

УДК 330.1
DOI 10.36511/2588-0071-2021-2-41-46

Мизиковский Ефим Абрамович

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского (603950, Нижний Новгород, пр-т Гагарина, 23)

Efim A. Mizikovsky

doctor of sciences (economy), professor, professor of accounting department National research Lobachevsky State university of Nizhny Novgorod (23 Gagarina av., Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: mizikovskiy@mail.ru

Игонина Елена Сергеевна

кандидат экономических наук, доцент кафедры судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета

Нижегородская академия МВД России (603950, Нижний Новгород, Анкудиновское шоссе, 3);

доцент кафедры судебной экспертизы

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н. И. Лобачевского (603950, Нижний Новгород, пр-т Гагарина, 23)

Elena S. Igonina

candidate of sciences (economy), associate professor of the department of forensic accounting and accounting

Nizhny Novgorod academy of the Ministry of internal affairs of Russia (3 Ankudinovskoye shosse, Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950);

associate professor of forensic science department

National research Lobachevsky State university of Nizhny Novgorod (23 Gagarina av., Nizhny Novgorod, Russian Federation, 603950)

E-mail: eligonina@mail.ru

**Критерии результативности внутреннего финансового аудита
в органах внутренних дел**

**Criteria for the effectiveness of internal financial audit
in the internal affairs bodies**

В статье изложены аспекты нормативного правового регулирования осуществления внутреннего финансового аудита в органах внутренних дел и его возможные противоречия. В настоящее время отсутствуют определенные границы внутреннего финансового аудита финансово-хозяйственной деятельности в органах внутренних дел, дублирование контрольных мероприятий, проводимых в рамках ревизии, затруднена оценка положительного влияния результатов внутреннего финансового аудита на повышение эффективности внутреннего финансового контроля и использования бюджетных средств. В статье предложено пересмотреть оценочные критерии внутреннего финансового аудита в органах внутренних дел в части рационального и результативного использования бюджетных средств.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит в органах внутренних дел, финансово-хозяйственная деятельность, ревизия, оценочные критерии, рациональное и результативное использование бюджетных средств.

The article describes the aspects of the regulatory legal regulation of the internal financial audit in the internal affairs bodies and its possible contradictions. Currently, there are no defined boundaries of the internal financial audit of financial and economic activities in the internal affairs bodies, duplication of control measures carried out as part of the audit, and it is difficult to assess the positive impact of the results of the internal financial audit on improving the effectiveness of internal financial control and the use of budget funds. The article proposes to review the evaluation criteria of internal financial audit in the internal affairs bodies in terms of rational and efficient use of budget funds.

Keywords: internal financial audit in the internal affairs bodies, financial and economic activities, audit, evaluation criteria, rational and efficient use of budget funds.

К числу приоритетных направлений деятельности контрольно-ревизионной службы органов внутренних дел с 2018 года относится осуществление внутреннего финансового аудита, одним из направлений которого являются рекомендации по более рациональному расходованию выделенных лимитов бюджетных средств.

Вместе с тем, дискуссия относительно сущности внутреннего финансового аудита, его роли и значимости в обеспечении действенного контроля за рациональным расходованием бюджетных средств продолжает развиваться, в том числе и этим обуславливается подключение к существующему диалогу практиков, представителей ведомственной науки.

Остановимся на некоторых проблемных аспектах нормативного правового регулирования осуществления внутреннего финансового аудита в органах внутренних дел и его возможных противоречивых результатах. К числу проблемных вопросов можно отнести следующие:

- не совсем понятны сущность и статус аудиторской проверки;
- происходит частичное дублирование контрольных мероприятий, проводимых в рамках ревизии;
- затруднена оценка положительного влияния результатов внутреннего финансового аудита на повышение эффективности внутреннего финансового контроля и использования бюджетных средств.

Переходя к критериям результативности внутреннего финансового аудита в контексте признаков или оснований, по которым можно будет оценить его эффективность и плодотворность, следует отметить, что именно цели внутреннего финансового аудита делают отсылку к такому конечному результату.

Согласно пункту 6 Регламента осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России [1] внутренний финансовый аудит направлен на достижение следующих целей:

1. Оценка надежности организации в органах внутренних дел внутреннего финансового контроля в проверяемой организации и подготовка контролирующими органами предложений по повышению уровня внутреннего финансового контроля.
2. Достоверность и соответствие бюджетной отчетности органов внутренних дел федеральным стандартам Российской Федерации.
3. Предложения контролирующих органов по рациональному использованию бюджетных средств в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Остановимся на каждой цели внутреннего финансового аудита более подробно.

В соответствии с пунктом 2 постановления Правительства РФ от 17 марта 2014 года № 193 (далее — постановление Правительства РФ № 193) внутренний финансовый

контроль осуществляется непрерывными действиями, направленными на соблюдение положений нормативных правовых актов в области бюджетного учета путем составления и исполнения бюджета, организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетности государственных учреждений, повышения уровня по рациональному расходованию бюджетных средств [2]. Согласно упомянутому определению первая цель осуществления внутреннего финансового аудита поглощает две оставшиеся, что приводит к еще большей путанице.

Немного проясняет ситуацию приказ МВД России от 12 октября 2015 года № 980 [1], утвердивший Регламент осуществления внутреннего финансового аудита в системе МВД России (далее — Регламент внутреннего финансового аудита), согласно пункту 52 которого выводы организации об эффективном внутреннем финансовом контроле основываются главным образом на результатах аудиторской проверки карт финансового контроля проверяемой организацией и регистра контроля финансовых нарушений, допущенных при выполнении внутренних бюджетных процессов. А в следующем пункте формулируется четкий критерий, позволяющий оценить эффективность внутреннего финансового контроля: «...если используемые методы контроля и контрольные действия приводят к отсутствию либо существенному снижению числа нарушений нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения».

Оценке надежности внутреннего финансового аудита в анализируемом нормативном акте уделено недостаточно внимания. Не изложены методы финансового контроля, проводимые при аудите, а также не сформирован конкретизированный перечень учетных, финансовых и бухгалтерских документов и не определена последовательность изучения данных документов для выявления финансовых нарушений. В качестве методов документального контроля можно использовать проверку документов, признаваемых в бухгалтерском учете, и проверку аналитического учета, представляющие собой анализ бюджетного учета с первичными документами на отраженных счетах.

Наиболее спорной является цель внутреннего финансового аудита по подтверждению бюджетной отчетности. В ведомственном нормативном правовом акте по проведению ревизии данное направление отнесено к задачам ревизии, проводимой в органах внутренних дел. Так, в соответствии с пунктом 19 Регламента осуществления ведомственного финансового контроля в системе МВД России (далее — Регламент ведомственного финансового контроля), утвержденного приказом МВД России от 12 октября 2015 года № 980, ревизия выражается в изучении достоверности и правильности отражения финансовых и хозяйственных операций в бюджетной отчетности, а согласно пункту 20 указанного нормативного акта проверка представляет собой контрольные действия по изучению достоверности бюджетного учета и бюджетной отчетности. Это приводит на практике к смешению разных форм финансового контроля: аудита и ревизии.

Контролирующие органы при проведении ревизии финансово-хозяйственной деятельности, учетных, финансовых бухгалтерских документов, а также бюджетной отчетности определяют соответствие записей на счетах бюджетного учета первичным документам, соответствие бюджетной отчетности нормативным правовым актам (п. 50 Регламента ведомственного финансового контроля). При проведении аудита проверяются финансовые, учетные и первичные документы на предмет соответствия бюджетной отчетности и в целом ведение бюджетного учета (п. 32 Регламента внутреннего финансового аудита). Аудитор, помимо проверки соответствия бухгалтерского учета нормативным правовым актам и федеральным стандартам, должен проверять отражение первичных документов на счетах бюджетного учета в органах внутренних дел.

В данном случае происходит дублирование аудиторских процедур, которые проводятся при ревизии финансово-хозяйственной деятельности. Данная ситуация приводит к выполнению одних и тех же функциональных обязанностей контрольно-ревизионными подразделениями органов внутренних дел. Такое положение в первую очередь

отражается в отчетности путем деления финансовых нарушений при проведении аудита и ревизии в органах внутренних дел. Отчетные данные контрольно-ревизионной деятельности приобретают некий «аффективный характер» [3] по причине проведения контрольных мероприятий по проверке достоверности бюджетной отчетности не в рамках собственно аудита, а в рамках ревизии.

Более того, возвращаясь к вопросу о критериях результативности внутреннего финансового аудита, следует отметить, что аудитор в отчете должен отразить информацию о выявленных недостатках и нарушениях, предложить результативные рекомендации по устранению этих нарушений и недостатков (п. 51 Регламента внутреннего финансового аудита). То же самое должен выполнить и ревизор. В соответствии с пунктом 13 Регламента ведомственного финансового контроля при проведении ревизии ревизор должен обосновать все выявленные финансовые нарушения, опираясь на нормативные правовые акты Российской Федерации, определить размер причиненного ущерба, подготовить предложения по устранению выявленных финансовых нарушений и недостатков.

Сказанное еще раз подчеркивает смешение на практике различных форм финансового контроля. Представляется целесообразным исключить из целей аудита, проводимого органами внутренних дел, подтверждение достоверности бюджетной отчетности. Возражение, основанное на том, что аудит как раз и представляет собой независимую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, следует признать несостоятельным, поскольку приведенное положение справедливо лишь для негосударственных организаций, в которых, как известно, ведомственная ревизия не проводится.

Кроме того, заслуживает внимания еще один немаловажный факт. Контрольно-ревизионные подразделения органов внутренних дел испытывают явную нехватку квалифицированных кадров, способных эффективно решать задачи по проведению аудита в части проверки достоверности бюджетной отчетности. Таким образом, целесообразно привлекать для проведения аудита в органах внутренних дел главных бухгалтеров (бухгалтеров) учреждения.

Определенным подспорьем в данной ситуации может послужить разработка специализированного программного обеспечения, способного обнаруживать необоснованные учетные записи в автоматизированной программе по ведению бюджетного учета. С одной стороны, это в какой-то степени нивелирует нехватку опыта у сотрудников контрольно-ревизионных подразделений по оценке достоверности бюджетной отчетности. С другой стороны, позволит уменьшить количество запрашиваемых документов на бумажных носителях, так как это создает определенные трудности для их хранения по месту нахождения контрольно-ревизионного органа.

Успешная реализация третьей цели внутреннего финансового аудита напрямую коррелирует со словами Министра внутренних дел Российской Федерации. Подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования подразделениями органов внутренних дел Российской Федерации бюджетных средств представляется чрезвычайно важной задачей в условиях существования кризисных явлений в экономике страны. В то же время ни содержательные аспекты данного направления аудита, ни аудиторские процедуры, направленные на реализацию указанной цели аудита, в анализируемом нормативном акте не содержатся. Не раскрывает их и постановление Правительства РФ № 193.

При формировании целей внутреннего финансового аудита необходимо руководствоваться принципом эффективности использования бюджетных средств, закрепленным в статье 34 Бюджетного кодекса РФ, основное действие которого означает, что при формировании бюджетных ассигнований по исполнению бюджета главные распорядители бюджетных средств должны руководствоваться рациональным использованием бюджетных средств с наименьшим использованием денежных средств для достиже-

ния наибольших количественных и качественных характеристик. Но категории, упомянутые выше, эффективный расход при минимальном денежном выражении относят к субъективному оцениванию финансово-хозяйственной деятельности. Подводя к конкретному критерию при проведении аудита, аудитор должен исходить из объективной «картины» соответствия бюджетного учета федеральным стандартам.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 июня 2006 года № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» [4] (ред. от 28.05.2019) разъясняет данную ситуацию следующим образом. Главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств при исполнении бюджетных обязательств должны исходить из объективной необходимости и целесообразности использования бюджетных лимитов. В связи с этим использование бюджетных средств сверх потребности необходимо подтверждать учетными, финансовыми и бухгалтерскими документами в целях признания данного расхода эффективным, используя при этом минимальный объем средств для наилучшего результата бюджетного процесса [5].

Необходимо пересмотреть оценочные критерии внутреннего финансового аудита в органах внутренних дел в части рационального и результативного использования бюджетных средств. При пересмотре данных показателей необходимо руководствоваться Методическими рекомендациями, разработанными Счетной палатой России.

Подводя итоги, следует сформулировать ряд предложений, направленных на повышение результативности внутреннего финансового аудита в органах внутренних дел. В первую очередь представляется целесообразным предусмотреть проверку достоверности бюджетной отчетности только в рамках ревизии финансово-хозяйственной деятельности, чтобы не дублировать проверочные мероприятия в ходе аудиторской проверки. Во-вторых, видится перспективной разработка специализированного программного обеспечения, способного обнаруживать необоснованные учетные записи в автоматизированной программе по ведению бюджетного учета. В-третьих, требует проработки вопрос о том, насколько исполнение рекомендаций, сделанных по итогам аудиторской проверки, способно повысить эффективность внутреннего финансового контроля и обеспечить некую «безопасность» руководителя учреждения в вопросе целевого, обоснованного и экономного (результативного) использования бюджетных средств.

Примечания

1. 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 // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 15.04.2021).

2. Об утверждении Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд: постановление Правительства РФ от 10 февраля 2014 года № 89 // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 15.04.2021).

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

4. О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 22 июня 2006 года № 23 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 8.

5. Игонина Е. С., Мизиковский Е. А. Ревизия финансово-хозяйственной деятельности в правоохранительной системе: монография. Н. Новгород: Нижегородская академия Министерства внутренних дел Российской Федерации, 2020. 209 с.

References

1. On Approval of the Regulations for internal financial audit in the system of the Ministry of internal affairs of Russia and the Regulations for departmental financial control in the system of the Ministry of internal affairs of Russia: order of the Ministry of internal affairs of Russia no. 980 of 12.10.2015. *Official Internet portal of legal information*. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 15.04.2021). (In Russ.)
2. On Approval of the Rules for implementing departmental control in the field of procurement for federal needs: resolution of the Government of the Russian Federation no. 89 of 10.02.2014. *Official Internet portal of legal information*. URL: <http://www.pravo.gov.ru> (accessed 15.04.2021). (In Russ.)
3. Mizikovskiy E. A., Igonina E. S., Voronov S. S. The system of intra-economic financial control in the Ministry of internal affairs of Russia: main directions. *Vestnik IPB (Bulletin of professional accountants)*, 2019, no. 3, pp. 35—40. (In Russ.)
4. On Certain issues of application by commercial courts of the norms of the Budget code of the Russian Federation: resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation no. 23 of 22.06.2006. *Vestnik of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation*, 2006, no. 8. (In Russ.)
5. Igonina E. S., Mizikovskiy E. A. Revision of financial and economic activities in the law enforcement system: monograph. Nizhny Novgorod: Publishing House Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of internal affairs of the Russian Federation, 2020. 209 с. (In Russ.)