

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

УДК 347.73 **ИНСТИТУТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ КАК ПРАВОВЫЕ СРЕДСТВА ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ
НАРУШЕНИЙ В СФЕРЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**
**Internal Audit and Internal Control Institutions as Legal Prevention
Means of Violations in the Sphere of Economic Financial Activities**

И. Г. Львова – преподаватель кафедры административного и финансового права Омского юридического института

I. G. Lvova – the teacher of the administrative and financial law chair of the Omsk Law Institute

***Аннотация.** Статья посвящена рассмотрению вопросов сходства и отличий понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит». Автор анализирует существующие в действующем законодательстве и современной научной литературе подходы к понятиям «внутренний контроль» и «внутренний аудит», их целям, задачам и правовому регулированию на данном этапе.*

The article deals with the issues of similarities and differences between the concepts of “internal control” and “internal audit”. The author analyzes the existing approaches in current legislation and current scientific literature, the approaches to the concepts of “internal control” and “internal audit” in respect to their goals, objectives and legal regulation at this stage.

***Ключевые слова:** внутренний контроль, внутренний аудит, организация внутреннего контроля, система внутреннего контроля, финансовый контроль, правовое регулирование.*

Internal control, internal audit, organization of internal control, the system of internal control, financial control, legal regulation.

Значение внутреннего контроля и внутреннего аудита в осуществлении финансово-хозяйственной деятельности, в том числе и в бюджетной сфере, велико в силу того, что внешний финансовый контроль выявляет в основном уже свершившиеся правонарушения, хищения, нецелевое и неэффективное использование денежных и материальных ресурсов и, наконец, элементарные ошибки.

Как показывает международный опыт, именно внутреннему контролю отводится роль основного механизма для предупреждения различных правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности. Реализация концепции внутреннего контроля в Российской Федерации нашла свое отражение

в ряде нормативных правовых актов, в частности, ст. 270.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ). Внутренний финансовый аудит дает право органам исполнительной власти, местной администрации создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств. При этом термины «вну-

трений финансовый аудит» и «внутренний контроль» определены в качестве синонимов.

Необходимо отметить, что норма статьи 270.1 БК РФ является диспозитивной, так как не обязывает создавать отдельные службы контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, а дает право создавать такие подразделения. Однако принятый Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон) уже обязывает экономические субъекты, попадающие в сферу действия данного закона, организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Обращает на себя внимание, что ст. 2 Закона расширила сферу применения по кругу лиц и распространяет свое действие на государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных и территориальных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, а также применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности.

Следует отметить, что обязанность организации внутреннего контроля уже была установлена на законодательном уровне. Так, 7 августа 2001 г. был принят Федеральный закон № 115-ФЗ «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 противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, одной из которых является организация и осуществление внутреннего контроля.

В последующие годы крупные государственные и коммерческие организации разрабатывали и утверждали Положения по внутреннему контролю и аудиту.

В качестве примера можно привести становление внутреннего контроля в государственной корпорации «Росатом». Так, в 2008 г. был издан

приказ № 327 «Об утверждении Положения о системе внутреннего контроля госкорпорации «Росатом», а в 2011 г. утверждена «Политика в области внутреннего контроля госкорпорации «Росатом» и ее организаций»¹. Центральным звеном в системе внутреннего контроля, в соответствии с Положением, является департамент внутреннего контроля и аудита, осуществляющий многочисленные функции по организации и проведению внутреннего контроля, однако нет указаний на разделение понятий и функций внутреннего контроля и внутреннего аудита, что очевидно уже из названия самого департамента.

Подобный терминологический пробел содержится и в других нормативных правовых актах, регулирующих организацию внутреннего контроля и аудита, например, в Положении о внутреннем контроле и внутреннем аудите Федерального казначейства Российской Федерации, в соответствии с которым в управлениях ФК образованы отделы внутреннего контроля и аудита². Таким образом, и в законодательных актах РФ, и в локальных нормативно-правовых актах отдельных организаций понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита зачастую отождествляются. В научной литературе также отсутствуют четкие критерии разделения предметов нормативного регулирования внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Так, В. В. Бурцев считает, что «внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)»³.

В. Д. Андреев рассматривает «внутренний аудит как элемент системы внутреннего контроля, необходимый для крупных хозяйствующих субъектов, в основном негосударственного сектора экономики, чтобы с его помощью успешно конкурировать на рынке за счет роста качества, снижения себестоимости продукции, знания потребностей рынка и, таким образом, повышения эффективности работы»⁴.

¹ См.: URL: <http://www.rosatom.ru>

² См.: URL: <http://www.roskazna.ru/p/fk/vncontr01.html>

³ Бурцев В. В. Организация внутреннего аудита // Фин. менеджмент. 2005. № 6. С. 88–98.

⁴ Андреев В. Д. Внутренний аудит : учеб. пособие. М. : Финансы и статистика, 2003. 464 с.

Р. А. Алборов утверждает, что «внутренний аудит – это фактически внутрихозяйственный контроль, но по содержанию и методам проведения он имеет много общего с внешним аудитом»⁵.

И. В. Николаев, рассматривая в своей статье вопросы правового регулирования внутрихозяйственного контроля, предлагает разработать стандарты внутреннего аудита, не рассматривая сущность этого понятия и, как следует из предложенных процедур, отождествляет понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита⁶.

Есть и другие мнения, которые справедливо отделяют внутренний контроль от внутреннего аудита. Так, например, Ф. Б. Риполь-Сарагоси и В. Ю. Реутов считают, что система внутреннего контроля нуждается в оценке своей эффективности как с точки зрения достижения поставленных целей, так и с точки зрения экономичности. Этой цели, по их мнению, и служит внутренний аудит⁷.

Общим для этих понятий является то, что они оба представляют собой производные от контроля как функции управления, а также то, что и в первом, и во втором случае функция контроля реализуется внутри организации. Кроме того, у внутреннего контроля и внутреннего аудита общая цель и общие задачи – предотвращение, выявление и устранение нарушений законности и целесообразности при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности.

Перечисленные свойства определяют сходство между рассматриваемыми понятиями, но не их тождественность, поскольку внутренний контроль и внутренний аудит осуществляют разные функции контроля, занимая свое положение в иерархии организации, так как организация и методы этих видов контроля различны.

По нашему мнению, наиболее полно и конкретно разделение понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит» дано в федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Так, Правило (стандарт) № 8 рассматривает внутренний контроль как систему, состоящую из трех элементов: системы бухгалтерского учета, контрольной среды и средств контроля, а термин «система внутреннего контроля» означает совокупность организационных мер, методик

и процедур, используемых руководством в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности. Определение внутреннего аудита содержится в Правиле (стандарте) № 29: «Внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля», выполняя при этом надзорную функцию.

Возникает вопрос, имеет ли практическое значение разделение понятий «внутренний контроль» и «внутренний аудит». На наш взгляд, несомненно. Дело в том, что осуществление внутреннего контроля, как правило, возлагается на сотрудников организации, а также на руководителей подразделений и напрямую зависит от их добросовестности, компетентности и профессионализма. Но, как известно, так называемый человеческий фактор зачастую приводит к негативным результатам в любой сфере деятельности, в том числе и в осуществлении контроля. Это может объясняться целым рядом причин: персонал может не всегда понимать, что и как нужно проверять, не обладать методикой осуществления проверок, не иметь достаточного времени и, наконец, может иметь место элементарная как умышленная, так и неумышленная недобросовестность. Отсюда возникает объективная необходимость «контроля над контролерами».

Очевидно, что объем и цели внутреннего аудита зависят от размера и структуры организации и требований ее руководства. Как правило, службы внутреннего аудита создаются в крупных организациях – открытых акционерных обществах с сетью филиалов и структурных подразделений, холдингах, региональных сетевых компаниях, государственных корпорациях и т. п. В средних и малых организациях создавать такие службы нецелесообразно, а зачастую невоз-

⁵ Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М. : Дело и сервис, 1998. 464 с.

⁶ См.: Николаев И. В. Особенности внутрихозяйственного финансового контроля на предприятиях различных организационно-правовых форм // Закон и право. 2009. № 6.

⁷ См.: Риполь-Сарагоси Ф. Б., Реутов В. Ю. Внутренний аудит: организация и планирование : учеб. пособие. Ростов н/Д : Феникс, 2006. С. 31.

можно в силу малочисленности персонала, и функции внутреннего аудита выполняет обычно руководство организации.

Целью любого учреждения, предприятия, организации должно являться не создание системы контроля, которая бы полностью гарантировала отсутствие отклонений, ошибок и неэффективности в работе, а системы, которая помогала бы их своевременно выявлять и ликвидировать.

Обычно функции службы внутреннего аудита включают несколько элементов. Кроме основной функции – мониторинга эффективности процедур внутреннего контроля, аудиторская служба может и должна исследовать финансовую управленческую информацию, осуществлять контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных актов, политики, директив и прочих внутренних требований руководства, а так-

же разрабатывать и предлагать методики по совершенствованию внутреннего контроля.

Совершенно очевидно, что организация и осуществление внутреннего аудита требует нормативного урегулирования как на федеральном уровне для бюджетных организаций, так и национальных стандартов для коммерческих организаций, так как отечественный внутренний аудит и в законодательном, и в профессиональном аспектах находится в начале пути.

Решение рассмотренных проблем предполагает разработку отдельных национальных стандартов по организации и осуществлению как внутреннего контроля, так и внутреннего аудита, а также методических рекомендаций по их применению для экономических субъектов различных форм собственности, разных видов деятельности и организационно-правовых форм.