

ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ В ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТАХ: ПОНЯТИЕ И СОДЕРЖАНИЕ

Internal Control in the Economic Regions: the Concept and Content

И. Г. Львова – преподаватель кафедры экономики и менеджмента Омского юридического института

I. G. Lvova – Lecturer in Economics and Management, Omsk Law Institute

***Аннотация.** Статья посвящена рассмотрению вопросов содержания и организации внутреннего контроля в соответствии со статьей 29 законопроекта «О бухгалтерском учете», обязывающей организацию внутреннего контроля во всех экономических субъектах. В статье анализируются существующие в современной научной литературе подходы к понятию и содержанию внутреннего контроля, его задачи и правовое регулирование на данном этапе.*

The article considers issues of content and organization of internal control in accordance with Article 29 of the Draft Law «On Accounting», which requires the organization of internal control in all economic entities. This article analyzes the existing scientific literature in modern approaches to the concept and content of internal control, its mission and regulation at this time.

Ключевые слова: внутренний контроль, организация внутреннего контроля, система внутреннего контроля, финансовый контроль.

Internal control, financial control.

Контроль важен не своей строгостью и санкциями, а тем, что он может оказать реальную помощь. Контроль – это анализ и оценка.

Председатель Счетной палаты С. Степашин

Необходимость рассмотрения содержания понятия «внутренний контроль» обусловлена включением в проект закона «О бухгалтерском учете» (далее – Законопроект) новой (по сравнению с действующим законом) статьи 29 «Внутренний контроль в экономическом субъекте», в п. 1 которой установлено, что экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Под фактами хозяйственной жизни законодатель в статье 3 Законопроекта определяет сделки, события, операции, оказывающие или способные оказать влияние на финансовое положение экономическо-

го субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Для своевременной информации о качестве и содержании фактов хозяйственной жизни необходим внутренний контроль.

Внутренний контроль не является чем-то новым. В развитых зарубежных странах требования к содержанию и организации такого контроля разрабатывались с XVIII в.

В условиях плановой экономики в нашей стране в основном осуществлялся внешний контроль со стороны государства и заключался в проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности министерствами и ведомствами.

Внутренний контроль существовал на любом предприятии как элемент управления и заключался в проведении таких контрольных мероприятий, как инвентаризации, оперативные совещания, внутренняя отчетность и т. п.

Значение внутреннего контроля приобрело иной аспект при переходе к рыночной экономике и развитию частной собственности. Очевидно, что любой экономической субъект, независимо от формы собственности и организационно-правовой формы, крайне заинтересован в сохранности своих активов и достоверном отражении результатов финансово-хозяйственной деятельности.

Основной задачей внутреннего контроля стало обеспечение наблюдения и проверки на предмет соответствия деятельности хозяйствующих субъектов законам, стандартам, планам, нормам, а также принимаемых управленческих решений. Кроме того, система внутреннего контроля должна обеспечить сохранность активов организации. Для любого собственника стало очевидно, что наличие внутреннего контроля создает реальные предпосылки успешного развития бизнеса, является важнейшим фактором роста конкурентоспособности предприятия. Разумеется, каждый собственник, с учетом особенностей деятельности, осуществляет свою систему внутреннего контроля в меру своего понимания. Следует отметить, что обязанность организации внутреннего контроля была установлена на законодательном уровне. Так, в 2001 г. был принят федеральный закон № 115 «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», в котором впервые законодательно определен круг организаций, для которых организация и осуществление внутреннего контроля является обязательным, а также обозначены меры, направленные на его воплощение. Помимо кредитных организаций, к числу субъектов, попадающих под действие данного закона, относятся профессиональные участники рынка ценных бумаг, страховые организации и лизинговые компании; организации федеральной почтовой связи, ломбарды; организации, осуществляющие скупку, куплю-продажу драгоценных металлов и драгоценных камней, ювелирных изделий из них и лома таких изделий; организации, содержащие тотализаторы и букмекерские конторы, а также организующие и проводящие лотереи, тотализаторы (взаимное пари) и иные

основанные на риске игры, в том числе в электронной форме; организации, осуществляющие управление инвестиционными фондами или негосударственными пенсионными фондами; организации, оказывающие посреднические услуги при осуществлении сделок купли-продажи недвижимого имущества; операторы по приему платежей; коммерческие организации, заключающие договоры финансирования под уступку денежного требования в качестве финансовых агентов; кредитные потребительские кооперативы; микрофинансовые организации. Отдельно в 2010 г. было принято распоряжение правительства № 967-р, утверждающее рекомендации по разработке организациями, осуществляющими операции с денежными средствами или иным имуществом, правил внутреннего контроля в целях противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма. Кроме этого, в 2005 г. решением Коллегии Федерального казначейства была утверждена «Концепция развития системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе в 2006–2011 гг.», в которой закреплены основополагающие цели и задачи системы внутреннего контроля и аудита в Федеральном казначействе. И только в 2011 г. на основании этой концепции и статьи 270.1 Бюджетного кодекса РФ было утверждено «Положение о внутреннем контроле и аудите в Федеральном казначействе». Таким образом, обязанность организации в осуществлении внутреннего контроля в соответствии с приведенными нормативно-правовыми актами введена для отдельных государственных органов, отраслей и организаций, тогда как Законопроект обязывает организовать и осуществлять такой контроль во всех экономических субъектах, попадающих под сферу действия данного Законопроекта.

Понятие внутреннего контроля достаточно широко освещается в юридической и экономической литературе. При этом в экономической науке доминирует точка зрения, согласно которой внутренний контроль дает информацию исключительно для целей управления. Так, например, В. В. Бурцев считает, что внутренний контроль как управленческая функция должен осуществляться на всех уровнях управления, и определяет его содержание как «осуществление субъектами организации таких действий, как определение фактического состояния организации (объекта *контроля*); сравнение фактических данных

с планируемыми; оценка выявляемых отклонений и степени их влияния на аспекты функционирования организации; выявление причин зафиксированных отклонений»¹. Ю. А. Варфоломеева полагает, что «внутренний контроль представляет собой проверку производственной и хозяйственной деятельности предприятия в целом, отдельных его структурных подразделений, осуществляемую бухгалтерией, финансовым отделом и некоторыми другими экономическими службами хозяйствующего субъекта»². Подобные мнения представлены и другими авторами, в частности, Н. Д. Бровкиной³.

В юридической литературе преимущественно рассматривается внутренний финансовый контроль как проверка соблюдения органами государственной власти и местного самоуправления, юридическими и физическими лицами финансового законодательства Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, установления законности и целесообразности финансово-хозяйственных операций и объективной оценки их эффективности. Подобный вывод можно сделать на основании анализа исследований таких авторов, как В. В. Котов⁴, Т. В. Конюхова⁵ и др.

На наш взгляд, внутренний контроль представляет собой систему, одним из элементов которой является внутренний финансовый контроль. Исходя из международной практики и стандартов аудиторской деятельности, система внутреннего контроля – это процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности,

которые угрожают достижению любой из этих целей.

По нашему мнению, система внутреннего контроля должна также решать следующие основные задачи:

- 1) обеспечение законности при совершении хозяйственных операций, ведении бухгалтерского учета, составлении достоверной финансовой отчетности;
- 2) контроль за рациональным и эффективным использованием материальных и трудовых ресурсов;
- 3) контроль за сохранностью активов предприятия;
- 4) обеспечение безусловного выполнения решений собственников и указаний администрации хозяйствующего субъекта.

Таким образом, на наш взгляд, внутренний контроль – это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемая на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций, определения их законности и экономической целесообразности, а также защиты прав собственников от недобросовестных действий сотрудников предприятия.

Возвращаясь к статье 29 Законопроекта, которая обязывает организовать и осуществлять внутренний контроль всеми хозяйствующими субъектами, попытаемся найти объяснение императивной норме законопроекта, которую можно расценить как вмешательство государства во внутренние дела частных компаний, тем более что, как уже отмечалось ранее, все хозяйствующие субъекты в той или иной степени осуществляют внутренний контроль финансово-хозяйственной деятельности.

На наш взгляд, основной предпосылкой включения этой нормы в закон «О бухгалтерском учете» является необходимость улучшения инвестиционного климата и перехода к международным стандартам финансовой отчетности. Как показывает международная практика, ни один инвестор,

¹ Бурцев В. В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. 2002. № 4.

² Варфоломеева Ю. А. Правовые основы финансового контроля // Финансовое право. 2005. № 12.

³ См.: Контроль и ревизия / под ред. М. В. Мельник. М.: Экономика. 2007. С. 35.

⁴ См.: Котов В. В. О трактовке негосударственного финансового контроля правовой наукой // Современное право. 2008. № 1.

⁵ См.: Конюхова Т. В. К вопросу о концепции проекта федерального закона «О финансовом контроле» // Журнал рос. права. 2006. № 6.

особенно зарубежный, не будет вкладывать средства в компанию без детального анализа ее финансового положения. К тому же в соответствии с требованиями международных финансовых организаций, таких, например, как Международный валютный фонд, невозможно получить кредит без наличия в компании системы внутреннего контроля. Это вытекает из положения закона Сарбейнса-Оксли⁶, в котором определено, что годовые отчеты публичных компаний, подписанные ее руководством, должны в обязательном порядке содержать проверенный внешними аудиторами отчет о внутреннем контроле. В данном документе должна содержаться информация об эффективности структуры внутреннего контроля и процедурах, применяемых по отношению к составлению финансовой отчетности.

Вызывает некоторое недоумение п. 2 статьи 29 Законопроекта, в котором указывается, что экономические субъекты, подлежащие обязательному аудиту, в соответствии со статьей 5 Закона «Об аудиторской деятельности» обязаны организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Понятно, что законодатель руководствовался тем, что такие организации являются крупны-

ми налогоплательщиками, а также тем, что широкий круг внешних пользователей (инвесторы, банки, контрагенты и т. д.) финансовой отчетности этих организаций должен быть уверен в ее достоверности, которую обеспечивает внутренний контроль. В то же время, по мнению большинства авторов, а также в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 8, контроль за системой бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности является безусловным структурным элементом системы внутреннего контроля.

Последнее время наблюдается тенденция развития контрольной деятельности в сторону смещения акцента с последующего на предварительный и текущий контроль. Именно эти формы контроля должны быть присущи внутреннему контролю в целях предупреждения и профилактики нарушений и злоупотреблений.

Комплексное представление о содержании, целях и функциях внутреннего контроля, а также его организации находится в стадии формирования. Полагаем, что на этой стадии требуется, прежде всего, стандартизировать общие дефиниции, обязательные элементы контроля, его принципы, цели и задачи.

⁶ Закон принят в США в 2002 г. и был призван положить конец злоупотреблениям американских компаний, завышающих свои финансовые показатели.