

Бухгалтерский

учет и анализ

4 (256)
2018

НАУЧНО - ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**Журнал издается с января 1996 г.
Периодичность 12 номеров в год**

Регистрационный номер № 1079 от 9 декабря 2010г.

Адрес редакции:

220070, г. Минск, пр. Партизанский, 22а, к. 909
Тел. (017) 209-79-10

*Приказом Высшей аттестационной комиссии
Республики Беларусь № 21 от 01.02.2012 г.
журнал «Бухгалтерский учет и анализ»
включен в Перечень научных изданий
Республики Беларусь для опубликования
результатов докторских и кандидатских
исследований по экономическим наукам.*

Согласно лицензионному договору № 356-09/2017 журнал «Бухгалтерский учет и анализ» включен в базу Российского индекса научного цитирования (РИНЦ).

К сведению авторов:

Ответственность за достоверность информации, точность фактов, цитат, прочих сведений несут авторы. Рукописи, поступившие в редакцию, рецензируются.

Подписано в печать 20.04.2018 г.

Отпечатано в ОАО «Оргстрой».

220034, г. Минск, ул. Берестянская, 16.

ЛП № 02330/0494197 от 03.04.2009 г.

Офсетная печать. Бумага газетная.

Формат 60x84/8.

Усл. печ. л. 6,51. Уч. изд. л. 6,42. Тираж 82 экз.

Зак. №

Цена договорная

Учредители:

1. Белорусская ассоциация бухгалтеров
2. ООО «Бухгалтерский учет и анализ»

Информационная и интеллектуальная поддержка:

3. Белорусский государственный
экономический университет
4. ООО «PCM Бел Аудит»
5. ООО «Грант-Торnton»
6. ОО «Ассоциация сертифицированных
бухгалтеров и аудиторов» (ACBA)

Главный редактор

Панков Д.А. Доктор экономических наук,
профессор, зав. кафедрой
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит в
отраслях народного хозяйства»,
БГЭУ, Председатель АСВА

Редакционная коллегия:

Агабекова Н.В. Доктор экономических наук, доцент,
зав. кафедрой статистики БГЭУ

Антипенко Н.А. Доцент кафедры бухгалтерского учета
и финансов Минского филиала РЭУ
им. Г.В. Плеханова, канд. экономических
наук, сертифицированный
аудитор

Бусыгин Д.Ю. Зав. кафедрой бухгалтерского учета и
финансов Минского филиала РЭУ им.
Г.В. Плеханова, канд. экономических
наук, доцент

Быков А.А. Доктор экономических наук,
профессор, проректор по научной
работе БГЭУ

Верезубова Т.А. Доктор экономических наук, доцент
кафедры налогов и налогообложения,
сертифицированный
аудитор со специализацией в
страховании

Каморджанова Н.А. Доктор экономических наук,
профессор, зав. кафедрой Аудита и
внутреннего контроля СПбГЭУ

Коротаев С. Л. Доктор экономических наук, доцент
БГЭУ

Кутер М.И. Доктор экономических наук,
профессор, зав. кафедрой
бухгалтерского учета, аудита и
автоматизированной обработки
данных Кубанского государственного
университета (Украина)

Мезенцева Т.М. Доктор экономических наук, профес-
сор Финансовой академии при
Правительстве Российской
Федерации

Новиков М.М. Доктор экономических наук, профес-
сор, профессор БГЭУ

Папковская П.Я. Доктор экономических наук,
профессор, профессор БГЭУ

Рыбак Т. Н. Начальник Главного управления
регулирования бухгалтерского учета,
отчетности и аудита – начальник
управления методологии
бухгалтерского учета, отчетности,
канд. экономических наук, доцент

Сангстер А. Professor of Accounting, The University
of Sussex, UK

Стефанович Л.И. Доктор экономических наук, доцент,
профессор кафедры банковской
экономики БГУ

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК БИЗНЕС-ИНСТРУМЕНТ ЭФФЕКТИВНОГО ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СУБЪЕКТА ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

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

Аннотация. В данной статье изложено содержание внутреннего аудита через призму его истории становления, подчеркнута значимость внутреннего аудита для интересов государства, собственников имущества и менеджеров организации, проведено сравнение внутреннего аудита с проверкой, установлены преимущества и недостатки создания службы внутреннего аудита, обозначены проблемы развития внутреннего аудита в Республике Беларусь.

Ключевые слова: внутренний аудит, международный институт внутренних аудиторов, проверка, принципы внутреннего аудита.

Введение. Проводимые в Республике Беларусь реформы в области контрольной деятельности способствуют развитию новых и совершенствованию действующих форм контроля. Одной из форм контроля выступает аудит, в частности, внутренний аудит.

Основная часть. 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, повышении эффективности деятельности. Данные обстоятельства обусловили в 1941 году создание в США Института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors — IIA). В настоящее время данная организация объединяет профессионалов в области внутреннего аудита более чем 165 стран мира и преобразована в Международный институт внутренних аудиторов [3]. Целью его создания является поддержка внутренних аудиторов и развитие профессии внутреннего аудитора. Основными задачами Международного института внутренних аудиторов выступают:

- 1) популяризация в обществе профессии внутреннего аудитора;
- 2) содействие профессиональному развитию внутренних аудиторов, включая проведение профессиональной сертификации;
- 3) разработка и распространение этических и профессиональных стандартов для внутренних аудиторов;
- 4) выполнение экспертной роли в области внутреннего аудита.

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.

Государства-участники СНГ также не остались безучастными в становлении и развитии внутреннего аудита. Так, 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. Так, Указом Президента Республики Беларусь «Об утверждении устава Национального банка Республики Беларусь» от 13.06.2001г., № 320 (с изм. и доп.) определено, что внутренний аудит в Национальном банке осуществляется службой внутреннего аудита в порядке, определяемом Правлением Национального банка [7].

Банковский кодекс Республики Беларусь от 25 октября 2000г. № 441-З (с изм. и доп.) статьей 109-1 устанавливает, что банк обязан создать службу внутреннего аудита, которая подотчетна в своей деятельности совету директоров (наблюдательному совету) [1]. Кроме того, одним из лицензионным требованием на осуществление банковской деятельности является предоставление локальных нормативных правовых актов банка, регулирующих организацию системы управления рисками, системы внутреннего контроля и деятельность службы внутреннего аудита банка.

Вместе с тем, иные нормативные правовые акты предписывают субъектам предпринимательской деятельности создавать службы внутреннего контроля. В ряде случаев законодатель и ряд ученых подразумевают под внутренним контролем внутренний аудит, а, следовательно, возрастают потребность в изучении проблем и разработки методологии проведения внутреннего аудита. Кроме того, пристальное внимание на использование результатов работы внутреннего аудита уделяется со стороны внешних аудиторов. Так, национальным правилом аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001г. № 9 (с изм. и доп.) определены действия аудиторских организаций, аудиторов, осуществляющих деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, по использованию результатов работы внутреннего аудита в ходе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица [5].

Зачастую может возникнуть вопрос: зачем создавать и содержать службу внутреннего аудита, когда внешний, независимый аудитор выразит профессиональное суждение о достоверности бухгалтерской отчетности? Данное мнение находит свое подтверждение в национальных нормативных актах по аудиторской деятельности. Так, согласно национального правила аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от

26.10.2000г. № 114 (с изм. и доп.) указано, что внешний аудитор преследует основную цель «повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности» [4]. Однако, внешний аудитор не дает оценку эффективности управления субъектом хозяйствования.

Однако, зачастую внутренний аудит трактуется как ревизионная деятельность, что не является истиной. Данный подход обусловлен тем, что в законодательстве Республики Беларусь, несмотря на указание о необходимости создания рядом субъектов предпринимательской деятельности службы внутреннего аудита отсутствует понятие внутренний аудит. Вместе с тем, Международный институт внутренних аудиторов определяет дефиницию внутренний аудит как деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленную на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления [8]. Исходя из этого, целесообразно представить сравнение внутреннего аудита и проверки (таблица).

Таблица — Сравнение внутреннего аудита и проверки [2]

Отличительные признаки	Внутренний аудит	Проверка
1. Правовое регулирование	Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита	Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009г., № 510 (с изм. и доп.)
2. Цель	Сохранение и повышение стоимости организации, посредством проведения объективных внутренних аудиторских проверок на основе риск-экономической ориентированного подхода, рекомендаций и обмена знаниями	Установление законности, достоверности, целесообразности и эффективности предоставления совершенных операций
3. Основные задачи	Оценка эффективности системы внутреннего контроля организаций, консалтинг, прогнозирование рисков хозяйственной деятельности и др.	Сохранность активов, выявление нарушений, привлечение к ответственности виновных лиц и др.
4. Субъекты	Внутренние аудиторы — работники организации	Проверяющие — работники контролирующих органов
5. Объекты	Все направления деятельности организации	В основном бухгалтерская отчетность
6. Квалификация	Международная сертификация	Высшее образование и стаж работы по специальности
7. Подчиненность	Аудиторскому комитету	Руководителю органа, назначившему проверку
8. Периодичность осуществления деятельности	Постоянно	Эпизодически
9. По характеру	Консультации, рекомендации	Наказание виновных лиц, «карательный» характер
10. Отчетность	Заключение (отчет) внутреннего аудитора	Акт (справка) проверки

Таким образом, проведя сравнение можно выделить ряд преимуществ внутреннего аудита перед проверкой, а именно внутренний аудит:

- осуществляется на постоянной основе полный охват всех направлений деятельности организации;
- приоритетность проверок направлена по особо сложным направлениям, а не только итогов деятельности организации, отраженных в годовой отчетности;
- оценивает возникновение рисков и разрабатывает мероприятия по уменьшению отрицательного их влияния на деятельность субъекта хозяйствования;
- оценивает эффективности системы внутреннего контроля и прогнозирование фактов возникновения мошенничества, как со стороны высших менеджеров организации, так и рядовых работников;
- осуществляется высококвалифицированными сотрудниками, прошедшиими специальную подготовку, обладающими определенными знаниями, профессиональными компетенциями, имеющими сертификаты международного уровня;

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

- внутренние аудиторы консультируют высшее руководство, специалистов подразделений, разрабатывают рекомендации по оптимизации затрат, повышению результативности деятельности;
- действенный внутренний аудит способствует повышению качества внешних аудиторских проверок, снижению затрат на его проведение.

Однако, следует указать на то, что имеется недостаток в создании службы внутреннего аудита — постоянный контроль со стороны внутренних аудиторов может быть более дорогим, чем одноразовые услуги аудиторских организаций. Но, как известно, скопой платит дважды. Эффективно налаженный внутренний аудит стоит того, чтобы нести определенные расходы по его содержанию, так как он выполняет ряд функций:

- осуществляет контроль за работой отдельных подразделений в организации;
- оценивает эффективность системы внутреннего контроля, существующей в организации;
- создает систему управления рисками и осуществляет контроль за эффективностью этой системы;
- планирует мероприятия, которые снижают риски в соответствии с особенностями финансово-хозяйственной деятельностью организации;
- реализует контроль за соответствием системы управления в крупных и средних организациях принципам управления.

Наряду с возложенными на внутренний аудит функциями внутренний аудитор руководствуется в профессиональной практике принципами, представленными на рисунке.

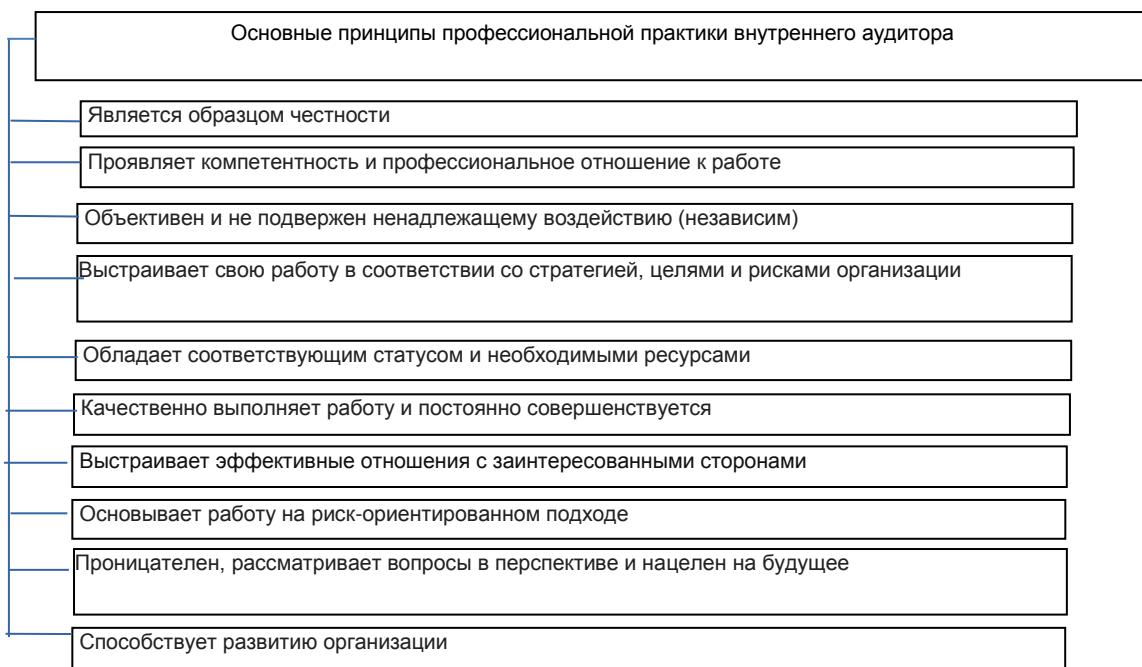


Рисунок — Принципы профессиональной практики внутреннего аудитора [8]

Наряду с этим, создание службы внутреннего аудита является потребностью государства, собственников и менеджеров организации. Наличие эффективной службы внутреннего аудита позволяет избежать банкротства организаций и привлекать иностранных инвесторов, которые лучше понимают результаты работы данного подразделения, его организационную структуру, задачи, методические подходы осуществления проверок, последствия и рекомендации. С развитием трастового управления собственники должны иметь уверенность в том, что менеджмент организации эффективно использует ресурсы, вероятность возникновения мошенничества минимизирована и прогнозы развития компании реальны. Руководство субъекта хозяйствования должно располагать оперативной информацией о состоянии дел, наличии

КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

искажений в бухгалтерской отчетности, эффективности службы внутреннего контроля и оценкой рисков.

Вместе с тем, проведенное исследование показало, что в Республике Беларусь основными направлениями развития внутреннего аудита являются:

1. формирование заинтересованности, как со стороны государства, так и субъектов хозяйствования в развитии внутреннего аудита;
2. разработка нормативных правовых актов по регулированию внутреннего аудита;
3. создание профессии «внутренний аудитор» и осуществление профессиональной подготовки специалистов по внутреннему аудиту в соответствии с международными стандартами внутреннего аудита и международными стандартами образования;
4. совершенствование методологии проведения внутреннего аудита;
5. разработка и совершенствование процедур внутреннего аудита.

Заключение. Таким образом, в условиях интеграции Республики Беларусь в международное экономическое пространство для внутреннего аудита создаются благоприятные условия для демонстрации своих преимуществ и потребности для государства, собственников и менеджеров.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Банковский кодекс Республики Беларусь от 25 октября 2000г. № 441-3 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
2. Данилкова С.А. Аudit: учеб. пособие / С.А. Данилкова. - Минск: Новое знание, 2016. - 685с.
3. Колбаева О.А. Международная сертификация внутренних аудиторов // Внутренний контроль в кредитной организации. - 2009. - №1. - С. 25-28.
4. Национальное правило аудиторской деятельности «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.10.2000г. № 114 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
2. Национальное правило аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита», утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 07.02.2001г. № 9 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
3. 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.
4. Указ Президента Республики Беларусь «Об утверждении устава Национального банка Республики Беларусь» от 13.06.2001г., № 320 (с изм. и доп.) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2018.
5. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

INTERNAL AUDIT AS A BUSINESS TOOL THE EFFECTIVE FUNCTIONING OF A BUSINESS ENTITY

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

Abstract. The article discusses the requirements for accounting and reporting both in the framework of national legislation and in accordance with IFRS. Recommendations for convergence of national and international accounting and reporting principles have been developed.

Keywords: IFRS principles of accounting and reporting, the underlying assumptions, qualitative characteristics.