

**ПРОБЛЕМЫ СТАНОВЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА:  
ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ АСПЕКТ**

**Данилкова Светлана Анатольевна, к.э.н., доцент, DipIPFM (UK),  
Полесский государственный университет**

Danilkova Svetlana, PhD (in Economic sciences), Associate Professor,  
DipIPFM (UK), Polesky State University, [danilkova\\_svetlana@mail.ru](mailto:danilkova_svetlana@mail.ru)

**Аннотация.** В данной статье изложен исторический опыт становления внутреннего аудита, проведено сравнение особенностей регулирования внутреннего аудита в различных странах, определены сильные и слабые стороны национального законодательства о внутреннем аудите.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, регулирование, международный институт внутренних аудиторов.

Содержание внутреннего аудита формировалось на протяжении всей истории аудита. В конце 19 века в связи с экономическим развитием стран и городов, финансовой сферы, становлением в США акционерных обществ, произошло создание служб внутренних аудиторов. Специалисты данных служб осуществляли оценку меры ответственности управленческого аппарата за вверенное им имущество компаний и составленную ими отчетность. Впоследствии компании Западной Европы и Японии создавали службы внутреннего аудита. Мировой экономический кризис 20–30-х годов 20 века потребовал пересмотра подходов к качеству аудита. Возникла потребность в слиянии научных достижений и накопленного практического опыта внутренних аудиторов, разработке единых подходов к пониманию процедур внутреннего аудита, повышению эффективности деятельности. Данные обстоятельства обусловили в 1941 году создание в США Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors — ИА) [1]. Финансовые потрясения, связанные с корпоративным мошенничеством в начале 2000-х годов приведшие к краху крупнейшие компании, а также принятие Закона Сарбейнса — Оксли в 2002 году способствовали развитию нового этапа внутреннего аудита. Если в начале истории становления внутреннего аудита основной его задачей было сохранение активов, проверка хозяйственных операций, то в настоящее время им применяется риск-ориентированный подход для оценки эффективности деятельности и стратегии управления рисками организации.

Таким образом, на начальной стадии зарождения и формирования профессии функции внутреннего аудита были тождественны функциям ревизии: обеспечение сохранности активов, выявление злоупотреблений, достоверность данных бухгалтерской отчетности, то есть вышли из ревизионной «шинели». В процессе развития международной экономики возникла по-

требность в стандартизации деятельности внутренних аудиторов, что свидетельствовало о значимости и ответственности за результаты их работы, единообразном понимании процедур внутреннего аудита.

В связи с глобализацией бизнеса, разделением интересов собственников и менеджмента, созданием корпораций, консорциумов, синдикатов, осуществляющих многообразные виды деятельности в дочерних и внучатых компаниях по всему миру, а так же дороговизна услуг внешних аудиторов способствовала ориентации внутреннего аудита на оценку эффективности системы внутреннего контроля, внешних и внутренних рисков, качества корпоративного управления.

Большой практической опыт организации внутреннего контроля и аудита накоплен в Германии. Так, законом об акционерных обществах и Кодексом корпоративного управления внутренний аудит выступает первостепенным элементом корпоративного управления, направленный на формирование системы внутреннего контроля, оперативное выявление серьезных для компаний рисков и управление ими. Большое значение в компаниях Германии уделяется наблюдательному совету, который осуществляет надзор за деятельностью правления концерна и за работой следующих подразделений:

- службой внутреннего контроля;
- службой внутреннего аудита;
- службой управления рисками.

Методологической основой по построению системы внутреннего контроля и управления рисками являются «Интегрированная концепция внутреннего контроля», разработанная Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредвея в 1992 году (модель COSO), стандарты Международного института внутренних аудиторов (в Германии носят необязательный характер), а также стандарты национального института внутренних аудиторов и внутрифирменные стандарты корпораций. Согласно Закону по реформированию бухгалтерской отчетности внутреннему аудиту отведена роль центрального независимого звена в системе внутреннего контроля и управления рисками [2]. Руководитель службы внутреннего аудита отчетывается только перед председателем правления концерна. Внутренний аудит компании основывается на Уставе внутреннего аудита, который узаконивает данную службу и описывает общие положения, цели внутреннего аудита. Правление корпорации данным документом поднимает авторитет внутреннего аудита при проведении проверок и обеспечивает доступ к изучению документации. Далее выстроена система справочников, которые служат стандартом и инструкцией для деятельности отделов внутреннего аудита. Они описывают весь процесс (планирование, подготовка, контроль, составление отчета, обеспечение качества), а также включают стандарты Института внутренних аудиторов Германии, в том числе Кодекс этикета. Затем система базируется на отдельных механизмах и инструментах, которые необходимы для выполнения эффективных и высококачественных процессов внутреннего аудита. Служба внутреннего аудита и контроля взаимодействует с различными подразделениями компании: бухгалтерией, службами

управления персоналом, информатизации, безопасности и др., а также членами правления и наблюдательного совета. Руководитель службы внутреннего аудита и контроля является членом Комплаенс-комитета, где производится обмен информацией в целях анализа рисков, выработке совместных действий, изучаются конфликтные ситуации между структурными подразделениями. Большое внимание уделяется формированию кадрового потенциала службы внутреннего аудита, его подготовке и повышению квалификации, в том числе через корпоративное повышение квалификации, а также в центре сертификации.

В Японии система внутреннего контроля и аудита представляет часть корпоративного управления и в обязанности всех работников включены функции внутреннего контроля. Такое положение позволяет проводить внутренний контроль и аудит регулярно (на постоянной основе) и на всех этажах управления. Вместе с тем эффективность системы внутреннего контроля оценивают специализированные комитеты. При построении системы внутреннего контроля руководствуются международными нормативными актами: Законом Сарбейнса–Оксли, модели COSO, Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита, а также национальным законодательством и локальными актами компаний.

Особенность построения службы внутреннего контроля зависит от требования законодательства для компаний акции, которых размещены на бирже и чьи ценные бумаги не котируются на бирже. Компании, чьи акции внесены в биржевые сводки руководствуются Законом о финансовых инструментах и биржах, который предусматривает три типа организации внутреннего контроля и особенностями их уставов:

- компании, обладающие Советом ревизоров, члены которого избираются на Общем собрании акционеров и проводят аудит исполнения обязанностей директорами;
- компании, обязательно имеющие Комитет назначения, Комитет вознаграждения и Комитет аудита;
- компании, располагающие Комитет ревизоров, то есть без создания Комитетов назначения и вознаграждения.

Наиболее распространен среди компаний, котирующихся на Токийской фондовой бирже первый тип (около 98%), который является традиционным [3]. Вместе с тем, в каждой конкретной компании имеются свои особенности. В Японии действует система раскрытия информации, которая предусматривает представление годового Отчета о ценных бумагах, подтвержденный сертифицированным внешним аудитором. Согласно Закону о финансовых инструментах и биржах компания предоставляет премьер-министру (физически Минфину, что открывает данные отчета для всеобщего пользования) квартальные отчеты. Наряду с этим законодательством предусмотрено составление и представление отчета о внутреннем контроле, который подлежит аудиту. Внутренний контроль установлен как процесс, проводимый в целях соблюдения законодательства, эффективности деятельности, обеспечения сохранности активов и достоверности финансовой отчетности. Для котируемых компаний предусмотрен аудит ревизорами,

которых назначает Совет директоров с целью аудита исполнения обязанностей директорами. Законодательством установлено требование о том, что более половины из них должны быть внешними ревизорами (аудиторами). В ряде компаний внедрена система автономного внутреннего контроля, когда все работники самостоятельно осуществляют контроль своих служебных обязанностей. Во всех компаниях разработаны и действуют внутрифирменные стандарты аудита, регламентирующие проведение проверок, взаимодействия подразделений, отчетности и т.д. Таким образом, при создании системы внутреннего контроля и аудита компании Японии ориентируются на свои требования и практику, стратегии развития, особенность бизнеса, национальные нормативные акты и менталитет граждан.

Для компаний, не размещающих акции на бирже согласно Закону о корпорациях необязательно проведение внутренней проверки, следовательно, создание подразделения внутреннего контроля не требуется. Однако для выполнения Устава корпоративного поведения, разработанного Японской ассоциацией работодателей, управляющий руководитель (президент) в целях эффективного функционирования системы, образованной внутри компании, прилагает усилия по систематической проверке и оценке внутрикорпоративной ситуации, и предпринимает меры по постоянному ее улучшению [3]. По поручению управляющего руководителя (президента) служба, осуществляющая проверку, проверяет соблюдение законодательства Японии и внутренних правил компании. Проверка проводится как в материнской компании, так и в дочерних, что позволяет оценить качество руководства и выполнение обязанностей. Большое внимание уделяется оценкам возникновения рисков внутрикорпоративного мошенничества, взяточничества и коррупции.

Таким образом, исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что системы корпоративного управления, внутреннего контроля и аудита в компаниях Японии строятся исходя из собственной политики, стандартов и регламентов, миссии и стратегии развития бизнеса.

Становление внутреннего аудита в государствах–участниках СНГ можно отследить по принятию в них нормативных правовых актов. Наиболее развит внутренний аудит в Российской Федерации, где в 2000 году создали Институт внутренних аудиторов, который принимает участие в разработке нормативных актов в областях внутреннего аудита и контроля. Кроме того, Институт является центром обобщения информации о проблемах практикующих внутренних аудиторов, сертификации внутренних аудиторов, изучения передового опыта и взаимодействия с международными организациями. Вместе с тем, в России отсутствует закон о внутреннем аудите, но ряд нормативных актов определяют цели, задачи внутреннего аудита, квалификационные требования, права и обязанности внутренних аудиторов, организацию работы службы внутреннего аудита. К наиболее значимым можно отнести Федеральный закон «О банках и банковской деятельности» от 02.12.1990г., №395–1 (с изм. и доп.) и закон Российской Федерации «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27.11.1992г., №4015–1 (с изм. и доп.). В этих документах определена потребность в со-

здании службы внутреннего аудита, рассмотрены вопросы организации работы структурного подразделения внутреннего аудита, перечислены квалификационные требования, предъявляемые к претендентам на должность внутреннего аудитора. Однако законодательно не закреплена сущность понятия «внутренний аудит», к сожалению, в связи с этим происходит отождествление внутреннего аудита и внутреннего контроля.

Постановлением Межпарламентской Ассамблеи государств–участников Содружества Независимых Государств от 16.04.2015г., № 42–13 «О модельном законе «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора» определены принципы и правовые основы осуществления внутреннего аудита в организациях государственного сектора, а также урегулированы отношения, возникающие в процессе формирования, планирования, проведения внутреннего аудита и составления аудиторского отчета.

В Республике Беларусь рядом нормативных правовых актов предусмотрено создание служб внутреннего аудита только лишь в банковской сфере, что, по мнению автора, не способствует должному его развитию. Кроме того, в действующих нормативных актах не освещены ряд вопросов: отсутствует определение понятия «внутренний аудит», принципы внутреннего аудита, квалификационные требования, предъявляемые к специалистам внутреннего аудита и др.

Таким образом, анализ международного опыта становления и развития внутреннего аудита является бесценным источником информации о различных подходах в вопросах регулирования, создания и функционирования внутреннего аудита, изучение которого будет способствовать выработке национальных законодательных актов в области внутреннего аудита и позволит избежать ошибок и проблем.

#### Список использованных источников:

1. Данилкова, С.А. Внутренний аудит как бизнес–инструмент эффективного функционирования субъекта хозяйствования // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – №4(256). – С. 23–27.
2. Иванов, О.Б. Организация внутреннего аудита в компаниях Германии // ЭТАП. — 2013. — № 5. — С. 129–141.
3. Иванов, О.Б. Организация внутреннего контроля в системе корпоративного управления Японии // ЭТАП. — 2014. — № 5. — С. 125–146.
4. О модельном законе «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора», утв. постановлением Межпарламентской Ассамблеи государств–участников Содружества Независимых государств от 16.04.2015г., № 42–13 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.