

УДК 336.148

ОРГАНИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**М.П. Беликова, М.В. Богданова**

Российский государственный университет правосудия им В.М. Лебедева, Москва, email: Marri-m@bk.ru

Аннотация. Данное исследование посвящено контрольно-ревизионной деятельности. Представлена сущность и структура данного института на основании анализа доктринальных источников, а также судебных актов арбитражных судов. Также в работе указывается на ряд проблем эффективности, в том числе: проблема экономической целесообразности внутреннего финансового контроля, проблема независимости внутреннего аудита и контроля, проблема авторитета и неисполнения рекомендаций проверяющих специалистов (подразделений), проблема дублирования функций субъектов КРД, проблема субъективности судебных решений. Особая роль уделяется внутреннему финансовому контролю, персонал которого, по мнению автора, нуждается в дополнительных стимулах для повышения его значимости и эффективности. В заключение предлагается внести изменения в часть 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации путем введения представления в суд доказательств, оспаривающих тот или иной акт контроля. Подобное нововведение исключает формальный подход к судебному процессу с изложением одних лишь доводов без достаточного обоснования.

Ключевые слова: финансовый контроль, контрольно-ревизионная деятельность, аудит, экономическое право, финансы, ревизия, Казначейство, российская экономика, бюджет.

THE ORGANISATION OF CONTROL AND REVISION ACTIVITIES IN THE RUSSIAN FEDERATION**M.P. Belikova, M.V. Bogdanova**

Russian State University of Justice named after V. M. Lebedev, Moscow, email: Marri-m@bk.ru

Abstract. This study is devoted to Control and Revision Activities (CRA). The essence and structure of this institution are presented, based on an analysis of doctrinal sources and the judicial acts of arbitration courts. The paper also highlights a range of efficiency issues, including the following: the problem of the economic feasibility of Internal Financial Control (IFC); the problem of the independence of internal audit and control; the problem of the authority and non-implementation of recommendations made by inspection specialists (departments); the problem of duplication of functions among the subjects of CRA; and the problem of the subjectivity of court judgements. A special role is given to Internal Financial Control, the personnel of which, in the author's opinion, require additional incentives to increase its significance and efficiency. In conclusion, it is proposed to amend Part 5 of Article 200 of the Arbitration Procedure Code of the Russian Federation by introducing the requirement for the applicant to submit evidence to the court when challenging a specific act of control. Such an innovation excludes a formalistic approach to the judicial process with the presentation of mere arguments without sufficient justification.

Keywords: financial control, control and auditing activities, audit, economic law, finance, audit, Treasury, Russian economy, budget.

Дата поступления статьи в редакцию: 21.10.2025

Дата принятия статьи в печать: 03.12.2025

Введение

Организация контрольно-ревизионной деятельности (далее по тексту – КРД) в Российской Федерации представляет собой один из самых сложных вопросов современного экономического права, менеджмента и бухгалтерского учета и аудита. Нормы, определяющие сущность и структуру КРД требуют постоянного совершенствования, особенно в условиях экономической нестабильности. Как свидетельствуют исследования многих современных авторов, одно из направлений развития данной области заключается в усилении внутреннего финансового контроля (далее по тексту – ВФК). Поэтому изучение основных проблем, связанных с нормативным правовым регулированием КРД, а также рассмотрение возможностей по повышению его эффективности на местном уровне составляют актуальность данного исследования.

Цель исследования

Цель исследования – выявить и проанализировать структурно-функциональные проблемы института контрольно-ревизионной деятельности (КРД) на основе анализа действующих нормативных пра-

вовых актов, с последующей разработкой предложений по совершенствованию его структуры, правовой сущности и повышению организационной эффективности в условиях дефицита бюджетных средств.

Элементы научной новизны содержатся в уточнении сущности контрольно-ревизионной деятельности как системы, содержащей имманентное противоречие между принципами независимости и государственной природой ее субъектов, а также в предложениях, заключающихся в установлении императивного требования для заявителей-представителей бюджетных организаций в части 5 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее – АПК РФ), в соответствии с которым при оспаривании решений контрольных органов необходимо соблюсти требования по представлению неопровержимых контрдоказательств. Практическая значимость данного материала заключается в разработке конкретной правовой новеллы, направленной на повышение юридической силы актов внешнего финансового контроля, что может быть использовано при совершенствовании АПК РФ и разработке законопроектов, направленных на повышение эффективности КРД.

Материал и методы исследования

В данном исследовании использовались как общие, так и специальные научные методы. Среди них: общелогические методы (анализ, синтез, дедукция), метод сравнительно-правового анализа, структурно-функциональный научный метод, формально-юридический метод, а также метод экономико-правового анализа. Теоретическую основу работы составили научные статьи современных российских авторов: Г.М. Гурджиева, М.В. Демидова, А.И. Лукашова, В.В. Петрушиной, О.М. Петрушиной, В.В. Цыбиной, М.В. Титовой, А.Р. Фроловой, В.Н. Чичеровой, Б.И. Туршевой, Л.С. Федоткиной, М.Л. Фейгеля и других. Эмпирическую базу работы составили акты реагирования органов внешнего финансового контроля (предписания и представления), а также судебные решения арбитражных судов 2020-2025 годов, предметом которых являлось оспаривание решений органов контрольно-ревизионной деятельности.

Результаты исследования

Необходимо различать понятия: «контрольно-ревизионная деятельность», «аудит», а также «финансовый мониторинг». Контрольно-ревизионная деятельность подразумевает осуществление обязательного контроля государственными органами посредством документарной и фактической проверки законности и целесообразности финансовых и иных операций за определённый (проверочный) период времени [1, с. 252]. Аудит – вид профессиональной либо предпринимательской деятельности, направленный на выявление реального финансового состояния экономического субъекта и включающий в себя два под-вида: внешний (с привлечением сторонних специалистов (организаций)), а также внутренний, осуществляемый персоналом либо должностным лицом этого субъекта [2, с. 44]. Финансовый мониторинг – осуществление государственными органами анализа законности финансовых операций, которые могут относиться к легализации (отмыванию) денежных средств и другим преступлениям, посредством издания нормативных и ненормативных правовых актов, а также создания специальных уполномоченных органов, чьи усилия должны быть направлены на борьбу с такими преступлениями [3, с. 134]. То есть аудит представляет собой внутреннюю проверку профильными специалистами, контрольно-ревизионная деятельность – осуществление внешнего финансового контроля со стороны государства, финансовый мониторинг – комплекс мер, по профилактике легализации денежных средств и иного имущества. Отметим, что в РФ ответственность за вышеупомянутые преступления по легализации (отмыванию) денежных средств квалифицируется по статьям 174, 174.1 УК РФ [4].

К принципам КРД традиционно относят следующие: соответствия, системности, всеобщности, непрерывности, объективности, независимости, гласности, эффективности, научности, плановости, законности, ответственности, а также риск-ориентированности [5, с. 157]. С учетом того, что КРД осуществляется государственными и муниципальными органами, наибольшую сложность соблюдения вызывают принципы объективности и независимости. Несоблюдение этих принципов может быть связано с коррупционными составляющими.

Основными органами, осуществляющими КРД, выступают: Счетная палата РФ (далее по тексту – СП РФ), Федеральное казначейство (далее по тексту – ФК РФ). Иногда к ним относят также органы внутреннего финансового аудита (ВФА).

СП РФ – основной орган, осуществляющий внешний государственный контроль по распоряжению бюджетными средствами и средствами государственных внебюджетных фондов и федеральной собственностью (пункт 1 статьи 1 ФЗ «О счетной палате Российской Федерации» (далее по тексту – ФЗ №41). Важно, что деятельность данного органа не может быть приостановлена, даже в случае роспуска Госу-

дарственной Думы (пункт 2 статьи 2 ФЗ №41). Это подчеркивает его формальную независимость и значимость. К задачам СП РФ относятся: организация и контроль расходования бюджета; анализ эффективности нормативных правовых актов в рамках собственной компетенции; выработка предложений по устранению нарушений; оценка эффективности налоговых льгот; определение достоверности бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов (статья 5 ФЗ №41) [6].

Примечательно, что в РФ отсутствует ФЗ, посвященный ФК РФ. В данном случае основным нормативным правовым актом выступает Постановление Правительства РФ «О федеральном казначействе». Согласно пункту 1 Общих положений данного документа, ФК РФ осуществляет правоприменительные функции по обеспечению исполнения федерального бюджета и оператора системы казначейских платежей, проводит казначейское обслуживание, сопровождение, мониторинг, управляет средствами на едином казначейском счете и осуществляет контроль и надзор в финансово-бюджетной сфере. Обобщая полномочия ФК РФ, изложенные в Разделе II вышеупомянутого Положения, следует выделить следующие основные задачи данного органа: кассовое обслуживание бюджета; обеспечение исполнения федерального бюджета; управление средствами на едином казначейском счете, а также осуществление казначейского обслуживания и сопровождения всех финансовых потоков в бюджетной системе; выполнение полномочий оператора системы казначейских платежей, включая открытие и ведение счетов, распределение доходов и санкционирование оплаты денежных обязательств; осуществление контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере, а также внешнего контроля за аудиторской деятельностью общественно значимых организаций и противодействие легализации преступных доходов [7]. Отличие ФК РФ от СП РФ заключается в том, что в первом случае орган осуществляет возможность исполнения бюджета, во втором – надзор за его деятельностью.

Государственные и муниципальные организации также имеют собственную систему внутреннего контроля (далее по тексту – ВФК).

Основная норма, регулирующая ВФК содержится в статье 1602-1 Бюджетного кодекса РФ (далее по тексту – БК РФ), в которой указывается, что данная форма контроля заключается в предоставлении информации получателям бюджетных средств разного уровня и содержит результаты оценки исполнения бюджетных полномочий тем или иным государственным органом либо организацией, предложения по повышению качества менеджмента, а также заключение самого контроля [8].

Кроме того, ВФК также регламентирован Методическими рекомендациями Минфина России от 30.11.2023 [8]. Важно отметить, что ВФК отличается от внешнего контроля как по объектам (что проверяют), так и по субъектам (должностным лицам). Данная форма контроля осуществляется не только должностными лицами проверяемой организации, но и Казначейством РФ (в части полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере) и органами исполнительной власти.

Отличительная особенность именно внутреннего контроля с точки зрения теории финансового контроля заключается в том, что он является непрерывным в отличие от контроля внешнего. Поэтому внутренний контроль может осуществляться в процессе непосредственного исполнения, не препятствуя при этом управлению выделенными бюджетными средствами непосредственно.

ВФК, в том числе, бюджетный, можно также рассматривать как составляющую менеджмента, однако строго определенную и относящуюся к государственным учреждениям. При этом в научной литературе встречаются мнения, что финансовый контроль стал полностью бюджетным, и что данное понятие неприменимо к коммерческим организациям с точки зрения БК РФ [9, с. 13]. Для коммерческих организаций существует общий внутренний контроль (ФЗ «О бухгалтерском учете») [10], но он не является бюджетным финансовым контролем в строгом смысле (главы 261, 5, статьи 1602-1 и ст. 1602-2 БК РФ).

Осуществление внутреннего финансового контроля в бюджетной сфере может быть связано со значительными затратами только лишь на само проведение, если речь идет о крупной организации, например, Казначействе. Так, для проведения деятельности контроля в ФК РФ был создан специальный экспертный блок – ФКУ «Центр по обеспечению деятельности Казначейства России», который осуществлял сопровождение контрольно-ревизионного блока в части проведения исследований и экспертиз. Однако далеко не все бюджетные учреждения могут позволить себе создание подобной службы, поэтому выделение данной статьи расходов должно являться оправданным, то есть расходы на внутреннюю проверку должны являться разумными с точки зрения экономической целесообразности [11, с. 121].

Внутренний финансовый аудит (далее по тексту – ВФА) в отличие от ВФК, направлен не на исправление конкретных нарушений, а на повышение эффективности управления и контроля, по результатам которого выносится аудиторское заключение. ВФА бюджетной сферы всегда обладает определённой

степенью независимости, в то время как ВФК могут осуществлять бухгалтеры, руководители и другие должностные лица. То есть во втором случае речь идет о рутинной работе.

В научных исследованиях зачастую встречаются мнения, согласно которым именно внутренние аудит и контроль в бюджетной сфере представляются более эффективными в сравнении с внешними проверками. Тем не менее, здесь возникает проблема независимости и компетентности: внутренний аудитор либо должностное лицо, осуществляющее ревизию, могут не обладать должной независимостью от администратора бюджетных средств [12, с. 59]. Кроме того, низкий уровень независимости напрямую связан с авторитетом таких специалистов: рекомендации внутренних аудиторов зачастую не исполняются должным образом. В этом смысле представляется необходимым разрабатывать меры по повышению их эффективности. Что касается компетенции, то на сегодняшний день существует целый комплекс специальных компьютерных программ (ГИИС «Электронный бюджет» Единая информационная система в сфере закупок (ЕИС) СУФД-онлайн, «1С: Бухгалтерия государственного учреждения» (1С:БГУ), Excel, Access и другие), которые являются ключевыми источниками данных и инструментом для контроля и аудита бюджетных процессов. Соответственно, умение эффективно использовать подобные инструменты также влияет на компетенцию как ревизоров, так и аудиторов [13, с. 28].

Функции субъектов контрольно-ревизионной деятельности зачастую дублируются. В этом смысле в РФ отсутствует четкая вертикальная структура по разделению полномочий [2, с. 44]. На наш взгляд, такое положение вещей не только снижает эффективность контроля, но и повышает степень независимости оценки, то есть наличествует система сдержек и противовесов.

Хотя любое решение органов внешнего финансового контроля может быть оспорено в судебном порядке, анализ судебной практики показывает, что суды, как правило, встают на сторону органов ВФК. Например, на бюджетные организации вполне может быть возложена ответственность за неэффективное расходование бюджетных средств, даже если отсутствует прямая вина. Так, Арбитражным судом города Москвы жалоба заявителя была оставлена без удовлетворения с указанием на то, что необоснованное обогащение одной из организаций контрагентов бюджетной организации не было подтверждено в ходе другого судебного разбирательства (иск был удовлетворен лишь частично: на 279 298,80 рублей вместо истребуемых 4 818 430,60 рублей) [14]. Тем не менее, данный кейс свидетельствует о потенциальной возможности подобных оспариваний. В другом подобном деле Арбитражный суд Севастополя также встал на сторону УФК РФ, где оспаривалось представление по результатам проверки целевого и эффективного использования средств, предоставленных Фонду. Фонд указывал на неправильное применение статей 34, 38 БК РФ, в то время как, по мнению ответчика, истец неправильно оценил степень своей финансовой свободы [15]. Отметим, что подобные решения крайне субъективны, и в обоих описанных нами случаях у заявителей практически отсутствовала доказательственная база. Это может свидетельствовать о низкой заинтересованности в оспаривании подобных представлений, предписаний.

Выводы

Сущность контрольно-ревизионной деятельности (КРД) на современном этапе развития государственного финансового контроля (ГФК) заключается в ее императивном (обязательном) государственном характере, который проявляется в ретроспективном (за определенный период) документарном и фактическом контроле законности и целесообразности финансовых операций. КРД, в отличие от внутреннего аудита и превентивного финансового мониторинга, представляет собой внешнюю контрольную функцию государства.

Структура организации финансового контроля в Российской Федерации представляет собой двухуровневую систему, жестко дифференцированную по субъекту и предмету регулирования, с центральной ролью контрольно-ревизионной деятельности (КРД) и особым статусом внутреннего финансового контроля (ВФК).

В некотором смысле, система контроля в РФ строится на дуализме: СП РФ и ФК РФ обеспечивают внешнюю законность и целесообразность (КРД), а ВФК обеспечивает внутреннюю надежность и качество управления финансовыми потоками.

К основным проблемам организации контрольно-ревизионной деятельности относятся следующие: проблема экономической целесообразности ВФК, проблема независимости внутреннего аудита и контроля, проблема авторитета и неисполнения рекомендаций проверяющих специалистов (подразделений), проблема дублирования функций субъектов КРД, проблема субъективности судебных решений.

Анализ доктринальных источников свидетельствует, что многие исследователи считают, что повышение уровня ВФК может способствовать более эффективному исполнению бюджета. Как показы-

вает судебная практика, представителям бюджетных организаций, являющихся, по сути, представителями ВФК, крайне трудно оспорить те или иные решения вышестоящих органов. В этой связи считаем целесообразным разработать дополнительные стимулы для усиления позиции заявителей в судах в виде презумпции достоверности фактов. При подобных нововведениях заявителю бюджетной организации будет необходимо представить неопровержимые, документально подтвержденные контрдоказательства, а не просто формально оспаривать интерпретацию (представив доводы). Считаем, что для этого следует внести изменения в часть 5 статьи 200 АПК РФ, дополнив её следующим абзацем: «В случае оспаривания ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) органов государственного финансового контроля, фактические обстоятельства, изложенные в Акте проверки, считаются достоверными, если заявителем не представлено прямых контрдоказательств».

Литература

1. Петрушина О.М., Фролова А.Р., Чичерова В.Н. Основные направления контрольно-ревизионной деятельности ФТС России // Вестник Академии знаний. 2022. № 50 (3). С. 252-256. EDN: MTSJTG.
2. Федоткина Л.С. Проблемы осуществления государственного финансового контроля за использованием бюджетных средств // Наука Красноярья. 2023. № 3. С. 44-53. -DOI: 10.12731/2070-7568-2023-12-3-44-53 EDN: TICFHF.
3. Приказ Минфина России от 30.11.2023 N 532 «Об утверждении методических рекомендаций по оценке действий объекта внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в целях подтверждения признаков неправомерного, неэффективного использования бюджетных средств и определения их последствий». [Электронный ресурс]. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_464370/ (дата обращения: 09.10.2025).
4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 31.07.2025) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2025) // Собрание законодательства РФ, 17.06.1996, N 25, ст. 2954.
5. Шибанова А.А. Контрольно-ревизионный процесс и его содержание // Экономика и бизнес: теория и практика. 2023. Раз. 1-2 (95). С. 157-159. DOI: 10.24412/2411-0450-2023-1-2-157-159 EDN: HPZNYN.
6. Федеральный закон от 05.04.2013 N 41-ФЗ (ред. от 10.07.2023) «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 08.04.2013, N 14, ст. 1649.
7. Постановление Правительства РФ от 01.12.2004 N 703 (ред. от 17.06.2025) «О Федеральном казначействе» // Российская газета, N 272, 08.12.2004.
8. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 31.07.2025) // Российская газета, N 153-154, 12.08.1998.
9. Демидов М.В. Внутренний финансовый контроль в бюджетной сфере как составная часть государственного финансового контроля // Право в современном мире: Сборник научных статей по итогам работы III ежегодного международного круглого стола (Донецк, 24 апреля 2020 года). 2020. С. 13-18.
10. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.12.2024) «О бухгалтерском учете» // Российская газета, N 278, 09.12.2011.
11. Гурджиев Г.М. Специфика организации контрольных мероприятий в рамках внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля в Российской Федерации // Экономика и бизнес: теория и практика. 2023. Р. 2. № 96. С. 121-127. DOI: 10.24412/2411-0450-2023-2-121-127 EDN: UTFIIL.
12. Лукашов А.И. Совершенствование внутреннего финансового контроля и аудита как механизмов повышения эффективности использования бюджетных средств // Финансовый журнал. 2022. Т. 14. № 6. С. 59-73. DOI: 10.31107/2075-1990-2022-6-59-73 EDN: WZUVIL.
13. Петрушина В.В., Цыбина В.В., Титова М.В. Особенности и перспективы внутреннего государственного финансового контроля в условиях цифровизации экономики // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. 2023. № 6. С. 28-34. EDN: UCTDFO.
14. Решение Арбитражного суда города Москвы от 24 ноября 2021 г. по делу № А40-92854/2021 // Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/9fm1pxsPQtdE/> (дата обращения: 09.10.2025).
15. Решение Арбитражного суда города Севастополя – 23.07.2020. – № А84-5896/2019 // Судебные и нормативные акты РФ (СудАкт). [Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/ACu5a6AmqedK/> (дата обращения: 09.10.2025).