

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: В статье исследуются вопросы правового регулирования внутреннего контроля в Российской Федерации. Формулируется понятие внутреннего контроля в юридическом и экономическом смысле на основе анализа его целей, функций и организационных основ, взаимосвязи и отличий с правовым понятием внешнего контроля. Сделан вывод о наличии у внутреннего контроля двух взаимосвязанных функций: частно-правовой и публично-правовой. Рассматривается иерархия и взаимосвязь правовых норм, регулирующих отношения по осуществлению внутреннего контроля в РФ. Исследуются конституционно-правовые основы внутреннего контроля, его международно-правовое регулирование, включая положения Лимской декларации руководящих принципов контроля. Анализируются положения законов и подзаконных актов РФ, регулирующих организацию и осуществление внутреннего контроля. Констатируется отсутствие четкого правового регулирования основных вопросов организации и осуществления внутреннего контроля, что предопределяет насущную необходимость в разработке и принятии федерального закона, регулирующего основные вопросы организации и осуществления внутреннего контроля в Российской Федерации.

Ключевые слова: Юриспруденция, Контроль, Функции, Организация, Анализ, Эффективность, Собственность, Интерес, Отчетность, Деятельность

Система правового регулирования отношений по осуществлению внутреннего контроля в организациях охватывает нормативные правовые акты различной юридической силы. При этом правовой основой для функционирования внутреннего контроля в Российской Федерации выступают положения Конституции РФ.

Будучи основным законом Российской Федерации, Конституция по отношению к иным нормативно-правовым актам является источником, непосредственно определяющим их содержание и смысл. Возможность осуществления внутреннего контроля прямо не упоминается в Конституции РФ, на основе системного анализа ее норм можно сделать вывод о конституционно-правовой допустимости внутреннего контроля. В частности, это следует из положений статей 17, 34 Конституции РФ. Указанные статьи позволяют сделать вывод о наличии двух основных целей осуществления внутреннего контроля:

1) Обеспечение эффективности хозяйственной деятельности. Согласно части 1 статьи 34 Конституции РФ каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Часть 1 статьи 35 основного закона провозглашает, что право частной собственности охраняется законом. Из названных положений вытекает принцип недопустимости произвольного ограничения или лишения права частной собственности, закрепленный в пункте 1 статьи 1 Гражданского кодекса РФ. Этот принцип предполагает возможность осуществления хозяйствующим субъектом системы мер, направленных

на обеспечение эффективности и результативности финансово-хозяйственной деятельности при совершении хозяйственных операций, эффективности управления активами и пассивами, включая обеспечение сохранности активов, управления профессиональными и предпринимательскими рисками¹. Наличие данной цели подчеркивает наличие частной (частноправовой) функции внутреннего контроля.

2) Обеспечение соблюдения публично-правовых интересов. Согласно части 3 статьи 17 Конституции РФ осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц. Это общее предписание подразумевает возможность установления уполномоченными государственными органами обязательных требований и ограничений, которые должны соблюдаться при осуществлении экономической деятельности, и опосредует публичную (публично-правовую) функцию внутреннего контроля. В рамках публично-правовой функции внутренний контроль должен обеспечивать соблюдение нормативных правовых актов, а также достоверность, полноту, объективность и своевременность составления и представления финансовой, бухгалтерской, статистической и иной отчетности.

¹ См.: Воронаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 9; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000; Шеремет А.Д., Суиц В.П. Аудит: учебник для ВУЗов. – М.: ИНФРА-М, 2000; Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит. – М.: Мастерство, 2002; Андреев В.Д., Черемшинов С.В. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 2.

Необходимо отметить, что названные цели² и функции внутреннего контроля тесно связаны друг с другом, и выполнение одной из функций внутреннего контроля неизбежно затрагивает другую. Их взаимодействие может осуществляться на бесконфликтной основе, однако по своей природе частноправовая и публично-правовая функции внутреннего контроля находятся в некотором противоречии, поскольку основная цель предпринимательской деятельности – получение максимальной прибыли при минимальных издержках – «искусственно ограничивается» необходимостью обеспечения законности.

В рамках осуществления функции по обеспечению эффективности хозяйственной деятельности внутренний контроль способствует решению задач по сохранению либо улучшению производственных показателей, сокращению издержек и потерь, экономии материальных и человеческих ресурсов, устранению либо минимизации профессиональных и предпринимательских рисков, в частности рисков неполучения ожидаемых доходов, предъявления претензий покупателями или заказчиками и др. Эти задачи раскрывают содержание понятия внутреннего контроля в экономическом смысле.

С другой стороны, внутренний контроль направлен на достижение задач по соблюдению обязательных правовых предписаний. В частности, внутренний контроль решает задачи по обеспечению формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности, полного и своевременного исчисления и уплаты налогов и сборов, предотвращения нарушения валютного и таможенного законодательства, противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и др. Эти предписания, направленные на защиту интересов общества и правопорядка, ограничивают свободу экономической деятельности. Эта «оборотная сторона» внутреннего контроля характеризует правовое содержание данной категории.

Для понимания сущности внутреннего контроля в правовом смысле необходимо установление содержания понятия «контроль» в целом. Представляется, что наиболее полно такое понятие раскрывается применительно к государственному контролю в

Федеральном законе «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля и муниципального контроля» № 294-ФЗ от 26 декабря 2008 года. Статья 2 названного документа указывает, что государственный контроль³ – это деятельность уполномоченных органов государственной власти, направленная на предупреждение, выявление и пресечение нарушений юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями требований, установленных нормативными правовыми актами РФ и ее субъектов посредством организации и проведения проверок юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, принятия мер по пресечению и устранению последствий выявленных нарушений, а также деятельность указанных органов по систематическому наблюдению за исполнением обязательных требований, анализу и прогнозированию состояния исполнения обязательных требований при осуществлении деятельности юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями.

Таким образом, в юридическом смысле понятие контроля характеризуется наличием: субъектов контроля; целей контроля; объектов контроля (определенная деятельность); установленных стандартов или правил поведения, обязательных для подконтрольных лиц; мер ответственности за несоблюдение этих правил; методов и способов осуществления контрольных мероприятий; особой правовой формы осуществления контрольных мероприятий.

Для определения понятия внутреннего контроля в юридическом смысле большое значение имеет Лимская декларация руководящих принципов контроля, принятая IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 году.

В статье 1 указанной Декларации подчеркивается, что контроль является неотъемлемой частью системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов,

² Схожие цели внутреннего контроля названы в Рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору (Письмо Банка России «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору» № 87-О от 10 июля 2001 года // Вестник Банка России. – 2001. – № 44-45). Названные рекомендации определяют, что основополагающими целями внутреннего контроля являются: производственная и финансовая эффективность деятельности (производственно – финансовые цели); надежность, полнота и своевременность финансовой и управленческой информации (информационные цели); соблюдение действующих законодательных и нормативных актов (комплаенс – цели). См. также: *Осинов А.В.* Внутренний финансовый контроль в кредитной организации: понятие и значение // Банковское право. – 2007. – № 1.

³ Рассматриваемый Федеральный закон № 294-ФЗ употребляет термин «контроль (надзор)», отождествляя понятия контроля и надзора. Однако в ряде работ, посвященных проблемам соотношения контроля и надзора, указывается, что контроль и надзор являются взаимосвязанными, но не тождественными категориями. См. например: *Андреева Ю.А.* К вопросу о соотношении понятий «контроль» и «надзор» // Административное право и процесс. – 2009. – № 2; *Разаренов Ф.С.* О сущности и назначении административного надзора в советском государственном управлении // Вопросы административного права на современном этапе. М., 1963. С. 68-78. По мнению автора, понятия «контроль» и «надзор» не являются синонимами, поскольку они осуществляются разными субъектами, имеют несовпадающие задачи, методы и др., а в рассматриваемом Федеральном законе формулируется определение контроля, но не надзора.

законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов. Статья 3 Декларации разъясняет различия внутреннего и внешнего контроля. Так, внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций, в то время как внешние ревизионные службы не являются частью организационной структуры проверяемых организаций. Внутренняя контрольная служба обязательно должна подчиняться руководителю организации, внутри которой она создана. Однако она должна быть по возможности функционально и организационно независима внутри соответствующей организационной структуры.

Представляется, что названный документ достаточно точно определяет основные черты внутреннего контроля в правовом смысле. В отличие от иных видов контроля, внутренний контроль характеризуется самостоятельными целями (обеспечение эффективности хозяйственной деятельности и обеспечение соблюдения публично-правовых интересов); особыми субъектами контроля (внутренний контролер, ревизор, а также должностные лица и работники организации); специфическими методами и формой его осуществления.

Таким образом, в юридическом смысле внутренний контроль можно понимать как процесс, который организуется и осуществляется представителями собственника имущества организации, а также сотрудниками организации⁴ в целях обеспечения эффективности и результативности хозяйственных операций, управления профессиональными и предпринимательскими рисками, соответствия деятельности организации действующему законодательству, обеспечения уверенности в надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Общая обязанность по осуществлению внутреннего контроля предусмотрена Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года, вступающим в силу с 1 января 2013 года [3]. В соответствии со статьей 19 названного Закона экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения

бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Действующий по 31 декабря 2012 года Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 года про внутренний контроль прямо не говорит, однако исходя из смысла пункта 3 статьи 1 указанного закона, определяющего основные задачи бухгалтерского учета, осуществление внутреннего контроля полностью соответствует этим задачам.

Некоторые законодательные акты содержат предписания по вопросам отдельных форм осуществления внутреннего контроля. В частности, статья 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26 декабря 1995 года устанавливает необходимость избрания собранием акционеров ревизионной комиссии общества; Приказ Федеральной службы по финансовым рынкам «Об утверждении Положения о деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг» № 06-68/пз-н от 22 июня 2006 года требует создание в совете директоров эмитента комитета по аудиту во главе с независимым директором; пункт 1 статьи 47 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 8 февраля 1998 года указывает, что участниками общества с ограниченной ответственностью должен быть избран ревизор либо ревизионная комиссия. Статья 26 Федерального закона «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» № 161-ФЗ от 14 ноября 2002 года указывает на возможность осуществления контроля за деятельностью унитарного предприятия органом, осуществляющим полномочия собственника, и другими уполномоченными органами, однако о внутреннем контроле прямо не упоминает.

Федеральный закон «О некоммерческих организациях» № 7-ФЗ от 12 января 1996 года, а также Гражданский кодекс РФ в части, определяющей правовое положение хозяйственных товариществ, создание органов внутреннего контроля не предусматривают, но создание такого рода органов не запрещают.

Особенностью системы регулирования внутреннего контроля эффективности хозяйственной деятельности организаций является, по общему правилу, незначительный объем предписаний, касающихся организации системы внутреннего контроля, а также форм и методов его осуществления. Это означает, что в большинстве случаев организационная структура внутреннего контроля, а также формы и методы его осуществления разрабатываются организацией либо собственником ее имущества самостоятельно.

Исключения из этого правила есть, однако они немногочисленны. Так, обязательные для исполнения правила осуществления внутреннего контроля, утвержденные регулирующим органом, действуют в отношении

⁴ Схожего мнения придерживается Ю.А. Крохина, которая указывает, что внутренний контроль осуществляется в рамках отдельного хозяйствующего субъекта по его инициативе или органа, им управляющего, имеющимися экономическими, финансовыми и юридическими службами. Внутренний контроль осуществляется в интересах собственника, поэтому его основной целью является оказание помощи руководству или органу управления по эффективному ведению финансовой деятельности. См.: Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник для ВУЗов. – М.: Норма, 2004. – С. 142.

кредитных организаций. Положение Центрального Банка РФ об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах № 242-П от 16 декабря 2003 года устанавливает правила организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах, а также особенности порядка осуществления ЦБ РФ надзора за соблюдением указанных правил. Названное Положение принято в целях реализации статьи 24 Закона РФ «О банках и банковской деятельности» № 395-1 от 2 декабря 1990 года.

Аспекты осуществления внутреннего контроля, связанные с реализацией его публичной функции, определяются в различных нормативно-правовых актах. В частности, вопросы осуществления налогового учета, выступающего своеобразной формой внутреннего контроля за полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, определяются статьями 313-333 Налогового кодекса РФ; внутренний контроль в целях обеспечения предотвращения легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма регламентирован Федеральным законом «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» № 115-ФЗ от 7 августа 2001 года.

Также понятием «внутренний контроль» оперируют федеральные законы «О персональных данных» № 152-ФЗ от 27 июля 2006 года; «О клиринге и клиринговой деятельности» № 7-ФЗ от 7 февраля 2011 года (статья 10); «Об организованных торгах» № 325-ФЗ от 21 ноября 2011 года (статья 11); «Об инвестиционных фондах» № 156-ФЗ от 29 ноября 2001 года (статья 38). Названные федеральные законы, определяют, что внутренний контроль должен осуществляться должностным лицом (контролером) или отдельным структурным подразделением управляющей компании (службой внутреннего контроля). Предусматривается, что контролер либо руководитель службы внутреннего контроля назначается на должность и освобождается от должности на основании решения совета директоров, а при его отсутствии – решения общего собрания акционеров (участников). Организационная структура, форма и методы осуществления внутреннего контроля определяются внутренними документами организации.

В целом необходимо констатировать, что в Российской Федерации отсутствует нормативный правовой акт, содержащий минимально достаточное регулирование отношений, связанных с осуществлением внутреннего контроля. Представляется, что необходимость в принятии такого нормативного акта в форме федерального закона уже назрела. Объем нормативных предписаний, устанавливающих необходимость осуществления внутреннего контроля (как эффективности

деятельности, так и соблюдения публичных интересов) достаточно велик, однако эти предписания не представляют собой строгую иерархичную систему. В частности, законодательство не раскрывает в должной мере вопросы о полномочиях контролера (внутренней контрольной службы); допустимых методах и форме контрольных мероприятий, в том числе документальном оформлении внутренней контрольной работы; о взаимоотношениях контролера (службы контроля) с иными службами и подразделениями организации. Представляется, что эти и другие моменты, касающиеся организации и осуществления внутреннего контроля, могут и должны быть урегулированы в едином документе, принятом в форме федерального закона «Об основах организации и осуществления внутреннего контроля в Российской Федерации». Принятие такого закона будет способствовать повышению значения внутреннего контроля, что в свою очередь позитивно отразится на состоянии законности в Российской Федерации.

Библиография:

1. Андреева Ю.А. К вопросу о соотношении понятий «контроль» и «надзор» // Административное право и процесс. – 2009. – № 2.
2. Андреев В.Д., Черемшанов С.В. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 2.
3. Воропаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 9.
4. Крохина Ю.А. Финансовое право России: учебник для ВУЗов. – М.: Норма, 2004. – С. 142.
5. Осипов А.В. Внутренний финансовый контроль в кредитной организации: понятие и значение // Банковское право. – 2007. – № 1.
6. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова Л.В. Аудит. – М.: Мастерство, 2002.
7. Разаренов Ф.С. О сущности и назначении административного надзора в советском государственном управлении // Вопросы административного права на современном этапе. М., 1963. С. 68-78.
8. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
9. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 556 с.

References (transliteration):

1. Andreeva Yu.A. K voprosu o sootnoshenii ponyatii «kontrol'» i «nadzor» // Administrativnoe pravo i protsess. – 2009. – № 2.

2. Andreev V.D., Cheremshanov S.V. Sistema vnutrikhozyaystvennogo kontrolya: osnovnye ponyatiya // Auditorskie vedomosti. – 2004. – № 2.
3. Voropaev Yu.N. Sistema vnutrennego kontrolya organizatsii // Bukhgalterskiy uchët. – 2003. – № 9.
4. Krokhina Yu.A. Finansovoe pravo Rossii: uchebnyy dlya VUZov. – M.: Norma, 2004. – S. 142.
5. Osipov A.V. Vnutrenniy finansovyy kontrol' v kreditnoy organizatsii: ponyatie i znachenie // Bankovskoe pravo. – 2007. – № 1.
6. Podol'skiy V.I., Savin A.A., Sotnikova L.V. Audit. – M.: Masterstvo, 2002.
7. Razarenov F.S. O sushchnosti i naznachении administrativnogo nadzora v sovetskom gosudarstvennom upravlenii // Voprosy administrativnogo prava na sovremennom etape. M., 1963. S. 68-78.
8. Sotnikova L.V. Vnutrenniy kontrol' i audit. – M.: ZAO «Finstatinform», 2000. – 239 s.
9. Sheremet A.D., Suyts V.P. Audit. – M.: INFRA-M, 2000. – 556 s.