

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

3'2019

СОДЕРЖАНИЕ

К.В. Павлов ОЦЕНКА И УЧЕТ РАЗВИТИЯ МЕЗОУРОВНЯ (РЕГИОНАЛЬНОГО ФАКТОРА) В СИСТЕМЕ ОБЩЕСТВЕННОГО ВОСПРОИЗВОДСТВА.....	3
Е.Г. Толкачева, А.О. Липская МЕТОДИЧЕСКИЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ОЦЕНКИ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПРИВЛЕКАТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ ДЬЮ ДИЛИДЖЕНСА (ПРОДОЛЖЕНИЕ).....	10
С.Л. Коротаев СОСТОЯНИЕ, АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА В БЕЛАРУСИ	14
С.А. Данилкова ПРИНЦИПЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА: ИДЕНТИФИКАЦИЯ, СОДЕРЖАНИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ	21
Л.М. Сембиева, Л.Б. Аликулова ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	26
А. С. Зубков ПОСТАВКА ТОВАРОВ, ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ И ОКАЗАНИЕ УСЛУГ В ЭЛЕКТРОННОМ ВИДЕ – ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ И УЧЁТ.....	30
Т.И. Сушко, О.О. Сударева СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ИННОВАЦИЙ В МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ	34
В.И. Сильванович МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПООБЪЕКТНОЙ КЛАССИФИКАЦИИ ИННОВАЦИЙ И ОЦЕНКИ БИЗНЕС-ИННОВАЦИОННЫХ ИНДИКАТОРОВ СОГЛАСНО СОВРЕМЕННЫМ МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАТИСТИЧЕСКИМ СТАНДАРТАМ	41
Н.А. Антипенко, Д.Ю. Бусыгин ЦИФРОВОЙ ЗНАК (ТОКЕН) КАК ОБЪЕКТ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВОЙ ЭКОНОМИКИ.....	46

Подписка в Российской Федерации осуществляется в следующих каталогах:

ООО «Информнаука»
АО «МК-Периодика»
ООО «Прессинформ»
ООО «НПО «Информ-система»
Подписной индекс 74826

Подписка в Украине осуществляется в следующих каталогах:

ГП «Пресса»
Подписной индекс 74826

Подписка в Республике Молдова осуществляется в следующих каталогах:

ГП «Пошта Молдовой»
Подписной индекс 74826

ПРИНЦИПЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА: ИДЕНТИФИКАЦИЯ, СОДЕРЖАНИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ

Данилкова С.А., канд. экон. наук, доцент, УО «Полесский государственный университет», доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, DipIPFM

***Аннотация.** В данной статье на основе критического изучения нормативных актов и экономической литературы изложено авторское мнение относительно идентификации и содержания принципов внутреннего аудита, обоснована классификация принципов внутреннего аудита и раскрыто их сущность, что позволит разрабатывать нормативные правовые акты, регулирующие деятельность служб внутреннего аудита.*

***Ключевые слова:** внутренний аудит, принципы внутреннего аудита, принципы контроля, требования внутреннего аудита.*

Введение. В современной экономической литературе вопросам идентификации принципов внутреннего аудита уделено достаточно внимания. Однако в Республике Беларусь в силу различных причин отсутствуют научно обоснованные подходы к классификации принципов внутреннего аудита и их содержанию.

Основная часть. Отсутствие отечественных разработок в данной области требует изучения зарубежной экономической литературы. В странах-участниках СНГ исследованием данного вопроса занимались Бурцев В.В. [1], Суворова С.П., Ханенко М.Е., Панкратова Л.А. [2], Сметанко А.В. [3], Хахонова Н.Н., Щербакова Е.П. [4], Варкулевич Т.В. [5], Ефимова С.Б., Плотников П.В. [5], Шульга А.В., Топоркова Е.А. [7], Фурманова Н.В. [8] и другие. Кроме того, Международным институтом внутренних аудиторов разработаны Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита, странами-участниками СНГ принят модельный закон «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора» которыми предусмотрены

принципы внутреннего аудита, также как и аналогичными законодательными актами Кыргызской Республики, Республики Таджикистан (таблица 1).

Таблица 1 - Принципы внутреннего аудита

Принципы	Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита	Модельный закон «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора» от 16.04.2015г., № 42-13	Закон Кыргызской Республики «О внутреннем аудите» от 26.01.2009г., №25 (с изм. и доп)	Закон Республики Таджикистан «О внутреннем аудите в государственном секторе» от 21.07.2010г., №631
1	2	3	4	5
1.Честность	внутренние аудиторы: 1) должны выполнять свою работу честно, добросовестно и ответственно; 2) должны действовать в рамках закона и, если того требуют закон или профессиональные стандарты, раскрывать соответствующую информацию; 3) не должны сознательно участвовать в акциях или действиях, дискредитирующих профессию внутреннего аудитора или свою организацию; 4) должны уважать юридически и этически оправданные цели своей организации и вносить вклад в их достижение	не определен	не определен	не определен
2.Объективность	внутренние аудиторы: 1) не должны участвовать в какой-либо деятельности, которая могла бы нанести ущерб их беспристрастности или восприниматься как наносящая такой ущерб; 2) не должны принимать в подарок ничего, что могло бы нанести ущерб их профессиональному мнению или восприниматься как наносящее такой ущерб; 3) должны раскрывать все известные им материальные факты, которые, не будучи раскрыты, могут исказить отчеты об объекте аудита	принцип определен, но содержание не раскрыто	интегрирован с принципом независимости и определен, что деятельность службы внутреннего аудита должна быть организационно и функционально независима от других структурных подразделений объекта внутреннего аудита и не должна быть вовлечена в управленческую деятельность; руководитель службы внутреннего аудита должен быть подотчетен только руководителю объекта внутреннего аудита	интегрирован с принципом независимости, но содержание не раскрыто
3.Конфиденциальность	внутренние аудиторы: 1) должны быть разумны и осмотрительны в использовании и сохранении информации, полученной в ходе выполнения своих обязанностей; 2) не должны использовать информацию в личных интересах или любым другим образом, противоречащим закону или могущим нанести ущерб достижению юридически и этически оправданных целей организации	внутренние аудиторы должны соблюдать требования о неразглашении информации, которая стала известна им в ходе или в связи с исполнением их обязанностей, за исключением случаев, предусмотренных законодательством государства	недопустимость разглашения информации, полученной при проведении аудита, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Кыргызской Республики	внутренние аудиторы должны соблюдать требования о неразглашении информации, которая стала известна им в ходе или в связи с исполнением их обязанностей, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Таджикистан
4.Профессиональная компетентность	внутренние аудиторы: 1) должны участвовать только в тех заданиях, для выполнения которых обладают достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом; 2) должны оказывать услуги внутреннего аудита в соответствии с Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита; 3) должны непрерывно повышать свой профессионализм, а также эффективность и качество оказываемых услуг	определен как принцип компетентности и надлежащего профессионализма, но содержание не раскрыто	определен как принцип компетентности (профессиональности) – совокупность профессиональных знаний и навыков работников службы внутреннего аудита, необходимых для осуществления качественного аудита в соответствии со стандартами внутреннего аудита	определен как принцип компетентности и надлежащего профессионализма, но содержание не раскрыто
5.Добросовестность	не определен	принцип определен, но содержание не раскрыто	не определен	принцип определен, но содержание не раскрыто
6.Ответственность	не определен	принцип определен, но содержание не раскрыто	не определен	принцип определен, но содержание не раскрыто

На основе изучения различных источников автор пришел к выводу, что:

1. ряд авторов (Суворова С.П., Ханенко М.Е., Панкратова Л.А., Хахонова Н.Н., Щербакова Е.П., Шульга А.В., Топоркова Е.А., Фурманова Н.В.) отождествляют некоторые принципы внутреннего аудита с принципами контроля, что свидетельствует о том, что внутренний аудит является одной из форм внутреннего контроля;

2. другие исследователи (Сметанко А.В.) классифицируют принципы внутреннего аудита по множеству групп, зачастую дублируя их;

3. в вышеуказанных нормативных актах приведены принципы внутреннего аудита тождественные принципам внешнего аудита, что можно объяснить тем, что внутренний аудит с точки зрения субъекта хозяйствования выступает одной из форм аудита.

Кроме того, некоторые ученые выделяют еще и требования к организации внутреннего аудита [1]. Многообразие суждений по данному вопросу требует тщательного исследования. Первоначально необходимо раскрыть содержание категорий «принципа» и «требования».

Принцип от латинского *principium* – основа, начало. Э.Кант рассматривает принцип как субъективную норму (максима, заповедь), которая направляет волю, поскольку выступает как руководящий по отношению к отдельным индивидам момент, то есть внутреннее убеждение, неизменная позиция или правило поведения, так и объективную норму (закон), которая признается значимой для воли каждого разумного существа [9].

Требование – это правило, требующее строгого выполнения; то, чему следует неукоснительно подчиняться [10]. Таким образом, объективная сторона принципа – это законодательно установленное и обязательное к исполнению требование, а субъективная сторона принципа направлена на сознание человека и подразумевает необходимость выделения этических норм.

Нормативные акты и ряд ученых (Бурцев В.В., Сметанко А.В., Суворова С.П., Ханенко М.Е., Панкратова Л.А., Данилкова С.А. [11]) подразделяют принципы внутреннего аудита на этические, которые регламентируют правила поведения внутренних аудиторов: честность, объективность, конфиденциальность, профессиональная компетентность.

Однако, Сметанко А.В., Ефимова С.Б., Плотников П.В. к этическим принципам относят независимость. Автор солидарен с мнением Суворовой С.П., Ханенко М.Е., Панкратовой Л.А. и считает, что не следует рассматривать независимость односторонне только с этической стороны [2]. Независимость внутренних аудиторов имеет различные аспекты: этические, функциональные, административные, организационно-правовые, материальные, методические. Независимость внутреннего аудита следует рассматривать как свободу выбора методов проведения внутреннего аудита и формирования профессионального суждения; как суверенность от внешних контролирующих органов, от руководства организации, от других подразделений, сотрудников, в том числе иных внутренних аудиторов; как независимую деятельность внутренних аудиторов гарантированную локальными нормативными актами. Внутренние аудиторы должны быть материально независимы в связи, с чем в организации формируют бюджеты на содержание службы внутреннего аудита, которые утверждает Правление и осуществление не предусмотренных выплат (подарки, материальная помощь) можно рассматривать как нарушение принципа независимости с целью сокрытия фактов мошенничества, злоупотреблений, бесхозяйственности со стороны менеджмента организации.

Кроме того, принцип независимости является основным принципом контрольной деятельности. Так, Декларацией руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (г. Лим, Чили) и Декларацией об общих принципах деятельности высших органов финансового контроля государств-участников СНГ предусмотрено соблюдение принципа независимости в ходе осуществления контрольных действий, что свидетельствует о том, что внутренний аудит является одной из форм внутреннего контроля наряду с ревизией, мониторингом, форензик.

В нормативных правовых актах, регулирующих внутренний аудит, как и в экономической литературе одним из этических принципов является объективность. Зачастую данный принцип отождествляют с принципом независимости, что требует уточнения. С философской точки зрения объективность (от лат. *objectum* - предмет) — независимость суждений, мнений, представлений и т.п. от субъекта, его взглядов, интересов, вкусов, предпочтений и т.д. Объективность означает способность непредвзято и без предрассудков вникать в содержание дела, представлять объект так, как он существует сам по себе, независимо от субъекта [12]. На первый взгляд данные

категории тождественны, однако независимость имеет различные аспекты как организационные, так и материальные, в то время как объективность носит индивидуальный характер и характеризует суверенность суждений внутреннего аудитора и непредвзятость к субъекту, а, следовательно, как один из этических принципов регламентирует поведение внутреннего аудитора.

Принцип конфиденциальности внутреннего аудита подразумевает неразглашение информации полученной в результате профессиональной деятельности. Однако, автор считает, что следует уточнить его содержание: несанкционированное, то есть не предусмотренное требованиями законодательства, локальными нормативными актами, без распоряжения руководителя разглашение данных об организации, ее сотрудниках и службах, производственно-финансовой деятельности и результатах проверок как в процессе осуществления деловых отношений, так и в личных интересах, что позволит обеспечить информационную безопасность субъекта хозяйствования.

Принцип профессиональной компетентности подразумевает, что внутренние аудиторы должны обладать достаточными профессиональными знаниями, навыками и опытом. Однако, соблюдение данного принципа подразумевает наличие системы подготовки, сертификации, повышения квалификации внутренних аудиторов. В Республике Беларусь, к сожалению, отсутствует нормативная база, регулирующая данный вопрос, а, следовательно, работники службы внутреннего аудита могут быть высококвалифицированными специалистами в различных областях, но не представлять всех особенностей организации и проведения внутреннего аудита, что не позволит собственникам организации повысить эффективность процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.

По мнению автора, следует к этическим принципам внутреннего аудита относить принцип профессионального поведения. Согласно ему внутренний аудитор должен позиционировать себя как высокоморальный, ответственный, доброжелательный специалист, выстраивающий равноправные отношения с коллегами и сотрудниками организации, с высшим руководством и собственниками, способствующий росту доверия и авторитета профессии внутреннего аудитора в обществе. Таким образом, предусмотренные некоторыми нормативными правовыми актами принципы добросовестности и ответственности были бы объединены в единый принцип профессионального поведения. Наряду с этическими принципами внутреннего аудита автор считает целесообразным выделить еще две группы принципов: фундаментальные и методические.

К фундаментальным принципам внутреннего аудита следует отнести принципы, лежащие в основе контрольной деятельности: независимость, плановость, соответствия, системность, научность, экономичность, всеобъемлемость, непрерывность, оптимальность, действенность, гибкость, эффективность, ответственность и другие. Содержание фундаментальных принципов внутреннего аудита представлено в таблице 2.

Необходимость выделения методических принципов внутреннего аудита обусловлено методикой проведения внутреннего аудита и оценкой его результатов, то есть использованием различных методов, способов, приемов и инструментов, позволяющих собрать достаточные и надлежащие аудиторские доказательства эффективности деятельности организации. К данным принципам автор относит:

- принцип регламентации, сущность которого заключается в разработке, наличии и выполнении локальных нормативных правовых актов, регулирующих организацию и проведение внутреннего аудита. Данные документы позволяют единообразно понимать действия внутренних аудиторов, а внутренние аудиторы должны знать их содержание, руководствоваться ими в ходе осуществления профессиональной деятельности и вносить корректировки при необходимости;
- принцип разграничения обязанностей и ответственности подразумевает четкое распределение функций между сотрудниками организации с целью недопущения фактов концентрации обязанностей по разрешению совершения сделок и процессом их реализации у одного должностного лица. Кроме того, данный принцип предусматривает курирование сотрудниками службы внутреннего аудита наиболее проблемных, высоко рискованных участков;
- принцип интеграции заключается в создании надлежащих условий для тесного взаимодействия работников и служб различных функциональных направлений;

- принцип оценки рисков подразумевает, что на основе проведенных внутренним аудитором мероприятий по выявлению вероятности возникновения рисков идентифицировать их и разработать рекомендации по их предупреждению и предотвращению;
- принцип документирования означает, что вся деятельность службы внутренних аудиторов должна быть отражена в рабочих документах с целью подтверждения факта проведения внутреннего аудита, контроля и качества его результатов, а также оценки эффективности работы данного подразделения организации;
- принцип прогнозирования означает вероятность достижения организацией стратегических целей при оптимистических и пессимистических прогнозах;
- принцип оценки результатов внутреннего аудита подразумевает анализ как количественных, так и качественных показателей деятельности службы внутреннего аудита: количество проведенных контрольных мероприятий, сумма выявленного ущерба, средняя сумма ущерба на одного аудитора, материально ответственное лицо и т.д., показатели продуктивности, результативности и эффективности.

Таблица 2 – Фундаментальные принципы внутреннего аудита и их содержание

Наименование принципа 1	Содержание 2
1. Независимость	суверенность от внешних контролирующих органов, от руководства организации, от других подразделений, сотрудников, в том числе иных внутренних аудиторов гарантированную локальными нормативными актами; свобода выбора методов проведения внутреннего аудита и формирования профессионального суждения
2. Плановость	деятельность внутренних аудиторов планируется, путем разработки руководителем службы внутреннего аудита планов контрольных мероприятий и их утверждения
3. Принцип соответствия	содержание, цели и задачи внутреннего аудита должны соответствовать стратегическим целям, задачам организации
4. Системность	проводимый внутренний аудит должен осуществляться с учетом всех аспектов деятельности организации, включая внутренние и внешние взаимосвязи элементов объекта как системы
5. Научность	внутренний аудит должен осуществляться путем применения научно обоснованных методов, технологий, приемов и подходов
6. Экономичность	затраты на внутренний аудит не должны превышать получаемых выгод
7. Всеобъемлемость	распространение внутреннего аудита на все стороны финансово-хозяйственной деятельности организации
8. Непрерывность	внутренний аудит проводится постоянно, на регулярной основе
9. Оптимальность	объем внутреннего аудита должен быть полным для решения конкретных задач
10. Действенность	предполагает воздействие на эффективность процессов субъекта хозяйствования, использование результатов внутреннего аудита для устранения негативных явлений, предупреждение нарушений, оптимизации управленческих решений
11. Гибкость	система внутреннего аудита должна обладать способностью трансформироваться в соответствии с требованиями ситуации
12. Эффективность	результаты внутреннего аудита должны обеспечивать полноту выявления отклонений фактических результатов от плановых, своевременность выявления таких отклонений, установление их причин, разработку рекомендаций по устранению и профилактике нарушений в будущем
13. Ответственность	подразумевает обязательства за результаты работы и поведение внутреннего аудитора

Заключение. В связи с наличием в экономической литературе множества точек зрения относительно классификации и содержания принципов внутреннего аудита автор обосновывает выделение следующих групп принципов внутреннего аудита:

- фундаментальные, к которым следует отнести: независимость, плановость, соответствия, системность, научность, экономичность, всеобъемлемость, непрерывность, оптимальность, действенность, гибкость, эффективность, ответственность;
- этические: честность, объективность, конфиденциальность, профессиональная компетентность, профессиональное поведение;
- методические: регламентации, разграничения обязанностей и ответственности, интеграции, оценки рисков, документирования, прогнозирования, оценки результатов внутреннего аудита.

Следование принципам внутреннего аудита позволит выстроить порядок поведения сотрудников службы внутреннего аудита, обеспечить согласованность действий внутри коллектива, в обязательном порядке осваивать и выполнять служащими установленных правил,

что будет способствовать соблюдению профессиональной дисциплины не только в процессе осуществления профессиональной деятельности, но и в повседневной жизни.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бурцев В.В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления//Финансовый менеджмент. – 003. - №4. – С. 20-24.
2. Суворова С.П., Ханенко М.Е., Панкратова Л.А. Организационно-технические основы внутреннего аудита / Вестник ОрелГИЭТ. – 2011. -№2(16). – С. 16-22.
3. Сметанко А.В. Классификация и характеристика принципов внутреннего аудита // Вестник финансового университета. – 2014. - №2. – С.49-59.
4. Хахонова Н.Н., Щербакова Е.П. Принципы организации системы внутреннего аудита в холдингах // Учет и статистика. – 2010. - №4(20). – С. 59-63.
5. Варкулевич Т.В. Внутренний аудит как инструмент обеспечения экономической эффективности субъектов бизнеса / Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2011. - №7. – С. 174-181.
6. Ефимова С.Б., Плотников П.В. Экономическое содержание и принципы функционирования внутреннего аудита в организациях, оказывающих социально значимые услуги // Наука и общество. – 2012. - №5(8). – С. 181-186.
7. Шульга А.В., Топоркова Е.А. Организация службы внутреннего аудита и методика его проведения // Вестник Днепропетровского национального университета железнодорожного транспорта им. академика В. Лазаряна. – 2012. - №42. – С. 341-346.
8. Фурманова Н.В. Особенности планирования внутреннего аудита // Научно-методический электронный журнал «Концепт». – 2014. – Т.20. – С. 1491-1495.
9. Философский энциклопедический словарь; гл. ред. Л.Ф. Ильичев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, В.Г. Панов. – М.: Советская энциклопедия, 1983. – 840с.
10. Толковый словарь русского языка; под ред. Д.Н. Ушакова. — М.: Гос. ин-т «Сов. энцикл.» ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. и нац. слов., 1935-1940. (4 т.).
11. Данилкова С.А. Внутренний аудит как бизнес-инструмент эффективного функционирования субъекта хозяйствования // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. - №4(256). – С. 23-27.
12. Философия. Энциклопедический словарь; под ред. А.А. Ивина. – М.: Гардарики, 2004. – 1072с.

THE PRINCIPLES OF INTERNAL AUDIT: IDENTIFICATION, CONTENT CLASSIFICATION

Danilkova S. A., PhD (in Economic sciences), Associate Professor, Polessky state University, associate Professor department of accounting, analysis and audit, DiplPFM, Pinsk, Republic of Belarus

Summary. *In this article on the basis of a critical study of regulations and economic literature the author's opinion on the identification and content of the principles of internal audit, justified the classification of the principles of internal audit and disclosed their essence, which will develop regulations governing the activities of internal audit services.*

Key words: *internal audit, principles of internal audit, principles of control, requirements of internal audit.*