На правах рукописи

Игонина Елена Сергеевна

РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ РЕВИЗИИ В СИСТЕМЕ МВД РОССИИ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж – 2017

Работа выполнена в Федеральном государственном автономном образовательном учреждении высшего образования «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты:

Серебрякова Татьяна Юрьевна, доктор экономических наук, профессор, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНОО ВО Центрсоюза РФ «Российский университет кооперации», заведующая кафедрой бухгалтерского учета,

Остаев Гамлет Яковлевич, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Ижевская государственная сельскохозяйственная академия», доцент кафедры бухгалтерского учета, финансов и аудита.

Ведущая организация – ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва»

Защита состоится 20 октября 2017 года в 13-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068 г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «____» июля 2017г.

Ученый секретарь
диссертационного совета — Пожидаева Татьяна Алексеевна

ЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Практическая реализация основополагающих принципов полноты, системности и результативности финансово-экономической ревизии в сфере целевого распределения и расходования бюджетных средств не является абсолютной новацией в экономической науке. Однако, на наш взгляд, проблематика её совершенствования, обусловленная специфическим назначением ревизионной деятельности, не теряет со временем своей актуальности, особенно возрастающей при осложняющихся процессах, периодически происходящих в экономике страны, поскольку для государственных структур она является одним из значимых средств влияния на выполнение норм действующего законодательства и противодействия финансовым и другим правонарушениям экономических субъектов, финансово-хозяйственная деятельность которых финансируется из бюджета страны.

Вместе с тем, с достаточной долей уверенности можно констатировать, что традиционная методика и практика финансово-экономической ревизии целиком ориентированы на формальную технику проверки учётной информации о движении бюджетных средств. Однако 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 финансово-экономической ревизии в современной российской системе управления бюджетными средствами необходимо переориентировать (сохранив при этом формальную сторону ревизионной деятельности) на выявление каналов и способов злоупотреблений с бюджетными средствами, а также на определение и предупреждение обстоятельств, способствующих их совершению. Необходимо также обеспечить реальное влияние ревизионной деятельности основных Управлений МВД России (УВД) на приведение бухгалтерского бюджетного учёта в ревизуемых подразделениях в полное со-

ответствие с действующим законом «О бухгалтерском учёте» и положениями внутрисистемных нормативных документов. Актуальной проблемой является совершенствование много лет существующей в Управлениях на транспорте (УТ) по федеральным округам МВД России системы подчинённости ревизионных служб, а также чрезмерно централизованной и потому неоправданно затратной структуры организации ревизионной деятельности. Важно кардинально изменить сложившееся в МВД России соотношение видов финансово-экономических ревизий в сторону значительного увеличения доли плановых комплексных и внезапных ревизий. Этими обстоятельствами определяется необходимость в интенсификации научно-исследовательских разработок, направленных на развитие теоретических и прикладных проблем отечественной финансово-экономической ревизии в бюджетной сфере страны.

Практическая потребность в современном развитии организационно-методического обеспечения финансово-экономической ревизии в подразделениях МВД России, его недостаточная теоретическая разработанность определили актуальность исследования, его цель и задачи.

Степень разработанности проблемы. Анализ монографической и периодической специальной литературы показал, что значительный вклад в развитие финансово-экономической ревизии и бюджетного учета внесли отечественные учёные: В.В. Акашева, Т.А. Башкатова, И.А. Белобжецкий, Н.Г. Белов, Н.Т. Белуха, В.И. Бобошко, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, Д.А. Ендовицкий, Ю.А. Данилевский, С.А. Звягин, Л.М. Крамаровский, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, Т.Н. Овсянников, Г.Я. Остаев, Т.А. Пожидаева, В.М. Родионова, М.П. Рябчиков, Н.Г. Сапожникова, Т.Ю. Серебрякова, Н.И. Химичева, В.И. Шлейников, С.О. Шохин и другие.

Отдавая должное тому большому вкладу, который внесли названные выше видные отечественные учёные в развитие российского ревизионного дела, отметим, что в целом их работы касаются основ ревизионной деятельности в её широком понимании и, за небольшим исключением, не со-

держат конкретных методик ревизионной деятельности в структурных подразделениях управлений МВД России.

Наши исследования показали, что в настоящее время нормативные подзаконные акты в области организации и методики финансово-экономической ревизии в МВД России содержат рекомендации лишь концептуального уровня. Разумеется, упомянутые регуляторы не должны содержать порядок финансово-экономической ревизии потоков бюджетных средств в подразделениях, подведомственных региональным УВД и УТ по федеральным округам. К тому же указанные документы 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 оценку финансовых нарушений и причинённого материального ущерба. Не претерпела изменений неоправданно централизованная и затратная организация ревизионной службы МВД России. Принятые в подразделениях МВД России критерии оценки качества финансово-экономической ревизии в неприемлемой степени условны, чему в немалой степени способствует отсутствие единой методики выбора составляющих групп критериев и расчёта величины каждого критерия в той или иной группе. В связи с этим оценка эффективности деятельности ревизионных служб подразделений МВД России носит очевидный формальный характер, что также оказывает негативное влияние на качество ревизионной деятельности.

Трудно переоценить научно-практическую потребность в уточнении, дополнении и разработке организационно-методических аспектов финансово-экономической ревизии, доминирующим направлением которой является выявление и всесторонне обоснованных доказательств крупных финансовых нарушений и хищений бюджетных средств.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений финансово-экономической ревизии, направленных на развитие реви-

зионной деятельности в системе МВД России. Целевая направленность определила постановку следующих задач:

- обобщить научные подходы к определению и классификации финансово-экономической ревизии, а также разработать оптимальное соотношение каждого из её видов;

- обосновать необходимость изменения сложившейся иерархии подчинённости ревизионных служб региональных УВД и УТ по федеральным округам и предложить принципиальную схему децентрализации ревизионной службы в УТ МВД России по территориальному признаку;

- разработать алгоритм осуществления ревизионных процедур и предложения по совершенствованию типового задания и формы типового Акта о результатах ревизии для подразделений МВД России;

- выявить основные виды финансовых нарушений и хищений бюджетных средств, предложить методику их выявления по объектам ревизии;

- уточнить официальный перечень критериев оценки качества ревизионной деятельности, практикуемый в МВД России, и разработать методику их расчёта.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии », п. 3.9. « Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии», п. 3.14. «Бюджетный контроль и ревизия» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учёт, статистика паспорта специальностей ВАК РФ.

Предметом исследования является совокупность теоретических, организационных и методических аспектов финансово-экономической ревизии в системе МВД России.

Объектом исследования является организация ревизионной деятельности в УТ МВД России по Приволжскому федеральному округу и другим федеральным округам.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой исследования выступают научные и учебно-методические публикации отечественных специалистов в исследуемой области, организационные и методологические положения внутрисистемных стандартов финансово-экономической ревизии в подразделениях МВД России.

Методология исследования основывалась на применении объективных принципов научного познания, общенаучных приёмов и способов системного подхода, анализа и синтеза. Использованы методы наблюдения, детализации, группировки данных, классификации, обобщения и другие.

Информационную базу исследования составили законодательные акты РФ и нормативные правовые документы Министерства финансов РФ, труды отечественных ученых в области финансово-экономической ревизии и бюджетного учёта, научно-методические публикации, материалы специализированных периодических изданий, научных конференций, семинаров, сети Интернет.

Научная новизна исследования заключается в развитии теоретических положений и организационно-методического обеспечения финансово-экономической ревизии в системе МВД России, обладающих ценностью для совершенствования государственной системы борьбы с финансовыми нарушениями и хищениями в бюджетной сфере, имеющих существенное значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля. В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- сформулировано авторское определение понятия «финансово-экономическая ревизия», отличающееся ориентированием ревизионных проверок на выявление хищений бюджетных средств; проведена классификация видов проводимых в системе МВД России финансово-экономической ревизий, позволившая выделить новый классификационный признак (по отношению к секретности документов) и обосновать

предложения по улучшению соотношения отдельных видов ревизий за счет увеличения удельного веса комплексных и внезапных ревизий;

- обоснован новый порядок подчинённости ревизионных служб региональных УВД и УТ по федеральным округам, заключающийся в их децентрализации, обеспечивающий повышение независимости профессионального суждения ревизора, качества организации и проведения финансово-экономических ревизий с одновременным снижением расходов на ревизионную деятельность;

- внесены дополнения в структуру и последовательность ревизионных процедур в МВД России, связанные с выделением новых этапов проведения ревизии – подготовка заключения по результатам ревизии для принятия управленческих решений, разработка рекомендаций по приведению организации бухгалтерского учета ревизуемых подразделений МВД России в соответствие с нормами действующих стандартов, формулирование выводов о результатах ревизии и оценка качества ревизий; разработан усовершенствованный вариант Акта о результатах финансово-экономической ревизии подразделений МВД России, в котором закреплены обязательные разделы ревизионных процедур и состав однородных групп ревизуемых объектов. Включение данных новаций в межведомственный приказ, регламентирующий порядок организации ревизий, позволит повысить сопоставимость результатов проводимых ревизий и эффективность деятельности ревизионного аппарата;

- предложена группировка финансовых нарушений и хищений бюджетных средств в подразделениях МВД России, разработана методика их выявления по основным объектам ревизионных процедур, что необходимо для обеспечения реальных результатов российской ревизионной деятельности и её интегрирования в общую государственную систему борьбы с финансовыми нарушениями и хищениями в бюджетной сфере;

- обоснованы изменения и дополнения официального перечня критериев оценки качества ревизионной деятельности, используемого в МВД

России, обоснованы показатели по каждому оценочному критерию и методика их расчета для выработки единого подхода к формированию оценки деятельности ревизионных служб.

Практическая значимость исследования состоит в том, что представленные в диссертации выводы и рекомендации внедрены в практику УТ МВД России по ПФО в виде авторской методики, развивающей организационно-методическое обеспечение ревизионной деятельности. Диссертационное исследование выполнено применительно к УТ МВД России по ПФО, но также может быть использовано как УТ МВД России по всем федеральным округам, так и региональными УВД.

Апробация результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования обсуждались на семинаре-совещании руководителей контрольно-ревизионных отделов МВД России в 2015 году, которые опубликованы в Сборнике информационных материалов участников Всероссийского совещания-семинара руководителей контрольно-ревизионных служб подразделений системы МВД России (Всероссийский институт повышения квалификации работников МВД России, Московская обл., г. Домодедово, 2015 г.), IV Международной научной конференции «Общество, экономика и право» (Москва, 2016 г.).

Авторские разработки приняты к внедрению КРО УТ МВД России по ПФО. Материалы диссертационного исследования применяются в учебном процессе по курсу «Контроль и ревизия» в Национальном исследовательском Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского и Нижегородской академии МВД России.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 9 статьях, общий объем которых составляет 4,28, в том числе 4 – в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

Структура и объём диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, содержащего 142 наименования. Работа изложена на 133 страницах машинописного текста, включает 17 таблиц, 9 рисунков и 10 приложений.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Сформулировано авторское определение понятия «финансово-экономическая ревизия», отличающееся ориентированием ревизионных проверок на выявление хищений бюджетных средств; проведена классификация видов проводимых в системе МВД России финансово-экономической ревизий, позволившая выделить новый классификационный признак (по отношению к секретности документов) и обосновать предложения по улучшению соотношения отдельных видов ревизий за счет увеличения удельного веса комплексных и внезапных ревизий.

В настоящее время термин «финансово-экономическая ревизия» рассматривается лишь с позиции техники типовых ревизионных процедур, представляющих лишь формальную сторону ревизионной деятельности. Мы предлагаем переориентировать финансово-экономическую ревизию (сохранив при этом формальную сторону ревизионной деятельности по отношению к определённым ревизионным объектам и ситуациям) на выявление хищений бюджетных средств.

Наиболее исчерпывающим является предлагаемое нами определение финансово-экономической ревизии как формы бюджетного контроля, представляющей собой комплекс взаимосвязанных методов проверок, оценки состояния финансовой дисциплины, сохранности государственной собственности, определения достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности для выявления финансовых нарушений и хищений бюджетных средств в финансовой деятельности ревизуемого объекта.

Вопрос о классификациях финансово-экономической ревизии с ориентацией на профильную деятельность МВД России в настоящее время следует рассматривать в увязке с давно назревшей необходимостью пересмотра сложившегося в практике региональных УВД и УТ по федеральным округам МВД России соотношения каждого из видов финансово-экономических ревизий с их общим числом. В настоящее время, по результатам исследований, полученным диссертантом в КРУ МВД России, на долю полных (комплексных) ревизий приходится всего 19% от общего числа ревизий, выборочных ревизий – более половины. Число внезапных ревизий составляет менее 7% (табл. 1).

Таблица 1

Удельный вес ревизий по их видам в МВД России

Классификация финансово-экономической ревизии	В %% к итогу
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

[Таблица составлена соискателем по отчетным данным КРУ МВД России за 2012-2016 г.г.]

Такое соотношение видов финансово-экономических ревизий явно снижает качество всей ревизионной деятельности. Преимущество комплексных плановых ревизий очевидно, поскольку они, как известно, охватывают все виды обычной деятельности ревизуемого экономического субъекта и выполняются не только учётными, но и техническими и юридическими специалистами. Соискатель рекомендует повысить удельный вес комплексных ревизий в общем числе плановых до 80%, в том числе 20-25% – выполняемых внезапно. Определённое увеличение расходов на внезапные ревизии можно идентифицировать как вынужденный материальный ущерб подразделения – инициатора ревизии, полученный вследствие

правонарушений должностными и материально-ответственными лицами ревизуемого подразделения МВД России.

2. Обоснован новый порядок подчинённости ревизионных служб региональных УВД и УТ по федеральным округам, заключающийся в их децентрализации, обеспечивающий повышение независимости профессионального суждения ревизора, качества организации и проведений финансово-экономических ревизий с одновременным снижением расходов на ревизионную деятельность.

Результативность финансово-экономической ревизии в региональных Главных управлениях ВД и УТ федеральных округов МВД России при современной системе её организации препятствует выражению профессионального суждения ревизора (рис. 1). Задания на проведение ревизий зачастую утверждаются по необоснованно ограниченному кругу вопросов.

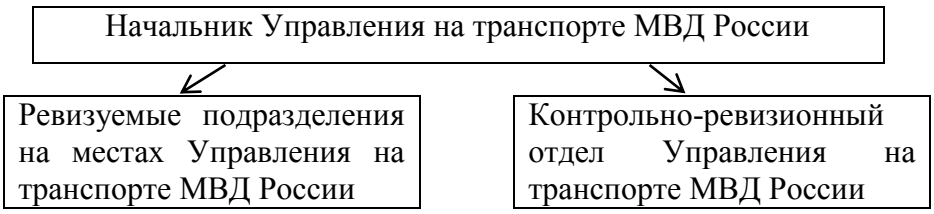

Рис. 1. Структура подчинённости контрольно-ревизионного отдела в УТ МВД России

Целесообразно реорганизовать традиционную иерархию подчинённости ревизионных служб региональных УВД и УТ федеральных округов МВД России. Для этого ревизионные службы необходимо вывести из ведения областных управлений ВД России и УТ федеральных округов МВД России, подчинив ревизионные службы непосредственно КРУ МВД России (рис. 2).

Рис. 2. Предлагаемая соискателем подчинённость ревизионных служб МВД России

Каждое Управление МВД России и их подразделения, являющиеся субъектами ревизионной деятельности, дислоцируются на территории области и республики, а УТ МВД России – федеральных округов. Так, например, УТ МВД России по ПФО дислоцируется на территории 13 областей, имеет в своём составе 6 линейных управлений и 9 отделов. Следовательно, в названном УТ имеется 15 субъектов ревизионной деятельности, в том числе в линейных управлениях плановые ревизии должны проводиться ежегодно, а в линейных отделах – не реже 1 раза в два года. Ревизионная служба централизована по месту дислоцирования УТ. Контрольно-ревизионной службе для выполнения одного комплекса финансово-экономических ревизий линейных управлений и линейных отделов УТ МВД России по ПФО при существующей централизованной организации ревизионной деятельности требуется более 3,5 млн. руб. бюджетных средств только на командировки. Рекомендуемая децентрализация ревизионной службы в УТ МВД России предусматривает её разукрупнение с максимально возможным приближением к ревизуемым субъектам (табл. 2).

Таблица 2

Предлагаемая организация децентрализованной ревизионной службы на примере УТ МВД России по ПФО

КРО, дислоцированный в г. Н. Новгороде по субъектам финансово - экономической ревизии	КРО, дислоцированный в г. Самаре по субъектам финансово-экономической ревизии
Казанское ЛУ МВД на транспорте	Саратовское ЛУ МВД России на транспорте
Нижегородское ЛУ МВД на транспорте	Волгоградское ЛУ МВД России на транспорте
Владимирский ЛО МВД на транспорте	Уфимское ЛУ МВД России на транспорте
Ижевский ЛО МВД на транспорте	Пензенский ЛО МВД России на транспорте
Кировский ЛО МВД на транспорте	Сызранский ЛО МВД на транспорте
Рузаевский ЛО МВД на транспорте	Ульяновский ЛО МВД России на транспорте
Чувашский ЛО МВД на транспорте	Астраханский ЛО МВД на транспорте

Оба ревизионных отдела по количественному составу, офицерским званиям и месячным окладам денежного содержания мы проектируем в пределах действующего штатного расписания сотрудников контрольно-

ревизионного отдела УТ МВД России. Таким образом, экономия в результате децентрализации ревизионной деятельности УТ МВД России по ПФО составит 2,4 млн. руб. или 68 % от суммы расходов при действующей централизованной организации ревизионной службы в УТ МВД России по ПФО (табл. 3).

Таблица 3

Командировочные расходы по децентрализованной ревизионной службе УТ МВД России по ПФО

Ревизионная служба на базе Средневолжского ЛУ МВД России на транспорте				Ревизионная служба на базе УТ МВД России по ПФО			
Командировочные расходы, руб. (3 сотрудника)				Командировочные расходы, руб. (3 сотрудника)			
Суточные	Проживание	Проезд	Итого	Суточные	Проживание	Проезд	Итого
105 300	696 600	30 000	831 900	83 700	171 000	15 000	269 700

Расходы за два года при децентрализации ревизионной службы составят 1 101 600 рублей.

Экономия упомянутых средств достигается за счёт существенного уменьшения расстояний между ревизионной службой УТ и ревизуемыми подразделениями.

3. Внесены дополнения в структуру и последовательность ревизионных процедур в МВД России, связанные с выделением новых этапов проведения ревизии – подготовки заключения по результатам ревизии для принятия управленческих решений, разработка рекомендаций по приведению организации бухгалтерского учета ревизуемых подразделениях МВД России в соответствие с нормами действующих стандартов, формулирование выводов о результатах ревизии и оценка качества ревизий; разработан усовершенствованный вариант Акта о результатах финансово-экономической ревизии подразделений МВД России, в котором закреплены обязательные разделы ревизионных процедур и состав однородных групп ревизуемых объектов. Включение данных новаций в межведомственный приказ, регламентирующий порядок организации ревизий, позволит повысить сопоставимость результатов проводимых ревизий и эффективность деятельности ревизионного аппарата.

Финансово-экономическая ревизия, как любой сложный рабочий процесс, состоит из ряда последовательных ревизионных процедур. Рекомендации российских специалистов, изложенные в специальной литературе, необходимо дополнить перечнем процедур с учётом деятельности МВД России, обоснование и содержание которого приводится в диссертации (рис. 3).

Рис. 3. Последовательность выполнения финансово-экономической ревизии

К общему числу известных ревизионных процедур нами предлагается три специализированные процедуры: подготовка заключения по результатам ревизии для принятия управленческих решений (проекта приказа руководителя подразделения МВД России); разработка рекомендаций по приведению бухгалтерского учета в соответствие с нормами действующих стандартов; формулирование выводов о результатах ревизии и оценка качества ревизии по принятым критериям для принятия управленческих решений.

Ведомственными приказами и другими стандартами в МВД России единая (обязательная) форма ревизионного акта не предусмотрена. Это приводит к разночтению в содержании и уровнях обоснованности выводов и доказательств финансово-экономической ревизии и во многом обуслав-

ливает субъективизм при формировании текста акта, особенно при выборе материалов ревизии, которые необходимо считать обязательными или второстепенными, не подлежащими включению в акт ревизии. Нами предложены перечень и методика формирования обязательных разделов названного документа, уточнен состав рекомендуемых однородных групп ревизуемых объектов.

Как нам представляется, в число таких разделов необходимо включить:

I. Общий раздел;

II. Финансовые нарушения и замечания:

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

- движение и состояние подотчетных сумм;

- дебиторская задолженность;

- кредиторская задолженность;

- состояние штатной дисциплины;

- денежное довольствие сотрудников, заработная плата работников;

- социальные выплаты;

- оплата труда адвокатов;

- результаты генеральной инвентаризации денежных средств, имущества и расчетов;

- выборочная инвентаризация материальных ценностей в процессе ревизии;

- вещественные доказательства (хранение и списание);

- расходы на содержание и целевое использование автотранспортных средств;

- ремонтно-строительные работы;

III. Приложения к акту ревизии;

IV. Выводы и рекомендации;

V. Подписи сторон ревизионного процесса.

Предложенные дополнения ревизионных процедур и методику оформления Акта финансово-экономической ревизии, на наш взгляд, целесообразно включить в разрабатываемые и корректируемые ведомственные стандарты, что повысит ответственность конкретных исполнителей за качественное проведение финансово-экономической ревизии.

4. Предложена группировка финансовых нарушений и хищений бюджетных средств в подразделениях МВД России и методика их выявления по основным объектам ревизионных процедур, что необходимо для обеспечения реальных результатов российской ревизионной деятельности и её интегрирования в общую государственную систему борьбы с крупными финансовыми нарушениями и хищениями в бюджетной сфере.

Наши исследования, проведенные в нескольких крупных подразделениях МВД России за последние 5 лет, свидетельствуют о том, что хищения бюджетных средств осуществляются в основном по хорошо спланированным, со временим все более усложняющимся экономическим схемам. Нами установлено 9 основных видов хищений бюджетных средств, выявленных финансово-экономическими ревизиями в подразделениях МВД России (рис. 4).

Основные виды хищений бюджетных средств
в подразделениях МВД России

1.Хищение бюджетных средств путем подделки расчетно-платежных документов
2. Хищение бюджетных средств посредством неоприходования денежных сумм и товарно-материальных ценностей
3. Хищение бюджетных средств путем создания пересортицы
4. Хищение бюджетных средств за счет увеличения штатной численности сотрудников
5. Хищения бюджетных средств посредством завышения объёмов работ, услуг
6. Хищение бюджетных средств путем искусственного содержания материальных запасов
7. Хищение бюджетных средств в виде заключения фиктивных государственных контрактов
8. Хищение бюджетных средств путем сфабрикованных недостач денежных средств, материальных ценностей и вещественных доказательств
9. Хищение бюджетных средств за счет излишнего списания денежных средств и материальных ценностей

Рис. 4. Основные типы хищений бюджетных средств
в подразделениях МВД России

Среди методов финансово-экономической ревизии в подразделениях МВД России, направленных на выявление хищений, наиболее приемлемым мы считаем встречную проверку, детализированную по ревизуемым объектам. Фрагмент методического указания по выявлению хищений путем заключения фиктивных государственных контрактов на транспортировку централизованных нефтепродуктов приведен в табл. 4.

Таблица 4

Фрагмент методического указания по выявлению хищений путем заключения фиктивных государственных контрактов на транспортировку централизованных нефтепродуктов

№	Регистры бухгалтерского учета	Способ выявления хищения
1	2	3
1	Государственный контракт и карточка счета 110533000 «Горюче-смазочные материалы и иное движимое имущество учреждения»	Сопоставить данные, указанные в гос. Контракте, с карточкой счёта 110533000 на предмет даты, количества тонн нефтепродуктов, отправленных подчинённому подразделению.
2	Карточка счета 110533000 «Горюче-смазочные материалы и иное движимое имущество учреждения» и товарные накладные на поступление нефтепродуктов, извещения на поступления нефтепродуктов, акты приёма-передачи нефтепродуктов, акты сверки поставки и отпуска нефтепродуктов.	Сопоставить данные регистры бухгалтерского учета в части исполнения государственного контракта, своевременности поставок нефтепродуктов соответствующего количества и качества, соблюдения ассортимента нефтепродуктов, а также использования подчинёнными подразделениями своих прав в случае нарушения поставщиком условий контракта.

Анализ результатов проверок финансово-хозяйственной деятельности структурных подразделений УТ МВД России по ПФО позволил нам выделить наиболее часто встречающиеся финансовые нарушения, которым в определённой степени способствуют недостаток знаний норм типовых и ведомственных учётных стандартов или умышленное их невыполнение сотрудниками соответствующих служб структурных подразделений МВД России. Разработанная нами группировка финансовых нарушений по объектам финансово-экономической ревизии приведена на рис. 5.

Рис. 5. Объекты финансовых нарушений в подразделениях МВД России

По нашему мнению, финансовым нарушениям во многом способствует также отсутствие в УТ МВД России и его структурных подразделениях специализированных методических пособий и более конкретизированных рабочих инструкций по всему перечню учётных объектов. Следовательно, очевидна объективная необходимость в разработке упомянутых внутрисистемных нормативных регуляторов, включении их в состав официальных ведомственных стандартов, а также организации их изучения (в порядке повышения квалификации) сотрудниками структурных подразделений и ревизорской службы УТ МВД России по федеральным округам.

5. Обоснованы изменения и дополнения официального перечня критериев оценки качества ревизионной деятельности, используемого в МВД России, обоснованы показатели по каждому оценочному критерию и методика их расчета для выработки единого подхода к формированию оценки деятельности ревизионных служб.

В настоящие время в подразделениях МВД России качество ревизионной деятельности оценивается по 6 группам укрупнённых критериев. Мы считаем перечень критериев оценки ревизионной деятельности, практикуемый КРУ МВД России, в целом приемлемым для оценки качества ре-

визионной деятельности подразделений МВД России за исключением трёх критериев: объема проверенных сумм средств; соотношения суммы ущерба к объёму финансирования; суммы выявленного неэффективного расходования денежных средств к объёмам финансирования, которые не несут полезной информации для принятия управленческих решений в виду их условности. В связи с чем, они могут считаться не целесообразными для применения. Оценка объема проверенных сумм средств не может быть достоверной, поскольку определить названный объём в стоимостном измерителе на основе ревизуемых документов практически невозможно, и качество отчетной информации, на основе которой формируется рассматриваемая оценка, представляется нам сомнительной. Показатель соотношения суммы выявленного ущерба с объёмом финансирования, по существу, означает прямую зависимость объёмов финансирования подразделений МВД России от суммы выявленных финансовых нарушений. Однако такая зависимость, по нашему мнению, является абстрактной, поскольку число и сумма выявленных нарушений не коррелирует с суммой бюджетного финансирования.

Что касается такого показателя качества ревизионной деятельности, как сумма выявленного неэффективного расходования денежных средств к объёмам финансирования, то необходимо отметить, что в российском бюджетном законодательстве отсутствуют нормы, регламентирующие содержание терминов эффективности и неэффективности использования бюджетных средств. Ввиду отсутствия законодательного определения неэффективного использования бюджетных средств и порядка его оценки в натуральных измерителях, данный показатель, по нашему мнению, целесообразно понимать как факт нерационального расходования бюджетных средств, поскольку реально существовал более экономный вариант расходования. Так как данная оценка субъективна, то в ревизионной практике МВД России к неэффективному расходованию бюджетных средств зача-

стую относят расходы, непосредственно не относящиеся к данному критерию, с целью улучшить показатели ревизионной деятельности.

В системе МВД России отсутствует общий подход к формированию системы показателей оценки качества ревизионной деятельности, предложенных КРУ МВД России. В результате исследования пересмотрена система показателей оценки качества ревизионной деятельности и предложена авторская методика их расчета, приведенная в табл. 5

Таблица 5

Система показателей оценки качества ревизионной деятельности в МВД России

Наименование показателя	Ед. изм.	Формула расчета
1	2	3
I. Оценка проведенных мероприятий ($К_1$)=$К_{1.1}$+$К_{1.2}$		
Процент выполнения плана финансово-экономических ревизий ($К_{1.1}$)	%	$К_{1.1}$ = Рф / Рпл × 100%, где Рф - количество фактически проведенных ревизий, Рпл - количество ревизий по плану.
Соответствие количества ревизий, проведенных с ежегодной периодичностью ($К_{1.2}$)	%	$К_{1.2}$ = Р / Рпл × 100, где Р - количество ревизий, проведенных с ежегодной периодичностью
II. Оценка объемов выявленных нарушений ($К_2$)=$К_{2.1}$+$К_{2.2}$+$К_{2.3}$+$К_{2.4}$+$К_{2.5}$		
Сумма выявленного ущерба в расчете на одну ревизию ($К_{2.1}$)	тыс. руб.	$К_{2.1}$ = Внар / Рф, где Внар - сумма выявленного материального ущерба.
Сумма выявленного ущерба в расчете на одного ревизора ($К_{2.2}$)	тыс. руб.	$К_{2.2}$ = Внар / Ч, где Ч - фактическая средняя численность ревизоров.
Сумма выявленного нецелевого расходования средств к объёму финансирования ($К_{2.3}$)	тыс. руб.	$К_{2.3}$ = Внец / Фин, где Внец - сумма выявленного нецелевого расходования денежных средств, Фин - общий объём финансирования
Сумма недополученных доходов, выявленных на одну ревизию ($К_{2.4}$)	тыс. руб.	$К_{2.4}$ = Внедоп / Рф, где Внедоп - сумма выявленных недополученных доходов
Сумма недополученных доходов, выявленных на одного ревизора ($К_{2.5}$)	тыс. руб.	$К_{2.5}$ = Внедоп / Ч
III. Оценка объемов возмещения средств использованных с нарушением законодательства ($К_4$) =$К_{4.1}$+$К_{4.2}$+$К_{4.3}$		
Удельный вес возмещенных средств в расчете на одну ревизию ($К_{3.1}$)	тыс. руб.	$К_{3.1}$ = Устр.нар / Рф, где Устр.нар - сумма возмещенных средств по результатам ревизий.

Продолжение табл. 5

1	2	3
Сумма возмещенных средств в расчете на одного ревизора ($К_{3.2}$)	тыс. руб.	$К_{3.2}$ = Устр.нар / Ч
Удельный вес возмещенных средств от суммы подлежащих возмещению ($К_{3.3}$)	%	$К_{3.3}$ = Устр.нар / Внар ×100
IV. Оценка результативности работы по привлечению виновных лиц к ответственности ($К_4$) =$К_{4.1}$+$К_{4.2}$+$К_{4.3}$+$К_{4.4}$		
Удельный вес возбужденных уголовных дел по итогам ревизий ($К_{4.1}$)	%	$К_{4.1}$=Возб.дел / Рф × 100, где Возб.дел - общее количество возбужденных уголовных дел по итогам ревизий
Количество привлеченных к материальной ответственности по итогам ревизий ($К_{4.2}$)	ед.	$К_{4.2}$ = Мат.отв / Рф, где Мат.отв.- общее количество привлеченных к материальной ответственности по итогам ревизий
Количество привлеченных к дисциплинарной ответственности ($К_{4.3}$)	ед.	$К_{4.3}$ = Дис.отв / Рф, где Дис.отв - общее количество привлеченных к дисциплинарной ответственности по итогам ревизий
Удельный вес количества освобожденных от возмещения денежных средств ($К_{4.4}$)	%	$К_{4.4}$ = Осв / Рф × 100, где Осв - общая сумма, не подлежащая возмещению
V. Оценка мер профилактической работы ($К_5$) =$К_{5.1}$+$К_{5.2}$+$К_{5.3}$+$К_{5.4}$		
Количество подготовленных обзоров основных нарушений ($К_{5.1}$)	ед.	-0,5- подготовка одного обзора, -1,0- подготовка двух обзоров, -1,5- подготовка трех и более обзоров
Количество подготовленных указаний, направленных на профилактику нарушений ($К_{5.2}$)	ед.	-0,5 подготовка одного указания, -1,0 подготовка двух указаний, -1,5 подготовка трех и более указаний
Удельный вес проведения тематических проверок по производительности ($К_{5.3}$)	%.	$К_{5.3}$ = Пт / Ч × 100, где Пт - количество проведенных тематических проверок.
Удельный вес тематических проверок в общем объеме проведенных ревизий ($К_{5.4}$)	%	$К_{5.4}$=Пт / Рф × 100

Разработанная методика расчета показателей качества ревизионной деятельности необходима для выработки единого подхода к трактовке сопоставимых, однородных и допустимых критериев оценки качества ревизионной деятельности.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Внесены уточнения и дополнения в определение финансово-экономической ревизии, подтверждающие её значимость в укреплении

бюджетной сферы страны применительно к движению бюджетных средств в подразделениях МВД России, и предложена классификация финансово-экономической ревизии для уточнения назначения и оптимального соотношения каждого вида ревизии с их общим числом, в котором предпочтение отдается комплексным и внезапным ревизиям.

2. Рекомендован новый порядок подчинённости ревизионных служб региональных УВД и УТ по федеральным округам для создания практической возможности формирования профессионального и независимого суждения ревизора, а также предложена структура децентрализации ревизионной службы в подразделениях УТ МВД, позволяющая повысить качество финансово-экономических ревизий при уменьшении расходов на ревизионную деятельность.

3. Разработаны предложения по развитию организационно-методического обеспечения финансово-экономической ревизии в МВД России, включающие дополнения в принятую МВД России структуру и последовательность ревизионных процедур, усовершенствованный вариант Акта о результатах финансово-экономической ревизии для подразделений МВД России, методику выявления хищений и крупных противоправных финансовых нарушений по основным объектам ревизионных процедур, а также предложения по изменению и дополнению официального перечня показателей оценки качества ревизионной деятельности. Внедрение разработанных предложений позволит повысить эффективность финансово-экономической ревизии в системе МВД России.

Основные положения диссертации опубликованы в печатных работах

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Игонина Е.С. Проверка порядка расчетов за коммунальные услуги в подразделениях органов внутренних дел / Е.С. Игонина // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 11–3 (52-3). – С. 905-908. – (0,4 п.л.).

2. Игонина Е.С.Исследование классификационных признаков финансово-экономической ревизии в МВД России / Е.С. Игонина // Вестник экономической безопасности. – 2016. – № 4.– С. 269-272. – (0,4 п.л.).

3. Мизиковский Е.А. Совершенствование финансово-экономической ревизии в МВД России / Е.А. Мизиковский, Е.С. Игонина // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2017. – № 2. – С. 17-22. – (авторских 0,25 п.л.).

4. Игонина Е.С. Проверка банковских операций в подразделениях системы МВД России / Е.С. Игонина, Т.С. Маслова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 1–1 (66–1).– С. 1119-1122.– (авторских 0,35 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

5. Игонина Е.С. Организация финансово-экономической ревизии в МВД России / Е.С. Игонина // Общество, экономика и право : материалы Международной научной конференции, 4 сессия. – Москва, 2016. – С. 82-92. – (0,10 п.л.).

6. Игонина Е.С.Инвентаризация. Опыт подразделений МВД России / Е.С. Игонина // Бюджетный учет. – 2016. – № 10. – С. 34-39. –(0,6 п.л.).

7. Игонина Е.С. Типичные нарушения финансово-хозяйственной деятельности в системе МВД России / Е.С. Игонина // Бюджетный учет. – 2016. – № 12. – С. 24-29. – (0,6 п.л.).

8. Маслова Т.С.Проведение ревизии кассы и кассовых операций в подразделениях системы МВД России / Т.С. Маслова, Е.С. Игонина // Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия : Экономика. – 2015. – № 3. – С.107-113. – (авторских 0,48 п.л.).

9. Маслова Т.С. Ревизия учета, хранения и передачи вещественных доказательств, ценностей иного имущества, изъятых по уголовным делам / Т.С. Маслова, Е.С. Игонина // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2015. – № 13 (373). – С. 24-29. – (авторских 0,5 п.л.).

Заказ № 832 от 06 июля 2017 г. Тираж 140 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ

394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в