизуемого правоохранительного подразделения. При этом к объяснительным запискам (при объективной необходимости) прилагаются копии оправдательных (по мнению указанных сотрудников) документов или заверенные должным образом выписки из них, относящиеся к выявленным негативным фактам (копии акцептованных счетов-фактур, платежных и иных учетных ведомостей, кассовых ордеров, банковских выписок, хозяйственных договоров, писем, требований-накладных на выдачу материальных запасов, приказов и др.), или справки, составленные на основании имеющихся документов и свидетельств незаинтересованных лиц.

Руководитель ревизионной группы правомочен привлекать для участия в финансово-экономической ревизии узких специалистов ревизуемого подразделения, за исключением сотрудников системы внутрихозяйственного финансового контроля, установив каждому из них определенный круг вопросов. Упомянутым специалистам не предлагается выполнение ревизии движения и остатков кассовой наличности и банковских операций.

Ревизия может быть приостановлена руководителем вышестоящей организации, назначившим финансово-экономическую ревизию, на основании мотивированного обращения руководи-

теля контрольно-ревизионной службы. Причинами приостановки ревизии считаются:

- отсутствие или неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета, массивов учетных документов, наличие существенных искажений показателей оперативной и бухгалтерской отчетности;

- непредставление документов, оперативной информации, воспрепятствование другими способами проведению ревизионных процедур, уклонение от необходимого участия в осуществлении контрольного (экспертного) мероприятия;

- возникновение объективной необходимости обследования наличия и технического состояния имущественных объектов или изучения документов, находящихся вне территориального местонахождения ревизуемого правоохранительного подразделения.

В изложенных ситуациях руководитель подразделения, назначивший финансово-экономическую ревизию, в оперативном порядке и в письменном виде доводит до сведения руководства ревизуемого подразделения информацию о приостановлении ревизии, побудивших его причинах, дате возобновления ревизорских процедур. Руководитель ревизуемого подразделения, в свою очередь, в установленный срок принимает меры к устранению недостатков, следствием которых явилось приостановление финансово-экономической ревизии, о чем адресно представляет соответствующее донесение по инстанции. Для возобновления ревизионных процедур ревизионной группе выдается новое предписание.

Предложения по результатам финансово-экономической ревизии должны выполняться оперативно, сразу же по мере окончательного формулирования документально обоснованных доказательств финансовых нарушений и других недостатков. Полное устранение нарушений и недостатков, выявленных в процессе ревизии, в акте ревизии отмечается записью «устранены в ходе ревизии». При наличии соответствующих оснований в прокуратуру или в следственные организации направляется в принятом порядке заявление о возбуждении уголовного дела по привлечению к ответственности должностных (материально ответственных) лиц за нанесение материального ущерба правоохранительному подразделению.

2.2. Профессиональная последовательность ревизионных процедур

Финансово-экономическая ревизия деятельности в правоохранительных подразделениях, как любой сложный рабочий процесс, состоит из ряда последовательных методически взаимосвязанных ревизионных процедур. В специальной литературе и практически во всех действующих нормативных документах рассматриваются в основном процедуры планирования, проведения и формирования результативной части ревизии. Краткий перечень мнений отдельных специалистов по данному вопросу представлен в таблице 5.

Таблица 5

Краткий обзор ревизионных процедур, рекомендуемых специалистами

Автор	Ревизионные процедуры
В.В. Бурцев	– планирование ревизии; – проведение ревизии; – реализация результатов ревизии
В.М. Родионова	– планирование ревизионного мероприятия; – конкретные процедуры ревизионного мероприятия; – подготовка отчета об установленных результатах выполненного ревизионного мероприятия
Н.В. Фадейкина	– предплановый этап; – планирование; – непосредственное проведение ревизионных процедур (по существу) и получение доказательств; – оформление результатов контрольных мероприятий; – процедуры проверки исполнения вынесенных по результатам финансовой ревизии решений
М.В. Мельник	– планирование ревизии; – предварительная подготовка ревизии; – проведение ревизии

Рекомендации упомянутых в таблице специалистов вполне обоснованны. Наряду с этим считаем необходимым дополнить перечень следующими ревизионными процедурами:

- подготовка заключения и предложений по результатам финансово-экономической ревизии для принятия управленческих решений;

- разработка рекомендаций по приведению бухгалтерского учета в соответствие с нормами действующих стандартов;

- формулирование выводов о результатах финансово-экономической ревизии и оценка ее качества по взятым за основу критериям для принятия управленческих решений.

Последовательность ревизионных процедур в правоохранительных подразделениях представлена на рисунке 5.





Рис. 5. Последовательность выполнения ревизии финансово-хозяйственной деятельности в правоохранительных подразделениях

Годовое планирование финансово-экономических ревизий в правоохранительных подразделениях выполняется в общепринятом порядке. Планы утверждаются руководителем, в непосредственном подчинении которого находится штатная контрольно-ревизионная служба (приложение 2).

Как нам представляется, составлению годовых планов ревизий должно предшествовать принятие решения о периодичности выполнения финансово-экономических ревизий. Согласно ведомственному стандарту финансово-экономическая ревизия проводится один раз в два года.

Мы полагаем, что периодичность выполнения ревизий целесообразно дифференцировать. Например, для правоохранительных подразделений, зарекомендовавших себя в течение многих лет с положительной стороны, следует продлить периодичность финансово-экономических ревизий до трех лет. Это позволит высвободить рабочее время для проведения ревизий проблемных финансово-хозяйственных фактов, что, в свою очередь, обеспечит повышение результативности контрольно-ревизионной деятельности. Кроме того, представляется правомерным дополнить годовой план внезапными ревизиями, что существенно способствует повышению качества финансово-экономических ревизий. Опыт показывает, что качественный уровень планирования ревизионной деятельности можно заметно повысить, если привлечь к этой работе специалистов службы собственной безопасности правоохранительных подразделений, поскольку ее сотрудники, как правило, формируют и обобщают определенные массивы оперативной специ-

альной информации о предполагаемых финансовых нарушениях в сфере использования бюджетных средств.

В приложении 3 приведен рекомендуемый нами расширенный формат годового плана финансово-экономических ревизий. Предлагается, в частности, дополнить годовые планы отдельным разделом «Ревизия документов с грифом “совершенно секретно”».

Выполнению взятой в отдельности финансово-экономической ревизии, на наш взгляд, должна предшествовать не только организационная, но и методическая предварительная подготовка с тем, чтобы каждый ревизор четко знал объем и методические основы выполнения своего задания. Обязанность подготовки финансово-экономической ревизии целесообразно возложить на руководителя ревизионной группы. Очевидно, что для этого необходимо разработать индивидуальные задания и рабочие методики их выполнения.

Опыт показывает, что действующая практика предварительной методической подготовки к ревизии зачастую носит формальный характер, в результате чего сотрудники ревизионной службы имеют далеко не полное представление о ревизуемом подразделении и поэтому в процессе ревизии сталкиваются с определенными методическими трудностями.

Ранее было сказано, что, исходя из определенных соображений, важно, чтобы задание на выполнение ревизионных процедур утверждалось вышестоящим правоохранительным подразделением. Мы считаем также, что ревизионную проверку документов с грифом «совершенно секретно» в силу их известной специфики следует выделить в самостоятельный, специализированный класс финансово-экономической ревизии с обособленным заданием на ее выполнение.

Финансово-экономические ревизии, в целом или по отдельной тематике осуществляемые по обращению следственных подразделений прокуратуры и Следственного комитета Российской Федерации, необходимо проводить по отдельным заданиям с соответствующим уточнением программы ревизионных процедур.

Следует обратить внимание на тот факт, что в практике ревизионной деятельности правоохранительных органов

допускается вносить фамилии ревизоров в задание на ревизию только после ее окончания, без указания сроков выполнения порученной части ревизионной работы, конкретных объектов и вопросов финансово-экономической ревизии¹. Такое положение, на наш взгляд, недопустимо, поскольку исчезает принцип ответственности конкретных исполнителей за качественное выполнение порученной им ревизионной тематики. Будет правомерно выдавать каждому члену ревизионной группы (под подпись) конкретизированное персональное задание на тему, объемы и сроки выполнения ревизионных процедур.

Предлагаемый проект типового персонального задания по темам на проведение финансово-экономической ревизии в правоохранительных подразделениях приведен в таблице 6.

Таблица 6

**Персональное задание на проведение
финансово-экономической
ревизии в правоохранительных подразделениях**

№ п/п	Вопросы финансово-хозяйственной деятельности, включаемые в ревизионные процедуры в правоохранительных подразделениях	ФИО ревизора, дата	Срок исполнения
1	2	3	4
1	Целевое использование утвержденных бюджетных ассигнований. Соответствие фактических расходов денежных средств их назначению и бюджетной классификации	Ревизор 1 21.11.17	01.12.17 04.12.18 Подпись

¹ См.: Мизиковский Е.А., Игонина Е.С. Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России // Вестник профессиональных бухгалтеров. 2017. № 2. С. 17–22.

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4
2	Движение дебиторской и кредиторской задолженности и применяемые меры по их оптимизации	Ревизор 2 21.11.17	01.12.17 02.12.18 Подпись
3	Выполнение штатной дисциплины и мероприятия по рациональному использованию средств, выделяемых на содержание штатной численности правоохранительных подразделений	Ревизор 3 21.11.17	01.12.17 05.12.18 Подпись
4	Начисление денежного довольствия, заработной платы и выплат единовременных пособий при увольнении сотрудников правоохранительных подразделений	Ревизор 3 Ревизор 1 21.11.17	05.12.17 06.12.18 Подпись
5	Выполнение Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»	Ревизор 2 21.11.17	03.12.17 04.12.18 Подпись
6	Обоснованность расходов на оплату услуг связи и коммунальных услуг. Соответствие норм, тарифов и цен, по которым производилась оплата коммунальных услуг, категориям потребителей (бюджетные, коммерческие подразделения, жилой фонд)	Ревизор 2 21.11.17	04.12.17 05.12.18 Подпись
7	Целевое использование бюджетных средств, направляемых на ремонтно-строительные работы по объектам основных средств правоохранительных подразделений	Ревизор 2 21.11.17	06.12.17 07.12.18 Подпись

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4
8	Целевое расходование средств на содержание и расширение служебного собаководства в правоохранительных подразделениях	Ревизор 3 21.11.17	11.12.17 12.12.18 Подпись
9	Правовая и экономическая обоснованность приобретения и списания автотранспортных средств. Порядок ведения путевых листов, оперативно-бухгалтерский учет, обоснованность текущих норм и списания с бухгалтерского учета ГСМ, агрегатов, узлов, аккумуляторов, автошин, запасных частей и расходных материалов, выполнение норм ТО, текущего и капитального ремонтов	Ревизор 3 21.11.17	13.12.17 14.12.18 Подпись
10	Инвентаризация имущества, финансовых активов и обязательств в соответствии с требованиями приказа Министерства финансов Российской Федерации (Минфина России) от 13 июня 1995 года № 49. Обеспечение сохранности материальных запасов, своевременность и качество внезапных проверок в местах хранения денежных средств и складирования материальных запасов, состояние складского хозяйства	Ревизор 1 21.11.17	11.12.17 12.12.18 Подпись
11	Организация сохранности, оперативный и бухгалтерский учет вещественных доказательств, ценностей, валютных и денежных средств, изымаемых по уголовным делам, и своевременность их передачи по принадлежности в правоохранительных подразделениях	Ревизор 1 21.11.17	12.12.17 13.12.18 Подпись

1	2	3	4
12	Состояние бухгалтерского учета, оперативной и бухгалтерской отчетности, их достоверность	Ревизор 2 21.11.17	15.12.17 16.12.18 Подпись
13	Исполнение правоохранительным подразделением полномочий администраторов доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в части взимания административных штрафов, государственных пошлин и сборов ¹	Ревизор 1 21.11.17	14.12.17 15.12.18 Подпись

Приведенный проект типового задания на выполнение тем финансово-экономической ревизии закрепляет персональную ответственность сотрудников ревизионного аппарата за качество работы, исключает всякую возможность сокрытия или «корректировки» выявленных финансовых нарушений, в том числе попытки необоснованного самовольного или под давлением заинтересованных лиц исключения информации о выявленных финансовых и других нарушениях при составлении акта ревизии.

Если в задании на ревизию предусматривается выполнение ревизионных процедур по отдельным видам обычной деятельности правоохранительного подразделения, ответственность за отсутствие в результатах ревизии необходимой информации ложится на конкретного ревизора. Существует реальная опасность, что такое обстоятельство может толкнуть ревизора на совершение должностного подлога, выражающегося в изъятии им из задания на ревизию пункта, предписывающего проверку того ревизионного объекта, по которому финансовое нарушение выявлено, но не включено в акт финансово-экономической ревизии или

¹ См.: Мизиковский Е.А., Игонина Е.С., Воронов С.С. Система внутрихозяйственного финансового контроля в МВД России: основные направления // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2019. № 3. С. 35–40.

произведено неправоное изъятие из этого документа. Видимая возможность подобной фальсификации результатов финансово-экономической ревизии (к сожалению, имеются далеко не единичные факты) и избегания наказания за содеянное убедительно подтверждает актуальность пересмотра некоторых устоявшихся традиций отечественной ревизионной деятельности в целом.

Ведомственными стандартами рекомендуется привлекать для участия в финансово-экономической ревизии специалистов ревизуемого подразделения. Опыт показывает, что материалы ревизии, подготовленные упомянутыми работниками, зачастую частично или полностью не соответствуют действительности или недостаточно обоснованны, поэтому такая замена штатных ревизоров, по существу, снижает качество ревизии.

Будет целесообразно выделить подготовку заключения и предложений по результатам ревизии в отдельную ревизионную процедуру в силу ее значительной управленческой ценности. В проекте заключения необходимо наряду с результативной частью привести предлагаемые организационные и методические мероприятия по устранению установленных ревизией схем финансовых нарушений.

Отметим, что на практике не принято за правило указывать в заключении те финансовые нарушения, которые были устранены в процессе выполнения ревизионных процедур. Тем самым определенно искажаются фактические ревизионные результаты и, следовательно, искусственно снижается качество ревизионной деятельности.

Кроме того, зачастую одни и те же финансовые нарушения переходят из одного акта ревизии в другой практически в одной редакции, что, по существу, затрудняет возможность выявления крупных финансовых нарушений.

В ревизионной практике правоохранительных подразделений в акты ревизии, а также в соответствующие приказы не вносятся те методические рекомендации, которые необходимо считать обязательными для исполнения ревизуемым подразделением в установленные сроки. Их следует рассматривать как объекты специальной проверки работниками управленческого аппарата вышестоящего правоохранительного подразделения (таблица 7).

Таблица 7

Рекомендации по приведению бухгалтерского бюджетного учета в соответствие с нормами действующих типовых и ведомственных стандартов, подлежащие включению в окончательный акт финансово-экономической ревизии

№ п/п	Характер нарушений (тип)	Расшифровка финансового нарушения	Рекомендации
1	2	3	4
1	Финансовое нарушение, выявленное при проверке учетной политики	В нарушение пункта 3 статьи 8 Федерального закона № 402 от 6 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете» в учетной политике правоохранительного подразделения отсутствует порядок бухгалтерского учета основных средств, временно исключаемых из состава амортизируемого имущества	Привести в соответствие с пунктом 3 статьи 8 Федерального закона № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете» учетную политику относительно порядка исключения основных средств из состава амортизируемого имущества
2	Финансовое нарушение, выявленное при проверке применения Единого плана счетов бухгалтерского бюджетного учета	В нарушение пунктов 332, 337 Инструкции по применению Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), утвержденной приказом Минфина России от 1 декабря 2010 года № 157н, топливные карты не учитывались на забалансовом счете	Принять к учету топливные карты на забалансовый счет 03 «Денежные документы»

1	2	3	4
		<p>подразделения МВД России на транспорте¹</p>	
3	<p>Финансовое нарушение, выявленное при проверке результатов инвентаризации</p>	<p>В нарушение пункта 3.6 приказа Минфина России от 13 июня 1995 года № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»² не составлялась отдельная опись на основные средства, не пригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению. По данному факту получено объяснение.</p> <p>В нарушение пункта 2.10 при проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц установлено, что в инвентарных описях отсутствовали подписи материально ответственных лиц, принявших имущество на ответственное хранение</p>	<p>Устранить нарушение пунктов 3.6, 2.10 приказа Минфина России № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»</p>

¹ Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 1 декабря 2010 года № 157н. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

² Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2	3	4
4	<p>Финансовое нарушение, выявленное при проверке денежного довольствия сотрудников органов внутренних дел России</p>	<p>В нарушение пункта 25.3 приказа МВД России от 10 января 2012 года № 1 «Об утверждении Инструкции о порядке присвоения квалификационных званий сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации» сотруднику одного из подразделений УТ МВД России по ПФО, имеющим дисциплинарное взыскание в виде предупреждения о неполном служебном соответствии, квалификационное звание не было снижено на одну ступень. Переплата составила 93 000 руб.</p> <p>В нарушение штатного расписания одного из подразделений УТ МВД России по ПФО сотруднику при назначении на должность был установлен должностной оклад по третьему тарифному разряду, тогда как штатным расписанием предусмотрен седьмой разряд</p>	<p>Установить контроль за возмещением переплаты, возникшей из-за нарушения пункта 25.3 приказа МВД России от 10 января 2012 года № 1 «Об утверждении Инструкции о порядке присвоения квалификационных званий сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации». Произвести доплату, возникшую в результате занижения тарифного разряда при назначении на должность. При назначении сотрудников на должность устанавливать им оклады в соответствии со штатным расписанием</p>

1	2	3	4
5	Финансовое нарушение, выявленное при проверке ремонтно-строительных работ	В нарушение условий государственного контракта на выполнение ремонтно-строительных работ выявлено посредством контрольного обмера завышение объемов выполненных работ	Потребовать от подрядчика устранения нарушения условий госконтракта путем выполнения дополнительных работ и предоставить ревизионной службе акт формы КС-2 и справку формы КС-3

В вышестоящих правоохранительных подразделениях контроль за выполнением указаний в области рационализации финансово-хозяйственной деятельности подведомственных подразделений, в том числе по устранению выявленных ревизиями недостатков и финансовых нарушений, возложен на контрольно-ревизионную службу. Руководитель ревизуемого подразделения обязан в установленный срок направить донесение о выполнении указаний и предложений по акту ревизии, а также о результатах проведенных под его руководством мероприятий по устранению выявленных ревизией нарушений и недостатков и возмещению причиненного ущерба.

Необходимо дополнить рекомендации, изложенные в таблице 7, обязательной для всех правоохранительных органов фактической проверкой в установленные сроки исполнения приказов по результатам ревизии с оформлением соответствующей официальной справки.

Порядок оценки информации о результатах ревизии для принятия управленческих решений и определения качества ревизии по принятому перечню критериев рассматривается нами в главе 3.3.

Предложенные дополнения ревизионных процедур, проект типового задания, рекомендации по приведению бухгалтерского учета в соответствие с нормами действующих российских стандартов повысят ответственность конкретных исполнителей за качественное проведение ревизии.

2.3. Методические особенности финансово-экономической ревизии в правоохранительных подразделениях



Рис. 6. Приемы и способы финансового контроля и его элементы, используемые при проведении финансово-экономической ревизии (буквой *P* обозначены приемы и способы финансового контроля, используемые в ревизионных службах)

В специальной литературе в области финансового контроля преимущественно рекомендуются методы общие и специальные, которые, по сути, являются прерогативой финансово-экономической ревизии. В качестве примера можно привести рекомендации по формированию методики финансового

контроля, разработанные М.В. Мельник и А.С. Пантелеевым, представленные нами на рисунке 6.

В отдельных публикациях в число приемов и способов внутрихозяйственного финансового контроля включена ревизия, тем самым, по нашему мнению, игнорируется ревизионная деятельность как таковая.

Большинство специалистов делят методы финансового контроля на общенаучные и специфические. Учитывая, что основную массу приемов и способов финансового контроля можно непосредственно использовать в финансово-экономической ревизии (рисунок 6), мы считаем, что классификацию с делением на общенаучные и специфические методы, принятые в финансовом контроле, будет справедливо распространить на финансово-экономическую ревизию.

Таким образом, отдельные общенаучные приемы и способы финансового контроля, по нашему мнению, можно отнести к элементам финансово-экономической ревизии, в том числе практикуемой в правоохранительных органах (таблица 8).

Таблица 8

**Применение общенаучных элементов
метода финансово-экономической ревизии**

Общенаучные элементы метода финансово-экономической ревизии	Применение метода финансово-экономических ревизий в правоохранительных органах
1	2
Экономический анализ обычной деятельности правоохранительных подразделений, бухгалтерской (финансовой) отчетности	Рекомендуется для обязательного применения в комплексных финансово-экономических ревизиях
Синтез	Наиболее целесообразен для по-статейной ревизии сметы того или иного правоохранительного подразделения

1	2
Индукция	<p>Примером применения индукции в финансово-экономических ревизиях правоохранительных подразделений можно считать ревизионную процедуру дебиторской задолженности: по данным сначала аналитического, затем синтетического бухгалтерского учета</p>
Дедукция	<p>Этот способ наиболее часто применяется в различного уровня процедурах ревизии. Например, формирование профессионального суждения (вывода) ревизора относительно достоверности данных о генеральной инвентаризации материальных запасов на основании результатов контрольной выборочной проверки отдельных, наиболее дорогостоящих единиц упомянутых активов.</p> <p>Другой пример: заключительные выводы по результатам ревизии, приводимые в окончательном варианте акта финансово-экономической ревизии</p>
Аналогия	<p>Прием аналогии в финансово-экономических ревизиях основывается на полной идентичности стоимостных показателей различных, но родственных учетных объектов. Примером могут служить проверка наличия тождества данных кассового отчета о денежных суммах, принятых в кассу правоохранительным подразделением со своего расчетного счета, с теми же суммами, учтенными на основании соответствующих выписок кредитного учреждения.</p>

1	2
	<p>В качестве другого примера специфического характера можно привести встречную проверку соответствия количества и стоимости единиц вещественных доказательств, включенных в Книгу учета вещественных доказательств, их фактическому наличию в специальной камере хранения, оцененного в аналогичных измерителях</p>
<p>Моделирование</p>	<p>В процедурах ревизии, по нашему мнению, может быть использован способ сопоставления фактических объемов выполненных ремонтно-строительных работ в натуральных единицах и по их учетным группам с соответствующими сметами</p>
<p>Абстрагирование</p>	<p>В качестве примера абстрагирования в процедурах ревизии правоохранительных органов можно привести последовательность проверки денежного довольствия сотрудников органов внутренних дел России. Сначала ревизуются отдельные бюджетные группы денежного довольствия; процентные надбавки за выслугу лет, за особые условия и другие, затем проверяется общий итог денежного довольствия</p>
<p>Системный анализ</p>	<p>В финансово-экономической ревизии этим приемом необходимо пользоваться при оценке поведения объектов как системы, со всеми факторами, которые влияют на его функционирование. Например, целевое и рациональное использование бюджетных средств правоохранительными подразделениями</p>

В финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений особая значимость придается формированию документальных доказательств. Поскольку доказательства отличаются существенной информационной емкостью, то в число специальных элементов финансово-экономической ревизии целесообразно включить инвентаризацию активов и пассивов, контрольные замеры выполненных ремонтных и строительных работ, контрольные пересчеты материальных ценностей, количество которых приведено в инвентарных описях, специализированные и нормативно-правовые проверки, выборочную (при необходимости сплошную) проверку первичной документации, экспертную оценку законности первичных финансовых документов, встречную проверку расчетно-платежных документов, контрольные сравнения сбалансированности взаимосвязанных показателей, опросы сотрудников и сторонних физических лиц, представляющие интерес для проводимой ревизии.

Согласно порядку, принятому в правоохранительных органах, ревизионная процедура качества генеральной инвентаризации имущества и обязательств, как правило, заключается в определении достоверности инвентаризационных данных и законности признания результатов инвентаризации в бухгалтерском учете, а также соответствия положений учетной политики в указанной области действующему типовому стандарту.

Для упорядочения ревизии результатов генеральной и выборочных (внезапных) инвентаризаций необходимо определить последовательность упомянутой ревизионной процедуры: проверка инвентаризационной документации, подготовка, техника проведения, результаты инвентаризации. Ревизию инвентаризации можно разделить на две стандартные части:

– проверка документации, формируемой до начала инвентаризации (учетная политика, приказ о создании инвентаризационной комиссии, договоры о материальной ответственности, инвентаризационная опись, акт о результатах инвентаризации и др.). Порядок проверки упомянутых документов в правоохранительных подразделениях изложен в приложении 5;

– проверка реализации результатов инвентаризаций. Проведенный нами опрос специалистов нескольких подразделений региональных управлений МВД России по ПФО показал, что абсолютное большинство материально ответственных и должностных лиц (около 50 сотрудников) считают инвентаризацию формальным мероприятием, обосновывая свое мнение тем, что находящиеся в их распоряжении хозяйственные средства уже включены в расход бюджетных средств. Во всех взятых нами на выборку инвентаризационных описях материальных запасов (56 описей за 2013–2016 годы), составленных при генеральной инвентаризации, учетные данные полностью совпадали с фактическим наличием. Это подчеркивает формальный характер генеральных инвентаризаций и обусловленную этим недостоверность учетной информации о фактическом наличии указанных активов.

Практический опыт показывает, что фактическая инвентаризация материальных и других учетных объектов зачастую проводится лишь при увольнении материально ответственного лица. Однако при обнаружении недостачи соответствующие единицы материальных ценностей в основном списываются с бухгалтерского учета за счет бюджетных средств без учета норм естественной убыли.

В связи с этим перед утверждением результатов инвентаризации необходимо проводить выборочные контрольные проверки результатов генеральных инвентаризаций по наиболее дорогостоящей номенклатуре материальных запасов и объектов основных средств силами ревизионных служб правоохранительных подразделений.

В расходной части бюджета правоохранительных органов, по данным, полученным из Центра финансово-экономического обеспечения за 2012–2016 годы, расходы на ремонтно-строительные работы превысили 42%. Между тем практический опыт свидетельствует о том, что этой деятельности сопутствуют систематические, нередко существенные финансовые нарушения. Согласно отчетам о контрольно-ревизионной работе некоторых правоохранительных управлений ПФО

за 2012–2016 годы более чем пятая часть среднегодовой суммы расходов на указанные работы была оплачена с финансовыми нарушениями, при этом некоторые из них совершались с целью хищения бюджетных средств. Отметим, что из общей доказанной суммы финансовых нарушений в оплате принятых (законченных) ремонтно-строительных работ за упомянутый период более 80% приходится на ревизионные проверки, проведенные по инициативе службы собственной безопасности правоохранительных подразделений и следственных органов, и около 15–17% установлены ревизионным аппаратом.

В заданиях на проведение ревизии отсутствует такой важный раздел, как соответствие физических объемов ремонтно-строительных работ, принятых и оплаченных подрядчикам согласно госконтрактам, физическим объемам указанных работ 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. Необходимо поэтому в ревизионной процедуре во всех бюджетных организациях, включая соответствующие субъекты правоохранительных органов, предусмотреть контрольные замеры выполненных и принятых ремонтно-строительных работ, придав им статус обязательной ревизионной тематики, подлежащей безусловному включению в типовое задание на выполнение финансово-экономической ревизии.

Контрольные замеры фактически выполненных и принятых физических объемов ремонтно-строительных работ следует выполнять в порядке, установленном строительными стандартами, с использованием данных, приводимых в актах и журналах инструментальных (геодезических) замеров, а также в актах о приеме выполненных работ. Наряду с физическими объемами выполненных и принятых ремонтно-строительных работ необходимо выполнять ревизионную проверку соответствия номенклатуры и физических объемов ремонтных материалов и строительных конструкций, предусмотренных объ-

ектными сметами, фактически израсходованным ремонтным материалам и строительным конструкциям.

Опыт показывает, что наиболее достоверные результаты упомянутой проверки обеспечиваются способом контрольного (выборочного) вскрытия ремонтных площадей. Такая проверка наиболее эффективна, но затратная; вероятно, она целесообразна в исключительных ситуациях (скажем, при имеющейся уверенности в наличии злостных финансовых нарушений). Выполнение таких процедур необходимо поручить независимой экспертной организации, при этом стоимость экспертных работ относить на счет ревизуемого подразделения.

В число способов финансово-экономической ревизии в правоохранительных подразделениях целесообразно включить системные специальные проверки, поскольку в этих ведомствах имеются определенные, присущие только им виды деятельности. К таким объектам можно отнести: процедуры приема, хранения и передачи по назначению материальных ценностей, составляющих вещественные доказательства; оперативно-разыскную деятельность; услуги адвокатов, участвующих в уголовном судопроизводстве; содержание и эксплуатацию камер хранения вооружения, складов форменного обмундирования, специальной техники для осуществления оперативных разработок.

Опыт показывает, что для продуктивного выполнения специальной проверки необходимы не только профессионализм работников учетно-экономической сферы, 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.), а также вещественных доказательств, учитываемых по каждому уголовному делу, в упакованном и опечатанном состоянии.

К объектам специальной проверки следует отнести также расходы на кинологическую службу соответствующих правоохранительных подразделений в силу ее особой значимости и

профессиональных умений. Так, например, в общей сумме расходов на кинологическую службу в подразделениях УТ МВД по ПФО, согласно полученным нами данным за 2014–2017 годы, доля расходов по содержанию служебных собак, предназначенных для поиска психотропных и взрывчатых веществ, в среднем составляла около 60%. Контрольно-ревизорскими службами выявляются носящие систематический характер существенные нарушения правил периодичности и рациона кормления служебных собак.

Опыт свидетельствует, что этому способствует отсутствие как в оперативном, так и в бухгалтерском учете показателей изменения веса служебных собак, температурного режима в зимнее время и некоторой другой специальной информации. В результате собаки нередко выбывают раньше полезного срока службы, что, разумеется, создает убытки от досрочного списания животных, а также от расходов на содержание заново приобретенных служебных собак в течение стандартного периода полезной службы досрочно списанной собаки.

В настоящее время потребление кормов в натуральных измерителях оформляется бухгалтерской справкой и устанавливается расчетным (инвентарным) способом как сумма произведений действующих в правоохранительном подразделении текущих норм кормления по рациону на количество служебных собак. При этом расчет составляется, как правило, без учета погодных и других условий на внутригодовые отчетные даты, а фактический расход кормов рассчитывается обезличено, без учета индивидуальных характеристик каждой служебной собаки и по усредненным нормам рациона кормления животных. Такое положение дел определенно способствует различным финансовым нарушениям (они рассматриваются в главе 3.3).

Очевидно, что порядок оперативного и бухгалтерского учета кормов для питания служебных собак необходимо кардинально пересмотреть и выработанные рекомендации внести в качестве изменений и дополнений в действующие ведомственные учетные стандарты.

Вместе с тем, в ревизионной проверке кормов, расходуемых на кормление служебных собак, будет оправданно применение балансового способа:

– по данным первичных документов составляется баланс расхода кормов:

$$(O_n + П) - O_k = P_б,$$

где O_n , O_k – остатки кормов на начало и конец расчетного периода (соответственно); $П$ – приход кормов за отчетный период; $P_б$ – расход кормов по данным бухгалтерского учета;

– количество израсходованных кормов по данным расчета, приведенного выше, сопоставляется с аналогичными данными оперативного учета (по Книге кормления служебных собак). Полученные отклонения, принятые к бухгалтерскому бюджетному учету в установленном порядке, должны стать обязательным объектом ревизорского реагирования.

Известно, что нормативно-правовая проверка является неотъемлемой процедурой ревизионной проверки хозяйственных фактов, и ее выводы должны базироваться на неопровержимых доказательствах. В связи с этим материалы рассматриваемого вида проверки необходимо оформлять отдельным актом, подписанным ответственными должностными лицами ревизуемого правоохранительного подразделения.

Между тем в ревизионной практике это не считается обязательным, а выводы по тому или иному факту финансово-хозяйственной деятельности правоохранительных подразделений зачастую основаны лишь на субъективном мнении ревизора. Характер выявленных нарушений, их стоимостную оценку и сумму материального ущерба целесообразно подтверждать специальными расчетами, аналитическими таблицами, справками или промежуточными актами, результативные данные которых можно уверенно признать доказательством материального ущерба, нанесенного по вине уполномоченных сотрудников, например, в связи с ненадлежащим выполнением (или невыполнением) ими служебных обязанностей либо при превышении ими своих полномочий. Состав, структурное содержание и порядок формирования указанных

выше документов, на наш взгляд, необходимо закрепить в качестве обязательных объектов ведомственных стандартов ревизии и типовых ревизионных заданий.

Формальная ревизионная проверка, как было сказано ранее, является достаточно известным методическим приемом финансово-экономической ревизии в бюджетных организациях вообще и в правоохранительных подразделениях в частности. Упомянутый прием применяется для проверки кассовых и банковских операций, инвентаризационных описей товарно-материальных ценностей, путевых листов работы автотранспорта и речных (морских) катеров, карточек на денежное довольствие и авансовых отчетов сотрудников. Практика показывает, что различные нарушения, выявленные при формальной проверке, зачастую незначительны, однако это не исключает возможности серьезных финансовых нарушений, таких, как, например:

- несоответствие сумм, указанных в расходных кассовых ордерах, суммам в оправдательных документах;

- наличие в документах подделанных подписей должностных лиц;

- несоответствие информации выписок из расчетного и других счетов правоохранительного подразделения в кредитных учреждениях аналогичным данным, имеющимся в корешках чековой книжки;

- присутствие в платежных ведомостях на выдачу денежного довольствия вымышленных физических лиц и т. п.

Экспертная проверка документов, как известно, заключается в углубленном исследовании подлинности того или иного первичного документа или массива документации о факте финансово-хозяйственной деятельности, по которому появились обоснованные сомнения в его законности или в фактическом совершении. Упомянутая проверка чаще всего выполняется при обстоятельствах, вызвавших необходимость определения подлинности документальной информации. Примером тому может служить проверка данных, содержащихся в документах по расходованию денежных

сумм на оперативно-разыскную деятельность, расчетно-платежных документах по договорам поставки ГСМ и других материальных запасов¹.

Опыт показывает, что подделка (фальсификация) документов, как правило, состоит в подчистке, дополнительном (разумеется, фиктивном) тексте, искажении отдельных цифр или букв, цифровых записей, зачеркивании, частичном или полном удалении и исправлении подлинного первоначального текста, ликвидации «неудобных» подлинных документов и замене их фиктивными и т. п. Для формирования дополнительных доказательств сомнительные документы необходимо в обязательном порядке направить на криминалистическую экспертизу.

Встречная проверка документов заключается в определении достоверности документов путем сопоставления ревизуемых аналогичных или разных, но взаимосвязанных учетных данных о том или ином хозяйственном факте. В число обязательных объектов такой проверки следует включить авансовые отчеты, счета-фактуры на материальные запасы, поставленные по государственным контрактам, счета гостиниц на проживание сотрудников правоохранительных подразделений. Более подробно этот способ финансово-экономической ревизии изложен в 3-й главе.

Рассмотренные выше специализированные способы финансово-экономической ревизии, ориентированные на профессиональные особенности профильной деятельности правоохранительных подразделений, позволяют формировать необходимую доказательную базу ревизионных выводов и соответствующих решений, что, в свою очередь, способствует укреплению системы внутрихозяйственного контроля на микроэкономическом уровне.

¹ См.: *Игонина Е.С.* Типичные нарушения финансово-хозяйственной деятельности в системе МВД России // Бюджетный учет. 2016. № 12. С. 24–29.

ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ СПОСОБЫ И ПРИЕМЫ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕВИЗИИ В ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

3.1. Ревизия нефинансовых активов

Ревизию нефинансовых активов целесообразно начинать с проверки постановки задач на проведение генеральной, выборочных, внезапных инвентаризаций имущества и мероприятий по их результатам в правоохранительном подразделении за ревизуемый период.

Обстоятельства, обязывающие проводить инвентаризацию, установлены Федеральным законом «О бухгалтерском учете»: составление годовой бухгалтерской отчетности, смена материально ответственных лиц, постановление следователя (дознателя) и др. Напомним, что типовым нормативным регулятивом, которым узаконены концептуальные основы инвентаризации имущества и финансовых обязательств экономических субъектов, является приказ Минфина России от 13 июня 1995 года № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». В правоохранительных подразделениях в дополнение к указанным действуют специализированные нормативные документы (скажем, в МВД России – Инструкция о порядке проведения инвентаризации отдельных видов материально-технических средств).

Прежде всего, необходимо оценить профессиональную компетентность председателя и членов инвентаризационной комиссии, назначенной соответствующим приказом руководителя ревизуемого правоохранительного подразделения.

В составе инвентаризационных комиссий должны преобладать опытные специалисты, в том числе сотрудники финансовой службы и собственной безопасности, обладающие практическими знаниями проектирования и функционирования системы учетных кодов физических единиц групп нефинансовых

активов, технологий взвешивания, пересчета и обмера, складирования разных учетных групп материальных запасов, оформления и оборота первичной документации.

В необходимых случаях к проведению инвентаризации целесообразно привлекать профильных специалистов в основном для определения (экспертизы, технического анализа) качественного состояния отдельных видов имущества (автомобилей, различных средств электронной техники, приборов и оборудования, единиц оружия, отдельных наименований ГСМ, драгоценных металлов и др.). Материально ответственные лица в состав рабочих комиссий не включаются, но инвентаризация материальных ценностей, кассовой наличности, других имущественных групп на складе и в эксплуатации, учитываемых в их подотчете, обязательно проводится в их личном присутствии. Нарушение этого правила повлечет признание результатов инвентаризации недействительными.

Затем следует очередь проверки установленных руководителем правоохранительного подразделения периодичности и сроков проведения инвентаризаций. Необходимо проверить, как и в какой степени выполняются положения нормативных документов, касающиеся периодичности обязательного проведения инвентаризации:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);

- при смене материально ответственных лиц (на дату приема-передачи дел);

- при установлении фактов хищений или порчи материальных ценностей;

- по результатам стихийных бедствий, пожаров, аварий и других ситуаций непреодолимой силы;

- в процессе ликвидации (реорганизации) административной единицы правоохранительного подразделения перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами Минфина России;

– в сроки, установленные нормами указанных выше стандартов: основных средств – один раз в три года, библиотечных фондов – один раз в пять лет, изделий, приборов, аппаратуры и других материальных ценностей, в которых имеются драгоценные металлы, – не менее одного раза в год (по состоянию на 31 декабря), лома и отходов драгоценных металлов – два раза в год (на 1 января и на 1 июля).

Помимо изучения истребованных материалов следует использовать информацию оперативных документов правоохранительного подразделения. Так, информация о смене материально ответственных лиц содержится в приказах по личному составу, в приказах о привлечении сотрудников к материальной и дисциплинарной ответственности, о списании материальных ценностей непроизводительного характера – сведения о стоимости и виновниках хищений, злоупотреблений, порчи ценностей, пожаров и т. п. На основании указанной информации устанавливается, проводилась или нет соответствующая инвентаризация.

При ревизии полноты проведенных инвентаризаций необходимо иметь в виду, что одной из обязанностей инвентаризационной комиссии является проверка наличия всех принятых к бухгалтерскому учету материальных ценностей в натуральных измерителях, находящихся в местах хранения и в эксплуатации, в том числе принятых на забалансовый учет, независимо от источников их поступления и мест нахождения.

В сферу упомянутой ревизии включается наличие: традиционных объектов основных средств в эксплуатации; объектов, временно выведенных из эксплуатации, например, ввиду их консервации, длительного (более трех месяцев) капитального ремонта, сдачи в текущую (операционную) аренду, единиц военной техники, вооружения (включая трофейное, изъятое, добровольно сданное, найденное оружие и боеприпасы), средств связи, вещевого имущества, бланочной продукции; имущества, находящегося на ответственном хранении; арендуемых объектов основных средств, сумм денежных средств, подарочного и других подобных фондов, финансовых активов, незавершенных капитальных вложений по фактическим затратам.

Ревизии подлежат сальдо на дату финансово-экономической ревизии требований (всех видов дебиторов) и обязательств (всех видов кредиторов). При этом значительные суммы длительной дебиторской задолженности ревизуются по каждому дебитору в отдельности, а внутри – по каждому расчетно-платежному документу. Отдельной ревизии (обязательно сплошным и встречным способами) подвергаются требования, по которым нет уверенности в их погашении, преимущественно долги, по которым истекли сроки исковой давности и которые списаны с бухгалтерского учета с отнесением на прочие расходы (убытки) правоохранительного подразделения.

Выясняются достоверность учетных данных о состоянии дебиторской задолженности, наличие актов выверки расчетов, претензионной переписки, мероприятия по погашению долга (если они проводились); устанавливаются непосредственные виновники упомянутой задолженности (если должностные лица не выполняли указанные мероприятия, тем самым допустили халатность в работе); формулируются предложения по возмещению убытка, нанесенного правоохранительному подразделению.

Проверку результатов инвентаризации целесообразно проводить в определенной последовательности:

- выборочное, при необходимости сплошное, исследование достоверности и выполнения правил оформления первичных документов, не сданных в бухгалтерию и предъявленных руководителю инвентаризационной комиссии к началу инвентаризации;

- установление наличия соответствующих надписей на инвентаризационных описях, učinяемых председателем инвентаризационной комиссии о том, что все приходные и расходные первичные документы, предшествующие дате инвентаризации, представлены до начала инвентаризации;

- установление наличия Обязательства кассира и договоров (обязательств) о материальной ответственности с каждым материально ответственным лицом и параллельно типовых приказов о назначении на должность, связанную с материальной ответственностью. Одновременно проверяется соответствие указанных договоров типовому Перечню должностей и

работ (компетенций) и требованиям, установленным Министерством труда и социального развития Российской Федерации, в частности отсутствие у материально ответственных лиц судимости по хозяйственным преступлениям, образование, опыт предыдущей работы с материальной ответственностью;

- установление наличия типовых расписок в инвентарных описях материально ответственных лиц о сдаче всех приходных и расходных складских документов в бухгалтерию до начала инвентаризации;

- установление выполнения правил выдачи и учета доверенностей.

В особом порядке необходимо проверить доверенности, в использовании которых уполномоченные руководством должностные лица не отчитались в установленный срок. Одновременно проверяются приходные ордера (накладные) на поступление материальных ценностей по доверенностям, выданным за ревизуемый период. При этом следует знать, что указанные приходные ордера могут быть фиктивными, то есть прихода материальных ценностей фактически не было, а одновременно с приходным ордером на то же количество оформлено фиктивное требование-накладная, поэтому проверка учета доверенностей не должна быть формальной.

Затем выполняется ревизия инвентаризационных описей или актов инвентаризации. Типовые формы описей предусмотрены действующей инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях и приведены в приложениях 6–18 к Методическим указаниям по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995 года № 49).

Формальная ревизия инвентарных описей, по сути, заключается в проверке ряда незамысловатых, но безальтернативных традиционных правил оформления подобных регистров:

- сведения о фактических сальдо на дату инвентаризации по всем инвентаризируемым объектам (статьям бухгалтерского баланса) должны быть аккуратно (четко, без помарок и подчисток) записаны шариковой ручкой (вручную) или с использованием средств электронно-вычислительной техники;

– целесообразно, чтобы ревизии основных средств, произведенных активов, нематериальных активов и материальных запасов предшествовало выборочное исследование соответствия данным технических паспортов, ГОСТов, других технических документов учетного полного наименования каждого в отдельности из указанных активов, их эксплуатационного назначения, составных конструкций, в том числе учитываемых самостоятельными объектами основных средств, наличия номенклатурных и инвентарных номеров по каждому наименованию материальных ценностей и порядка их формирования, технико-эксплуатационных характеристик;

– наименования инвентаризуемых материальных запасов, объектов основных средств, нематериальных активов; их количество (в единицах измерения, принятых в оперативном и бухгалтерском учете) и учетная стоимость (без дополнительных начислений) приводятся по учетным группам, подгруппам, номенклатурным (учетная номенклатура материальных запасов) и инвентарным номерам внеоборотных активов (учетные группы амортизируемых и неамортизируемых активов);

– на каждой странице описи прописью указывается итоговое число порядковых номеров материальных ценностей (по количеству заполненных строк);

– в инвентарных описях и сличительных ведомостях не рекомендуется оставлять свободные (без записей) строки. Они прочеркиваются на всех страницах регистров, где остались свободные строки;

– инвентарные описи подписываются председателем и всеми членами инвентаризационной комиссии; при отсутствии хотя бы одной подписи инвентаризация становится недействительной (несостоявшейся). В таких обстоятельствах руководитель ревизионной группы инициирует проведение повторной инвентаризации;

– на последней странице инвентарной описи приводится информация о проверке цен, таксировки и арифметического подсчета итогов по страницам за подписями сотрудников, выполняющих эту проверку. Здесь же материально ответствен-

ным лицом составляется расписка типовой формы о том, что инвентаризация была проведена в его личном присутствии, претензий относительно порядка проведения инвентаризации он не имеет и перечисленные в инвентарной описи материальные ценности (с номера строки ххх по номер строки ххх) приняты им на ответственное хранение;

- инвентарные описи подписываются председателем, всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами;

- при проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц инвентарные описи, удостоверенные подписями председателя и членов инвентаризационной (приемопередаточной) комиссии, подписываются материально ответственными лицами, принимающими и передающими материальные ценности.

При оформлении инвентарных описей не исключены ошибки (в номенклатурных и инвентарных номерах, учетных ценах, наименованиях, местах хранения и эксплуатации инвентаризируемых объектов и т. п.). Необходимые исправления вносятся в соответствующие страницы всех экземпляров указанных регистров. Там же учиняются исправительные записи стандартного содержания, которые удостоверяются подписями председателя, членов инвентаризационной комиссии и материально ответственного лица.

Ревизию информационного содержания инвентарных описей, по существу, следует сопровождать логическим, а в необходимых случаях и арифметическим контролем данных. Это может стать отправной точкой выявления возможных финансовых нарушений и злоупотреблений. Так, например, будет оправданно фамильное сравнение председателя и членов инвентаризационной комиссии с ее персональным составом согласно приказу руководителя правоохранительного подразделения, назначившего финансово-экономическую ревизию (напомним, что отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными). Целесообразно также выбо-

точно сверить подписи членов инвентаризационной комиссии в инвентарных описях с подписями этих же лиц в других документах, скажем, в кассовых ордерах, авансовых отчетах и др.

Не будет лишней проверка каждой страницы инвентарных описей на обнаружение каких-либо данных, незаконно вписанных в прочеркнутые инвентаризационной комиссией строки, спустя время после полного оформления указанных регистров. Важно выборочным (при необходимости сплошным) способом с помощью арифметических подсчетов (по данным первичных документов за ревизуемый период и карточек складского учета) определить расчетные остатки взятых для проверки материальных ценностей в натуральных и стоимостных измерителях и сопоставить их с остатками (в тех же измерителях) указанных активов, приведенными в инвентарных описях и сличительных ведомостях. Если выявится несоответствие между рассмотренными данными, то количественно-суммовые результаты инвентаризации необходимо определить по расчетным остаткам.

Коррективы остатков учетных единиц нефинансовых активов по каждому номенклатурному или инвентарному номерам, включенным в инвентарные описи, вносятся и тогда, если будут установлены расхождения между общими стоимостными итогами учетных остатков каждой группы указанных активов, исчисленных по инвентарным описям, объекты которых учитываются на том или ином самостоятельном бухгалтерском счете нефинансовых активов, и аналогичными итогами, учтенными на счетах синтетического учета соответствующих нефинансовых активов (10100 «Основные средства», 10201 «Нематериальные активы», 10500 «Материальные запасы» и др.).

В процессе ревизии инвентаризационных описей материальных ценностей следует проверить, не было ли согласно приходным и расходным документам движения ценностей во время проведения инвентаризации. Если такое движение имело место, устанавливается, внесены ли в инвентарные описи необходимые дополнения и изменения, утвержденные председателем инвентаризационной комиссии, а также наличие на указанных первич-

ных документах отметки «После инвентаризации». Не исключено, что упомянутые документы будут представлены для «регулирования» недостатч или излишков материальных ценностей, установленных инвентаризацией, при этом количество оприходованных, скажем, материальных запасов будет равно их количеству, отпущенному со склада и израсходованному на ту или иную деятельность правоохранительного подразделения.

На практике встречаются случаи, когда в первичных документах даже даты прихода/расхода одинаковы, поэтому не могут не возникнуть предположения, что указанные документы являются фальшивыми и предназначены для сокрытия определенных нарушений или хищений материальных ценностей. В такой ситуации проводятся отдельные проверки.

Первостепенными объектами ревизии результатов инвентаризации имущества правоохранительных подразделений являются установленные и признанные материально ответственными лицами отклонения фактического наличия нефинансовых активов от учетных данных (недостача, излишки, пересортица). Источник информации об отклонениях в натуральных и стоимостных измерителях – сличительные ведомости типовой формы, оформляемые на бумажном носителе.

На практике имеют место факты, когда упомянутые отклонения умышленно не регистрируются в сличительных ведомостях либо необоснованно списываются с бухгалтерского учета в виде зачета по пересортице далеко не однородными наименованиями материальных ценностей. Нередко суммы недостатч материальных запасов сверх установленных пределов естественной убыли в нарушение Федерального закона «О бухгалтерском учете» относятся на статьи текущих бюджетных расходов, а суммами излишков «перекрывают» суммы недостатч, включая те, которые имеют очевидные признаки непроизводительного потребления и финансовых нарушений.

Сличительные ведомости априори должны содержать полные данные об отклонениях показателей бухгалтерского учета от аналогичных показателей (остатках) инвентаризационных описей. Это – одна из важных предпосылок создания каче-

ственной информации о результатах инвентаризации. Данные инвентаризационных описей по номенклатурным номерам и индивидуальным учетным наименованиям материальных запасов необходимо сопоставить выборочным либо сплошным способами (профессиональное мнение ревизора) с данными ярлыков или иных рабочих (первичных) инвентаризационных документов, подписанных всеми членами инвентаризационной комиссии, они должны быть идентичными. Тем самым в значительной степени обеспечивается информационная достоверность инвентаризационных описей по материальным запасам. При возникновении сомнений в достоверности каких-либо данных инвентаризационных описей или письменных возражений со стороны материально ответственного лица следует провести повторную сплошную или выборочную инвентаризацию (коллегиальное решение инвентаризационной комиссии).

Учетная стоимость недостач, излишков, пересортицы материальных ценностей и других нефинансовых активов определяется по фактической себестоимости их приобретения или фактической себестоимости собственного производства, исчисляемых по методикам бухгалтерского учета (учетной политики правоохранительного подразделения).

Для сокращения трудоемкости оформления, учета результатов и принятия управленческих решений действующий формат сличительной ведомости целесообразно заменить унифицированным регистром «Инвентаризация нефинансовых активов», в отдельных разделах которого учитываются все необходимые данные по счетам синтетического учета нефинансовых активов и их классификационным группам. Если инвентаризацией установлены отклонения учетных данных по нефинансовым активам, не принадлежащим правоохранительному подразделению и состоящим на его забалансовом учете (принятым на ответственное хранение, по договору текущей (операционной) аренды, оборудование, предназначенное для монтажа, и др.), то на эти материальные ценности составляются отдельные инвентаризационные описи и сличительные ведомости либо унифицированный учетный регистр.

Необходимо также проверить тождественность данных об учетных остатках в натуральных и стоимостных измерителях, включенных в сличительные ведомости, аналогичным данным, учтенным на дату инвентаризации в сальдовых книгах или в других регистрах аналитического бухгалтерского учета, а также в карточках или книгах складского количественно-сортового учета.

Особое внимание следует уделить объему генеральной инвентаризации, в обязательном порядке предшествующей составлению годовой бухгалтерской отчетности. Объектами упомянутой инвентаризации, как известно, являются все сальдовые счета синтетического бухгалтерского учета и связанные с ними статьи бухгалтерского баланса. В связи с этим необходимо установить на основании регистра синтетического учета «Журнал-главная» перечень бухгалтерских счетов, применяемых ревизуемым подразделением, а также установить, по всем ли из них имеются инвентаризационные описи, акты – по кассовой наличности и акты сверки взаимных расчетов – на остатки непогашенных требований и обязательств.

При выявлении по результатам инвентаризации недостатков следует проверить обоснованность списаний материальных запасов в пределах норм естественной убыли, установленных соответствующими нормативными документами. Материальные запасы, по которым в соответствующем порядке утверждены нормы естественной убыли, при их недостатке, выявленной инвентаризацией, в оценке по фактической себестоимости приобретения или собственного производства списываются с бухгалтерского учета в пределах указанных норм. Такое выбытие материальных запасов в натуральных измерителях и учетной стоимости в принятой оценке оформляется приказом начальника правоохранительного подразделения по результатам инвентаризации и относится на уменьшение финансирования (фондов) или на затраты производства (в производственных предприятиях правоохранительных министерств и ведомств).

Ревизию недостатков материальных запасов нельзя считать полной, если не будет проверена правомерность списаний недостатков этих активов в пределах норм естественной убыли. Упомя-

нутые нормы устанавливаются централизованно правоохранительными министерствами и ведомствами и применительно к конкретному правоохранительному подразделению вводятся в действие согласно соответствующему приказу его руководителя. Нормы естественной убыли устанавливаются по каждому номенклатурному номеру материальных запасов; допускается колебание упомянутых норм в зависимости от определенных условий расходования активов (например, в зависимости от времени текущего года, выполнения работ по чрезвычайным ситуациям). При отсутствии рассматриваемых норм или нарушении принятых правил их оформления списание недостачи материальных запасов в пределах норм естественной убыли не допускается: вся недостача, в том числе учетные единицы материальных запасов, относится к недостаче сверх норм естественной убыли. Учетная стоимость таких потерь относится на расходы (уменьшение финансирования) правоохранительного подразделения или текущие затраты производственных предприятий, подведомственных правоохранительным органам.

При пересортице естественная убыль по установленным нормам в натуральных измерителях исчисляется произведением фактической недостачи конкретного номенклатурного номера материальных запасов, оставшейся после ее зачета однородными излишками, на соответствующую норму естественной убыли. Полученное количество умножается на его учетную стоимость за единицу данного актива. И так по всем номенклатурным номерам материальных запасов, по которым применены нормы естественной убыли при пересортице. При этом взаимный зачет излишков и недостач в натуральных и стоимостных единицах измерения, образовавшихся в результате пересортицы, разрешается лишь в границах ревизуемого периода у одного и того же материально ответственного лица в отношении материальных запасов конкретного номенклатурного номера (наименования) и в тождественных физических объемах, принятых для зачета.

Необходимо отметить, что отечественной ревизионной практикой вскрываются факты списания ГСМ, ремонтно-строительных материалов, спирта, кормов для служебных со-

бак и некоторых других материалов, на которые имеющиеся нормы естественной убыли применяются при повседневном их расходовании и с определенными условиями, независимо от инвентаризации. Отдельными руководителями правоохранительных подразделений допускается порочная практика, при которой ими утверждаются нормы естественной убыли, зачастую завышенные против действующих аналогов и основанные на малоубедительных инженерно-экономических расчетах, выполняемых без проведения технологических независимых экспертиз и испытаний, а также с нарушениями других необходимых официальных процедур и утверждаемых их руководителями с нарушениями официальных процедур.

Встречаются также факты применения норм естественной убыли при поступлении некоторых единиц материальных запасов, по которым физически не может быть естественной убыли (например, по запчастям для ремонта средств передвижения, военной техники, оружия). Практика показывает, что фактические списания по упомянутым нормам естественной убыли нельзя признать законными, поскольку они означают в основном не что иное, как замаскированные растраты и присвоение (хищение) бюджетных средств. Такие нормы естественной убыли и фактические списания с их применением необходимо включить в значимые объекты ревизорского реагирования. Соответствующие убытки как неизбежный результат применения фиктивных норм естественной убыли должны быть полностью компенсированы виновными должностными лицами в порядке, установленном действующим законодательством, что также не должно уходить из профессиональных интересов ревизорской службы.

Следующий этап финансово-экономической ревизии заключается в выполнении проверки законодательной основы процедуры приема к бухгалтерскому учету излишков различных активов и списания с бухгалтерского учета учетной стоимости окончательной недостачи и порчи материальных ценностей. Следует проверить также суммы разницы учетной стоимости единиц материальных запасов при зачете недостач излишками по пересортице как результат превышения учетной

стоимости недостачи над учетной стоимостью излишков по номенклатурным номерам.

На практике имеют место факты, когда зачеты по пересортице материальных запасов как установленного результата инвентаризации не выполняются, хотя пересортица имела место. При этом стоимость прямой недостачи, порчи и недостачи материальных запасов по пересортице (без учета другой стороны пересортицы – излишков по количеству и в виде положительной разницы в учетных ценах) относится не на счета виновных лиц, а на расходы правоохранительного подразделения или текущие затраты производственного предприятия. В связи с этим необходимо исследовать правовые основания для принятия такого решения. В приказах по результатам генеральной инвентаризации обычно указывается шаблонная причина такого списания – отсутствие виновных лиц, поскольку инвентаризационной комиссией не приведены или сформулированы недостаточные (неубедительные) доказательства непосредственной вины материально ответственных лиц.

Тогда следует проверить, какие принимались предусмотренные законодательством меры по установлению виновных лиц (и принимались ли они в действительности), а также проводились ли по фактам недостачи, порчи и пересортицы материальных запасов служебные расследования уполномоченными должностными лицами ревизуемого правоохранительного подразделения или имеются документы органов прокуратуры или следствия об отказе в возбуждении уголовного дела в связи с отсутствием оснований признать виновным того или иного материально ответственного лица, поскольку с ним не заключен договор о полной материальной ответственности или он составлен с нарушением норм законодательства.

Необходимо также установить порядок ведения претензионного делопроизводства, в частности по решениям судов, органов прокуратуры и следствия по указанным обстоятельствам. Если во взыскании материального ущерба с доходов виновных лиц упомянутыми учреждениями отказано, следует, не ставя под сомнение решения суда или органов прокуратуры и след-

ствия, установить должностных лиц ревизуемого правоохранительного подразделения, по непосредственной вине которых появились основания для отклонения его иска, например, вследствие некачественного оформления искового заявления или нарушения порядка обращения в суд по гражданским делам.

По фактам списания убытков от порчи ценностей проверяется наличие документального основания списания – заключения о факте этой порчи, полученного от службы, в обязанности которой входит технический контроль, или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.). Если экспертизой установлено, что порча учетных единиц материальных запасов произошла по вине поставщика, то необходимо проверить наличие в договорах поставки (договорах купли-продажи) или иных договорных документах условий разрешения сторонами договора таких ситуаций, наличие и содержание претензионной переписки, порядок и нормативные сроки предъявления претензий поставщику, фактические платежи по удовлетворенным претензиям. Одновременно проверяется движение сумм претензионной дебиторской задолженности, в том числе способом встречной проверки при особо сомнительных ситуациях.

Целесообразность изложенных ревизионных проверок состоит в том, что под видом порчи материальных ценностей отдельные уполномоченные должностные лица, пользуясь сложностью и существенной длительностью всевозможных процедур разбирательства, списывают с бухгалтерского учета или уценивают годные, дорогостоящие указанные активы и их присваивают либо приобретают по умышленно заниженным ценам. Доказательством фиктивности информации о порче материальных ценностей может служить также отсутствие приходных накладных на поступление лома от порчи, особенно материальных ценностей, содержащих драгметаллы, на склад правоохранительного подразделения, накладных на сдачу лома предприятиям по вторичной переработке сырья или документов на затраты по исправлению испорченных материальных ценностей, отказ от проведения экспертизы по требова-

нию поставщика или ее неоднократные срывы под разными вымышленными предложениями.

Возможны также факты, когда счета-фактуры поставщиков акцептованы полностью и, скажем, материальные запасы оприходованы на склад в соответствии с данными упомянутых документов, но спустя время должностными лицами правоохранительного подразделения составляется и утверждается его руководством акт на порчу по вине поставщика, а претензии поставщику не направляются. При этом учетная стоимость порчи материальных запасов относится на расходы правоохранительного подразделения, хотя сметами такие расходы не предусматриваются.

Объектом финансово-экономической ревизии является выполнение норм действующего законодательства в отношении стоимостной оценки излишков, недостач и пересортицы материальных ценностей. В бухгалтерском учете излишки нефинансовых активов оцениваются по рыночной стоимости за учетную единицу, действующую на дату их обязательного приема (приходной накладной). На указанную стоимость уменьшаются расходы бюджетных средств. Недостачи и порча материальных запасов признается в оценке по учетным ценам (фактической себестоимости их приобретения или собственного производства), объектов основных средств – по остаточной стоимости (первоначальная с учетом ее корректировки на первоначальную стоимость реконструкции, модернизации и других капитальных улучшений или восстановительная стоимость). При всех указанных оценках вычитается сумма амортизационных отчислений, накопленная на дату списания инвентарного объекта. Для расчета суммы материального ущерба от недостач и порчи материальных ценностей, включаемой в исковое заявление, принимаются текущие рыночные цены. В исковом заявлении наряду с другой информацией приводится документальное обоснование рыночных цен, по объектам основных средств и нематериальных активов – данные о суммах амортизационных отчислений, накопленных на дату списания указанных активов.

В обязательном порядке необходимо проверить состоятельность мероприятий по возмещению материального ущерба. В проверку входит выполнение руководством ревизуемого правоохранительного подразделения норм Трудового кодекса Российской Федерации (ТК РФ) и соответствующих внутрисистемных нормативных документов относительно привлечения к дисциплинарной и материальной ответственности сотрудников ревизуемого правоохранительного подразделения, чья вина в выявленных инвентаризацией отклонениях от учетных данных документально полностью доказана (своими силами, прокуратурой, следственными органами).

Отметим, что согласно ТК РФ к полной материальной ответственности могут привлекаться сотрудники, в чьи должностные обязанности по трудовому договору входит непосредственное обслуживание процессов целевого потребления и эксплуатации нефинансовых активов; материально ответственные лица, с которыми заключены письменные договоры о материальной ответственности, а также другие уполномоченные должностные лица при условиях, регламентированных законодательством Российской Федерации. В отношении других сотрудников нормами ТК РФ предусматривается ограниченная материальная ответственность в пределах среднего месячного заработка. При этом взыскание такой суммы производится согласно приказу руководителя правоохранительного подразделения о результатах инвентаризации и наказании виновных в ее негативных результатах. Руководитель ревизуемого правоохранительного подразделения вправе не применять наказание виновных лиц денежным начетом, заменив его привлечением к административной ответственности. Если руководитель ревизионной группы находит такое решение противоречащим нормам действующего законодательства, то соответствующее мнение излагается в промежуточном или итоговом актах финансово-экономической ревизии, а в адрес руководителя правоохранительного подразделения, инициировавшего ревизию, направляется соответствующий рапорт.

В случае, когда материальный ущерб нанесен правоохранительному подразделению в особо крупном размере преступным путем или явился следствием ненадлежащего выполнения

служебных обязанностей (халатности), в соответствии с решением (приказом) руководителя ревизуемого правоохранительного подразделения или руководителя, назначившего финансово-экономическую ревизию, оформляется и направляется заявление в прокуратуру либо следственные органы.

Очевидно, что в программы ревизии генеральной инвентаризации и персональные рабочие задания ревизорам необходимо включить обязательную проверку на выявление возможных, близких по времени с проведенной генеральной инвентаризацией списаний материальных ценностей на порчу и другие непроизводительные потери, равные недостаткам сверх норм естественной убыли по количеству и учетной стоимости, установленным названной инвентаризацией. Это касается также проверки возможного наличия первичных складских документов, оформленных, когда стало известно о недостатках материальных запасов. Упомянутыми документами оформлен расход материальных запасов, равный недостатке по данным сличительных ведомостей. Такие документы материально ответственные лица предъявляют инвентаризационной комиссии как несвоевременно оформленные, в оправдание недостачи. С большой долей вероятности упомянутая документация может быть фиктивной, поэтому дополнительно представленные документы должны быть подвергнуты отдельному ревизорскому анализу.

Материалы ревизионной проверки организации и результатов генеральной инвентаризации нефинансовых активов, определения стоимостной оценки и обоснования причин выявленных отклонений фактического наличия материальных ценностей от учетного с выводами и предложениями инвентаризационной комиссии и объяснительными записками материально ответственных лиц и других сотрудников, с приказом или распоряжением руководителя ревизуемого правоохранительного подразделения; материалы, касающиеся промежуточных результатов ревизии генеральной инвентаризации нефинансовых активов, полностью включаются в итоговый акт финансово-экономической ревизии основной деятельности ревизуемого правоохранительного подразделения.

3.2. Ревизия финансовых активов

Финансовые активы правоохранительных подразделений ограничены денежными средствами в виде кассовой наличности, денежными суммами на счетах, открытых банковскими учреждениями правоохранительным подразделениям, и денежными суммами, находящимися в подотчете должностных лиц и других штатных сотрудников, список которых утвержден руководителем правоохранительного подразделения.

Ревизия организации и учета кассового оборота

С учетом экономической природы денежных средств кассовая наличность испокон веков ревизуется только сплошным способом. Ревизию кассовых операций целесообразно выполнять поэтапно, коллегиально, специально созданной комиссией в количестве трех-четырёх сотрудников (незаинтересованные сотрудники ревизуемого подразделения и член ревизионной группы), объявленной приказом руководителя ревизуемого правоохранительного подразделения. Все, что относится к кассовому учету, ревизуется в присутствии кассового работника (в обиходе и далее – кассир), для которого при назначении на должность составляется в принятом порядке Обязательство кассира типовой формы (специализированный вид договора о полной повышенной материальной ответственности за сохранность денежных средств и других активов, находящихся в его компетенции). Обязательство кассира является документом вечного хранения. Кроме того, в обязанности кассира входит ведение кассового учета, порядок которого регламентируется указанием Банка России от 11 марта 2014 года № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» (далее – указание Банка России № 3210-У)¹ и конкретизированными применительно к отраслевым особенностям нормативными документами

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

правоохранительных министерств и ведомств. Для совершения кассовых операций в правоохранительных подразделениях отводится изолированное помещение (в обиходе – касса). Ревизия кассовых операций оформляется отдельным актом, результативная информация которого включается в общий акт финансово-экономической ревизии правоохранительного подразделения.

Как правило, счетная проверка кассовой наличности проводится в начале ревизии, сразу после представления ревизионной группы начальнику правоохранительного подразделения. При отсутствии кассира во время ревизии по уважительной причине (письменное сообщение руководителя ревизуемого правоохранительного подразделения) ревизия кассы проводится упомянутой выше комиссией в присутствии начальника и главного бухгалтера подразделения. Тогда до начала ревизии помещение кассы опечатывается и на все время ревизии все кассовые операции прекращаются.

В начале ревизии необходимо проверить выполнение общих стандартных требований к оборудованию кассы, касающихся обеспечения профессиональной охраны денежных средств, находящихся в кассе. Визуальный контроль должен показать наличие и готовность охранной и противопожарной сигнализации, надежность эксплуатации сейфов, шкафов, металлических ящиков для хранения денежных средств, соответствие стандартам оборудования рабочего места кассира и обеспечения нормальных условий труда и техники безопасности, наличие и работоспособность внутренней телефонной связи, тревожного оповещения, наличие дубликатов ключей от помещения кассы и кассовых сейфов и их годность, кассовых штампов «получено», «погашено».

Выясняется, выданы ли кассиру лист с образцами подписей руководителя, главного бухгалтера и должностных лиц, которым руководитель правоохранительного подразделения делегировал право распоряжаться кассовыми операциями, и внутрихозяйственная должностная (рабочая) инструкция по правилам внутреннего распорядка повседневной работы кассира. В инструкции кассиром собственноручно делается расписка об ознакомлении с предписаниями последней. Следует удостове-

риться в наличии копии инструкции с указанной распиской кассира и подлинника Обязательства кассира в его личном деле (кадровая служба) или в рабочем сейфе главного бухгалтера. Уточняется также порядок охраны денежных средств во время их транспортировки из банка в помещение кассы.

Счетная проверка кассовой наличности и других денежных средств, хранящихся в подотчете кассира, проводится по принципу внезапности. К началу ревизии кассир составляет Отчет кассира, выполняет необходимые записи и арифметические подсчеты оборотов и остатка наличных денег в Кассовой книге на ревизуемую дату (данные названных регистров кассового учета должны быть одинаковыми с точностью до копейки; Отчет кассира и его дата являются полной копией листа Кассовой книги). Если начало ревизии кассы совпало с датами выдачи денежного довольствия и заработной платы (срок выдачи 5 рабочих дней), кассир «закрывает» платежные (расчетно-платежные) ведомости и против фамилии каждого сотрудника, не получившего причитающиеся денежные суммы к указанному сроку, проставляет штамп «депонировано», оформляет (построчно – по каждому депоненту) Реестр депонированных сумм, данные которого служат основанием для бухгалтерского аналитического учета расчетов с депонентами в Книге учета депонентов типовой формы. На итоговую сумму фактических выплат оформляется и включается в Отчет кассира расходный кассовый ордер.

Отчет кассира со всеми приходными и расходными кассовыми ордерами (далее – КО) и приложенными к ним оправдательными документами с разрешения руководителя ревизионной комиссии сдается в бухгалтерию под расписку (типового содержания) с указанием количества приходных и расходных КО отдельно (с номера xxx по номер xxx). Аналогичная информация формируется по бланкам строгой отчетности. По окончании полной бухгалтерской проверки документации и суммовых остатков кассир, согласившись с учетными данными об остатках указанных денежных средств, делает расписку типовой формы о том, что все кассовые документы на начало ревизии кассы сданы в бухгалтерию и неучтенных документов, денег, ценностей и бланков строгой отчетности у него не имеется.

После этого кассир предъявляет ревизионной комиссии наличные деньги, материальные ценности и бланки строгой отчетности для визуального подсчета. Отметим, что применение суррогатных кассовых документов (расписок, неоформленных КО и др.) упомянутыми выше нормативными документами запрещено. Их наличие в кассе ревизуемого подразделения свидетельствует о грубом нарушении документального оформления кассовой документации. Они ревизионной комиссией не рассматриваются, однако такой факт обязательно является объектом ревизорского реагирования.

Ревизия денежных средств в подотчете кассира по формальным признакам содержит проверки:

- итоговых данных движения и остатков на конец календарного дня и их соответствия остатку на начало следующего дня;

- выполнения правил составления кассиром отчета, установленных указанием Банка России № 3210-У;

- своевременности и аккуратности записей, выполняемых кассиром в Кассовой книге;

- выполнения правил оформления кассовых документов, включаемых в Отчеты кассира и Кассовую книгу;

- наличия должным порядком оформленных приложений к КО;

- соответствия общей суммы наличных денег, снятых с расчетного счета за ревизуемый период, денежной сумме, оприходованной в кассу; одновременно сопоставляются даты снятия денег, указанные в выписках из расчетного счета, с датами приходных КО на денежные суммы, поступившие в кассу с расчетного счета;

- наличия утвержденного приказом руководителя правоохранительного подразделения дневного лимита кассовой наличности и его фактического исполнения.

Факты превышения упомянутого лимита расцениваются как нарушение кассовой дисциплины; они могут быть также и следствием нецелевого использования бюджетных денежных средств.

Кассир предъявляет ревизионной комиссии денежные суммы для определения фактических остатков наличных денег

путем полного пересчета всех купюр по листам (независимо от того, находятся ли они в банковской упаковке или нет) и монет, подобранных по одинаковым номиналам, бланки строгой отчетности по каждому наименованию, материальные ценности в его подотчете.

Полученный визуальным пересчетом денежный итог сопоставляется с соответствующим остатком в Кассовой книге и аналогичным сальдо, учтенным на бухгалтерском счете «Касса», определяется один из трех возможных результатов: полное равенство фактических и учетных итогов, недостача, излишки. Напомним, что недостача денежных сумм в кассе принимается к бухгалтерскому учету как сумма разницы, образовавшаяся, когда учетный остаток денег превышает фактический; излишки представляют сумму обратной разницы.

Необходимо отметить, что в практике правоохранительных подразделений России два последних ревизионных результата – событие редкое, своего рода ЧП. Если же установлена недостача денежных сумм, то кассир погашает ее собственными средствами (такой вариант записан в Обязательстве кассира и трудовом договоре) или же дополнительно предъявляет комиссии оправдательные расходные документы, достоверность которых не вызывает сомнений всех членов ревизионной комиссии.

Однако наличие упомянутых документов свидетельствует о нарушениях правил кассового учета, допущенных по вине главного бухгалтера (отсутствие должного контроля) и в связи с недобросовестным выполнением кассиром служебных обязанностей. Установленная сумма излишков денежных сумм после всестороннего изучения их причин приходится в кассу и направляется на уменьшение расходов (финансирования) правоохранительного подразделения. Излишки тоже являются следствием манкирования правил ведения кассового учета; не исключено, что они могут означать финансовые нарушения криминального характера.

Ревизия сохранности материальных ценностей, сданных следственными органами в кассу, начинается с проверки соответствия фактического наличия количества опечатанных (опломбированных) и ненарушенных пакетов их остатку, указанному

в Отчете кассира и Книге учета материальных ценностей, регламентированной нормативными правовыми актами в правоохранительных органах. Как и при ревизии денежных сумм, устанавливается один из трех рассмотренных выше результатов: отсутствие отклонений фактического наличия пакетов от учетного остатка, недостача, излишек.

В присутствии сотрудников правоохранительного подразделения, сдавших пакеты с материальными ценностями, выполняется ряд процедур, основными из которых необходимо считать:

– внешний осмотр пакетов (наличие на них печати и подписей членов комиссии, в присутствии которых они опечатаны);

– вскрытие пакетов. При большом количестве пакетов допускается выборочная проверка, при этом в первоочередную выборку целесообразно включить пакеты, содержимое которых представляет наибольшую ценность (согласно данным Книги учета материальных ценностей);

– сопоставление содержимого вскрытых пакетов с перечнем ценностей, указанных в приемной квитанции и Книге учета материальных ценностей;

– определение соответствия каждой находящейся в пакете единицы материальной ценности отличительным признакам, указанным в приемной квитанции и Книге учета материальных ценностей. При этом, если в приемной квитанции и Книге учета материальных ценностей указан материал определенного наименования, из которого изготовлена единица материальной ценности (золото, драгоценные камни и др.), следует удостовериться в наличии соответствующего экспертного заключения; если таковое не требуется, указываются только отличительные признаки предмета, например: «Кольцо из желтого металла с овальным камнем красного цвета весом 4,2 граммов».

По окончании проверки содержимого пакетов с материальными ценностями все имеющиеся в наличии ценности в присутствии членов комиссии возвращаются в свои пакеты с их одновременным опечатыванием. Члены ревизионной комиссии и заинтересованные сотрудники правоохранительного подразделения ставят на пакеты свои подписи под штампом или надписью

«проверено» и датой проверки. В пакеты помещаются также описи имеющихся там ценностей; один экземпляр описи остается в бухгалтерии правоохранительного подразделения и копия – в делах ревизорской группы (при необходимости другая копия вручается заинтересованным сотрудникам подразделения). При недостатке материальных ценностей руководителем правоохранительного подразделения назначается служебное расследование, по результатам которого стоимость недостачи в оценке по рыночной стоимости взыскивается с виновных лиц.

В подотчете кассира могут храниться бланки строгой отчетности в оценке по номинальной стоимости: трудовые книжки и вкладыши к ним, квитанции на прием арестованных денежных сумм и материальных ценностей, путевки в оздоровительные и спортивные учреждения, наградные удостоверения и др.

В качестве информационных источников ревизии движения и остатков бланков строгой отчетности принимаются приходные и расходные КО с приложениями, журналы учета поступления и расхода бланков строгой отчетности (учитываются по наименованиям или однородным группам указанных активов в натуральных измерителях и номинальной стоимости единицы или однородной группы), Отчет кассира (целесообразно создавать учетную информацию в отдельном разделе «Бланки строгой отчетности»).

Визуальный пересчет представленных кассиром ревизорской комиссии бланков строгой отчетности выполняется по каждому наименованию (однородной группе). Полученные в результате пересчета итоговые данные в натуральных измерителях сопоставляются с остатком, проверенным бухгалтерией в рабочем порядке и включенным в Отчет кассира на дату ревизии кассы, а также с аналогичными данными типового Журнала учета бланков строгой отчетности. В результате сопоставления устанавливается соответствие фактического наличия бланков их учетному остатку или недостача/излишки. При недостатке кассир обязан восполнить недостающие количества указанных активов за свой счет или внести в кассу сумму денег в погашение недостачи (согласно приказу руководителя правоохранительного подразделения).

Хранение в кассе наличных денег и материальных ценностей, не принятых к бухгалтерскому учету правоохранительного подразделения, запрещается. При обнаружении находящихся в кассовом сейфе упомянутых активов они, согласно решению руководителя ревизионной группы, изложенному в Акте ревизии кассы, признаются излишками, оформляются приходным КО (денежная сумма материальных ценностей определяется в оценке по рыночной стоимости), который регистрируется в Кассовой книге, в соответствующих кассовых журналах и принимается к бухгалтерскому учету в обычном порядке. Отметим, что в системе правоохранительных органов России подобные финансовые нарушения практически неизвестны, хотя, по опыту других бюджетных организаций, возможны. В связи с этим будет ошибочно исключать указанную процедуру из рабочих программ финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений.

Информационными источниками ревизии кассового оборота, его оперативного и бухгалтерского учета является комплекс первичной документации и учетных регистров. Основными среди них необходимо признать:

- первичные приходные и расходные КО с прилагаемыми к ним оправдательными документами;
- Журнал регистрации кассовых документов;
- Книга учета депонентов;
- Кассовая книга;
- Журнал учета кассовых операций по бухгалтерскому счету «Касса»;
- выписки из банковских счетов ревизуемого правоохранительного подразделения;
- копии лицевых счетов правоохранительных подразделений в организации федерального казначейства (далее – ОФК);
- Книга учета бланков строгой отчетности;
- Книга учета материальных ценностей;
- Книги учета выданных раздатчикам денег на выплату денежного довольствия и заработной платы (далее – зарплата);
- Главная книга.

Напомним, что ревизия кассовых операций выполняется сплошным способом.

Ревизия первичной регистрации и информационного содержания КО с приложениями к ним в формальном аспекте преследует цель установить:

- соответствие сумм, указанных в КО, суммам, последовательно учтенным в Кассовой книге, Журнале учета кассовых операций по бухгалтерскому счету 20134 «Касса» и в регистрах бухгалтерского учета по дебету и кредиту упомянутого счета;

- полноту заполнения всех реквизитов КО;

- наличие информации об основаниях оформления КО в виде ссылок на прилагаемые к ним оправдательные документы;

- соответствие фактической нумерации КО аналогичным данным в Журнале регистрации кассовых документов;

- наличие подписи главного бухгалтера и кассира в приходных и подписей руководителя, главного бухгалтера и кассира в расходных КО;

- ссылку в расходных КО на документы, удостоверяющие личность получателя денег;

- наличие в расходных КО собственноручных подписей персонала в получении денег с указанием суммы прописью. Не исключается, что в результате такой проверки может быть установлен факт включения в сумму расходного КО сумм выплат, по которым отсутствуют такие расписки. Тогда упомянутый КО признается недействительным и указанная сумма выбытия денег может быть приравнена к недостаче денег в кассе.

Отметим, что такие финансовые нарушения в правоохранительных подразделениях – не частое событие, но они еще не изжиты. Подпись главного бухгалтера на указанном КО, означающая незаконное принятие соответствующей суммы к бухгалтерскому учету, свидетельствует об ослаблении контроля кассового оборота либо о попустительстве присвоению (хищению) бюджетных денежных средств. В связи с этим необходимость рассмотренной проверки должна быть предусмотрена в задании на проведение финансово-экономической ревизии.

Если выплата зарплаты оформляется расчетно-платежными ведомостями, то в конце ведомости кассиром делается надпись о номере и дате расходного КО, оформленного на итоговую сумму денег, выплаченных по указанной ведомости.

Ревизорский пересчет суммы зарплаты, выданной согласно расчетно-платежной ведомости, должен показать полное соответствие сумме, указанной в расходном КО. Одновременно проверяется наличие в ведомости построчных собственноручных расписок сотрудников о получении причитающихся им денег, оттиска штампа или надписи кассира «депонент» против фамилий лиц, не успевших в установленные даты по разным причинам получить деньги.

При этом важно определить наличие балансов:

– общего итога расчетно-платежных ведомостей по подразделению, учтенного в этих регистрах по графе «Причисляется к выдаче» (итог по графе «Итого начислено» за минусом итога по графе «Итого удержано и зачтено») с аналогичным итогом, указанным перед началом выплат в типовых распорядительных надписях по кассе, учиняемых в каждой платежной ведомости за подписями руководителя правоохранительного подразделения и главного бухгалтера;

– общего итога расходного КО (с указанием номера расчетно-платежной ведомости) на фактически выплаченную сумму зарплаты с суммой разницы между суммой типовой распорядительной надписи по кассе в указанном регистре и итоговой суммой депонированной зарплаты, исчисленной по данным «закрытой» кассовой платежной ведомости;

– суммы разницы между итогами граф «Итого начислено» и «Итого удержано и зачтено» расчетно-платежной ведомости за минусом суммы фактически выплаченной зарплаты согласно расходному КО с суммой депонированной зарплаты по данным Реестра депонированных сумм.

Параллельно необходимо последовательно проверить соответствие сумм депонированных выплат по данным «закрытой» платежной кассовой ведомости, Книги учета депонентов и кредитового оборота, учтенного на бухгалтерском счете 30402830 «Уменьшение кредиторской задолженности по расчетам с депонентами» и кредиту счета 20134610 «Выбытия средств из кассы учреждения». Мы видим целесообразность проведения сплошной фамильной сверки личного состава,

включенного в платежные кассовые ведомости, с данными оперативного учета кадровой службы. Эта процедура позволит убедиться в отсутствии получателей денег, фактически не выполнявших работ для данного правоохранительного подразделения и не состоящих в списках его личного состава, но включенных в расчетно-платежные ведомости. Если же таковые будут установлены, то руководитель ревизионной группы должен потребовать назначения руководителем ревизуемого правоохранительного подразделения оперативного служебного расследования, по результатам которого принимаются управленческие решения.

Необходимо отметить, что в правоохранительной системе России такие финансовые нарушения встречаются редко. Однако указанной процедуре целесообразно придать статус обязательной и выполняемой сплошным и встречным (при необходимости) способами финансово-экономической ревизии.

Объектом ревизии кассовых операций является выполнение установленных сроков выдачи денег по каждой платежной ведомости (пять рабочих дней, включая день получения денег с банковского счета на указанные цели). Выполнение/невыполнение срока выплаты зарплаты характеризует соблюдение/нарушение кассовой дисциплины правоохранительным подразделением.

Если в правоохранительном подразделении для выплаты зарплаты используется труд кассиров-раздатчиков, то в процессе ревизии кассы проверяются:

- назначение раздатчиков приказом руководителя правоохранительного подразделения;
- соответствие фактического состава раздатчиков упомянутому приказу и уровень их профессиональной подготовки в области кассовых выплат зарплаты;
- наличие персональных договоров о полной материальной ответственности;
- своевременность и достоверность ведения кассиром Книги учета выданных раздатчикам денег на выплату зарплаты;

– выполнение установленных сроков сдачи платежных ведомостей и передачи кассиру невыплаченных (депонированных) денежных сумм;

– наличие в ведомостях, по которым раздатчики выплачивали зарплату, надписей: «Деньги в сумме (цифрами и прописью) по ведомости выдал: кассир-раздатчик (подпись)» и «Депонировано (цифрами и прописью): кассир-раздатчик (подпись)».

При соответствующем техническом оснащении, программном обеспечении и специальном договоре банковского обслуживания причитающиеся личному составу денежные суммы выдаются в банкоматах по пластиковым картам с персональным идентификационным номером (ПИН), который знает только пользователь карты (МИР, VISA и др.). Они, как правило, выдаются штатным работникам правоохранительного подразделения в порядке, установленном банком, в котором последнему открыты счета. Правоохранительное подразделение направляет банку Реестр выплат зарплаты по пластиковым картам (далее – Реестр) и сводное платежное поручение на всю сумму Реестра; копия Реестра остается в делах бухгалтерии. Согласно упомянутому поручению банк списывает деньги со счета правоохранительного подразделения, зачисляет их на свои специальные счета и с них переводит деньги на пластиковую карту каждого сотрудника правоохранительного подразделения в банкоматы, являющиеся собственностью банка.

Перечисленная банку денежная сумма признается в бухгалтерском учете погашенной задолженностью персоналу по зарплате за отчетный период и регистрируется бухгалтерской проводкой: дебет счета 30200000 «Расчеты по принятым обязательствам» и кредиту счета 20111610 «Выбытия денежных средств учреждения с лицевых счетов в органе казначейства». Обычно ревизия выплат зарплаты по банковским пластиковым картам ограничивается проверкой соответствия частных и итоговых данных копии Реестров аналогичным данным графы «Причисляется к выдаче» расчетно-платежных ведомостей и суммы сводного платежного поручения сумме приведенной выше бухгалтерской про-

водки. Наряду с этим проверяется своевременность перечисления денежных сумм для зачисления на пластиковые карты.

Ревизию рассматриваемого варианта выплат зарплаты целесообразно расширить встречной проверкой на идентичность суммовых данных первых экземпляров реестров и данных копий реестров, имеющих в портфеле бухгалтерских документов правоохранительного подразделения. В практике контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов России имеются примеры, когда финансово-экономическими ревизиями выявлялось существенное превышение сумм первых экземпляров реестров и платежных поручений против сумм, указанных в их копиях, приложенных к бухгалтерским проводкам учета расхода денежных сумм с банковского счета подразделения. Денежная разница присваивалась участниками махинации по пластиковым картам, а в бухгалтерском учете регулировалась увеличением текущих расходов бюджетных средств ревизуемого правоохранительного подразделения, как правило, фиктивной бухгалтерской проводкой: дебет счета 40120200 «Расходы экономического субъекта», кредит счета 30200000 «Расчеты по принятым обязательствам» (без регистрации в расчетно-платежных ведомостях).

Известны также факты перечисления денег по выплате зарплаты на пластиковые карты и выдачи их наличными из кассы по платежным ведомостям одним и тем же сотрудникам подразделения за тот или иной расчетный период. Как и в предыдущем примере, хищения денежных сумм выполнялись по сговору отдельных должностных лиц и суммы похищенного относились на текущие расходы правоохранительного подразделения приведенной выше бухгалтерской проводкой.

Вновь оговоримся, что указанные факты в правоохранительных подразделениях России далеки от типичных, однако они имеются, поэтому такие ревизионные процедуры необходимо предусматривать в программах финансово-экономических ревизий.

Обязательной процедурой ревизии кассового оборота является проверка полноты и своевременности оприходования поступающих в кассу денежных сумм.

Проверка состоит в выявлении балансов по источникам поступлений денежных сумм в кассу правоохранительного органа:

– со счета в банке – данных выписок из банковского счета о дате и сумме выданных указанному владельцу счета денежных сумм с соответствующими данным в корешках чековой книжки, приходных КО, Кассовой книге, Журнале регистрации КО, Журнале учета кассовых операций по бухгалтерскому счету «Касса», а также с аналогичными суммами, проведенными в Главной книге за ревизируемый период по дебету счета 20134510 «Поступления средств в кассу учреждения» и кредиту счета 21003660 «Уменьшение дебиторской задолженности по операциям с наличными денежными средствами получателя бюджетных средств». Одновременно важно осуществить встречную проверку упомянутых сумм. Для этого предварительно готовится справка-запрос о получении правоохранительным подразделением денежных сумм по каждому денежному чеку за ревизируемый период; она направляется банку, в котором открыт его счет. При полном совпадении обоюдной информации справка-запрос (проверенная, скрепленная подписями должностных лиц и печатью банка) становится документальным обоснованием рассматриваемой проверки.

Любое выявленное несоответствие данных на практике – редко встречающийся случай, но все-таки ревизионной практике такие случаи известны, они должны стать объектом оперативного ревизорского реагирования. Аналогичная процедура выполняется и по денежным суммам, сданным за ревизируемый период из кассы правоохранительного подразделения на его счет в банке. К проверке привлекаются расходные КО с приложенными к ним объявлениями о сдаче-приеме наличных денег банку, выписки из банковского счета, Журнал регистрации КО, Журнал учета кассовых операций по бухгалтерскому счету «Касса», Главная книга (общая сумма, учтенная за ревизируемый период бухгалтерскими проводками с кредита счета 20134610 «Выбытия средств из кассы учреждения» и дебета счета 21003560 «Увеличение дебиторской задолженности по операциям с финансовым органом по наличным денежным средствам»). Общая сумма денег, сданных за ревизируемый период из

кассы правоохранительного подразделения на его банковский счет, должна быть равна аналогичной сумме соответствующим банковским выпискам. Любое отклонение от этого правила требует оперативного ревизорского реагирования;

– возвраты подотчетных сумм, поступления выручки от продажи за наличный расчет выполненных работ и услуг, излишних и ненужных материальных запасов и другие виды денежных поступлений в кассу от физических и юридических лиц с соответствующими данными приходных КО и приложенной к ним первичной документации, Кассовой книги, Журнала регистрации КО, Журнала учета кассовых операций по бухгалтерскому счету «Касса», Главной книги: суммовые обороты, учтенные в дебете счета 20134510 «Поступления в кассу» с кредита соответствующих субсчетов к счету 20800000 «Расчеты с подотчетными лицами» и других счетов учета доходных поступлений от продаж выполненных работ и услуг (если такие доходы предусмотрены лицевыми счетами, открытыми правоохранительному подразделению ОФК), а также излишнего, ненужного имущества. Одновременно необходимо провести (можно выборочную, при необходимости – сплошную) встречную проверку остатков неиспользованных сумм по авансовым отчетам подотчетных лиц, сумм дебиторских долгов контрагентов по акцептованным им счетам-фактурам, по коммерческим расчетам с другими дебиторами, погашавшими задолженность наличными деньгами.

Ревизионной практике известны факты, когда в бухгалтерском учете долгое время числилась дебиторская задолженность упомянутого вида, затем она была признана безнадежной к получению и списана на прочие расходы правоохранительного подразделения. Между тем дебитор своевременно погасил долг, рассчитавшись наличными деньгами, что подтвердилось квитанцией к приходному КО, выданной кассиром правоохранительного подразделения и заверенной в установленном порядке (выявлено встречной проверкой), но в кассу деньги не были оприходованы и присвоены (приходный КО не был зарегистрирован в соответствующих учетных регистрах). Встречными проверками, проводимыми в процессе финансово-экономических ревизий в право-

охранительных подразделениях, в разное время выявлялось еще немало подобных фактов, поэтому значимость включения изложенной выше проверки в программы финансово-экономической ревизии трудно переоценить.

Кассовая книга в правоохранительных подразделениях ведется в одном экземпляре. Как правило, текущий учет в упомянутом регистре осуществляется на компьютерах по соответствующему программному обеспечению, однако в делах бухгалтерии Кассовая книга должна быть представлена только на бумажном носителе, как и все другие книги, журналы, складские карточки, учетные регистры, первичные и бухгалтерские документы, иные носители информации, бухгалтерская внутрихозяйственная и внешняя отчетность.

Общепринятым правилом ведения Кассовой книги является надпись на ее последнем листе о количестве пронумерованных и сброшюрованных в ней листов, заверенная подписями руководителя и главного бухгалтера и скрепленная отпечатком гербовой печати правоохранительного подразделения. Проверка ведения Кассовой книги в формальном аспекте состоит в контрольном пересчете (целесообразно сплошным способом) оборотов по приходу/расходу и остатков денег на начало/конец рабочего дня. Проверяется соответствие денежных остатков, учтенных в Кассовой книге, остаткам по Отчетам кассира, сальдо бухгалтерского счета «Касса» по Главной книге и в Журнале учета кассовых операций по этому же счету. Необходимо также провести сверку денежных остатков на начало рабочего дня, приводимых по Кассовой книге, с остатком денежных сумм на конец предыдущего рабочего дня.

В число процедур формальной проверки соответствия ведения Кассовой книги указанию Банка России № 3210-У входит также проверка выполнения указаний упомянутого нормативного документа относительно обязательной распечатки ее листов на бумажном носителе в конце рабочего дня, брошюрования листов в хронологической последовательности, периодичности брошюрования по датам, установленным учетной

политикой правоохранительного подразделения, но не реже одного раза в календарный год.

В отличие от других активов денежные средства инвентаризируются в отчетном году не реже одного раза в месяц. Инвентаризация проводится руководителем правоохранительного подразделения внезапно, без предварительного оповещения кассира и сотрудников бухгалтерии; даты инвентаризации не называются. Для этого создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия во главе с руководителем правоохранительного подразделения, о чем издается соответствующий приказ. Факт проведения внезапной инвентаризации фиксируется непосредственно в соответствующем листе Кассовой книги (если фактический остаток денег соответствует остатку по Отчету кассира); он удостоверяется подписями всех членов инвентаризационной комиссии. Техника проведения внезапной инвентаризации кассы, порядок оформления недостач/излишков не отличаются от ревизии кассовой наличности, рассмотренной ранее.

Основные результаты, приведенные в Акте ревизии кассы, излагаются в общем Акте финансово-экономической ревизии правоохранительного подразделения. Акт ревизии кассы подписывается всеми членами ревизионной комиссии и кассиром. В Акте ревизии кассы приводятся также сформулированные ревизионной комиссией предложения по устранению выявленных недостатков и финансовых нарушений с указанием сроков их выполнения и ответственных должностных лиц. Практическая реализация предложений является объектом следующей финансово-экономической ревизии или отдельной тематической проверки.

Ревизия движения денежных сумм на банковских счетах

Информационными источниками ревизии учета движения и состояния средств на счетах, в установленном порядке открываемых банком правоохранительным подразделениям, являются первичные банковские документы типовой формы, утвержденной указанием Банка России № 3210-У, копии лицевых счетов правоохранительного подразделения в ОФК, Журнал учета операций по счетам в банке, Журнал операций по счету «Касса»,

Журнал учета прочих денежных операций, Журнал учета расчетов с персоналом по оплате труда и другим доходам от работодателя (все типовой формы), Главная книга. Ревизия банковских операций проводится преимущественно сплошным способом.

Вначале рассматривается типовой пакет документов об открытии правоохранительному подразделению лицевых счетов в ОФК. Для сопоставления информации в адрес ОФК направляется запрос о перечне открытых ревизуемому подразделению лицевых счетов и об остатках денежных средств на них на дату начала финансово-экономической ревизии. В дополнение требуется карточка с образцами подписей должностных лиц, полномочных подписывать банковские документы (далее – руководство подразделения), и оттиска печати подразделения.

Основным документом ОФК, отражающим движение денежных средств подразделения при совершении банковских операций, является выписка из лицевого счета получателя бюджетных средств за определенную дату.

Выписки – объекты финансово-экономической ревизии, выполняемой сплошным способом. Проверяется последовательность переходящих дат выписок и равенство суммовых сальдо на лицевом счете, учтенных в разделе «Изменение остатков на лицевом счете» выписки на начало текущего дня, аналогичным сальдо на конец дня предыдущей выписки.

При нарушении хронологии выписок и связанного с ним несоответствия остатков денежных сумм на конец и начало операционных дней в выписках ревизуемого периода необходимо потребовать объяснительную записку от главного бухгалтера ревизуемого подразделения и представить недостающую документацию.

Далее следует ревизия обоснованности и соответствия договорным условиям и общим законодательным нормам операций с денежными суммами на банковском счете правоохранительного подразделения. По банковскому счету проверяется:

– наличие и обоснованность заявок на расходование денежных сумм по всем видам выплат, указанных в разделах выписок «Выплаты в валюте Российской Федерации» и «Поставленные на учет бюджетные обязательства»;

- соответствие номера заявки и суммы выплаты аналогичной информации, приведенной в выписке;
- наличие оправдательных документов, признанных юридическим основанием выплат: подлинников акцептованных счетов-фактур, актов приема-сдачи выполненных работ и др.;
- тождественность реквизитов оправдательного документа с реквизитами раздела «Реквизиты документа-основания» в заявке;
- равенство сумм, единство целевого назначения выплат, указанных в оправдательных документах и в разделе «Реквизиты документа» заявки;
- наличие на оправдательном документе визы уполномоченного должностного лица на акцепт и оплату расчетных документов;
- при перечислении денежных сумм на пластиковые карты сотрудников правоохранительного подразделения соответствие суммы и назначения выплаты по разделу «Реквизиты документа» сумме и назначению, приведенным в Журнале операций расчетов по оплате труда.

Следующим объектом финансово-экономической ревизии является обоснованность и порядок формирования оправдательного документа. Например, при ревизии платежей за приобретенные материальные запасы, выполненные и принятые работы, услуги проверке подлежат:

- подлинники счетов-фактур, в которых в обязательном порядке указаны наименование материальных запасов (работ, услуг), единицы измерения, договорная покупная цена за единицу, покупная стоимость, НДС или иные налоговые платежи;
- соответствие отпускных цен (тарифов) договорам поставки, подряда или иным хозяйственным договорам, а также итоговых сумм счетов-фактур (выборочным способом, при необходимости – сплошным, особенно по дорогостоящему имуществу);
- наличие хозяйственных договоров на приобретение материальных запасов, выполнение работ, оказание услуг, а также порядок их регистрации и приобретения по конкурсу согласно действующему законодательству;

– выполнение договорного порядка расчетов, в том числе сумм и условий авансирования или предварительной оплаты, а также наличие непроизводительных платежей за нарушение правоохранительным подразделением условий хозяйственных договоров и, напротив, взысканных штрафных санкций с контрагента.

Поскольку Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее – БК РФ) определен принцип оплаты фактически полученных объемов услуг, необходимо проверить, допускалось ли не предусмотренное договорами авансирование поставщиков.

В отношении денежных сумм, расходуемых с банковского счета в погашение кредиторской задолженности, следует сплошным способом установить соответствие сумм платежей суммам погашаемых обязательств, учтенных в Журнале операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками, предварительно выверенных и оформленных актами сверки взаиморасчетов.

Для оценки достоверности кредиторской задолженности проводится проверка (в основном выборочная) первичных документов, на основании которых признаны обязательства, а также выверка расчетов с организацией, которой были перечислены деньги в счет погашения долга. Наряду с этим исследуются конкретные направления (материальные результаты) расходования денежных сумм, обязательное принятие к бухгалтерскому учету приобретенных за плату материальных ценностей, а также документальное свидетельство оплаты акцептованных счетов-фактур поставщиков, подрядчиков, иных кредиторов. Как правило, такая проверка осуществляется по тем видам деятельности ревизуемого правоохранительного подразделения, к которым имеют отношение его те или иные обязательства.

По аналогичной схеме проводится проверка движения денежных средств на состояние средств, поступающих в его временное распоряжение. Поступление денежных средств на этот лицевой счет происходит на основании постановлений прокуратуры, следственных и судебных органов. Выборочным или сплошным способами проверяется соответствие сумм и назначения платежей, проходящих по лицевому счету, суммам и назначению платежей, обусловленных указанными выше документами.

При этом будет целесообразно осуществить встречные проверки с учреждением ОФК (достоверности и полноты имеющихся в правоохранительном подразделении выписок ОФК) и с поставщиками и другими контрагентами (достоверности их акцептованных расчетных документов и относящихся к ним товарно-транспортных накладных и других первичных расходных документов, послуживших основанием для формирования и погашения обязательств).

Необходимо проверить порядок группировки и учета ревизуемым правоохранительным подразделением расходования денежных сумм с лицевого счета по кодам классификации операций сектора государственного управления (далее – КВР) бюджетной классификации Российской Федерации (приложение 8).

Бюджетная классификация Российской Федерации утверждается на каждый календарный год приказами Минфина России, издаваемыми обычно в конце предыдущего года, но она может корректироваться указанным министерством (в редких ситуациях) в течение года.

Финансово-экономической ревизией устанавливается:

- соответствие КВР, по которым учитывается выбытие денежных средств в Журнале операций с денежными средствами и Главной книге, КВР для такой группы операций, регламентируемых бюджетной классификацией Российской Федерации;

- обоснованность определения КВР, по которым в бухгалтерском учете правоохранительного подразделения признаны расходные банковские операции на основе бюджетной классификации Российской Федерации, действовавшей на дату их осуществления. Одновременно проверяется целевое использование бюджетных средств;

- соответствие расходования денежных сумм условиям того или иного хозяйственного договора;

- соответствие предмета хозяйственного договора законодательным нормам получения бюджетных средств для исполнения обязательств по данному договору.

Вместе с тем, необходимо проверить соответствие бухгалтерских проводок в типовой корреспонденции счетов и сумм в отношении упомянутых выше банковских операций.

Учет операций по движению средств на лицевом счете подразделения ведется в Журнале операций с безналичными денежными средствами (далее – Журнал операций). Сплошным способом проверяется порядок бухгалтерского учета банковских операций в учетных регистрах, Журнале операций и на бухгалтерских счетах в Главной книге. При этом выборочным или сплошным способами (профессиональное мнение финансового ревизора) необходимо провести арифметическую проверку сумм движения и сальдо, учтенных в Журнале операций.

Следует также проверить соответствие:

- остатков денег на банковских счетах согласно данным выписок из этих счетов аналогичным остаткам, учтенным в Журнале операций, Главной книге и формах бюджетной отчетности подразделения;

- учетных данных о суммах кассовых выплат, приведенных в разделе «Операции с бюджетными средствами» ежемесячных отчетов ОФК о состоянии лицевого счета правоохранительного подразделения, аналогичным данным в Журнале операций, Главной книги и в бюджетной отчетности правоохранительного подразделения на соответствующие отчетные даты.

Помимо этого, по ежемесячным отчетам ОФК о состоянии лицевого счета правоохранительного подразделения необходимо определить соответствие (на одни и те же даты) показателей «Бюджетные ассигнования» и «Лимиты бюджетных обязательств», приведенных в отчетах ОФК, данным бухгалтерского аналитического учета бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств и бюджетной отчетности.

При возврате в доход бюджета остатков денежных сумм на лицевых счетах ревизуемого правоохранительного подразделения, неиспользованных на конец финансового года, следует установить статьи КВР бюджетной классификации, по которым недоиспользованы суммы бюджетных ассигнований, выяснив при этом причины их недоиспользования по конкретным ответственным должностным лицам. В проверку необходимо включить наличие и обоснованность обязательств по упомянутым статьям КВР, выделить статьи КВР, по которым

имеется перерасход бюджетных ассигнований, тогда как по другим статьям имеется их недоиспользование с возвратом этих сумм в доход бюджета. Такая проверка может указать на нецелевое расходование бюджетных средств. Наряду с этим исследуются материалы служебных проверок по фактам недоиспользования бюджетных ассигнований, степень обоснованности и практичности (отсутствие формализма) их выводов и предложений, а также проведенные мероприятия по упорядочению контроля расходования бюджетных средств (если такие мероприятия фактически проводились).

3.3. Основные приемы ревизионного выявления финансовых нарушений

Исследование результатов финансово-экономических ревизий правоохранительных подразделений позволяет определить наиболее характерные финансовые нарушения. В определенной степени им способствуют недостаток знаний, недооценка значимости норм типовых и ведомственных учетных стандартов, а также еще далеко не изжитая халатность в отношении их исполнения. Финансовые нарушения (во многих случаях неумышленные) нередко являются следствием недостаточного или полного обеспечения правоохранительных подразделений специализированными методическими пособиями, конкретизированными рабочими инструкциями оперативного учета по всему перечню учетных объектов. Следовательно, имеется объективная необходимость в разработке капитального комплекса внутрисистемных нормативных документов и включении их в состав официальных ведомственных стандартов. Не менее важно организовать их изучение как в рабочем порядке, так и в системе повышения квалификации сотрудниками соответствующих служб правоохранительных подразделений.

Предлагаемая группировка наиболее существенных финансовых нарушений по объектам финансово-экономической ревизии в обобщенном виде приводится на рисунке 7.



Рис. 7. Объекты финансовых нарушений в правоохранительных органах

По операциям с кассовой наличностью и на счетах в учреждении банка необходимо отметить следующие типичные нарушения:

– отсутствие приказа руководителя учреждения об утверждении лимита рублевого остатка наличных денежных средств в кассе подразделения (является нарушением порядка ведения кассовых операций, установленного действующим указанием Банка России от 3 февраля 2015 года № 3558-У¹);

¹ О внесении изменения в указание Банка России от 11 марта 2014 года № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства»: указание Банка России от 3 февраля 2015 года № 3558-У. Доступ из СПС «Консультант-Плюс» (дата обращения: 14.11.2019).

– наличие в кассе подразделения денежных сумм, превышающих установленный лимит их дневного остатка, кроме дней массовых выплат зарплаты;

– нарушение правил ведения Журнала учета денежных средств по бухгалтерскому счету «Касса». Кассовые обороты, учтенные на дату каждого листа Кассовой книги, по мере их бухгалтерской проверки должны регистрироваться в указанном выше бухгалтерском журнале. На практике имеется немало примеров, когда Журнал учета денежных средств по бухгалтерскому счету «Касса» в течение отчетного года не ведется или ведется от случая к случаю (с интервалом в два-три календарных месяца) и заполняется в авральном порядке перед финансово-экономической ревизией. В результате на несколько внутригодовых отчетных дат допускается незаконное несоответствие данных рассмотренных выше учетных регистров;

– отсутствие служебных рапортов на выдачу под отчет денежных сумм на командировочные и хозяйственные расходы. Такие факты относятся к числу нарушений кассовой дисциплины, однако последние могут в определенной мере способствовать хищению бюджетных денежных средств;

– допуск в расходных кассовых ордерах исправлений, не оформленных в установленном порядке. Это нарушение действующего Федерального закона «О бухгалтерском учете» и указания Банка России от 3 февраля 2015 года № 3558-У. Кроме того, подобное нарушение может определенным образом навести на след крупного финансового нарушения или хищения бюджетных денежных средств;

– выдача денежных сумм под отчет при наличии за подотчетным лицом задолженности по ранее выданным подотчетным суммам. В качестве оправдания приводится ссылка на то, что подотчетные суммы выдаются на расходы, регулируемые разными статьями КОСГУ. Например, один аванс выдан на приобретение канцелярских товаров и учитывается по статье 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ, а другой выдан на оплату проживания в гостинице во время служебной командировки, сумма которой включается в

подстатью 226 КОСГУ. Однако упомянутый выше нормативный документ Банка России предусматривает не статьи расходов из подотчетных сумм, а безальтернативное указание на то, что наличные деньги выдаются под отчет при условии полного погашения подотчетным лицом задолженности по ранее полученной под отчет сумме наличных денег.

На практике встречаются и другие, правда менее существенные, нарушения в оформлении кассовых документов и ведении учетных регистров.

К наиболее распространенным и существенным нарушениям порядка расчетов с подотчетными лицами в правоохранительных подразделениях можно отнести следующие:

- списание подотчетных сумм при отсутствии оправдательных документов на основании распоряжения руководителя правоохранительного подразделения. Указанные суммы на деле представляют собой длительную дебиторскую задолженность подотчетного лица, непогашенную даже при его увольнении из штата подразделений по разным причинам. При этом меры по взысканию ущерба зачастую не принимаются по халатности должностных лиц или по иным причинам, а сумма задолженности относится к текущим расходам правоохранительного подразделения. По существу, указанные подотчетные суммы по халатности (не исключено, что и по умыслу) должностных лиц присвоены подотчетным лицом и правоохранительному подразделению нанесен материальный ущерб. Ничем не обоснованное списание долга является, таким образом, незаконным и подлежит взысканию с инициаторов списания;

- применение повышенных норм командировочных расходов без разрешения руководителя правоохранительного подразделения и недостаточности соответствующих лимитов средств на командировочные расходы;

- оплату командировочных расходов при командировке, из которой имеется возможность ежедневного возвращения из пункта командировки к месту жительства или работы при отсутствии соответствующих лимитов и источников финансирования.

Финансово-экономическими ревизиями правоохранительных подразделений нередко выявляются факты существенных переplat бюджетных средств на денежное довольствие. Они являются следствием нарушения тех или иных норм ведомственных нормативных документов, касающихся порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников правоохранительных подразделений, а также других подзаконных актов, регулирующих порядок начисления и выдачи денежного довольствия сотрудникам. Опыт показывает, что в основном причина таких нарушений – недостаточная профессиональная подготовка сотрудников учетно-экономических служб правоохранительных подразделений в области трудового законодательства.

В качестве типичного примера можно привести нарушения порядка выплат надбавок к должностному окладу сотрудникам, проходящим службу в должности кинологов, за выполнение обязанностей по поиску, обнаружению, идентификации взрывных устройств и взрывоопасных предметов в размере 40% от месячного должностного оклада. В правоохранительных подразделениях такие специалисты допускаются к работе только при наличии удостоверения о прохождении профессионального обучения по направлению «Поиск и обнаружение взрывчатых веществ, взрывных устройств, оружия и боеприпасов», тогда как имеются многочисленные факты указанных доплат к денежному довольствию без прохождения обязательного обучения. Это означает, что кинолог с прикрепленной к нему служебной собакой не имел права выполнять соответствующую работу, однако денежное довольствие ему начислялось вместе с 40%-ной надбавкой.

Другим примером нарушений в выплатах денежного довольствия является выплата руководителям правоохранительных подразделений, на которых в ревизуемом периоде накладывались дисциплинарные взыскания, ежемесячных премий, регламентированных соответствующими приказами правоохранительных министерств и ведомств (например, приказ МВД России от 31 января 2013 года № 65 «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников

органов внутренних дел Российской Федерации»¹). Согласно ведомственным нормативным документам такие премии выплачиваются лишь за добросовестное выполнение служебных обязанностей.

Предлагаемая нами методика ревизионной проверки законности выплат денежного довольствия в правоохранительных подразделениях приводится в приложении 10.

Нарушения бухгалтерского учета основных средств обычно являются отражением недостаточно аккуратного выполнения норм Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)² и Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 года № 91н³, а также отраслевых нормативных документов правоохранительных министерств и ведомств.

Между тем ревизионная практика свидетельствует, что нарушения аналитического учета основных средств (в натуральных измерителях) в той или иной мере способствуют нецелевому использованию и хищениям указанных активов.

Отметим лишь типичные нарушения:

– отсутствие аналитического учета объектов основных средств стоимостью до 3000 руб. за единицу на забалансовом счете 21 «Основные средства стоимостью до 3000 руб., включенные в эксплуатацию»;

– значительное и не всегда обоснованное увеличение межинвентаризационных сроков по объектам нефинансовых активов против сроков, установленных действующим российским учетным стандартом. Не практикуются выборочные инвентаризации значимых нефинансовых активов⁴. Инвентариза-

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приказ Минфина России от 30 марта 2001 года № 26н. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

³ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

⁴ См.: *Иголина Е.С.* Инвентаризация. Опыт подразделений МВД России // Бюджетный учет. 2016. № 10. С. 34–39.

ция имущества и обязательств во многом носит формальный характер, недопустимо затягиваются сроки принятия управленческих решений по результатам инвентаризаций;

– нарушение порядка оформления и ведения инвентарных карточек учета основных средств. Выборочными ревизионными проверками в структурных подразделениях зачастую указывается на то, что в инвентарных карточках учета основных средств отсутствуют идентификационные данные инвентарного объекта: модель, тип, марка, заводской (или иной) номер, дата выпуска (окончания строительства), дата и номер технического паспорта или иного подобного документа. На оборотной стороне типовой инвентарной карточки зачастую отсутствует краткая индивидуальная характеристика инвентарного объекта: перечни составляющих его предметов, а также основных качественных показателей. Одним из серьезных последствий нарушения аналитического учета объектов основных средств является ослабление контроля над сохранностью данных активов, а также существенное искажение сумм начисленных амортизационных отчислений. Так, например, начисляются амортизационные отчисления в течение всего отчетного года по всем видам водных судов, снегоходов, хотя они ежегодно выводятся на обязательную сезонную консервацию от 4 до 6 месяцев. Кроме того, нарушение порядка аналитического учета объектов основных средств зачастую обуславливает бесконтрольное списание запасных частей, смазочных и ремонтных материалов на техническое обслуживание и текущий ремонт подвижного состава, выполняемые собственными ремонтно-механическими службами правоохранительных подразделений;

– ошибочное включение отдельных единиц имущества в состав объектов основных средств на основании их первоначальной стоимости, что противоречит условиям отнесения того или иного актива к объектам основных средств, регламентируемым ранее указанными нормативными документами.

Ревизионными проверками оборотных ведомостей аналитического учета основных средств зачастую выявляется, что в со-

став объектов основных средств включаются единицы имущества, которые в бюджетных организациях относятся к материальным запасам, например тамбурные и складские двери, оконные решетки, системные блоки, мониторы, клавиатура ПЭВМ и др. Перечисленное имущество учитывается по статье 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ.

Обобщение результатов финансово-экономических ревизий в правоохранительных подразделениях свидетельствует о систематических нарушениях оперативного и бухгалтерского учета расходования ГСМ, в значительной мере способствующих хищениям ГСМ. На практике такие хищения камуфлируются (в утвержденных расходных первичных документах) под обычные перерасходы указанных запасов, которые однообразно объясняются природными колебаниями температуры воздуха, плохими дорогами, физической изношенностью транспортных средств и т. п.

Наиболее часто устанавливаются следующие нарушения норм учетных стандартов, явно способствующие различным злоупотреблениям с ГСМ:

- существенное превышение пробега автомобиля за рабочий день согласно показаниям спидометра над километражем, указанным в путевых листах;

- несоответствие количества ГСМ, выданного водителю по заправочному листу, количеству ГСМ, принятому к бухгалтерскому учету по расчетным чекам, приложенным к авансовому отчету водителя;

- списание автомобильного топлива должно осуществляться на основании путевых листов, тогда как в правоохранительных подразделениях оно повсеместно списывается по актам произвольной формы, в которых, как правило, указываются только количество израсходованного в целом за истекший месяц (без учета расхода топлива по техническому паспорту автомобиля и показаний спидометра о километраже пробега) и далеко не конкретные причины перерасхода моторного топлива. При этом расход топлива в натуральных измерителях за отчетный период равен его поступлению по заправочным до-

кументам без учета остатков топлива в топливных баках автомобилей на начало и конец отчетного периода.

Основываясь на опыте некоторых автотранспортных предприятий, будет целесообразно ввести в правоохранных подразделениях порядок списания автомобильного топлива всех наименований и марок на основании нормативных расстояний (в километрах) от гаража того или иного подразделения до обычных пунктов назначения, рассчитанных по рабочим географическим картам или актам контрольных замеров расстояний и нормам расхода автомобильного топлива согласно техническим паспортам транспортного средства. Показатели нормативных расстояний необходимо также системно использовать для оперативного контроля показателей километража пробега автомобиля по спидометру, что позволит исключить его преднамеренное завышение и обеспечит достоверное списание автомобильного топлива в соответствии с паспортными нормами расхода автомобильного топлива на 100 км пробега;

– списание смазочных материалов (масел, тосола) по фактическому количеству, выданному для обслуживания транспортного средства, без учета норм их расхода, установленных для автомобильного транспорта и закрепленных приказами руководителей.

Как показывают результаты финансово-экономических ревизий, в правоохранных подразделениях материальные ценности зачастую принимаются с нарушениями технических стандартов приемки грузов, имеющими систематический характер. Типичный пример: судя по товарным накладным поставщиков, материальные ценности поступили в самом начале текущего месяца, а складская приемка грузов и приходная документация датированы серединой третьей декады следующего месяца. Такое положение создает явный канал хищения материальных ценностей в силу его безучетного расходования, и наряду с этим появляется нереальная дебиторская задолженность, поскольку обязательства перед поставщиком выполнены полностью.

Среди нарушений в использовании средств на выполнение ремонтно-строительных работ по объектам основных средств в практике ревизионной деятельности наиболее чаще встречаются:

- отсутствие проектно-сметной документации либо оформление ее не должным образом;

- оплата расчетных документов, предъявленных подрядчиком на основании типового акта о принятии физических объемов выполненных ремонтных работ, подписанного обеими сторонами, тогда как фактически они либо не выполнялись, либо выполнены частично (по сути, оплата фальсифицированных расчетных документов, как правило, по явно коррупционному сговору обеих сторон сделки с целью хищения денежных сумм);

- завышение в подписанных обеими сторонами (без необходимой проверки заказчиком – структурным подразделением) актах о выполненных работах норм накладных расходов, сметной прибыли, расходов на непредвиденные работы и др. (возможно, коррупционный факт, выгода подрядчика, денежная разница «отмывается»; возможна взятка);

- умышленное завышение (приписки невыполненных работ) физических объемов работ, выражающееся включением в акты формы КС-2 дополнительных, чаще всего якобы скрытых, фактически не выполненных физических объемов работ (возможное хищение денежных средств);

- включение в акты формы КС-2 по сговору сторон договора подряда, кроме договорной стоимости выполненных работ, отдельной строкой некоторых крупных расходов, учтенных в сметных нормах накладных расходов и в расчете сметной прибыли (возможен коррупционный факт, присвоение денежных сумм);

- сокрытие фактически выполненных физических объемов ремонтных работ с оформлением и предъявлением их к оплате в тот календарный период, когда появляется возможность применить более высокие индексы пересчета цен на ремонтные и другие материалы и, следовательно, скорректировать стоимость ремонтных работ в целом;

- предъявление подрядчиком сумм НДС, учтенного повторно в стоимости строительных материалов и строительных конструкций (включение в состав затрат на производство для зачета органом налогового администрирования «входной» суммы НДС и дублирование этой же суммы налога в сметной стоимости материальных затрат на сданные заказчику ремонтно-строительные работы для искусственного увеличения их стоимости);

- предъявление заказчику к оплате ремонтных и строительных материалов и конструкций, поставленных (приобретенных) и оплаченных заказчиком в соответствии с госконтрактом;

- двойная оплата заказчиком вспомогательных работ и расходных материалов, стоимость которых включена в комплексные расценки.

В числе нарушений Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ (о контрактной системе) необходимо отметить следующие наиболее типичные финансовые нарушения:

- заключение договоров и погашение обязательств денежными средствами по госконтрактам при отсутствии либо сверх лимитов бюджетных обязательств по вине должностных лиц правоохранительного подразделения;

- нарушения правил выбора способа размещения заказов и составления соответствующей документации, а также процедуры их размещения и направления сведений в уполномоченный орган;

- заключение госконтракта на условиях, отличающихся от условий, предусмотренных в документации о торгах и извещениях о проведении запроса котировок;

- изменение условий госконтракта в ходе его исполнения при отсутствии на то правовых оснований;

- заключение контракта без предоставления поставщиком, исполнителем, подрядчиком обеспечения исполнения контракта;

- подписание контрактов, заключенных по итогам проведения открытых аукционов в электронной форме лицами, не наделенными полномочиями действовать от имени заказчика.

Отметим, что финансовое последствие рассмотренной группы нарушений Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 44-ФЗ – оплата штрафных санкций, которые, как известно, являются непроизводительными расходами, представляющими материальный ущерб, нанесенный вследствие ненадлежащего исполнения или неисполнения служебных обязанностей должностными лицами правоохранительного подразделения. Законодательством Российской Федерации предусматривается возмещение таких убытков виновными лицами, тогда как на практике эти суммы, по сути, материального ущерба, как правило, относятся на статьи бюджетных расходов правоохранительного подразделения.

Определение нецелевого использования бюджетных средств приведено в статье 306.4 БК РФ: использование бюджетных средств на цели, не соответствующие условиям их получения, предусмотренным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием.

В соответствии с БК РФ целевой характер бюджетных средств означает, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств направляются конкретным получателям согласно принятым Правительством Российской Федерации направлениям их использования. БК РФ установлен также порядок распределения бюджетных ассигнований по каждому главному распорядителю с указанием кодов разделов, подразделов, целевых статей и видов расходов бюджетной классификации в пределах целевого финансирования бюджетных расходов.

Основным финансовым нарушением в области целевого использования бюджетных средств является невыполнение норм БК РФ и указаний Минфина России относительно порядка применения бюджетной классификации Российской Федерации, включая умышленное, способствующее хищению бюджетных средств. Обычно подобные нарушения выражаются в разномасштабном нецелевом использовании бюджет-

ных средств, когда денежные суммы расходуются на приобретение имущественных объектов и иные нужды при отсутствии соответствующего финансирования. При этом такие траты относятся на статьи расходов, обеспеченных средствами бюджетного финансирования.

Так, например, финансово-экономической ревизией правоохранительного подразделения установлено, что им была приобретена по госконтракту система видеонаблюдения «Сплит – система Lessar LSL4–H07KFA2», покупная стоимость которой составила 238,8 тыс. руб. (относится к объектам основных средств), и оплачены электромонтажные работы по вводу в эксплуатацию указанной видеосистемы в сумме 66,2 тыс. руб. На указанные расходы средства бюджетного финансирования не утверждались, и они были оплачены по профинансированной статье 225 «Работы, услуги по содержанию имущества». Между тем расходы на приобретение видеосистемы должны были быть оплачены по статье 310 «Увеличение стоимости основных средств», а расходы по электромонтажу – по статье 226 «Прочие работы, услуги». Общая сумма нецелевого расходования бюджетных средств (без НДС) в данном случае составила 305 тыс. руб.

Практика показывает, что нецелевое расходование средств влечет за собой искусственное отсутствие в бухгалтерском учете введенных в эксплуатацию амортизируемых объектов основных средств и приобретенных за плату материальных запасов как минимум до фактического получения бюджетных средств по статьям соответствующих расходов. За это время указанные активы под разными вымышленными (как правило, трудно проверяемыми) предлогами могут быть списаны с бухгалтерского учета. Тем самым создается замаскированный канал хищения бюджетного имущества. Финансовые нарушения в форме нецелевого использования бюджетных денежных средств и имущества представляют серьезную угрозу экономике правоохранительных органов.

Так, по полученным нами данным, 27,4% от общей суммы материального ущерба, выявленного и доказанного финансово-экономическими ревизиями в правоохранительных подразделениях, приходится на нецелевое использование бюджетных средств.

Опыт показывает, что хищения бюджетных средств происходят по хорошо продуманным, постоянно усложняющимся схемам. На рисунке 8 приведены 9 схем хищений бюджетных средств, сформированных нами по материалам финансово-экономических ревизий правоохранительных подразделений. Оговоримся, что в настоящее время отмечаются гораздо более злостные финансовые преступления, совершаемые по сложным коррупционным схемам с переводом активов за рубеж. В связи с этим трудно переоценить необходимость модернизации отечественной системы контроля в целом и финансово-экономической ревизии в частности, достаточно эффективной для безусловного выявления финансовых нарушений и полного возмещения связанных с ними убытков в бюджетной сфере страны.

Подделки (фальсификации) с целью хищения бюджетных средств относятся в основном к первичным финансовым документам на кассовые обороты и расчеты с подотчетными лицами, при этом некоторые должностные лица – исполнители пытаются придать им видимость достоверности и законности. Подделки могут иметь место как в кассовых ордерах и авансовых отчетах, так и в оправдательных документах, прилагаемых к ним. Так, в одном из правоохранительных подразделений финансово-экономической ревизией было установлено хищение денежных средств по фальсифицированным кассовым ордерам, составленным якобы на выплату материальной помощи сотрудникам. Подписи получателей в расходных кассовых ордерах и в приложенных к ним рапортах были подделаны кассовым работником.

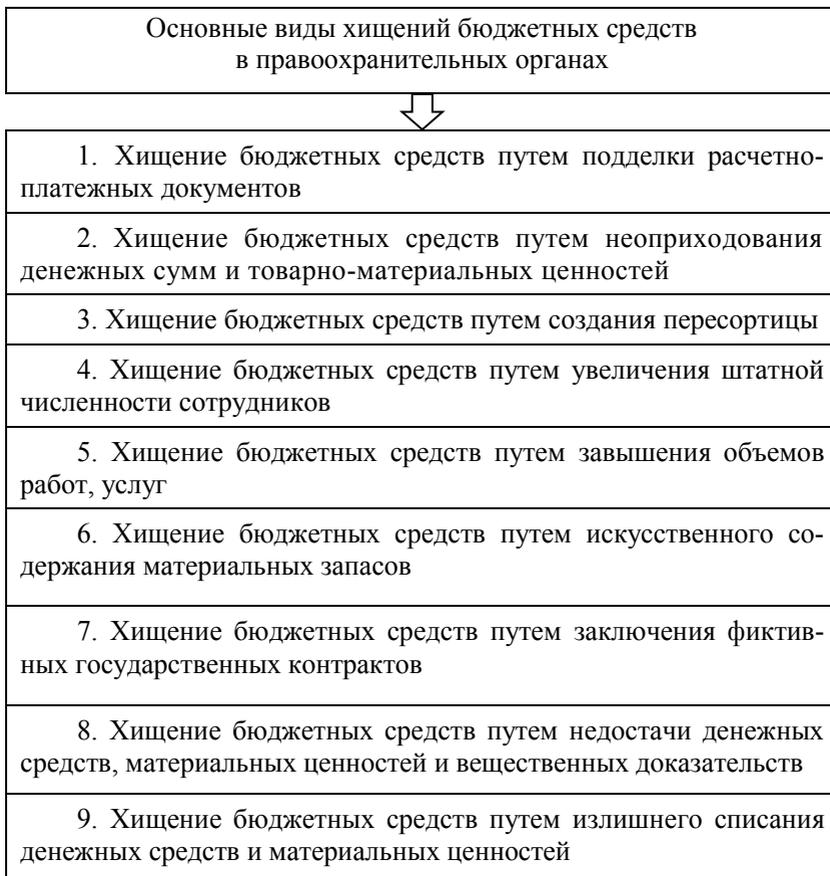


Рис. 8. Основные виды хищений бюджетных средств в правоохранительных органах

Очевидно, что для выявления подобных фальсификаций необходимо установить в качестве обязательного ревизионного способа выборочную либо сплошную (при явной необходимости) проверку подлинности подписей получателей денежных сумм, а также сплошную проверку выполнения действующих учетных и других стандартов в области расходования кассовой наличности. Вместе с тем, следует провести опрос сотрудников,

чи фамилии и якобы полученные ими денежные суммы указаны в фальсифицированных первичных финансовых документах. При выявлении хищения бюджетных средств важно сплошным порядком проверить все выплаты денежных сумм за ревизуемый период. Для этого вместе с первичными кассовыми документами и установлением подлинности экземпляра соответствующего приказа руководителя подразделения, приложенного к платежной ведомости, необходимо проверить бухгалтерские проводки в учетных регистрах, приведенные в таблице 9.

Таблица 9

Журнал бухгалтерского учета хозяйственных фактов, признанных правоохранительным подразделением

№ п/п	Наименование хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Выплата наличными денежными суммами заработной платы, денежного довольствия, премий, пособий по социальному страхованию и обеспечению из кассы подразделения	130211830 «Уменьшение кредиторской задолженности по заработной плате», 130212830 «Уменьшение кредиторской задолженности по прочим выплатам», 130213830 «Уменьшение кредиторской задолженности по начислениям на выплаты по оплате труда»	120134610 «Выбытие средств из кассы учреждения»
2	Выдача денежных сумм в подотчет из кассы подразделения	120800000 «Расчеты с подотчетными лицами» (120811560 – 120813560, 120821560 – 120826560, 120831560, 120834560, 120861560 – 120863560, 120891560)	120134610 «Выбытие средств из кассы учреждения»

Как показывает практика ревизионной деятельности, суммы выплат, учтенные на бухгалтерских счетах, могут значительно превышать итоговые суммы платежных кассовых документов, а образовавшаяся таким образом суммовая разница «отрегулирована» ложной бухгалтерской проводкой, как правило, на включение упомянутых разниц в состав текущих хозяйственных расходов. Могут встретиться и другие, но в основном схожие схемы хищений денежных средств. Подобные расхождения являются не случайными, а умышленными искажениями информации о действительно выплаченных денежных суммах, поэтому дают основание предполагать наличие фальсификации учетных данных, направленной на хищение крупных сумм бюджетных средств.

Хищение бюджетных средств путем подделки документов в авансовых отчетах выполняется по несложным схемам, его признаки можно констатировать посредством даже формальной проверки. Например, к авансовому отчету должны быть приложены документы на проживание сотрудников в гостинице по месту командировки. Вполне возможно, что ревизией указанных документов будет установлено несоответствие типовых бланков гостиничных счетов стандартной форме. В связи с этим в адрес гостиницы необходимо направить соответствующий запрос, и может оказаться, что такая гостиница ни по запрашиваемому, ни по другим адресам не зарегистрирована.

При подделке товарной накладной поставщика материальных ценностей ее фиктивность, как правило, может обнаружиться по признакам несоответствия (подделки) общего стандарта содержания и рисунка текста печати на бланке. Для доказательства фиктивности указанных документов следует наряду с запросом поставщику обратиться в налоговую службу с просьбой проверить подлинность ИНН поставщика, указанного на печати.

Для снижения трудоемкости возможного выявления хищений денежных сумм и материальных ценностей мы предлагаем унифицированные ревизионные процедуры, основные из которых приведены в таблице 10.

**Основные методические ревизионные процедуры
по выявлению хищений денежных сумм, совершаемых
путем полного или частичного их неоприходования**

№ п/п	Регистры бухгалтерского учета	Способ выявления хищения
1	2	3
1	Кассовая книга и отчет кассира	Сопоставить сумму, указанную в Кассовой книге (оприходованная сумма), с двумя суммами: суммой на корешке чековой книжки и суммой в выписке из банковского счета
2	Банковские выписки	По банковским выпискам установить все факты получения денежных средств со счета правоохранительного подразделения и убедиться по данным Кассовой книги в том, что денежные суммы в полном объеме оприходованы в кассу и приняты к бухгалтерскому учету
3	Чековые книжки	Проверить количество заполненных корешков чеков и незаполненных бланков чеков в чековой книжке, последовательность номеров чеков на корешках чековой книжки, обращая внимание на то, чтобы серия и номер на испорченном чеке совпадали с серией и номером на корешке чека, к которому прикреплен испорченный чек. Сверить номер чека, указанный в приходном КО, с номером на корешке чека

Хищение посредством неоприходования материальных ценностей, по сути, аналогично предыдущему, но отличается повышенной трудоемкостью ревизионных процедур, обусловленной в основном необходимостью проведения встречных проверок, на которые затрачивается порой больше времени, чем на проведение всей ревизии.

В качестве информационного обеспечения выявления рассматриваемого типа хищений целесообразно использовать данные товарных накладных, Книги количественно-суммового учета материальных ценностей, актов о приеме материальных запасов, лимитно-заборных карт, инвентарных описей, инвентарных карточек.

Так, должностным лицом одного из правоохранительных подразделений была закуплена дорогостоящая мебель, но выборочная проверка, проведенная в процессе финансово-экономической ревизии, обнаружила ее отсутствие. Поставщику был направлен запрос, и по полученному на него ответу установлено, что дорогостоящая мебель доставлена на железнодорожную станцию назначения в полном соответствии с требованиями контракта, была получена по доверенности получателя груза, но в подразделение не поступила.

Для выявления хищений материальных ценностей наиболее приемлемыми представляются следующие способы:

- встречных проверок или составления актов выверки взаиморасчетов с поставщиками (можно ограничиться соответствующим письменным подтверждением поставщика о законченной сделке);

- опросов сотрудников ревизуемого подразделения, в отчете которых числятся материальные ценности. Опыт показывает, что для ревизионной процедуры устный опрос нередко дает много полезной информации относительно неоприходования материальных ценностей, оплаченных поставщику бюджетными денежными средствами правоохранительного подразделения.

В ревизионной практике правоохранительных подразделений нередко факты хищения нефтепродуктов. В одном из подразделений финансово-экономической ревизией было выявлено

неоприходование нефтепродуктов на крупную сумму способом встречной проверки в совокупности с данными карточки счета 110533000 «Горюче-смазочные материалы и иное движимое имущество учреждения» вышестоящего подразделения – распорядителя и одновременно подразделения – отправителя нефтепродуктов. Полученная информация была сопоставлена способом встречной проверки соответствующих первичных документов, проходящих по бухгалтерскому учету подразделения – получателя нефтепродуктов: накладных и счетов-фактур, товарно-транспортных накладных транспортного предприятия, извещений об оприходовании получателем нефтепродуктов. Даты отгрузки, наименования и количество нефтепродуктов, указанные в упомянутых извещениях и в накладных, сверялись на идентичность или ее отсутствие с аналогичными данными складской карточки и регистра аналитического учета к бухгалтерскому счету 110533000. В нашем случае можно предполагать, что правоохранительное подразделение, в адрес которого были отгружены нефтепродукты, их не оприходовало. Возможно и другое: нефтепродукты не были отгружены подчиненному подразделению, документы на отгрузку собственным автотранспортом являются фиктивными (мифическая отгрузка), а сами нефтепродукты похищены способом составления фальсифицированных актов на списание нефтепродуктов, якобы потребленных собственным автотранспортом.

Практика ревизионной деятельности показывает, что хищение нефтепродуктов нередко осуществляется путем искусственного создания пересортицы способом фальсификации плотности и умышленного нарушения количества нефтепродуктов при их переводе из килограммов в литры. Разница между этими показателями также умышленно не учитывается, как это требуется согласно действующему ГОСТу.

Например, финансово-экономической ревизией в одном из правоохранительных подразделений было доказано хищение нефтепродуктов путем увеличения их расчетной плотности на сумму 8 040 000 руб. и фальсификации порядка перевода нефтепродуктов из килограммов в литры на сумму 13 090 000 руб.

Для выявления и доказательства факта умышленной пересортицы нефтепродуктов с целью их хищения мы рекомендуем методику, основанную на использовании типовой формулы расчета плотности нефтепродукта в соответствии с действующим ГОСТом и типовыми правилами перевода нефтепродуктов из килограммов в литры при их отпуске со склада ГСМ и собственных АЗС. В числе первичных документов используются госконтракты на поставку, транспортировку и хранение нефтепродуктов, акты приемки нефтепродуктов, счета-фактуры поставщиков нефтепродуктов, товарно-транспортные накладные, бухгалтерские справки-расчеты перевода нефтепродуктов по счетам-фактурам поставщиков из килограммов в литры. Согласно упомянутой формуле плотность нефтепродуктов и, следовательно, их физический объем увеличиваются на определенный расчетный коэффициент, начиная с +20 °С. Например, при плотности автобензина АИ-95 700–719 кг/м³ коэффициент увеличения физического объема составляет 0,01225. По общепринятому порядку учета ГСМ изменения температуры свыше 2 °С необходимо учитывать в специальном журнале строгой отчетности по датам отчетного периода и маркам нефтепродуктов, в частности автобензина, тогда как в подразделении такой учет не ведется, что способствует созданию излишков нефтепродуктов и их хищению.

В числе способов хищения бюджетных средств следует отметить получение наличных денежных сумм из кассы правоохранительного подразделения по фальсифицированным платежным ведомостям, в которых приводится список вымышленных физических лиц, фактически не состоящих штате ревизуемого подразделения. Как правило, такие хищения совершаются по сговору главного бухгалтера с кассиром ревизуемого подразделения. Схема упомянутых хищений незамысловата. Однако для их раскрытия потребуются встречная проверка упомянутых кассовых документов со штатной расстановкой личного состава, табелями учета рабочего времени, приказами о зачислении на работу и увольнении сотрудников, карточками учета денежного довольствия. При выплате зарплаты по пластиковым

банковским карточкам необходима сверка первых экземпляров банковских реестров, в которых приводится список сотрудников подразделений-получателей, с данными копий указанных реестров, находящихся в делах бухгалтерии. В результате подобной проверки может быть выявлено превышение числа сотрудников по расчетно-платежной ведомости над их количеством, учтенном в копии реестра правоохранительного подразделения.

Хищения бюджетных средств совершаются также способом завышения физических объемов ремонтно-строительных работ. Такие хищения можно выявить способом обмера фактически выполненных указанных работ, а также выборочным вскрытием отремонтированных площадей.

Хищения бюджетных средств путем фальсификации приобретения материальных ценностей, предназначенных для содержания служебных собак, можно доказать лишь путем установления фактического наличия служебных собак на дату ревизионной проверки и типовых актов их применения. Факт хищения бюджетных средств, якобы расходуемых в кинологической деятельности подразделений, необходимо определять по данным актов применения служебных собак, а также посредством опроса кинологов. Если собака состоит на учете, но в течение ревизуемого периода отсутствуют акты ее применения, а на содержание животного расходовались бюджетные средства, то следует проверить наличие данной собаки. При установлении факта отсутствия животного и заключения ветеринарного врача о его смерти или иных документов на выбытие собаки появляется серьезное основание предполагать хищение бюджетных средств, предназначенных на содержание кинологической службы.

Для выявления учетной стоимости нанесенного материального ущерба необходимо привлечь к проверке закупочные акты, накладные на приобретение продуктов, акты приемки продуктов на склад, меню-требования на выдачу продуктов со склада или ведомости выдачи продуктов, акты на списание продуктов, документацию на затраты по приобретению кор-

мов, специального снаряжения для содержания служебных собак (ошейников, поводков, намордников, шлеек, мисок и др.) и их дрессировки (дрессировочные костюмы, рукава и другие средства защиты дрессировщиков, переносные собаководы, блокпосты), которые учитываются по статье 340 «Увеличение стоимости материальных запасов» КОСГУ. Список бухгалтерских проводок учета перечисленных затрат, рекомендуемых нами для ревизии затрат на кинологическую деятельность, приведен в приложении 6. Следует также проверить целевое расходование средств на ветеринарное обслуживание служебных собак. Эту проверку наиболее целесообразно осуществлять способом сопоставления данных акта о списании медикаментов, биопрепаратов, дезинфицирующих средств с записями в Журнале регистрации больных собак и историях болезни. Вместе с тем, проверяется фактическое наличие собак на начало и в течение ревизуемого периода.

Хищения бюджетных средств путем заключения фиктивных госконтрактов совершаются по сложным схемам. Так, одним из правоохранительных подразделений был заключен, как выявлено финансово-экономической ревизией, фиктивный договор госконтракта на транспортировку централизованных нефтепродуктов. При этом основной документ – договор госконтракта на транспортировку нефтепродуктов формально был оформлен без нарушений норм действующего порядка. В процессе ревизии, проведенной по специальной программе, предложенной нами, получателю было направлено распоряжение о предоставлении первичных документов, на основании которых можно удостоверить транспортировку нефтепродуктов, которую должна была выполнить транспортная организация по договору госконтракта, заключенному правоохранительным подразделением. В состав таких документов были включены товарные накладные на поступление бензина, извещения на поступление бензина, акты приема-передачи нефтепродуктов, акты сверки поставки и отпуска нефтепродуктов. По документам, представленным согласно запросу, выполнение транспортных работ и поступление нефтепродуктов в со-

ответствии с госконтрактом не подтвердились. В результате проверки выписок из банковского счета подразделения было установлено, что упомянутым подразделением перечислены денежные суммы транспортной организации по нескольким фальсифицированным госконтрактам.

Необходимо отметить, что проверка бухгалтерских проводок по изложенному факту показала явное нарушение норм действующего Плана счетов бюджетного бухгалтерского учета: формирование кредиторской задолженности и связанные с ней приходные операции не учитываются, а денежные суммы, расходуемые правоохранительным подразделением на погашение соответствующих обязательств, относятся на текущие расходы. Такое нарушение правил бухгалтерского учета обычно связывают с необходимостью снижения его трудоемкости, однако такая «экономия» определенно способствует хищениям материальных ценностей и денежных сумм.

По результатам ревизии можно предполагать, что указанная денежная сумма была похищена путем оформления фиктивного госконтракта.

Хищения бюджетных средств в форме прямой недостачи вещественных доказательств, как показывает практика, чаще всего касаются дорогостоящих пакетов с материальными ценностями, изъятыми при производстве дознания и предварительного следствия. Если ревизией вещественных доказательств, хранящихся в кассе, будет обнаружено, что вес пакета с изъятыми при производстве предварительного следствия предметами меньше веса, указанного на пакете и в постановлении следователя о приобщении к уголовному делу вещественных доказательств, то выполняется вскрытие пакета и пересчет предметов вещественных доказательств в натуральных измерителях.

Для выявления рассмотренных недостатков нормативные документы не предусматривают процедуры финансово-экономической ревизии. К тому же эти документы морально устарели, поскольку были приняты еще в 80-х годах прошлого столетия. Разработанные нами методические рекомендации по

проведению финансово-экономической ревизии наличия и движения материальных ценностей, денежных сумм и иного имущества, изъятых по уголовным делам в качестве вещественных доказательств, практикуются в МВД России с 1 января 2015 года (они приводятся в приложении 7).

В методику ревизии вещественных доказательств мы рекомендуем включить инвентаризацию фактического наличия пакетов в кассе правоохранительного подразделения. Данные инвентаризации в натуральных и стоимостных измерителях сопоставляются с данными Отчета кассира и Книги учета вещественных доказательств, ценностей и иного имущества, изымаемых подразделениями предварительного следствия и дознания. Таким образом, формируется информация о результатах инвентаризации. Если возникают сомнения в наличии в пакетах материальных ценностей и денежных сумм, необходимо установить наличие на пакетах печатей и подписей следователя и понятых, а также обратить внимание на внешнюю сохранность пакетов. На данном этапе можно обнаружить полное или частичное отсутствие вещественных доказательств. Будет целесообразно вскрытие пакетов и сопоставление их содержимого с перечнем ценностей, приведенным в приемной квитанции и Книге учета вещественных доказательств.

Хищение бюджетных средств путем излишнего списания денежных средств, как показали наши исследования, обычно совершается способом дублирования списания денежных сумм по одному кассовому и банковскому документу. Для этого упомянутые первичные расходные документы, ранее принятые к бухгалтерскому учету в прошлых отчетных периодах (расчетно-платежные ведомости, расходные кассовые ордера с приложениями, выписки из лицевого счета также с приложениями), изымаются из архива и вторично включаются в расход бюджетных средств. В результате подобных операций в кассе образуется излишек денежных средств, который затем похищается.

Совершение злоупотреблений посредством повторного проведения денежных сумм по кассовым отчетам первичных

расходных документов чаще всего становится возможным в результате различных умышленных нарушений порядка оформления первичных документов.

Традиционно кассовые документы и данные банковских выписок из банковских счетов правоохранительных подразделений, касающиеся снятия кассовой наличности, ревизуются сплошным порядком. При этом проверка, как правило, проводится формально, в результате чего остаются без рассмотрения признаки хищений бюджетных средств. Практика показывает, что даже в процессе формальной проверки при внимательном осмотре первичных кассовых документов можно установить отчетный период их фактического оформления, например, по цвету документа, следам подшивки и на основе этого возможное повторное использование документа. При этом повторный документ может быть ксерокопией.

В практике ревизионной деятельности встречаются случаи, когда в отчеты кассира включается один или несколько расходных КО, тогда как приложения к ним или даже сами расходные КО отсутствуют. В таких случаях налицо умышленный факт изъятия указанных кассовых документов с целью хищения денежных сумм. Методика ревизионной проверки, необходимая для выявления возможных хищений, изложена в приложении 9.

При выявлении документов, которые имеют признаки повторного включения в кассовый отчет, целесообразно опросить получателей денежных сумм по данному документу, что может помочь установить его фиктивность. Кроме того, необходимо проверить Журнал регистрации приходных и расходных КО за отчетные периоды, предшествующие ревизуемому. Таким способом создается возможность выявления аналогичных документов (по содержанию кассовой операции и по сумме, списанной в расход). Затем следует выполнить проверку для определения наличия этих документов в кассовых отчетах предшествующих периодов.

Особенно тщательно необходимо проверить регистрацию платежных кассовых ведомостей, так как они чаще всего

могут использоваться повторно. Так, ревизией кассы в одном из правоохранительных подразделений было установлено, что в ведомости на выплату премий сотрудникам за апрель 2018 года исправлен год ее составления на предыдущий. Имелись следы исправления года и в экземпляре приказа руководителя правоохранительного подразделения на материальное поощрение сотрудников премией. Фактически упомянутая премия была выплачена по платежной ведомости в апреле 2018 года, и ее итог оформлен расходным КО на одну из дат апреля текущего года, который был зарегистрирован в Отчете кассира, но без приложения к нему платежной ведомости. В этом же месяце по Отчету кассира был проведен другой расходный КО на ту же сумму, теперь с приложением платежной ведомости с исправленной датой упомянутого выше приказа. Встречной проверкой, проведенной путем письменного опроса сотрудников, чьи фамилии указаны в ведомости, было установлено, что они действительно получали премию, но только один раз – в апреле 2018 года. Таким способом был выявлен и доказан факт фальсификации кассового документа с целью совершения крупного хищения денежных сумм из кассы правоохранительного подразделения.

ГЛАВА 4. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕВИЗИИ И РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНАХ

4.1. Обобщение результатов ревизии в правоохранительных органах

Результаты финансово-экономической ревизии обычной деятельности, как известно, оформляются актом и рабочими приложениями к нему. По существу, Акт финансово-экономической ревизии подспудно означает качество финансово-экономической ревизии, ее реальное влияние на добросовестное выполнение руководством, должностными и материально ответственными лицами правоохранительных подразделений соответствующих министерств и ведомств норм действующего законодательства и правил подзаконных нормативных документов.

Типовыми, ведомственными и другими стандартами не установлена единая (обязательная) форма Акта о результатах финансово-экономической ревизии. Считается, что этот вопрос – прерогатива КРУ правоохранительных министерств и ведомств. Однако на практике результат подобной «демократизации» привел к разнобою в наборах стандартных реквизитов, тематической структуре и, что особо неприемлемо, к отсутствию общих взглядов на документальную обоснованность выводов и доказательств финансово-экономической ревизии.

Опыт показывает, что на выбор материалов ревизии, которые необходимо (по профессиональному мнению ревизора – наиболее значимых) или нет смысла включать в окончательный вариант ревизионного акта (оценка существенности), зачастую оказывает влияние неизбежный субъективизм мнения финансового ревизора и его коллег. То же касается и процедур отбора объяснений от должностных и материально ответственных лиц по поводу того или иного нарушения, когда, например, упомянутым сотрудникам ревизором в почти категорической форме «рекомендуется», как охарактеризовать тот или иной факт, как «лучше» ответить на

тот или иной вопрос, возникший по результатам ревизионных процедур. Между тем на практике нередко сотрудники, изложившие объяснение под «диктовку» финансового ревизора, на самом деле имеют иное мнение, и при известных обстоятельствах оно может быть признано в качестве опровержения выводов финансово-экономической ревизии вышестоящими, контрольными и судебными инстанциями со всеми вытекающими отсюда негативными последствиями для ревизионной службы.

В связи с этим достаточно очевидна необходимость в том, чтобы форма и методология формирования Акта об итоговых результатах финансово-экономической ревизии стали едиными (стандартными) для всех правоохранительных министерств и ведомств. Акты следует дополнить всеми необходимыми, обязательными для всех правоохранительных министерств и ведомств приложениями, содержание которых направлено на обеспечение неопровержимости доказательств и юридическое качество выводов, изложенных в Акте финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений (таблица 11).

Таблица 11

**Стандартный (обязательный) перечень приложений,
рекомендуемый к Акту финансово-экономической
ревизии в правоохранительных органах**

№ п/п	Предлагаемая классификация приложений к Акту финансово- экономической ревизии в МВД России	Названия приложения
1	2	3
1	Документы ревизуемого правоохранительного подразделения	– справка вышестоящей организации о финансировании ревизуемого правоохранительного подразделения;

Продолжение таблицы 11

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – справка о дебиторской и кредиторской задолженности ревизуемого правоохранительного подразделения на даты финансово-экономической ревизии; – инвентаризационные описи ревизуемых правоохранительных подразделений (ксерокопии); – справка о наложении и взыскании штрафов, пени, неустойки, фактически уплаченных ревизуемым правоохранительным подразделением; – оборотная ведомость по счетам синтетического и аналитического бухгалтерского учета; – справка по претензионной работе и ее финансовым результатам
2	Документы ревизионной службы	<ul style="list-style-type: none"> – предписание и задание на проведение финансово-экономической ревизии; – акт проверки кассовой наличности в кассе ревизуемого правоохранительного подразделения; – расписка кассира типовой формы о предъявлении председателю комиссии по ревизии кассового денежного оборота всех приходных и расходных кассовых ордеров; – акт выборочной инвентаризации материальных ценностей ревизуемого правоохранительного подразделения; – ведомость выявленных переplat и недоплат денежного довольствия сотрудникам ревизуемого правоохранительного подразделения; – акт физических обмеров ремонтно-строительных работ подразделения;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – акт ревизии хранения, движения и учета вещественных доказательств у ревизуемого правоохранительного подразделения; – акт выборочной проверки наличия транспортных средств ревизуемого правоохранительного подразделения; – промежуточный ревизионный акт по выявленным противоправным финансовым нарушениям; – двухсторонние справки встречных проверок; – ведомость не поступивших в установленные сроки денежных аттестатов сотрудников; – справка по проверке выполнения предложений по акту предыдущей ревизии

Предписание и задание на выполнение финансово-экономической ревизии официально включаются в число обязательных приложений к итоговым ревизионным актам. На практике это требование выполняется далеко не всегда, считается необязательным, тогда как его игнорирование сводит финансово-экономическую ревизию к положению ничтожной (несостоявшейся).

Справка вышестоящей организации о финансировании ревизуемого правоохранительного подразделения, как правило, содержит информацию о целевом назначении бюджетных средств по статьям расходов¹, в том числе крупных, детализируемых по принятым признакам, необходима для предварительного исследова-

¹ Маслова Т.С. Проведение ревизии кассы и кассовых операций в подразделениях системы МВД России // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Экономика. 2015. № 3. С. 107–113.

дования бюджета ревизуемого подразделения и последующего выполнения соответствующих ревизионных процедур.

Справка о дебиторской и кредиторской задолженности на дату начала ревизии составляется ревизуемым подразделением по данным бухгалтерского аналитического учета и предъявляется для ревизионной проверки. Упомянутый документ необходим не только для формальной ревизии законности, динамики и состояния дебиторских и кредиторских долгов. Опыт показывает, что в дебиторской задолженности, особенно в сомнительных долгах (по профессиональному мнению ревизора) и долгах с истекшим сроком исковой давности, могут скрываться финансовые нарушения, включая хищения бюджетных средств.

Справка о наложении и взыскании штрафов, пени, неустоек, уплаченных правоохранительным подразделением за ревизуемый период, необходима для проверки причин штрафных санкций и установления конкретных виновных должностных лиц. Есть все основания считать указанные непроизводительные расходы материальным ущербом для ревизуемого подразделения, следовательно, его сумма должна быть возмещена в размерах, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации, добровольно или в судебном порядке.

Ведомость переплаты (недоплаты) денежного довольствия сотрудникам ревизуемого правоохранительного подразделения целесообразно составлять линейным способом по каждому получателю по месяцам ревизионного периода, суммам, причинам переплаты (недоплаты) с обязательной ссылкой на соответствующие нормы действующего законодательства и ведомственных нормативных документов, конкретным виновникам указанных отклонений.

Акт физических обмеров ремонтно-строительных работ, выполненных для ревизуемого правоохранительного подразделения, необходим для того, чтобы выявить и доказать факты хищений денежных средств, ремонтно-строительных материалов и конструкций или крупных финансовых нарушений либо установить их отсутствие.

Двухсторонние справки о встречных проверках предназначены для письменного подтверждения результатов встречных проверок.

Справка по претензионной работе предполагается для проверки своевременности и полноты претензий и исков, предъявляемых ревизуемым правоохранительным подразделением юридическим и физическим лицам в связи с нарушением последними договорных и служебных обязательств. Информация о претензионной работе по данным указанной справки является также основанием для оценки качества юридического реагирования на претензии и иски, предъявленные ревизуемому правоохранительному подразделению контрагентами, банками, органами налогового администрирования, физическими лицами.

Наличие претензий и исковых заявлений, отклоненных судебными, следственными и иными властными организациями в связи с невыполнением сроков установленных правил их предъявления, недостаточной обоснованностью доказательств и другими недоработками, свидетельствует о существенных проблемах претензионной работы ревизуемого правоохранительного подразделения. Помимо этого результаты ревизорского анализа претензий и исков могут показать, что те из них, по которым получен отказ о взыскании, по профессиональному мнению ревизора, дают основание предположительно квалифицировать их как хищения или крупные финансовые нарушения с нанесением существенного материального ущерба.

О необходимости справки по проверке выполнения предложений по акту предыдущей ревизии и ее содержанию было сказано ранее.

В действующих нормативных документах правоохранительных министерств и ведомств отсутствуют методические указания относительно типовой структуры ревизионного акта. Об этом свидетельствует, например, приказ МВД России от 12 октября 2015 года № 980. Наряду с этим упомянутый нормативный документ, по существу, регламентирует правила формальной финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений. Более того, он содержит ряд норм,

много лет назад вошедших в практику отечественной ревизионной деятельности, например: «В акте отражаются только проверенные ревизором и документально обоснованные факты» или «В акт не включаются отчетные данные и таблицы периодической отчетности без соответствующего их анализа».

Структура Акта финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений должна соответствовать последовательности финансовых процессов обычной деятельности, движения и состояния материальных ценностей, логике формирования текста, законности и объективности доказательных основ ревизии. Наряду с этим ревизионный акт необходимо форматировать по разделам, выводам и предложениям согласно пунктам задания на проведение финансово-экономической ревизии. Выполнение указанных условий обеспечит искомое качество Акта финансово-экономической ревизии.

Мы считаем, что разработке наиболее приемлемого формата Акта финансово-экономической ревизии, единого (стандартного) для ревизуемых правоохранительных подразделений, должно предшествовать определение логической последовательности обязательных разделов названного документа. В связи с этим мы сочли возможным предложить формат Акта финансово-экономической ревизии, приведенный в приложении 4.

В число разделов Акта финансово-экономической ревизии правоохранительных подразделений необходимо включить:

- I. Общий раздел.
- II. Финансовые нарушения и замечания.
- III. Приложения к Акту ревизии.
- IV. Выводы и рекомендации.
- V. Подписи сторон ревизионного процесса.

В Общем разделе Акта ревизии приводятся обязательные сведения:

- вид ревизии (плановая, комплексная, внезапная и др.);

- правоохранительное подразделение, инициатор финансово-экономической ревизии с указанием фамилии, должности, звания его руководителя;

- ревизуемый период и сроки проведения ревизии;

- обязательные реквизиты ревизуемого подразделения: основной государственный регистрационный номер (ОГРН), код по Сводному реестру главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, ведомственная принадлежность и наименование вышестоящего правоохранительного подразделения, перечень и реквизиты всех счетов организации, включая депозитные, а также лицевые счета, открытые в органах Федерального казначейства; должностные лица, имеющие право первой подписи в ревизуемом подразделении;

- практическое (не формальное) выполнение рекомендаций предыдущей ревизии.

Раздел II «Финансовые нарушения и замечания», по сути, представляет определяющий информационный блок финансово-экономической ревизии, в целом характеризующий ее качество. Этот раздел содержит разнообразную ревизионную информацию об обычной деятельности, использовании бюджетных ассигнований, расчетах всех видов, в том числе выполняемых по госконтрактам, и др. Для последовательного изложения материалов рассматриваемого раздела будет целесообразно его детализировать по однородным группам ревизуемых объектов. Объекты ревизии обычно перечислены в задании, однако в ревизионном процессе нередко выявляются объекты, не предусмотренные заданием, по которым допущены существенные финансовые нарушения или хищения бюджетных денежных средств и имущества ревизуемого правоохранительного подразделения.

Можно рекомендовать сформировать следующие однородные группы ревизуемых объектов:

- движение кассовой наличности и денежных сумм на банковских счетах ревизуемого правоохранительного подразделения;

- движение и сальдо подотчетных сумм;

- дебиторская задолженность, в том числе отдельным списком безнадежных долгов и долгов, списанных с бухгалтерского учета в связи с истечением срока исковой давности;
- кредиторская задолженность;
- состояние штатной дисциплины;
- денежное довольствие сотрудников, заработная плата персонала;
- социальные выплаты;
- оплата услуг адвокатов;
- результаты генеральной инвентаризации денежных средств, имущества и расчетов;
- выборочная инвентаризация материальных ценностей в процессе ревизии;
- хранение и учет вещественных доказательств;
- расходы на содержание и целевое использование автотранспортных средств;
- расходы на ремонтно-строительные работы.

В разделе III «Приложения к Акту ревизии» необходимо объединить оформленные в ревизионном процессе различного рода объяснительные записки, справки, расчеты и другие документы, которые являются основанием для экономического анализа основных показателей профильной деятельности правоохранительных подразделений, а также используются для обоснования и доказательств финансовых нарушений и хищений бюджетных средств. Напомним, что указанные документы приведены нами в таблице 11.

В разделе IV «Выводы и рекомендации» следует сформулировать выводы о финансовом положении, в том числе по его отдельным составляющим, подлежащим особому контролю. Необходимо выделить (в отдельные подразделы или абзацы) весь материал ревизии, касающийся грубых финансовых нарушений и хищений бюджетных средств, по конкретным виновникам, как прямым, так и способствовавшим в связи с ненадлежащим выполнением или невыполнением своих служебных обязанностей, и фактическим прямым суммам указанных злоупотреблений. Наряду с этим

требуется указать каждый факт нецелевого использования бюджетных средств по виновникам, объектам фактического нецелевого расходования денежных средств, незаконного использования автотранспортных средств по конкретным виновникам и расходам в оценке по рыночной стоимости транспортных работ, незаконного использования арендуемых объектов для личных нужд, нарушений законодательства в области оплаты труда и социального обеспечения сотрудников и порядка рассмотрения и принятия решений по жалобам сотрудников ревизуемого правоохранительного подразделения.

Следует также привести данные о суммах различного рода материального ущерба и их возмещении на основании норм и правил действующего законодательства Российской Федерации. Рекомендации по результатам ревизии, излагаемые в окончательной редакции ревизионного акта, как было сказано ранее, должны касаться каждого указанного факта индивидуально. Отдельно приводятся рекомендации по нормализации обычной деятельности и приведению бухгалтерского учета в соответствие с правилами учетных ведомственных и общегосударственных стандартов.

Раздел V «Подписи сторон ревизионного процесса», согласно порядку, традиционно практикуемому ведомственными нормативными документами, содержит подписи руководителя или должностных лиц, которым делегировано такое право, главного бухгалтера ревизуемого правоохранительного подразделения и руководителя ревизионной группы. На наш взгляд, подписи последнего недостаточно, поскольку в определенной мере снимается ответственность за результаты выполненной финансово-экономической ревизии с других ответственных сотрудников ревизионной группы – непосредственных исполнителей ревизионных процедур.

Поскольку Акт финансово-экономической ревизии правоохранительного подразделения является служебным документом, то немаловажное значение имеет культура формирования

Акта, то есть не только четкое профессиональное содержание документа, но и изложение материала грамотным литературным языком. Важно при этом не допускать излишнюю (к тому же малоконкретизированную) информацию. Так, например, в первом разделе ревизионного акта вряд ли следует придерживаться традиции перечисления объектов, охваченных выполненными ревизионными процедурами (излишнее дублирование информации): достаточно сообщения о том, что ревизия проведена в объеме, предусмотренном заданием. Если же ревизия какие-либо пункты задания оставила без внимания, то необходимо обязательно назвать их и объяснить мотивацию невыполнения последних.

На выявленные в процессе ревизии противоправные финансовые нарушения и хищения целесообразно в оперативном порядке, сразу же по мере их документального обнаружения составлять промежуточные ревизионные акты с тем, чтобы до выработки окончательной редакции Акта финансово-экономической ревизии правоохранительного подразделения сотрудники, которым вменяются те или иные финансовые нарушения, могли ознакомиться с соответствующими ревизионными материалами по существу и представить руководителю ревизионной группы свое мнение в письменном виде.

Промежуточные акты составляются по аналогии с основным ревизионным актом и вместе с упомянутыми объяснительными записками и оправдательными документами прикладываются к основному Акту финансово-экономической ревизии. Информация о выявленных противоправных финансовых нарушениях или хищениях бюджетных средств, изложенная в промежуточном ревизионном акте, включается в основной ревизионный акт полностью, без каких-либо корректив, предлагаемых сторонами ревизии. Кроме того, экземпляр промежуточного акта целесообразно направить в службу собственной безопасности вышестоящего правоохранительного подразделения – инициатора финансово-экономической ревизии.

Необходимо отказаться от широко распространенной практики использования «шаблонов» ставших известными видов и причин финансовых нарушений, установленных ревизионными службами правоохранительных министерств и ведомств. В ревизионных процедурах заимствованный перечень финансовых нарушений («шаблон»), по сути, находится в состоянии многолетнего застоя и принимается как неизменный, достаточный опыт, не нуждающийся в поисках новых или малоизвестных приемов и способов ревизорской деятельности. Между тем количество и суммы злостных финансовых преступлений не снижаются, их техника динамично усложняется, тщательно продумывается, и состав финансовых преступников далеко не ординарный. В результате не исключена вероятность того, что финансово-экономическая ревизия пройдет мимо указанных непроизводительных потерь.

Мы считаем целесообразным использовать предлагаемую структуру Акта финансово-экономической ревизии при внесении изменений и дополнений в соответствующие ведомственные стандарты правоохранительных министерств и ведомств.

Раздел «Финансовые нарушения и замечания» является обобщающим информационным блоком финансово-экономической ревизии. По материалам этого раздела можно определенно судить о ее качестве. Для облегчения использования информации и выработки проектов управленческих решений будет целесообразно сформировать группы типичных финансовых нарушений и способов хищений и растрат бюджетных средств с оговоркой, что соответствующая информация будет системно пополняться. Есть смысл организовать также межведомственные и внутриведомственные периодические официальные практические издания (систематизированные тематические сообщения или сборники), посвященные организации и методикам финансового контроля в целом и финансово-экономической ревизии в частности с координацией на доступные материалы органов прокуратуры, следствия и суда.

4.2. Оценка деятельности ревизионных служб правоохранительных органов

Ревизионная деятельность, как и всякая другая, должна иметь объективную оценку ее качества. В настоящее время в подразделениях правоохранительных министерств и ведомств качество ревизионной деятельности оценивается по 22 детализированным критериям, объединенным в 6 групп укрупненных критериев оценок:

- уровень результативности проведенных мероприятий;
- объем проверенных сумм средств;
- денежная стоимость выявленных финансовых нарушений;
- суммы возмещения материального ущерба, нанесенного непроизводительным расходом, растратами и хищениями бюджетных средств;
- результативность претензионно-юридической работы;
- результативность мер профилактической работы.

Информация, составленная по указанным критериям в виде ведомственного квартального Отчета о работе ревизионной службы подразделений, в установленном порядке представляется в КРУ правоохранительных министерств и ведомств России. Такие отчеты практически не проверяются, хотя именно по их данным определяется рейтинг ревизионных служб и зачастую именно по показателю рейтинга принимаются ответственные административные решения.

Ведомственные методики, практикуемые в правоохранительных органах России, содержат достаточный набор объективных критериев оценки качества ревизионной деятельности. Правда, критерии оценки объема проверенных сумм средств, отношения суммы ущерба к объему финансирования и суммы выявленного непроизводительного или неэффективного расходования денежных средств к объему финансирования практически не несут полезной аналитической информации, поскольку степень их условности велика, поэтому необходимость в них не просматривается.

Оценка объема проверенных сумм средств не может обладать достаточной степенью объективности: определить названный объ-

ем в стоимостном измерителе на основе ревизуемых документов невозможно, и отчетная информация, на основании которой формируется рассматриваемый критерий оценки, представляется сомнительной. Показатель соотношения суммы выявленного ущерба с объемом финансирования, по существу, означает прямую зависимость от утвержденного каждому ревизуемому подразделению финансирования. Однако такая зависимость, по нашему мнению, является абстрактной, поскольку число и сумма выявленных нарушений в ревизуемом подразделении не зависят от суммы установленного ему бюджетного финансирования.

Что касается оценочного критерия «денежная стоимость выявленных финансовых нарушений», то необходимо отметить, что в российском бюджетном законодательстве отсутствуют нормы, регламентирующие содержание терминов эффективности (неэффективности) использования бюджетных средств. В связи с этим показатель неэффективности использования бюджетных средств в стоимостных и натуральных измерителях можно понимать как факт нерационального расходования бюджетных средств, поскольку реально существовал более экономный вариант. Между тем в ревизионной практике правоохранительных органов к неэффективному расходованию бюджетных средств необоснованно относят расходы, непосредственно не относящиеся к данному критерию, что в определенной степени создает видимость улучшения результатов ревизионной деятельности.

Практика показывает, что в настоящее время отсутствует общий подход к трактовке критериев оценки качества ревизионной деятельности, и по этому вопросу в контрольно-ревизионных службах правоохранительных органов имеется большой разброс мнений.

Следовательно, имеется объективная необходимость разработки единой методики расчета оценочных показателей результативности финансово-экономической ревизии, если исключить при этом несопоставимость, неоднородность и недопустимую условность оснований критериев оценки.

В таблице 12 приводится ряд предлагаемых нами показателей, в целом представляющих методики расчета критериев оценки качества ревизионной деятельности.

**Показатели расчета критериев оценки качества
ревизионной деятельности в МВД России**

Наименование показателя	Формула расчета
1	2
Процент выполнения плана финансово-экономических ревизий ($K_{1.1}$)	$K_{1.1} = Pф / Pпл. * 100\%$, где Pф – количество фактически проведенных ревизий; Pпл. – количество ревизий по плану
Соответствие количества ревизий, проведенных с ежегодной периодичностью ($K_{1.2}$)	$K_{1.2} = P / Pпл * 100$, где Pпл – количество ревизий, проведенных с ежегодной периодичностью
Сумма выявленного ущерба в расчете на одну ревизию ($K_{2.1}$)	$K_{2.1} = Вм.ущ. / Pф$, где Вм.ущ. – сумма выявленного материального ущерба
Сумма выявленного ущерба в расчете на одного ревизора ($K_{2.2}$)	$K_{2.2} = Вм.ущ. / Ч$, где Ч – фактическая средняя численность ревизоров
Сумма выявленного нецелевого расходования средств к объему финансирования ($K_{2.3}$)	$K_{2.3} = Внец. / Фин$, где Внец. – сумма выявленного нецелевого расходования денежных средств; Фин – общий объем финансирования
Сумма недополученных доходов, выявленных на одну ревизию ($K_{2.4}$)	$K_{2.4} = Внедоп. / Pф$, где Внедоп. – сумма выявленных недополученных доходов
Сумма недополученных доходов, выявленных на одного ревизора ($K_{2.5}$)	$K_{2.5} = Внедоп. / Ч$

Продолжение таблицы 12

1	2
Удельный вес возмещенных средств в расчете на одну ревизию ($K_{3.1}$)	$K_{3.1} = \text{Увз. ср.} / \text{Рф}$, где Увз. ср. – сумма возмещенных средств по результатам ревизий
Сумма возмещенных средств в расчете на одного ревизора ($K_{3.2}$)	$K_{3.2} = \text{Свз. ср.} / \text{Ч}$, где Свз. – сумма возмещенных средств по результатам ревизий
Удельный вес возмещенных средств в сумме средств, подлежащих возмещению ($K_{3.3}$)	$K_{3.3} = \text{Увз. ср.} / \text{Внар.} * 100$
Удельный вес возбужденных уголовных дел по итогам ревизий ($K_{4.1}$)	$K_{4.1} = \text{Ввоз.} / \text{Рф} * 100$, где Ввоз. – общее количество возбужденных уголовных дел по итогам ревизий
Количество привлеченных к материальной ответственности по итогам ревизий ($K_{4.2}$)	$K_{4.2} = \text{Дмат. отв.} / \text{Рф}$, где Дмат. отв. – общее количество сотрудников, привлеченных к материальной ответственности по итогам ревизий
Количество привлеченных к дисциплинарной ответственности ($K_{4.3}$)	$K_{4.3} = \text{Ддис. отв.} / \text{Рф}$, где Ддис. отв. – общее количество сотрудников, привлеченных к дисциплинарной ответственности по итогам ревизий
Удельный вес количества освобожденных от возмещения денежных средств ($K_{4.4}$)	$K_{4.4} = \text{Сосв.} / \text{Рф} * 100$, где Сосв. – общая сумма, не подлежащая возмещению
Количество подготовленных обзоров основных нарушений ($K_{5.1}$)	– 0,5 – подготовка одного обзора; – 1,0 – подготовка двух обзоров; – 1,5 – подготовка трех и более обзоров

1	2
Количество подготовленных указаний, направленных на профилактику нарушений ($K_{5.2}$)	– 0,5 – подготовка одного указания; – 1,0 – подготовка двух указаний; – 1,5 – подготовка трех и более указаний
Удельный вес тематических проверок по производительности труда ($K_{5.3}$)	$K_{5.3} = \text{Пт.}/\text{Ч} * 100$, где Пт. – количество проведенных тематических проверок
Удельный вес проведения проверок выполнения предложений по актам ревизии ($K_{5.4}$)	$K_{5.4} = \text{Ппр.}/\text{Рф} * 100$, где Ппр. – фактическое количество проведенных тематических проверок

На основании приведенных критериев формируется рейтинг контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов. Изложенная методика расчета показателей качества ревизионной деятельности необходима для выработки единого подхода к трактовке сопоставимых, однородных и допустимых критериев оценки качества ревизионной деятельности.

4.3. Приоритетные направления финансового контроля в правоохранительных органах (на примере МВД России)

В числе приоритетных направлений деятельности контрольно-ревизионной службы МВД России рассматривает повышение качества деятельности ведомственной системы финансового контроля.

Сегодня трудно переоценить необходимость научно обоснованного поиска наиболее приемлемых путей развития ведомственной системы организации и методологии внутриведомственного финансового контроля расходования бюджетных средств в обычной деятельности подразделений МВД России.

Сначала следует обстоятельно исследовать и оценить наиболее существенные, как нам представляется, аспекты функционирующей в настоящее время системы нормативно-правового регулирования и методического обеспечения практической постановки финансового контроля непосредственно в региональных правоохранительных подразделениях МВД России.

На наш взгляд, таковыми необходимо признать:

- исчерпывающее стандартное определение аудиторской деятельности, не вызывающее разночтений в региональных подразделениях МВД России, и включение его в ведомственные нормативные документы министерства;

- определение законодательно обоснованного правового статуса аудиторской деятельности применительно к специфике финансовой деятельности региональных управлений МВД России;

- формулировку официального назначения и круга объектов финансово-экономической ревизии и аудита как неотъемлемых составных системы внутривозвратного контроля;

- ликвидацию дублирования функций финансово-экономической ревизии и аудита в системе внутривозвратного финансового контроля, а также соответствующих данных в отчетности заинтересованных служб относительно мероприятий и их практической реализации за отчетный период в рамках финансового контроля;

- разработку методики определения влияния результатов собственного аудита и финансово-экономической ревизии на качество внутривозвратного финансового контроля на основании данных оперативной и бухгалтерской отчетности региональных подразделений МВД России.

Необходимость во внутривозвратном финансовом аудите объективно обусловлена рядом управленческих задач, среди которых приоритетными следует признать:

- обеспечение и оценку надежности функционирования в подразделениях МВД России системного финансового контроля и его влияния на подготовку управленческих решений в области практической реализации результатов аудиторских проверок;

- определение уровня достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского бюджет-

ного учета принципам государственной методологии и стандартов, утвержденных Минфином России, и ведомственных стандартов МВД России;

– подготовку управленческих решений относительно экономичности и результативности использования бюджетных средств подразделениями МВД России.

На основании постановления Правительства Российской Федерации от 17 марта 2014 года № 193 «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 года № 89»¹ (далее – постановление Правительства Российской Федерации № 193) внутрихозяйственный финансовый контроль рассматривается как непрерывный процесс, направленный на выполнение внутрихозяйственных стандартов, регламентирующих правила формирования и потребления бюджетных средств на микроэкономическом уровне, соблюдение действующего порядка составления бюджетной отчетности на основе принципа ее достоверности и данных бухгалтерского бюджетного учета, подготовку и реализацию технико-экономических мероприятий по обеспечению эффективности целевого использования бюджетных средств.

В практике МВД России оценка уровня надежности финансового контроля основана на стандартных критериях, в том числе экономической эффективности финансового аудита в системе внутрихозяйственного финансового контроля, если

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

следствием используемых способов и приемов контроля в совокупности с конкретными контрольными процедурами становится ликвидация либо существенное снижение числа нарушений норм и правил правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Вместе с тем, такому важному показателю внутривозвратного финансового аудита, каким является уровень его надежности, упомянутым выше нормативным документом уделено неоправданно мало внимания. Это относится к методикам аудиторских процедур, являющихся основанием рассматриваемой оценки. Стандартом не установлен перечень оперативно-бухгалтерских и других документов и их обязательных реквизитов, которые можно принять для формирования информации, создаваемой и используемой, в свою очередь, для документального доказательства финансовых нарушений и других негативных фактов, имеющих место в финансовой деятельности региональных подразделений МВД России.

В качестве способа определения оценки надежности данной информации необходимо разработать методику экономического анализа соотношений и закономерностей, основанных на сведениях об осуществлении внутренних бюджетных процедур.

Не менее дискуссионным является содержание цели системного функционирования внутривозвратного финансового аудита. Дело в том, что подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности – одна из задач финансово-экономической ревизии или тематической проверки, осуществляемых в региональных подразделениях МВД России. Так, в соответствии с Регламентом ведомственного финансового контроля (далее – Регламент) одна из концептуальных задач финансово-экономической ревизии заключается в исследовании законности и достоверности информации бухгалтерской (финансовой) бюджетной отчетности. Регламентом разъясняется, что ревизионная процедура представляет собой совокупность контрольных способов определения степени достоверности бухгалтерского бюджетного учета и бухгалтерской (финансовой) бюджетной отчетности. На практике такие формулировки приводят к отождествлению функций аудита и финансово-экономической ревизии в системе внутривозвратного

финансового контроля региональных подразделений МВД России. На самом деле названные контрольные функции являются хотя и родственными, но разнонаправленными. Очевидно, что составные части внутрихозяйственного контроля не должны дублировать работу друг друга. Вместе с тем, в ситуациях, когда это необходимо, например, для документального обоснования тех или иных доказательств, можно и нужно в аудите использовать соответствующую информацию финансово-экономической ревизии и наоборот.

Пока же остается констатировать, что регулятивные положения Регламента подспудно приводят к недопониманию именно практического назначения и функционирования рассматриваемых частей системы внутрихозяйственного контроля.

Так, традиционные ревизионные процедуры формирования текстового и стоимостного содержания в финансовых, хозяйственных и иных первичных документах предусматривают различные способы определения их соответствия данным регистров аналитического и синтетического бухгалтерского бюджетного учета, а также обоснованность корреспонденций бухгалтерских счетов и наличие их прямой методической связи с отчетными данными.

В числе объектов аудита Регламентом названы:

- исследование правовых и финансовых оснований формирования первичных учетных документов;
- проверка на соответствие порядка ведения бухгалтерского бюджетного учета действующим стандартам, утвержденным Минфином России;
- выполнение точечного сопоставления (выборочного, при необходимости – сплошного) стоимостных показателей первичных учетных документов с соответствующей учетной информацией в Главной книге аудируемого подразделения МВД России.

Таким образом, налицо дублирование в аудите ревизионных работ, результат которого – лишь двойная нагрузка на сотрудников контрольно-ревизионных подразделений МВД России, существенное увеличение трудоемкости внутрихозяйственного финансового контроля и, как следствие, видимые недостатки в его оперативности и качестве в целом. Такое смешение полно-

мочий отрицательно сказывается и на качестве итоговых отчетных документов аудита и финансово-экономической ревизии. Отчетные показатели аудиторской и ревизорской деятельности приобретают некий искусственный характер, переходя в разряд излишней информации, поскольку большинство процедур проверки качества, в том числе достоверности бухгалтерской бюджетной отчетности, являются неотъемлемым функциональным и методологическим разделом финансово-экономической ревизии.

Регламентом установлено, что отчетность об аудиторской деятельности правоохранительных региональных подразделений основана на сводных данных аудиторских заключений и промежуточной оперативной отчетности о результатах аудиторских проверок, информации о выявленных недостатках и финансовых нарушениях (в количественном и стоимостном измерениях), а также информации о предложениях и рекомендациях по их устранению и предупреждению. Однако получение аналогичной информации предусматривает и процедуры финансово-экономической ревизии¹, в их числе: документальное обоснование выявленных финансовых нарушений, включая злостные, фактов ненадлежащего выполнения служебных обязанностей, исчисление сумм причиненного материального ущерба, некоторых других негативных проявлений. По результатам ревизии предполагается обязательная выработка рекомендаций, направленных на укрепление системы внутривозрастного финансового контроля в целом и устранение документально установленных нарушений.

Сказанное свидетельствует о ничем не обоснованном нивелировании и методологическом усложнении составных частей финансового контроля. В связи с этим представляется целесообразным исключить из задач внутривозрастного финансового аудита все процедуры подтверждения достоверности бюджетной отчетности, полностью оставив эту функцию за финансово-экономической ревизией.

Общепринятое толкование аудита как независимой оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности яв-

¹ См.: *Иголина Е.С.* Типичные нарушения финансово-хозяйственной деятельности в системе МВД России // Бюджетный учет. 2016. № 12. С. 24–29.

ляется определенным исключением для государственных организаций и учреждений, в частности для МВД России, поскольку упомянутое отличие аудиторской деятельности справедливо лишь для негосударственных хозяйственных субъектов. В этих организациях и учреждениях, как известно, ведомственная финансово-экономическая ревизия не проводится, тогда как аудит по объемам, способам и приемам, характерным ревизионным процедурам, ее не заменяет.

Развитие системы финансового контроля во многом зависит от системной переподготовки и повышения квалификации сотрудников контрольно-ревизионных служб правоохранительных органов Российской Федерации. Для этого настала пора создать ведомственные учебные центры, обеспечив их комплексами учебных программ и методическими материалами, специализированными на каждом виде обычной деятельности региональных подразделений МВД России. Концептуально методические материалы необходимо ориентировать на логическое выявление нарушений и умышленных искажений данных в бухгалтерском бюджетном учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью сокрытия различных финансовых нарушений.

Подготовку качественных рекомендаций для управленческих решений по повышению экономической результативности расходования бюджетных средств подразделениями МВД России трудно переоценить. Однако содержательные аспекты упомянутой функции внутрихозяйственного аудита и соответствующие аудиторские процедуры отсутствуют и в Регламенте, и в постановлении Правительства Российской Федерации от № 193.

БК РФ закреплен принцип эффективности использования бюджетных средств, который означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках их бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (принцип экономичности хозяйствования) или получения наилучшего результата с использованием установленного бюджетом объема средств (принцип высокой результативности).

Вместе с тем, термины «наилучший результат» и «наименьший объем» применимы к оценочным категориям, на которые непременно оказывает отрицательное влияние субъективизм. Оценка названных показателей полностью ориентирована на практический опыт (профессиональное мнение) аудиторов, однако субъективизм суждений и выводов в определенной мере неизбежен, при этом не исключено, что он мотивирован личными материальными интересами. Субъективизм в практике применения оценочных категорий, так же как и методические недочеты, может породить (и нередко порождает) разногласия между заинтересованными сторонами, не решаемые обоюдным согласием.

БК РФ участникам бюджетного процесса рекомендуется самостоятельно определять необходимость, целесообразность и экономическую обоснованность выполнения конкретной расходной денежной операции. При этом указанное выбытие бюджетных денежных сумм может признаваться неэффективным расходом только в случае, если уполномоченная организация докажет, что поставленные перед участником бюджетного процесса задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств или что, используя установленную бюджетом сумму денежных средств, участник бюджетного процесса в состоянии достигнуть более значительного результата.

В связи с этим представляется целесообразным закрепить на уровне ведомственного нормативного документа обоснованный перечень и принципы оценочных критериев, по которым аудитор мог бы осознанно, без методических затруднений и наряду с этим творчески определить экономическую результативность целевого потребления бюджетных средств. За основу можно принять положения методических рекомендаций «Организация мероприятий внутреннего финансового аудита в территориальных органах внутренних дел на региональном уровне», разработанных и внедренных КРУ МВД России.

На основании изложенного можно сформулировать наиболее существенные, по нашему мнению, рекомендации, ориентированные на обеспечение качества системы внутриведомственного финансового контроля в подразделениях МВД России, что полностью относится и к другим правоохранительным органам Российской Федерации.

1. Необходимо организационно и методически разграничить функциональный перечень (содержательные границы) практических процедур аудиторской и ревизионной направленности в системе внутрихозяйственного финансового контроля подразделений правоохранительных министерств и ведомств. Тем самым исключается возможность дорогостоящего и ничем не обоснованного бюрократического дублирования контрольной информации.

2. Представляется целесообразным выполнять проверку достоверности бюджетной бухгалтерской (финансовой) отчетности исключительно в рамках финансово-экономической ревизии обычной деятельности ревизуемых правоохранительных подразделений с тем, чтобы исключить дублирование контрольных финансовых процедур, предусмотренных ведомственными нормативными документами, и обусловленную этим неоправданно повышенную трудоемкость последних.

3. Назрела необходимость безотлагательной разработки и практического внедрения специализированного программного обеспечения, предназначенного в автоматизированном режиме выявлять законодательно и экономически необоснованные, ошибочные и фиктивные данные в регистрах аналитического и синтетического бухгалтерского бюджетного учета.

4. Насущным является вопрос: в какой мере рекомендации по устранению финансовых нарушений, установленных контрольно-ревизионными подразделениями в подведомственных правоохранительных организациях и учреждениях, могут влиять на действенность системы внутрихозяйственного финансового контроля, а также обеспечить правовую (административную) «безопасность» руководителю правоохранительного подразделения в возглавляемых им процессах целевого (высокорезультативного) использования бюджетных средств?

Следует отметить, что все четыре пункта заключения, по нашему мнению, одинаково (с незначительными поправками на ведомственные особенности) относятся не только к системам внутрихозяйственного финансового контроля правоохранительных органов России, но и при определенной коррекции ко всем бюджетным экономическим субъектам страны, внедряющим либо внедрившим внутрихозяйственный финансовый аудит.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Организация ревизионной деятельности в правоохранительных органах в настоящее время ориентирована в основном на технику выполнения документальной проверки формирования и использования бюджетных средств в структурных подразделениях, и такое положение существенно препятствует реализации ее высоких потенциальных возможностей. Традиционная техника отечественной финансово-экономической ревизии представляет лишь одну, формальную, сторону ревизии. 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 учета движения бюджетных денежных средств и имущества, требований и обязательств, инвентаризации их состояния, бухгалтерской и налоговой отчетности 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 научного исследования результаты позволяют обобщить его основные положения, подвести итоги и сформулировать определенные выводы и предложения следующего содержания.

В специальной литературе рассматриваются разные варианты классификации финансово-экономической ревизии, которые сгруппированы в два укрупненных класса: по объему ревизуемой информации и отношению к графику выполнения ревизий. Применительно к правоохранительным органам

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».

Вопрос о классификациях финансово-экономической ревизии в ориентации на профильную деятельность правоохранительных органов в настоящее время целесообразно рассматривать в увязке с давно назревшей необходимостью пересмотра сложившегося в практике правоохранительных органов соотношения каждого из видов финансово-экономической ревизии с их общим числом.

Наряду с изложенным, необходима корректировка определений финансово-экономической ревизии, рекомендуемых специалистами в ориентации на ее формальную сторону. В понятии, данном авторами, финансово-экономическая ревизия в возможно полной мере формулируется как выявление крупных финансовых нарушений в использовании бюджетных средств и определяется ее назначение в системе государственного и внутрисистемного контроля в бюджетной сфере в целом и в правоохранительных органах в частности.

В работе даны определенные уточнения и дополнения структуры, содержания и последовательности выполнения ревизионных процедур, типичных для правоохранительных органов. Для совершенствования планирования ревизионной деятельности в правоохранительной системе предложен оптимальный вариант определения периодичности выполнения финансово-экономических ревизий, обоснована целесообразность включения в годовой план ревизионной деятельности внеплановых ревизий, контрольных мероприятий по системной проверке выполнения рекомендаций предыдущей ревизии.

Проведенные исследования документации генеральной инвентаризации имущества и обязательств в правоохранительных органах убедительно свидетельствуют, что один из реальных контрольных элементов бюджетного учета, каким является инвентаризация, носит явно формальный характер, что чревато сокрытием противоправных финансовых нарушений, а также хищений единиц специальной и боевой техники,

стрелкового оружия и других средств вооружения. В связи с этим предлагается упорядоченный вариант ревизионной проверки подготовки, техники выполнения и принятия к бухгалтерскому бюджетному учету результатов инвентаризации, а также система выборочных (плановых и внезапных) ревизионных проверок результатов генеральных инвентаризаций по наиболее дорогостоящей общей и специализированной номенклатуре материальных запасов и объектов основных средств, что необходимо для придания инвентаризации реальной значимости в обеспечении контроля сохранности бюджетных средств и достоверности учетной информации.

Предлагается также ревизионный акт форматировать по разделам, выводам и предложениям в соответствии с пунктами задания на проведение финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах.

По результатам исследования определены основные виды хищений бюджетных средств, в последние годы выявленных финансово-экономическими ревизиями в правоохранительных органах. Приводятся аналитические авторские группировки ревизионной информации о наиболее частых вариантах фальсификаций первичных финансовых документов и других способах противоправных финансовых нарушений и хищений бюджетных средств, а также определены различные условия, способствующие правонарушениям в финансовой деятельности функциональных управлений правоохранительных органов.

Авторами предлагается единая методика расчета оценочных показателей результативности финансово-экономической ревизии, из которой исключены несопоставимость, неоднородность, необоснованная условность оснований критериев оценки качества ревизионной деятельности в правоохранительных органах.

Предложено разграничение функционального перечня (содержательные границы) практических процедур аудиторской и ревизионной направленности в системе внутривозвращенного финансового контроля правоохранительных органов на примере МВД России, тем самым исключается возможность дорогостоящего и ничем не обоснованного бюрократического дублирования контрольной информации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 31. – Ст. 4398. – Текст : непосредственный.

2. Бюджетный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон Российской Федерации [от 31 июля 1998 года] № 145-ФЗ : принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации 17 июля 1998 года : одобрен Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации 17 июля 1998 года // СПС «КонсультантПлюс» : [сайт]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/ (дата обращения: 14.11.2019). – Текст : электронный.

3. О бухгалтерском учете : Федеральный закон Российской Федерации [от 6 декабря 2011 года] № 402-ФЗ : принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации 22 ноября 2011 года : одобрен Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации 29 ноября 2011 года // СПС «КонсультантПлюс» : [сайт]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 14.11.2019). – Текст : электронный.

4. Об утверждении Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России и Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России : приказ МВД России от 12 октября 2015 года № 980 // СПС «КонсультантПлюс» : [сайт]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_188769/ (дата обращения: 14.11.2019). – Текст : электронный.

Учебники, учебные пособия, монографии и статьи

5. Игонина, Е. С. Проверка порядка расчетов за коммунальные услуги в подразделениях органов внутренних дел / Е. С. Игонина. – Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11–3 (52–3). – С. 905–908.

6. **Иголина, Е. С.** Проверка банковских операций в подразделениях системы МВД России / Е. С. Иголина, Т. С. Маслова. – Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 1–1 (66–1). – С. 1119–1122.

7. **Иголина, Е. С.** Исследование классификационных признаков финансово-экономической ревизии в МВД России / Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Вестник экономической безопасности. – 2016. – № 4. – С. 261–264.

8. **Иголина, Е. С.** Инвентаризация. Опыт подразделений МВД России / Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Бюджетный учет. – 2016. – № 10. – С. 34–39.

9. **Иголина, Е. С.** Типичные нарушения финансово-хозяйственной деятельности в системе МВД России / Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Бюджетный учет. – 2016. – № 12. – С. 24–29.

10. **Иголина, Е. С.** Организация финансово-экономической ревизии в МВД России / Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Общество, экономика и право : материалы международной научной конференции (4 сессия). – Москва, 2016. – С. 82–93.

11. **Маслова, Т. С.** Проведение ревизии кассы и кассовых операций в подразделениях системы МВД России / Т. С. Маслова, Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Экономика. – 2015. – № 3. – С. 107–113.

12. **Маслова, Т. С.** Ревизия учета, хранения и передачи вещественных доказательств, ценностей иного имущества, изъятых по уголовным делам / Т. С. Маслова, Е. С. Иголина. – Текст : непосредственный // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 13 (373). – С. 24–29.

13. **Мизиковский, Е. А.** Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях : учебное пособие / Е. А. Мизиковский, Т. С. Маслова. – Москва, 2007. – 334 с. – Текст : непосредственный.

14. **Мизиковский, Е. А.** Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / Е. А. Мизиковский, И. Е. Мизиковский. – Москва, 2014. – 624 с. – Текст : непосредственный.

15. **Мизиковский Е. А.** Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России / Е. А. Мизиковский, Е. С. Игонина. – Текст : непосредственный // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 2. – С. 17–22.

16. **Мизиковский, Е. А.** Система внутривозвратного финансового контроля в МВД России: основные направления / Е. А. Мизиковский, Е. С. Игонина, С. С. Воронов. – Текст : непосредственный // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 3. – С. 35–40.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Методические рекомендации для контрольно-ревизионных органов по проведению финансово-экономических ревизий с учетом изменения законодательства за 2010–2019 годы

Вопросы проверки	Методология ревизионной процедуры
1	2
Бухгалтерский учет и отчетность	Проверка учетной политики, утвержденная приказом руководителя правоохранительных органов: <ul style="list-style-type: none">– систематизировалась ли бухгалтерская (финансовая) отчетность о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;– детализированы ли факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности;– возложено ли ведение бухгалтерского бюджетного учета на главного бухгалтера правоохранительных органов
Денежное довольствие сотрудников подразделений МВД России	Проверка карточек на денежное довольствие сотрудников: <ul style="list-style-type: none">– соответствие должностных окладов сотрудников подразделений МВД России постановлению Правительства Российской Федерации от 3 ноября 2011 года № 878¹ и штатному расписанию;– правильность применения ежемесячной надбавки к окладу денежного содержания за стаж службы (выслугу лет); устанавливается в процентном соотношении:

¹ Об установлении окладов месячного денежного содержания сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации: постановление Правительства Российской Федерации от 3 ноября 2011 года № 878. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2
	<p>1) от 2 до 5 лет – 10%; 2) от 5 до 10 лет – 15%; 3) от 10 до 15 лет – 20%; 4) от 15 до 20 лет – 25%; 5) от 20 до 25 лет – 30%; 6) 25 лет и более – 40%;</p> <ul style="list-style-type: none"> – соответствие ежемесячной надбавки к должностному окладу за особые условия службы перечню особых условий службы сотрудников подразделений МВД России; – соответствие размера пособия при увольнении из подразделений МВД России; – получена ли сотрудником, имеющим стаж службы в органах внутренних дел не менее 10 лет в календарном исчислении, единовременная социальная выплата для приобретения или строительства жилого помещения
<p>Закупка товаров, работ, услуг для подразделений правоохранительных органов</p>	<p>Проверка заключенных госконтрактов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – обоснование начальной (максимальной) цены контракта; цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), включенной в план-график; – применение заказчиком мер ответственности и совершение иных действий в случае нарушения поставщиком (подрядчиком, исполнителем) условий контракта; – соответствие поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги условиям контракта; – своевременность, полнота и достоверность отражения в документах учета поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги; – соответствие поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги целям осуществления закупки

Утверждаю
Начальник Управления
« ____ » _____ 2018 года

**Годовой план
проведения финансово-экономических ревизий
Управления правоохранительных органов на 2019 год**

№ п/п	Наименование подразделений, подлежащих проверке	Подлежащий проверке объем финансирования	Дата последней ревизии	Кем проводилась последняя ревизия	Контрольно-ревизионное подразделение, производящее ревизию	Примечание
1	2	3	4	5	6	7
I квартал						
1	Волгоградское управление		01.06.17 01.10.18		КРО Управления правоохранительных органов	
2	Средне-волжское управление		01.01.18		КРО Управления правоохранительных органов	
II квартал						
3	Казанское управление		01.08.18		КРО Управления правоохранительных органов	
4	Чувашский отдел		01.04.18		КРО Управления правоохранительных органов	
5	Ижевский отдел		01.09.18		КРО Управления правоохранительных органов	

Окончание приложения 2

1	2	3	4	5	6	7
III квартал						
6	Нижегородское управление		01.12.16 01.07.17		КРО Управления правоохранительных органов	
7	Приволжское управление		01.02.18		КРО Управления правоохранительных органов	
8	Астраханское управление		01.08.18		КРО Управления правоохранительных органов	
9	Сызранский отдел		01.12.18		КРО Управления правоохранительных органов	
IV квартал						
10	Уфимское управление		01.07.18		КРО Управления правоохранительных органов	
11	Владимирский отдел		01.04.17		КРО Управления правоохранительных органов	
12	Пензенский отдел		01.12.17		КРО Управления правоохранительных органов	

Начальник КРО
«__» декабря 2018 года

Утверждаю
Начальник УТ МВД России по ПФО
« ____ » _____ 2018 года

**Рекомендуемый расширенный формат
годового плана финансово-экономических ревизий
Управления правоохранительных органов на 2019 год**

№ п/п	Виды финансово-экономической ревизии	Наименование подразделений, подлежащих ревизионной проверке	Дата последней ревизии	Кем проводилась последняя ревизия	Контрольно-ревизионное подразделение, производящее ревизию
1	2	3	4	5	6
I квартал					
1	Комплексная	Волгоградское ЛУ МВД России на транспорте	01.06.14 01.10.15		КРО УТ МВД России по ПФО
2	Комплексная	Средневолжское ЛУ МВД России на транспорте	10.12.14 01.01.15		КРО УТ МВД России по ПФО
3	С грифом «секретно»	Волгоградское ЛУ МВД России на транспорте, Средневолжское ЛУ МВД России на транспорте	01.06.14 01.10.15		КРО УТ МВД России по ПФО совместно с ОСБ
4	Внезапная	Одно подразделение УТ МВД России по ПФО	10.12.14 01.01.15		КРО УТ МВД России по ПФО

Продолжение приложения 3

1	2	3	4	5	6
II квартал					
5	Комп-лексная	Казанское ЛУ МВД России на транспорте	01.08.15		КРО УТ МВД России по ПФО
6	Плановая	Чувашский ЛО МВД России на транспорте (раз в 3 года)	01.04.15		КРО УТ МВД России по ПФО
7	Комп-лексная	Ижевский ЛО МВД России на транспорте	01.09.15		КРО УТ МВД России по ПФО
III квартал					
8	Плановая	Нижегородское ЛУ МВД России на транспорте	01.12.14 01.07.15		КРО УТ МВД России по ПФО
9	Плановая	Приволжское ЛУ МВД России на транспорте	01.02.16		КРО УТ МВД России по ПФО совместно с ОСБ
10	Комп-лексная	Астраханский ЛО МВД России на транспорте	01.08.15		КРО УТ МВД России по ПФО
11	Комп-лексная	Сызранский ЛО МВД России на транспорте (раз в 3 года)	01.12.15		КРО УТ МВД России по ПФО
IV квартал					
12	Комп-лексная	Уфимское ЛУ МВД России на транспорте (раз в 3 года)	01.07.16		КРО УТ МВД России по ПФО совместно с ОСБ

Окончание приложения 3

1	2	3	4	5	6
13	Комп- лексная	Владимирский ЛО МВД России на транспорте	01.04.15		КРО УТ МВД России по ПФО
14	Плановая	Пензенский ЛО МВД России на транспорте	01.12.15		КРО УТ МВД России по ПФО
15	Внезапная	Два подразделе- ния УТ МВД России по ПФО			КРО УТ МВД России по ПФО

Начальник КРО
УТ МВД России по ПФО
«__» декабря 2016 года

**Типовой официальный документ по оформлению
результатов финансово-экономической ревизии**

АКТ

2 марта 2018 года

г. N

На основании предписания начальника Управления старшим ревизором КРО Управления Е.С. Зониной, ревизором КРО Управления Д.Н. Кавериной проведена комплексная ревизия финансово-хозяйственной деятельности отдела N за период с 1 января по 1 марта 2017 года.

Предыдущая ревизия проведена главным контролером-ревизором советником государственной гражданской службы Российской Федерации 3-го класса С.В. Репиным. Предложения по акту предыдущей ревизии выполнены не в полном объеме: пункты 3, 5, 7 и 8.

В проведении ревизии принимали участие: инженер отделения проводной радиосвязи Управления В.Г. Петрова.

В проверяемом периоде распорядителем кредитов с правом первой подписи являлись:

- начальник отдела N В.В. Зимин, весь период;
- заместитель начальника отдела N В.В. Семенов, весь период.

Распорядителями кредитов с правом второй подписи являлись:

- главный бухгалтер отдела N И.А. Кузнецова, весь период;
- младший специалист по финансовой работе отдела N В.Н. Юрьевна, весь период.

Проверка начата 1 марта 2018 года, окончена 25 марта 2018 года и проведена в объеме прилагаемого задания и плана.
(приложение 1)

Проверкой установлено:

1. Отдел N осуществлял свою деятельность в соответствии с Положением, утвержденным приказом начальника Управления от 27 июля 2011 года № 304, являлся структурным подразделением Управления, имел статус юридического лица с самостоятельным балансом, в гражданско-правовых отношениях участвовал в форме государственного учреждения.

2. Финансирование отдела N осуществлялось из средств федерального бюджета и иных поступлений в соответствии с законодательными и иными нормативными правовыми актами. Смета расходов федерального бюджета на 2018 год утверждена в сумме 189,8 млн руб., профинансировано 100%. Расходы произведены в пределах полученного финансирования в соответствии со сметными назначениями.

(приложение 2)

По состоянию на 1 января 2018 года допущена кредиторская задолженность по федеральному бюджету в сумме 25,3 тыс. руб., из которых:

- 25,1 тыс. руб. – страховые взносы с ФОТ;
- 0,2 тыс. руб. – земельный налог.

По состоянию на 1 января 2016 года дебиторская задолженность по федеральному бюджету составила 213,7 тыс. руб., из которых:

- 74,6 тыс. руб. – ФГУП «Почта России» по подписке печатного издания;
- 41,2 тыс. руб. – предоплата за услуги связи;

– 21,1 тыс. руб. – выданные в подотчет денежные документы на почтовые расходы;

– 20,8 тыс. руб. – выдано в подотчет на командировочные расходы (суточные);

– 4,0 тыс. руб. – выдано в подотчет на командировочные расходы (проезд);

– 2,3 тыс. руб. – выдано в подотчет на командировочные расходы (найм жилья);

– 2,3 тыс. руб. – выдано в подотчет на спецрасходы.

(приложение 3)

3. За ревизуемый период отделом N были оплачены пени в территориальный фонд медицинского страхования, пенсионный фонд, федеральный фонд в связи с недоимкой по оплате налогов, возникшей в ходе недостаточного финансирования в размере 20,0 тыс. руб.

(приложение 4)

4. При внезапной проверке денежных средств в кассе отдела N расхождений между фактическим наличием и числящимся остатком по Кассовой книге не установлено.

Остаток денежных средств по состоянию на 1 марта 2019 года составлял 410 959 руб. 34 коп.

(приложение 5)

Договор о полной материальной ответственности с младшим специалистом по финансовой работе отдела N В.Н. Юрьевой заключен.

Внутрипроверочная комиссия по осуществлению контроля за сохранностью денежных средств, бланков строгой отчетности создана приказом начальника отдела N. Внезапные проверки проводились комиссией регулярно. Акты внезапных проверок представлены в полном объеме, излишек и недостач не обнаружено.

Кассовые документы проверены сплошным порядком за весь проверяемый период. Движение денежных средств подтверждено оправдательными документами.

5. Лимит остатка кассы на 2018 год отдела N установлен в сумме 500 000 руб. За проверяемый период превышение лимита остатка кассы не установлено.

(приложение 6)

6. Наличие банковских счетов и фактические остатки средств, согласно данным бухгалтерского учета и предъявленным к проверке банковским выпискам, соответствовали подтверждениям из банка. Банковские операции проверены сплошным порядком.

При проверке банковских операций суммы, полученные наличными в банке, сверены по корешкам чеков с выписками из лицевых счетов учреждений банка. Расхождений не установлено.

Бухгалтерский учет в отделе N организован с применением принятой учетной политики на 2017, 2018 годы. Изменения в учетную политику вносились своевременно в связи с вступлением в законную силу Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

При проверке требований приказа Минфина России от 1 декабря 2010 года № 157н были выявлены следующие нарушения:

– пункт 85; в период восстановления, продолжительность которого превышает 12 месяцев, объект (УАЗ-Патриот, госномер С678ОА43) на консервацию не переводился, в результате чего были излишне начислены амортизационные отчисления на сумму 100 000 руб.;

(приложение 7)

– пункт 85; амортизация начислялась не в период срока полезного пользования информационных киосков сенсорных СТ-1-4 в количестве 4 шт. на сумму 7,2 тыс. руб., объект на консервацию не переводился. Стоимость информационных киосков сенсорных СТ-1-4 в количестве 4 шт. составила

251,8 тыс. руб. Данные информационные киоски использовались неэффективно.

(приложение 8)

7. Проверкой соблюдения в отделе N приказа Минфина России от 13 июня 1995 года № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» установлены следующие нарушения:

– в нарушение требований пункта 3.6 на основные средства, непригодные к эксплуатации и не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия не составляла отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности;

– в нарушение требований пункта 3.4 в описях не указывался тип машин (грузовые, легковые, специальные), грузоподъемность, год выпуска, пройденный километраж, наличие пломб на спидометре и на КПП.

8. При выборочной проверке исполнения приказа об организации служебных командировок сотрудников на территории Российской Федерации нарушения не установлены.

9. Во исполнение приказа МВД России от 22 августа 2003 года № 667 «О порядке возмещения расходов, связанных с перевозками...» в отделе N заведен учет перевозочных документов.

Периодичность предоставления бесплатного проезда одному члену семьи соблюдалась.

В случаях приобретения билетов за наличный расчет возмещение денежных средств производилось после предоставления всех документов с соответствующими отметками.

10. На весь личный состав отдела N заведены личные карточки на денежное довольствие с одновременным программным сопровождением порядка начисления денежного довольствия. Начисленное денежное довольствие своевременно разносилось по личным карточкам сотрудников.

Установление должностных окладов и других надбавок, а также их изменения осуществлялись на основании приказов начальника Управления и начальника отдела N.

Выборочной проверкой порядка начисления денежного довольствия были выявлены следующие нарушения:

– в нарушение пункта 4.6 приказа МВД России от 19 декабря 2011 года № 1258 (с изменениями, внесенными приказом МВД России от 3 декабря 2012 года № 1069) и разъяснения Управления нормирования оплаты труда и социальных гарантий ФЭД МВД России от 12 сентября 2014 года № 51/9-5662 в части необоснованного установления надбавки за замещение должностей начальника линейных отделов, отделений, пунктов полиции, заместителей начальника линейного отдела, отделения полиции за ревизионный период была оплачена данная надбавка на общую сумму 754,5 тыс. руб. Эта сумма подлежит возмещению;

– в нарушение пункта 5 статьи 56 некоторым сотрудникам ЛО N МВД России были предоставлены дни для проезда к месту проведения отпуска и обратно без выезда сотрудников, в результате образовалась переплата денежного довольствия на сумму 12,5 тыс. руб. Внесена в кассу в ходе ревизии (ПКО № 31 от 20 января 2016 года, ПКО № 32 от 20 января 2016 года).

(приложение 9)

11. При проверке требований постановления Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2011 года № 1228 «О порядке и размерах выплаты денежной компенсации за наем (поднаем) жилых помещений сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации и членам семей сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации, погибших (умерших) вследствие увечья или иного повреждения здоровья, полученных в связи с выполнением служебных обязанностей, либо вследствие заболевания, полученного в период прохождения службы в органах внутренних дел» было выявлено нарушение пункта 4. В документах, предоставленных старшим следовате-

лем СО N ЛО МВД России на транспорте майором юстиции А.В. Ечковым, отсутствовала справка из БТИ, справки территориального органа Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии и федерального государственного унитарного предприятия «Ростехинвентаризация – Федеральное БТИ» о наличии (отсутствии) у членов его семьи в собственности жилых помещений в субъекте Российской Федерации, в котором он проходит службу. Данная справка запрошена у сотрудника в период ревизии, в случае имеющегося жилья у супруги сотрудника сумма, выплаченная за найм за 2012, 2013 годы в размере 86,4 тыс. руб., подлежит возмещению. Копию справки БТИ приложить к донесению.

(приложение 10)

12. Штатное расписание отдела N разработано и утверждено приказом начальника УТ МВД России от 30 декабря 2011 года.

В нарушение подпунктов 2, 4 приложения 23 к приказу МВД России от 1 декабря 2011 года № 1192 «Об установлении окладов месячного денежного содержания сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»¹ сотрудники взвода № 3 ППСП Кировского ЛО МВД России на транспорте использовались в 2014, 2015 годах в ЛПМ на ст. Котельнич, в результате были применены завышенные оклады денежного содержания и северная надбавка в размере 15%. Общий перерасход денежных средств составил 438,8 тыс. руб. По данному факту начальником Кировского ЛО МВД России назначена служебная проверка.

(приложение 11)

13. При выборочной проверке порядка применения норм постановления Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003 года № 400 «О размере оплаты труда адвоката, участвующего в качестве защитника в уголовном судопроизводстве по

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

назначению органов дознания, органов предварительного следствия, прокуратуры и суда»¹, постановления Правительства Российской Федерации от 1 декабря 2012 года № 1240 «О порядке и размере возмещения процессуальных издержек, связанных с производством по уголовному делу, издержек в связи с рассмотрением гражданского дела, а также расходов в связи с выполнением требований Конституционного Суда Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых актов Совета Министров РСФСР и Правительства Российской Федерации»² в ЛО N МВД России нарушения не выявлены.

14. Ответственными за организацию учета, хранения и передачи по принадлежности вещественных доказательств приказами начальника отдела N (приказ от 24 января 2012 года № 21) были назначены К.А. Ухих, Т.В. Козлова, младший специалист по обеспечению отделения материально-технического и хозяйственного обеспечения отдела N В.Л. Забоев.

В нарушение статьи 244 ТК РФ не заключены договоры о материальной ответственности с материально ответственными лицами.

При выборочной проверке вещественных доказательств излишек и недостач не выявлено.

(приложение 12)

При проверке требований совместной инструкции МВД СССР от 18 октября 1989 года № 34/15 «О порядке изъятия, учета, хранения и передачи вещественных доказательств по уголовным делам, ценностей и иного имущества органами предварительного следствия, дознания и судами» в Приволжском ЛУ МВД России на транспорте было выявлено нарушение пункта 45: книги учета вещественных доказательств были неустановленных образцов.

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

² Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

При проверке требований постановления Правительства Российской Федерации от 12 апреля 2010 года № 224 «Об условиях хранения, учета и передачи вещественных доказательств, относящихся к категории наркотических средств, психотропных веществ, их аналогов и прекурсоров, сильнодействующих и ядовитых веществ, а также инструментов и оборудования, находящихся под специальным контролем и используемых для производства и изготовления наркотических средств и психотропных веществ» были выявлены следующие нарушения:

- пункт 5; ключи от металлических шкафов и камеры хранения наркотиков не помещались в специальный пенал, который опечатывается печатью лица, ответственного за их сохранность, и не сдавались в дежурную часть органа, обеспечивающего их хранение;

- пункт 8; журналы учета не скреплялись гербовой печатью, количество листов в журнале учета не заверялось на последней странице подписью начальника (руководителя) подразделения компетентного органа (ответственного должностного лица), осуществляющего делопроизводство;

- пункт 13; ответственное лицо выдало вещественные доказательства должностным лицам компетентного органа, в производстве которого находились соответствующие уголовные дела, по рапортам, подписанным начальником Управления, а не по письменным мотивированным запросам, подписанным руководителем следственного органа или начальником органа дознания.

При проверке требований приказа МВД России от 9 ноября 1999 года № 840 «Об утверждении Инструкции о порядке изъятия из незаконного оборота наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, инструментов и оборудования, находящихся под специальным контролем и используемых для производства и изготовления наркотических средств и психотропных веществ, а также их учета, хранения, передачи, ис-

пользования и уничтожения» было выявлено нарушение требований пункта 95: в комиссию по уничтожению конфискованных или изъятых из незаконного оборота наркотиков не входил представитель охраны окружающей среды.

На момент проверки в камере хранения вещественных доказательств находились поступившие на хранение в период с 1994 по 2012 год вещественные доказательства по 398 уголовным делам, по которым процессуальными лицами решения не были приняты в соответствии с нормами, предусмотренными Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации. До настоящего времени решения в части вещественных доказательств не исполнены. Надлежащая работа сотрудниками следственного подразделения и дознания по своевременному истребованию процессуальных решений и принятию мер к их исполнению не проводилась.

(приложение 13)

15. При выборочной проверке материально ответственных лиц в отделе N установлены излишки на 16,7 тыс. руб. Поставлено на учет в ходе ревизии.

(приложение 14)

Учет осуществлялся по оборотным ведомостям и карточкам учета материальных ценностей. Договоры с материально ответственными лицами заключены.

При проверке инженером отделения проводной радиосвязи ЦИТС и ЗИ В.Г. Перовой выявлено превышение лимита междугородных телефонных переговоров на сумму 0,3 тыс. руб. Внесена в кассу в ходе ревизии по ПКО.

(приложение 15)

16. Штатная численность оперативно-служебных автотранспортных средств отдела N составляла 34 единицы. В наличии по состоянию на 1 марта 2016 года – 32, или 94% от штатной положенности. Выработали сроки эксплуатации и

подлежат списанию в текущем году 10 единиц автотранспорта, или 29% парка линейного отдела.

При проведении проверки спидометрового оборудования членам комиссии было представлено 8 единиц автомобильной техники. Остальная техника находилась на выезде и в подразделениях отдела.

Списание ГСМ осуществлялось ежемесячно, полученное и израсходованное топливо списывалось водителями по путевым листам.

(приложение 16)

При выборочной проверке путевых листов выявлены систематические помарки и исправления, по данному факту получено объяснение.

За проверяемый период в отделе N произошло 3 ДТП с участием служебных автомашин. По двум ДТП с участием автомашин ВАЗ-21140 (госномер Р574КО), УАЗ-3151 (госномер М0989) ущерб на сумму 17,6 тыс. руб. возмещен в полном объеме сторонними организациями.

В нарушение статьи 238 ТК РФ не возмещен материальный ущерб на сумму 496,6 тыс. руб., причиненный автомашине УАЗ-Патриот (госномер С678ОА) в результате ДТП. 20 ноября 2011 года ОГИБДД МО МВД России было вынесено определение об отказе в возбуждении дела об административном правонарушении, в котором установлено, что гражданин С.М. Бычков около 19 часов 00 минут, управляя автомашиной УАЗ-Патриот (госномер С678ОА), выбрал скорость, несоответствующую дорожным условиям, в результате чего произвел съезд в кювет, автомашина получила механические повреждения. До настоящего времени данный материальный ущерб не возмещен.

(приложение 17)

17. За проверяемый период в отдел поступило четырнадцать заявлений по вопросам финансово-хозяйственной деятельности. Работа по шестнадцати заявлениям проведена.

(приложение 18)

18. Выводы: начальнику отдела N усилить контроль за финансово-хозяйственной деятельностью подразделения.

19. Рекомендации:

– своевременно исполнять требования приказа Минфина России от 1 декабря 2010 года № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»¹ в части консервации основных средств;

– устранить нарушения требований приказа Минфина России от 13 июня 1995 года № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»;

– возместить материальный ущерб по необоснованным выплатам денежного довольствия сотрудникам отдела N;

– в соответствии с ТК РФ заключить договоры с материально ответственными лицами;

– вести контроль за междугородними телефонными переговорами сотрудников отдела N;

– усилить контроль за ведением путевой документации, возместить излишне списанный бензин;

– оприходовать материальные ценности, выявленные излишками в период ревизионной проверки;

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

– возместить материальный ущерб на сумму 496,6 тыс. руб., причиненный автомашине УАЗ-Патриот (госномер С678ОА) в результате ДТП.

Акт составлен в трех экземплярах:

1 экз. – КРО Управления;

2 экз. – отдел N;

3 экз. – ФЭО Управления.

Старший ревизор КРО
Управления
Е.С. Зонина

Начальник отдела N
В.В. Зимин

Ревизор КРО Управления
Д.Н. Каверина

Главный бухгалтер отдела N
И.А. Кузнецова

**Проверка документации,
формируемой до начала инвентаризации**

№	Регистры бухгалтерского учета	Способ выявления хищения
1	2	3
1	Приказ начальника подразделения правоохранительных органов	<p>– включены ли в состав подкомиссии специалисты по своим направлениям деятельности, в том числе работники (сотрудники) финансового подразделения, знающие номенклатуру предметов, порядок взвешивания, пересчета и обмера, правила хранения и учета материальных ценностей, умеющие определить качественное и техническое состояние ценностей;</p> <p>– привлечены ли в необходимых случаях соответствующие профильные специалисты, включение которых в состав комиссии является обязательным для определения качественного и технического состояния отдельных видов имущества (автомототранспорта, оргтехники, приборов и оборудования и т. п.);</p> <p>– не включены ли в состав комиссии (подкомиссии) материально ответственные лица, что является нарушением</p>
2	Договор материально ответственного лица	<p>– заключены ли с материально ответственными лицами договоры о материальной ответственности и соответствуют ли эти договоры – в части соблюдения перечней должностей и работ, а также самой формы договора – требованиям, установленным постановлением Министерства труда и социального развития Российской Федерации от 31 декабря 2002 года № 85¹;</p>

¹ Об утверждении перечней должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключать письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также типовых форм договоров о полной материальной ответственности: постановление Минтруда России от 31 декабря 2002 года № 85. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

Продолжение приложения 5

1	2	3
		<p>– проводилась ли инвентаризация при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел)</p>
3	Инвентаризационная опись	<p>– сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств должны быть занесены чернилами (шариковой ручкой) или с использованием средств организационно-вычислительной техники, четко и ясно, без помарок и подчисток;</p> <p>– наименования инвентаризируемых ценностей и объектов и их количество должны быть указаны в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;</p> <p>– на каждой странице описи должны быть прописью указаны число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице (вне зависимости от того, в каких единицах измерения – штуках, килограммах, метрах и т. д. – эти ценности показаны);</p> <p>– исправление ошибок может быть произведено только во всех экземплярах данной описи, только путем зачеркивания неправильных записей и проставления над ними правильных записей; при этом исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами;</p> <p>– в описях не должно быть оставлено незаполненных строк, на всех страницах незаполненные строки должны быть прочеркнуты;</p> <p>– на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших такую проверку;</p>

Окончание приложения 5

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none">– описи должны быть подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами;– в конце описи должна содержаться расписка материально ответственного лица, подтверждающая проверку комиссией имущества в их присутствии, отсутствие каких-либо претензий к членам комиссии, а также принятие перечисленного в описи имущества на ответственное хранение;– при проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц описи должны быть подписаны принявшим имущество лицом (о его получении) и сдавшим (о его сдаче)

**Журнал бухгалтерского учета
служебных собак, принятых подразделением
правоохранительных органов**

№ п/п	Наименование хозяйственных фактов	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Приняты щенки к бухгалтерскому учету по фактической стоимости	Дебет счета 10536340 «Увеличение стоимости прочих материальных запасов – иного движимого имущества учреждения»	Кредит счета 10634440 «Уменьшение стоимости материальных запасов – иного движимого имущества учреждения»
2	Принятие к учету корма в составе материальных запасов от физического лица	Дебет счетов 10532340 «Продукты питания – иное движимое имущество учреждения», 105 36 340 «Прочие материальные запасы – иное движимое имущество учреждения»	Кредит счета 40110180 «Прочие доходы»
3	В кинологическое подразделение от индивидуального предпринимателя по договору пожертвования передан корм «Педигри» для кормления собак	Дебет счета 10536340 «Педигри» по договору пожертвования	Кредит счета 40110180 «Прочие доходы»

Окончание приложения 6

1	2	3	4
4	Выявлена недостача служебной собаки	Дебет счета 20134510 «Поступление средств в кассу учреждения»	Кредит счета 20971660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу основным средствам»
5	Суммы, списанные с баланса в связи с неустановлением виновных лиц по недостаче служебной собаки, а также с возмещением ущерба виновными лицами в натуральной форме (например, приобретение виновным лицом собаки, аналогичной потерянной)	Дебет счета 40110172 «Доходы от операций с активами»	Кредит счета 20971660 «Уменьшение дебиторской задолженности по ущербу основным средствам»

**Методические рекомендации по проведению
финансово-экономической ревизии наличия и движения
вещественных доказательств, ценностей и иного
имущества, изъятых по уголовным делам**

№	Наименование ревизионной процедуры	Способы ревизионной процедуры
1	2	3
1	<p>Осмотр камеры хранения вещественных доказательств</p>	<ul style="list-style-type: none"> – соответствие помещения камеры установленным требованиям по технической укрепленности; – наличие и исправность охранно-пожарной сигнализации; – наличие предназначенных для хранения вещественных доказательств металлических шкафов или сейфов (при отсутствии отдельного помещения камеры); – наличие отдельной камеры или места хранения – металлического шкафа или сейфа, находящегося в помещении, обеспечивающем их сохранность, – для наркотических средств; – соблюдение требований по раздельному хранению отдельных видов изъятого имущества (материальные ценности, оружие и боеприпасы, наркотические и психотропные вещества и др.), а также вещественных доказательств по различным уголовным делам в упакованном и опечатанном виде; наличие на хранимых пакетах с вещественными доказательствами бирок с указанием номера дела, даты его возбуждения и наименования находящихся в пакете предметов
2	<p>Фактическое наличие пакетов с вещественными доказательствами</p>	<ul style="list-style-type: none"> – наличие в пакетах конкретных вещественных доказательств и их соответствие данным Книги учета, квитанциям на их сдачу в камеру хранения и копиям протоколов изъятия, которые должны храниться вместе с вещественными доказательствами;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – наличие постановлений следователя или дознавателя о признании хранимых предметов вещественными доказательствами; – наличие вещественных доказательств, хранящихся при уголовных делах, сопоставление их наличия с данными Книги учета
3	<p>Проверка полноты постановки на учет изъятых вещественных доказательств</p>	<ul style="list-style-type: none"> – запрос в информационном центре сведений по уголовным делам, возбужденным по тем статьям Уголовного кодекса Российской Федерации, по которым наиболее вероятно изъятие в качестве вещественных доказательств материальных и денежных средств, наркотических веществ, оружия и боеприпасов; – выборка уголовных дел из журналов регистрации прекращенных и приостановленных уголовных дел, в ходе расследования которых изымались вещественные доказательства; – сверка полученных сведений с уголовными делами в следственном подразделении правоохранительных органов; сверка данных, приобщенных к уголовному делу протоколов изъятия, выемки, с данными по учету и наличию соответствующих вещественных доказательств в ревизуемом органе; – выборка из КУСП материалов, по которым уголовные дела не возбуждались, но материальные ценности изымались; – проверка служб, по которым начальником правоохранительного органа были отписаны такие материалы; – сопоставление данных об изъятых предметах, содержащихся в указанных материалах, с данными по учету и наличию соответствующих вещественных доказательств в ревизуемом подразделении

1	2	3
4	Проверка решения о возврате изъятого имущества владельцу	<ul style="list-style-type: none"> – наличие решения уполномоченного органа о таком возврате; – в случае отказа владельца получить имущество или его неявки наличие уведомления об этом суда с целью признания имущества бесхозным; – при получении такого решения суда наличие документа о передаче имущества в федеральную собственность; – при признании имущества не имеющим ценности наличие акта о его уничтожении
5	Проверка изъятых наркотических средств	<ul style="list-style-type: none"> – имеется ли заключение экспертизы о признании вещества наркотическим; – если на проведение такой экспертизы была израсходована часть вещества – имеется ли справка об исследовании или заключение эксперта; – передавались ли на основании постановления следователя вещества, признанные наркотическими, в течение суток после проведения экспертизы в камеру хранения наркотических средств; – хранятся ли наркотические средства в упакованном и опечатанном виде в пакете, который должен быть снабжен биркой с указанием порядкового номера по книге учета изъятых наркотических средств; – в случае уничтожения наркотических средств – имеется ли соответствующее решение суда, постановление следователя и составлен ли акт на уничтожение установленной формы
6	Проверка изъятия скоропортящихся предметов	<ul style="list-style-type: none"> – обоснованность признания направленных на реализацию предметов скоропортящимися, при этом руководствоваться перечнями (списками), установленными соответствующими нормативными правовыми актами; – наличие соглашения (договора) о передаче вещественных доказательств на хранение или реализацию с Федеральным агентством по управлению государственным имуществом;

1	2	3
		<p>– соблюдение сроков реализации скоропортящихся товаров, предусмотренных договором, и полноты поступления вырученных от реализации средств на депозитный счет</p>
7	<p>Проверка правильности ведения учета и наличия изъятого оружия</p>	<p>По отраженным в соответствующей Книге учета добровольно сданным и найденным оружию и боеприпасам осуществляются следующие ревизионные процедуры:</p> <ul style="list-style-type: none"> – не признаны ли эти оружие и боеприпасы вещественными доказательствами (с соответствующим отражением по учету и последующим хранением); – в случае непризнания вещественными доказательствами нарезного и самодельного огнестрельного оружия, охотничьих гладкоствольных и комбинированных ружей, боеприпасов к такому оружию и пороха, а также холодного оружия – переданы ли эти оружие и боеприпасы на склад правоохранительных органов в установленный 10-дневный срок. <p>В этом случае, а также в случае передачи в правоохранительные органы на уничтожение изъятого оружия осуществляется проверка следующих фактов:</p> <ul style="list-style-type: none"> – соответствуют ли количественные и качественные данные по переданному оружию, содержащиеся в копиях актов передачи, находящихся в ревизуемом подразделении, данным оригиналов этих актов, которые должны храниться в УМГ; – имеются ли на складе УМГ, куда передано оружие, сопроводительные письма на него за подписью начальника ревизуемого подразделения; – соответствуют ли данные, указанные в сопроводительном письме, данным актов передачи оружия

**Техника ревизионной проверки
для выявления хищения бюджетных средств
(включения в отчет кассира одного или нескольких
расходных кассовых ордеров)**

Отработанный и проведенный по кассе в прошлых отчетных периодах расходный документ (ведомость, ордер, оправдательный документ) изымается из архива и вторично предъявляется кассиром в составе кассового отчета. В результате подобных операций в кассе образуется излишек денежных средств, который присваивается кассиром. Повторное использование расходных документов может сопровождаться подчисткой номеров, дат, сумм и т. п.

Данные хищения выявляются *методом проверки документов, подготовленных в проверяемом подразделении*. Так, путем формального осмотра первичных документов на их доброкачественность возможно установить давность его составления (по цвету документа), а по следам подшивки – то, что он используется повторно или является ксерокопией.

Документами, подвергаемыми проверке, служат расходные кассовые документы, а также приложения к ним.

Для проведения проверки полноты имеющихся первичных расходных кассовых документов в отчетах кассира последовательно просматриваются все суммы, указанные в отчете кассира по расходу за каждый день, и сверяется каждая из них с приложенными к отчету первичных документов – расходными кассовыми ордерами.

Если они представлены не полностью, это может означать изъятие или утрату оправдательных документов. В этом случае суммы, указанные в кассовых отчетах и не подтвержденные документами, следует поставить на особый контроль, возможно, они хранятся при других отчетах.

Данная проверка организуется следующим образом: последовательно изучаются расходные кассовые ордера и сверяются с записями в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

При этом обращается внимание на совпадение:

– даты, указанной в расходном кассовом ордере, с датой в журнале регистрации;

– суммы, указанной в расходном кассовом ордере, с суммой в журнале регистрации.

При изучении расходных кассовых ордеров, приложенных к ним оправдательных документов устанавливается:

– имеется ли подпись кассира на каждом расходном кассовом ордере или заменяющем его документе;

– совпадает ли подпись руководителя, главного бухгалтера, кассира с образцами их подписей. Особенно внимательно следует выполнять эту процедуру в тех подразделениях, где в течение проверяемого периода происходила смена этих должностных лиц;

– все ли приложения к расходным кассовым ордерам имеют штамп «оплачено»;

– соответствует ли дата, проставленная в штампе, дате расходного ордера?

В случае выявления документов, которые имеют признаки повторного включения в кассовый отчет, используется метод опроса лиц, которым производились выплаты по данному документу, с целью установления фактической даты выплаты. Также путем изучения журналов регистрации приходных и расходных кассовых ордеров за периоды, предшествующие ревизуемому, устанавливается круг аналогичных документов (по сути, и по сумме, списанной в расход), после чего проводится проверка фактического наличия этих документов в кассовых отчетах предыдущих периодов.

При проведении проверки правильности оформления кассовых документов устанавливается наличие (или отсутствие) нарушений, способствующих повторному использованию одних и тех же оправдательных документов. В обязательном порядке проводится проверка правильности гашения документов. Особенно тщательно проверяется регистрация ведомостей, так как они повторно используются чаще всего.

Немаловажно также установить, прошел или нет вторично используемый расходный документ повторную регистрацию в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Если данный документ не прошел повторную регистрацию, следует установить круг всех расходных ордеров, проведенных по кассе и не прошедших регистрацию.

Методика, используемая при проведении финансово-экономической ревизии по выявлению хищений бюджетных средств в правоохранительных органах

Цель методики по выявлению хищений заключается в повышении уровня эффективности ревизионной работы по выявлению хищений бюджетных средств в подразделениях правоохранительных органов при проведении финансово-экономической ревизии.

Задачами методики являются выделение методических особенностей ревизионной работы с бухгалтерскими документами в ходе проведения финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах, определение и исследование источников бухгалтерской информации, оценка и анализ практических ситуаций, связанных с противоправными действиями, отраженными в бухгалтерских документах.

Информационную базу методики составляют первичные бухгалтерские документы, представленные в таблице.

Таблица

Информационная база методики применительно к наиболее часто встречающимся хищениям бюджетных средств

№ п/п	Вид хищения бюджетных средств в правоохранительных органах	Первичные бухгалтерские документы
1	2	3
1	Хищение бюджетных средств путем подделки расчетно-платежных документов	<ul style="list-style-type: none"> – расходный кассовый ордер; – отчет кассира; – расчетно-платежные ведомости; – товарная накладная
2	Хищение бюджетных средств путем неоприходования денежных сумм и товарно-материальных ценностей	<ul style="list-style-type: none"> – приходный кассовый ордер; – отчет кассира; – чековая книжка; – выписка лицевого счета кредитной организации; – инвентаризационная опись;

Продолжение таблицы

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – инвентарные карточки; – акт о приемке товарно-материальных ценностей; – книга количественно-суммового учета; – лимитно-заборные карточки
3	<p>Хищение бюджетных средств путем создания пересортицы</p>	<ul style="list-style-type: none"> – карточка счета распорядителя; – карточка счета отправителя; – товарные накладные; – извещения об оприходовании МПЗ
4	<p>Хищение бюджетных средств путем увеличения штатной численности сотрудников</p>	<ul style="list-style-type: none"> – штатное расписание личного состава; – табеля учета рабочего времени; – приказы о зачислении на работу и увольнении сотрудников; – карточки учета денежного довольствия; – первый экземпляр банковского реестра
5	<p>Хищения бюджетных средств путем завышения физических объемов работ</p>	<ul style="list-style-type: none"> – акты и журналы инструментальных (геодезических) замеров; – акты о приеме выполненных работ; – ремонтно-строительные сметы
6	<p>Хищение бюджетных средств путем искусственного содержания материальных запасов (на примере содержания служебных собак)</p>	<ul style="list-style-type: none"> – личное дело служебной собаки; – акты применения служебных собак; – накладные на приобретение продуктов; – акты приемки продуктов на склад; – меню-требования на выдачу продуктов со склада; – накладные или ведомости выдачи продуктов; – акты на списание продуктов

1	2	3
7	<p>Хищение бюджетных средств путем заключения фиктивных государственных контрактов</p>	<ul style="list-style-type: none"> – госконтракт; – товарные накладные; – извещения на поступление бензина; – акты приема-передачи нефтепродуктов; – акты сверки поставки и отпуска нефтепродуктов
8	<p>Хищение бюджетных средств путем недостачи денежных средств, материальных ценностей и вещественных доказательств</p>	<ul style="list-style-type: none"> – отчет кассира о движении вещественных доказательств; – пакеты с вещественными доказательствами; – книга учета вещественных доказательств; – инвентаризационная опись
9	<p>Хищение бюджетных средств путем излишнего списания денежных средств и материальных ценностей</p>	<ul style="list-style-type: none"> – расчетно-платежные ведомости; – расходные кассовые ордера с приложениями; – выписки из лицевого счета с приложенными к ним оправдательными документами; – журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров

Финансово-экономическая ревизия в правоохранительных органах проводится только штатными ревизионными службами. Срок проведения финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах не может превышать 40 дней, но определяется в зависимости от объема работ, специфики хищения.

Ревизионные процедуры, применяемые при использовании методики выявления хищения бюджетных средств в правоохранительных органах:

- проведение финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах;

- проверка бухгалтерских документов;
- оформление результатов выявленного хищения в акте финансово-экономической ревизии;
- подписание акта финансово-экономической ревизии по выявленному хищению бюджетных средств;
- подготовка заключения по результатам ревизии для принятия управленческих решений;
- отправка акта финансово-экономической ревизии в службу собственной безопасности и контрольно-ревизионному управлению правоохранительных органов.

Алгоритм действий при применении методики по выявлению хищений бюджетных средств в правоохранительных органах.

При выявлении хищений бюджетных средств используются следующие методы финансово-экономической ревизии в правоохранительных органах:

- сплошная проверка;
- встречная проверка;
- проверка соответствия физических объемов выполненных работ;
- контрольные обмеры;
- балансовая проверка;
- фактическая проверка.

Составление акта финансово-экономической ревизии по выявленным хищениям. В ведомственном приказе ревизору запрещается делать выводы, в Акте финансово-экономической ревизии по выявленным хищениям бюджетных средств констатируется факт выявленного хищения.

**Методика ревизионной проверки
законности выплат денежного довольствия
на примере УТ МВД России по ПФО**

№ п/п	Структура денежного довольствия	Нормативный правовой документ, используемый в процессе ревизионной проверки
1	2	3
1	Размер должностного оклада по типовой должности	Постановление Правительства Российской Федерации от 3 ноября 2011 года № 878 «Об установлении окладов месячного денежного содержания сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»
2	Размер оклада по специальным званиям	Постановление Правительства Российской Федерации от 3 ноября 2011 года № 878 «Об установлении окладов месячного денежного содержания сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»
3	Размер ежемесячной надбавки к окладу денежного содержания за стаж службы (выслугу лет)	Приказ МВД России от 31 января 2013 года № 65 «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»
4	Размер ежемесячной надбавки к окладу денежного содержания за стаж службы (выслугу лет) в подразделениях делопроизводства	Постановление Правительства Российской Федерации от 18 сентября 2006 года № 573 «О предоставлении социальных гарантий гражданам, допущенным к государственной тайне на постоянной основе, и сотрудникам структурных подразделений по защите государственной тайны» ¹

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2	3
5	Размер ежемесячной надбавки к должностному окладу за квалификационное звание	Приказ МВД России от 10 января 2012 года № 1 «Об утверждении Инструкции о порядке присвоения квалификационных званий сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации» ¹
6	Размер ежемесячной надбавки к должностному окладу за особые условия службы	Постановление Правительства Российской Федерации от 8 декабря 2011 года № 1021 «О ежемесячной надбавке к должностному окладу за особые условия службы сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации» ²
7	Размер ежемесячной надбавки к должностному окладу за работу со сведениями, составляющими государственную тайну	Федеральный закон от 19 июля 2011 года № 247-ФЗ «О социальных гарантиях сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» (часть 11 статьи 2)
8	Премия за добросовестное выполнение служебных обязанностей	Приказ МВД России от 31 января 2013 года № 65 «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

² Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2	3
9	<p>Районные коэффициенты, коэффициенты за службу в высокогорных районах, в пустынных и безводных местностях, процентные надбавки за службу в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и других местностях с неблагоприятными климатическими или экологическими условиями</p>	<p>Перечень районов Крайнего Севера и местностей, приравненных к районам Крайнего Севера, на которые распространяется действие указов Президиума Верховного Совета СССР от 10 февраля 1960 года и от 26 сентября 1967 года о льготах для лиц, работающих в этих районах и местностях (утв. постановлением СМ СССР от 10 ноября 1967 года № 1029)¹</p>
10	<p>Ежемесячная надбавка в размере до 50% должностного оклада за работу в правовом подразделении</p>	<p>Приказ МВД России от 31 января 2013 года № 65 «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»</p>
11	<p>Материальная помощь сотрудникам подразделений МВД России</p>	<p>Приказ МВД России от 31 января 2013 года № 65 «Об утверждении Порядка обеспечения денежным довольствием сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации»</p>

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

1	2	3
12	Денежные компенсации за выполнение служебных обязанностей сверх установленной нормальной продолжительности служебного времени, в ночное время, в выходные и нерабочие праздничные дни	Приказ МВД России от 19 октября 2012 года № 961 «Об утверждении Порядка привлечения сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации к выполнению служебных обязанностей сверх установленной нормальной продолжительности служебного времени, а также в ночное время, выходные и нерабочие праздничные дни, предоставления сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации дополнительных дней отдыха» ¹
13	Выплата оклада по специальному званию в течение одного года после увольнения со службы без права на пенсию	Федеральный закон от 19 июля 2011 года № 247-ФЗ «О социальных гарантиях сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»

¹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 14.11.2019).

Научное издание

Игонина Елена Сергеевна
Мизиковский Ефим Абрамович

РЕВИЗИЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНОЙ СИСТЕМЕ

Монография

Редактор *В.Н. Николаева*
Компьютерная верстка *А.Е. Герасимовой*
Дизайн обложки *К.А. Быкова*

Подписано в печать 14.07.2020. Формат 60x84/16. Усл. печ. л. 12,12.
Тираж 40. Заказ № 98.

Редакционно-издательский отдел
Нижегородской академии МВД России

Отпечатано в отделении полиграфической и оперативной печати
Нижегородской академии МВД России

603144, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3