

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ

1'2020

---

Т.Н. Панкова, О.В. Бальчевская ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ ЗАЩИТЫ НАСЕЛЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ .....	4
Н.Н. Карзаева МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА .....	9
С.А. Данилкова АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОСТОЯНИЯ И РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ .....	18
М.М. Новиков АНАЛИТИЧЕСКАЯ СПЕЦИФИКАЦИЯ СКОРОСТНОГО РЕЖИМА ДИНАМИКИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ СОДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОМУ РОСТУ .....	22
Д.А. Неверов ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ОПТИМУМ И МЕТОДОЛОГИЯ ПРОПОРЦИОНАЛЬНОГО АНАЛИЗА .....	32
Д.Ю. Бусыгин, А.Б. Мискевич ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОГО КАПИТАЛА В ЭКОНОМИКЕ ЗНАНИЙ .....	39
Н.А. Антипенко ОСОБЕННОСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ БИЗНЕС- СУБЪЕКТОВ В УСЛОВИЯХ ЦИФРОВИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ .....	46

**Подписка в Российской Федерации осуществляется в следующих каталогах:**

ООО «Информнаука»  
ООО «Прессинформ»  
ООО «Криэйтив Сервис Бэнд»  
**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 Молдовей»  
**Подписной индекс 74826**

УДК 657.6

## АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ СОСТОЯНИЯ И РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

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

**Аннотация.** В статье исследованы актуальные проблемы становления и дальнейшего формирования внутреннего аудита в Республике Беларусь. Автором изучены и проанализированы положения нормативных правовых актов, установлены недостатки в области правового регулирования внутреннего аудита, обобщены и дополнены критерии сравнения внутреннего аудита с внешним аудитом и проверкой, раскрыто их содержание, разработаны предложения по развитию внутреннего аудита в Республике Беларусь.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, правовое регулирование, форма аудита, сравнение с внешним аудитом и проверкой.

**Введение.** В современной бизнес-среде требования по повышению эффективности управления возрастают. Данное обстоятельство обусловлено рядом факторов, в том числе и совершенствованием структур, способных предотвращать возникновение негативных явлений, оценивать риски и генерировать рекомендации по достижению стратегических целей развития бизнеса. Происходящие изменения в мировой экономике на протяжении конца 20 века и в начале 21 века обусловили зарождение и становление внутреннего аудита. Это было вызвано рядом крупных корпоративных скандалов и банкротств, передачей распорядительных функций от собственников имущества менеджерам, появлением крупных сложно структурированных организаций, расположенных на обширных территориях и др. Реформирование контрольной деятельности в Республике Беларусь также способствовало развитию научно обоснованного подхода к организации внутреннего аудита и его правовому регулированию.

**Основная часть.** Действующий закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013г., №56-З (с изм. и доп.) определяет аудиторскую деятельность как предпринимательскую деятельность по оказанию аудиторских услуг, что свидетельствует об аудите и аудиторских услугах, оказываемых аттестованными аудиторами. Данный закон регулирует лишь внешний аудит, тем самым внутренний аудит проигнорирован, так как не осуществляет предпринимательской деятельности, существует внутри субъекта хозяйствования, подотчетен собственникам или руководству организации и не преследует цели получения прибыли от оказания услуг и консультирования. Данное обстоятельство негативно влияет на развитие внутреннего аудита в Республике Беларусь. Автор считает, что положения закона должны освещать все аспекты аудиторской деятельности, а именно содержание терминов и понятий, перечень форм аудита, цели внешнего и внутреннего аудита и др. Отсутствие понятия внутреннего аудита в законе свидетельствует об одностороннем представлении аудита и аудиторской деятельности. Вместе с тем, ряд нормативных правовых актов Республики Беларусь требует создания службы внутреннего аудита в финансовых организациях и организациях, претендующих на допуск к обращению и размещению на бирже ценных бумаг. Таким образом, сложившиеся экономические условия обуславливают развитие правовой платформы для внутреннего аудита. Согласно национального правила аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» внешний аудитор должен оценить работу внутреннего аудитора и ее результаты может использовать в процессе аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данное положение подчеркивает значимость внутреннего аудита, актуализирует научное обоснование места, роли и его значения. Однако, по мнению автора, данное правило регулирует деятельность внешнего аудитора в отношении использования результатов работы внутреннего аудита, а национальные стандарты, регулирующие деятельность внутреннего аудита в Республике Беларусь отсутствуют.

Странами-участниками СНГ наряду с модельным законом «Об аудиторской деятельности» принят модельный закон «О внутреннем аудите в государственном секторе», в котором содержатся принципы и правовые основы осуществления внутреннего аудита в организациях государственного сектора, а также порядок регулирования отношений, возникающих в процессе формирования,

планирования, проведения внутреннего аудита и составления аудиторского отчета. Указание на область применения - государственный сектор сужает сферу использования внутреннего аудита. В Казахстане, Киргизии и некоторых других странах пошли по аналогичному пути и разработали национальные законы о внутреннем аудите в государственном секторе. Однако, в Азербайджане принят и действует закон «О внутреннем аудите». Таким образом, наличие внутреннего аудита распространено на все субъекты хозяйствования независимо от источника финансирования: государственный или частный. На основе международного опыта в Республике Беларусь, по мнению автора, разрешить сложившееся положение можно двумя способами:

1. внести дополнения в действующий закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» уточнив содержание аудиторской деятельности, исходя из которого, можно определить внешний и внутренний аудит, раскрыть дефиницию внешнего и внутреннего аудита, их назначение, цель, требования и т.д.;

2. разработать закон Республики Беларусь «О внутреннем аудите», в котором следует отразить предмет регулирования данного акта, понятийный аппарат, перечень требований в отношении назначения внутреннего аудитора, права, обязанности и ответственность внутренних аудиторов, ограничения в проведении внутреннего аудита, цели и основные задачи службы внутреннего аудита, требования, предъявляемые к руководителю службы внутреннего аудита, обязанности соответствующего органа управления, ответственного за создание службы внутреннего аудита и др.

Анализ различных точек зрения как отечественных, так и зарубежных ученых позволяет сделать вывод о том, что зачастую происходит отождествление внутреннего аудита с внутренними проверками состояния бухгалтерского учета и результатов деятельности организации, внешним аудитом и другими формами контроля. Несмотря на то, что внутренний аудит и внешний аудит являются, по мнению автора, формами аудита они имеют как общие черты, так и отличия [2, 3]. Вместе с тем обобщив различные подходы в сравнении внешнего и внутреннего аудита, автор дополнил критерии сопоставления, раскрыл содержание каждой формы аудита и сопоставил их с проверкой. Результаты проведенного исследования представлены в таблице.

**Таблица – Сопоставление внутреннего аудита с внешним аудитом и проверкой**

Критерии	Внутренний аудит	Внешний аудит	Проверка
Сфера применения	Во всех субъектах хозяйствования вне зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы	Для субъектов, подлежащих обязательному аудиту	Во всех субъектах хозяйствования вне зависимости от формы собственности, подчиненности и организационно-правовой формы
Правовое регулирование	В Республике Беларусь только локальными нормативными актами субъектов хозяйствования	Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12.07.2013г., №56-З (с изм. и доп.), национальные правила аудиторской деятельности	Указ Президента Республики Беларусь «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» от 16.10.2009г., №510 (с изм. и доп.), постановления, приказы
Цель	Сохранение и повышение стоимости организации посредством проведения объективных внутренних аудиторских проверок на основе риск-ориентированного подхода, предоставления рекомендаций и обмена знаниями	Выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности	Выявление нарушений, злоупотреблений, привлечение виновных к ответственности, возмещение причиненного вреда
Основные функции	Изучение отдельных вопросов деятельности организации, оценка эффективности существующей системы внутреннего контроля и генерация рекомендаций	Повышение инвестиционной привлекательности организации; консультирование по различным вопросам предпринимательской деятельности	Соблюдение требований законодательства, регулирующего предпринимательскую деятельность
Объект	Активы, собственный капитал, обязательства, доходы и расходы, функции управления, бизнес-процессы, виды деятельности, бизнес-единицы	Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Деятельность организации, ее финансовые результаты
Субъект	Служба внутреннего аудита, внутренние аудиторы, руководитель службы внутреннего аудита, комитет по аудиту, организации, реализующие функции внутреннего аудита на аутсорсинге	Аудиторские организации, аудиторы - индивидуальные предприниматели, аудиторы	Контролирующие органы, их работники, ревизоры-контролеры

Продолжение таблицы

Управленческие связи	Вертикальные связи при контроле деятельности дочерних структур	Горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом	Вертикальные связи, контроль за деятельностью всех субъектов хозяйствования независимо от форм собственности и подчиненности
Практические задачи	Контроль за работой дочерних структур, выявление «узких» мест и разработка рекомендаций; повышение эффективности деятельности; обеспечение сохранности имущества; консультирование	Достоверность данных бухгалтерской (финансовой) отчетности; повышение стсимости субъекта хозяйствования; привлечение инвестиций; консалтинг	Контроль за соблюдением требований законодательства, регулирующего экономические отношения; выявление и пресечение нарушений, злоупотреблений; привлечение к ответственности виновных, возмещение вреда
Вид деятельности	Исполнительская деятельность, выполнение приказов, решений	Предпринимательская деятельность, выполнение договоров оказания аудиторских услуг	Исполнительская деятельность, выполнение распоряжений, приказов, поручений
Статус	Работники службы внутреннего аудита субъекта хозяйствования	Аудиторы, сотрудники аудиторской организации	Проверяющие, работники контролирующих органов
Автономность	Функциональная подчиненность совету директоров (комитету по аудиту) и административная подчиненность руководителю субъекта хозяйствования	Функциональная и административная независимость в отношении с субъектом хозяйствования	
Квалификация	Регламентирована должностными обязанностями и внутренними нормативными документами	Регламентирована порядком получения квалификационного аттестата аудитора и документами аудиторской организации	Регламентирована законодательством Республики Беларусь
Требования, предъявляемые к сотрудникам	В Республике Беларусь отсутствуют квалификационные требования	Наличие высшего экономического и (или) юридического образования, стажа работы по специальности не менее 3-х лет, отсутствие непогашенной или неснятой судимости за экономические преступления, постановки на учет в учреждениях здравоохранения в связи с зависимостями и психическими заболеваниями	Определены Единым квалификационным справочником должностей служащих: высшее профессиональное образование и стаж работы в структурах ревизионной службы не менее 3 лет или среднее специальное образование и стаж работы в структурах ревизионной службы не менее 5 лет
Источник финансирования	Средства субъекта хозяйствования, на основе составленных и утвержденных бюджетов	Оплата услуг осуществляется клиентом согласно договора оказания аудиторских услуг	Средства государственного и местных бюджетов
Пользователи информации	Собственники имущества, акционеры, руководство и менеджеры субъекта хозяйствования	Внешние пользователи: инвесторы, контрагенты, кредиторы и др.	Государственные органы управления
Периодичность	Постоянно	Периодически	
Приемы и способы осуществления	Специальные приемы и методики внутреннего аудита, указанные во внутренних стандартах аудита	Аудиторские процедуры и методы	Приемы и способы контроля
Подотчетность	Совету директоров (комитету по аудиту), генеральному директору исходя из организационной структуры субъекта хозяйствования	Заказчикам аудиторских услуг согласно договора оказания аудиторских услуг, руководству аудиторской организации	Вышестоящим контролирующим органам. Президенту Республики Беларусь
Контроль качества	Постоянно		Периодически
Документальное оформление результатов	Аудиторские отчеты, заключения, рекомендации, рабочие документы внутренних аудиторов	Аудиторское заключение (отчет), рабочая документация аудиторов	Акт (справка) проверки, рабочие документы проверяющих и др.
Ответственность	Значительная	Полная, с возмещением причиненного вреда	В соответствии с законодательством Республики Беларусь

Особое внимание следует уделить дефиниции внутреннего аудита, так как в Республике Беларусь оно представлено лишь в национальном правиле аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита» как организованная в интересах собственников и регламентированная внутренними документами аудируемого лица система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля [7]. Таким образом, автор считает, что законодатель ограничивает содержание внутреннего аудита контролем за состоянием бухгалтерского учета и надежностью внутреннего контроля, то есть идентифицирует внутреннего

аудитора как еще одного проверяющего в организации. Согласно данного подхода происходит отождествление внутреннего аудита с проверкой.

Вместе с тем, международный институт внутренних аудиторов трактует 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 [11]. По мнению автора, данное определение обуславливает основную цель внутреннего аудита – совершенствование деятельности организации, достижение стратегических целей развития бизнеса, что кардинально противоположно дефиниции национального законодательства.

Согласно приведенных критериев сравнения внутреннего аудита с внешним аудитом и проверкой можно отметить наличие общих черт между ними. Так, внутреннему аудиту и проверке характерны вертикальные связи, так как контрольные мероприятия осуществляются вышестоящими структурами за деятельностью нижестоящих субъектов хозяйствования. Вид профессиональной деятельности также идентичен как во внутреннем аудите, так и при проведении проверок – исполнительская деятельность. Однако, по автономности внешний аудит и проверка функционально и административно независимы от субъекта хозяйствования, в то время как при внутреннем аудите прослеживается подчиненность организации, так как является его структурным подразделением. Следует отметить, что требования, предъявляемые к сотрудниками определены законодательными актами Республики Беларусь (при внешнем аудите и проверке) либо локальными нормативными правовыми актами организаций (при внутреннем аудите), что свидетельствует о наличии профессиональной подготовки специалистов и соблюдении ими норм профессиональной этики. Внешний аудит и проверка проводятся периодически, а внутренний аудит осуществляется на постоянной основе, что свидетельствует о целевой направленности деятельности – удовлетворении информационных потребностей собственников имущества и руководства организации. Выступая формами аудита, как при внешнем аудите, так и при внутреннем на постоянной основе осуществляется контроль качества проводимых проверок, а в ходе проведения проверок – периодически. Наличие отличий между внутренним аудитом, внешним аудитом и проверкой свидетельствует о особенностях профессиональной деятельности и задач, решаемых в ходе их проведения.

**Заключение.** По результатам проведенного исследования можно сделать следующие выводы по дальнейшему развитию внутреннего аудита в Республике Беларусь:

- внутренний аудит получил право на существование и это требует развития его правового регулирования, что позволит идентифицировать его как предмет профессиональных знаний, научно обосновать цели, задачи, функции и другие его элементы;
- необходимо разработать национальные стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита, что позволит осуществлять подготовку, сертификацию специалистов в данной области знаний и соответствовать международным требованиям ведения бизнеса.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Андреев В.Д. Внутренний аудит: учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464с.
2. Данилкова С.А. Внутренний аудит как бизнес-инструмент эффективного функционирования субъекта хозяйствования / С.А. Данилкова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2018. – № 4 (256). – С. 23-27.
3. Данилкова С.А. Место и роль внутреннего аудита в системе внутреннего контроля инновационного кластера / С. А. Данилкова // Экономика и банки. – 2018. – № 1. – С. 14-18.
4. Данилкова С.А. Проблемы правового регулирования внутреннего аудита в СНГ / С.А. Данилкова // Обліково-аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції : колективна монографія / Н.М. Позняковська, С.Я. Зубілевич, О.Л. Міклуха та ін.; Національний університет водного господарства та природокористування. - Рівне: НУВГП, 2019. - Розділ 3. - С. 301-311.
5. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Концептуальные подходы к формированию системы внутреннего аудита // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. - № 22(55). – С. 16-25.
6. Короткова А.В., Миргородская Т.В. Методические основы внутреннего аудита в организациях холдингового типа // Инновационное развитие экономики. – 2013. - №4-5 (16). – С. 225-230.
7. Национальное правило аудиторской деятельности «Использование результатов работы внутреннего аудита»: постановление 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, 2019.

## КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ

---

8. О модельном законе «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора»: постановление 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, 2019.
9. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 360с.
10. Danilkova S. Internal audit in the Republic of Belarus: legal regulation and evaluation / S. Danilkova // European Journal of Economics and Management Sciences. – 2018. – № 4. – P. 3 - 8.
11. <https://global.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

### **ACTUAL PROBLEMS OF STATE AND DEVELOPMENT INTERNAL AUDIT IN THE REPUBLIC OF BELARUS**

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

***Summary.** The article explores the current problems of the formation and further formation of internal audit in the Republic of Belarus. The author has studied and analyzed the provisions of regulatory legal acts, identified shortcomings in the field of legal regulation of internal audit, summarized and supplemented the criteria for comparing internal audit with external audit and audit, disclosed their contents, developed proposals for the development of internal audit in the Republic of Belarus.*

***Key words:** internal audit, legal regulation, form of audit, comparison with external audit and audit.*