

Роль внутреннего аудита в финансовой системе организации в условиях применения профессиональных стандартов

Аннотация

В статье проведен анализ профессионального стандарта «Внутренний аудитор», разработаны предложения по совершенствованию и конкретизации его положений с целью обеспечения повышения качества требований к знаниям и умениям внутреннего аудитора, а также практической применимости стандарта с учетом реалий современной действительности. Раскрыты сущность и значимость внутреннего аудита эффективности деятельности экономического субъекта и аналитических процедур как необходимых факторов повышения эффективности, экономичности и результативности функционирования субъектов рынка. Рассмотрен вопрос, касающийся проблем стандартизации внутреннего аудита. Авторами статьи определено, что для более эффективного управления организацией создается служба внутреннего аудита, позволяющая оперативно выявлять текущие проблемы, риски. Раскрыты факторы, обуславливающие создание службы внутреннего аудита на предприятии. Выявлены факторы, способствующие развитию профессии внутреннего аудитора.

В современных условиях выделяют несколько концепций аудиторской деятельности. Наиболее распространенной является концепция «аудита соответствия», при которой аудитор должен предоставить заключение о достоверности отчетности, а вопросы консультирования передаются для реализации другим специалистам. Вторая концепция «аудита-консалтинга» подразумевает, что аудитор не только выявляет ошибки и неточности, но и разрабатывает предложения по устранению этих ошибок, по совершенствованию ведения учета в организации и составления отчетности. Третья концепция «аудита-контроллинга» предполагает, что аудитор своевременно выявляет проблемы при составлении отчетности и предупреждает возникновение ошибок [9].

В этой связи приобретает большое значение деление аудита на внешний и внутренний. Внешний аудит – это аудит, проводимый специализированными аудиторскими организациями, а внутренний – аудит, проводимый специально созданным подразделением в системе управления организации или внутренним аудитором, который выбирается высшим органом управления организации [5].

Подразделения внутреннего контроля создаются, как правило, в крупных и многозвенных структурах, для которых характерно наличие обособленных подразделений. Их задачей является прежде

всего контроль соблюдения учетной политики организации всеми подразделениями, правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, обоснования стратегии развития финансовой, амортизационной, инвестиционной политики.

Создание подразделений внутреннего аудита тесно связано с усилением функции контроля [6]. При этом внутренний аудит рассматривается как звено внутреннего контроля, в функции которого входит не только контроль за правильностью составления отчетности, но и оценка эффективности использования ресурсов, рациональности расходов и поиска резервов повышения эффективности производства.

В настоящее время внутренний аудит рассматривается как инструмент для успешного развития компаний [10]. Вместе с тем проблема внедрения эффективно функционирующего внутреннего аудита в российских компаниях, несмотря на свою актуальность и значимость, пока остается недостаточно изученной.

Изначально внутренний аудит ограничивался исключительно рамками анализа бухгалтерской отчетности и контроля деятельности предприятия. Современное развитие экономики и рост компаний привели к трансформации основных функций внутреннего аудита, в результате чего он превратился в совершенно новый эффективный финансовый инструмент с широким спектром задач.



► **НЕЧЕУХИНА Надежда Семеновна**
Доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского
учета и аудита

**Уральский государственный
экономический университет**
620144, РФ, г. Екатеринбург,
ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45
Тел.: (343) 257-91-62
E-mail: nnecheuhina@yandex.ru



► **ДУДАРЕВА Анастасия Андреевна**
Аспирант кафедры бухгалтерского учета
и аудита

**Уральский государственный
экономический университет**
620144, РФ, г. Екатеринбург,
ул. 8 Марта/Народной Воли, 62/45
Тел.: (343) 257-91-62
E-mail: dudareva@cnfp.ru

Ключевые слова

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ
ВНУТРЕННИЙ АУДИТ
ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
СТАНДАРТИЗАЦИЯ
ИНСТИТУТ ВНУТРЕННИХ АУДИТОРОВ
КОРПОРАТИВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ

JEL classification

M41, M42

- **Nadezhda S. NECHEUKHINA**
Dr. Sc. (Econ.), Professor, Head of
Accounting and Audit Dept.

Ural State University of Economics
620144, RF, Yekaterinburg,
8 Marta/Narodnoy Voli St., 62/45
Phone: (343) 257-91-62
E-mail: nnecheuhina@yandex.ru

- **Anastasia A. DUDAREVA**
Postgraduate of Accounting
and Audit Dept.

Ural State University of Economics
620144, RF, Yekaterinburg,
8 Marta/Narodnoy Voli St., 62/45
Phone: (343) 257-91-62
E-mail: dudareva@cnfp.ru

Keywords

PROFESSIONAL STANDARD
INTERNAL AUDIT
INTERNAL CONTROL
STANDARDIZATION
INSTITUTION OF INTERNAL AUDITORS
CORPORATE GOVERNANCE

Abstract

In the article the professional standard "Internal auditor" is analysed. The authors develop their proposals to improve and detail its provisions in order to raise the internal auditor's knowledge and skill quality standards as well as to enhance the practical applicability of the standard allowing for modern conditions. The paper reveals the essence and the importance of internal audit of an economic entity's activity and analytical procedures as essential factors behind performance improvement. The problems in the sphere of internal audit standardization are considered. The authors argue that in order to operate the company in a more effective manner and eliminate key risks, an internal audit department is established. Advantages of the creation of this department are discussed. The factors promoting the development of the profession of internal auditor are identified.

JEL classification

M41, M42

The Role of Internal Audit in the Financial System of an Organization in the Conditions of Application of Professional Standards

В странах с развитой рыночной экономикой вопросам внутреннего аудита уделяется много внимания. Существует Международный Институт внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, IIA), в котором имеется подразделение, ответственное за разработку соответствующих стандартов аудита. IIA является международной профессиональной ассоциацией, призванной развивать профессию внутреннего аудитора, разрабатывать и внедрять стандарты внутреннего аудита, а также поддерживать внутренних аудиторов во всем мире.

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing) определяют основные требования к подготовке внутреннего аудита, к проведению и формированию завершающих документов, к системе подготовки и повышения квалификации внутренних аудиторов [11].

При этом международные стандарты следует воспринимать как общие указания или как основу для разработки внутренних стандартов деятельности службы внутреннего аудита конкретной компании, которые определяют единые требования к проведению аудиторских проверок, оформлению их результатов и консультационных услуг, к порядку подготовки и повышению квалификации внутренних аудиторов.

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита целесообразно применять в качестве руководства в соответствующих подразделениях крупных организаций, холдингов, стремящихся выйти на международные рынки, желающих привлечь иностранных инвесторов.

В США Совет по надзору за учетом в публичных компаниях (PCAOB) настоятельно рекомендует внешним аудиторам сотрудничать с внутренними аудиторами. Опубликованный Советом на своем сайте документ «Audit Practice Alert No. 11» от 24 октября 2013 г. «Considerations for audits of internal control over financial reporting» был посвящен оценке

рисков при работе с готовой внутренней документацией, а также оценке компетенций и объективности внутренних аудиторов, на работу которых полагаются внешние проверяющие [12]. «При использовании работы других, оказывающих прямую поддержку, аудитор обязан внимательно ее контролировать – перепроверить, оценить и протестировать», – прямо указали представители американского регулятора аудиторского рынка.

Инспекторы PCAOB провели не одну инспекцию и обнаружили очень много проблемных областей, где имело место нарушение профессиональных стандартов, в том числе тех, что оговаривают сотрудничество с внутренними аудиторами и использование результатов их работы.

В России также создан Институт внутренних аудиторов (НП «ИВА»), который является профессиональной ассоциацией, объединяющей внутренних аудиторов, специалистов в области внутреннего контроля, сотрудников контрольно-ревизионных подразделений российских компаний и организаций.

На сегодняшний день в НП «ИВА» обсуждается вопрос о создании профессионального стандарта для внутренних аудиторов.

Одним из условий эффективной деятельности внутреннего аудита является наличие стандартов, обеспечивающих качество работ и снижение затрат на аудит. Стандарты (правила) аудиторской деятельности – это документы, регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита и сопутствующих ему услуг (консалтинг), а также к оценке качества аудита, порядку подготовки аудиторов и к оценке их квалификации. С 1 июля 2016 г. применение профессиональных стандартов работодателями станет обязательным (Федеральный закон от 2 мая 2015 г. № 122-ФЗ «О внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации и ст. 11 и 73 Федерального закона „Об образовании в Российской Федерации“»)¹.

¹ Внутренний аудит. URL: www.eg-online.ru/article/66904/.

Характеристика обобщенных трудовых функций, входящих в профессиональный стандарт

Код	Уровень классификации	Возможные наименования должностей, профессий	Требования к образованию и обучению	Требования к опыту практической работы
A	6	Специалист по внутреннему аудиту; внутренний аудитор; старший специалист по внутреннему аудиту; старший внутренний аудитор	Высшее образование – бакалавриат	Не менее 2 лет в одной из функциональных областей деятельности организации
B	7	Ведущий специалист по внутреннему аудиту; ведущий внутренний аудитор; главный специалист по внутреннему аудиту	Высшее образование – бакалавриат	Не менее 3 лет не ниже 6-го квалификационного уровня в области внутреннего аудита или в функциональной области деятельности организации
C	7	Методолог; ведущий методолог; старший методолог; главный методолог	Высшее образование – специалитет, магистратура	Более 3 лет не ниже 7-го квалификационного уровня в области внутреннего аудита или в функциональной области деятельности организации
D	7	Главный эксперт по внутреннему аудиту; заместитель начальника; начальник; заместитель руководителя; руководитель	Высшее образование – специалитет, магистратура	Не менее 3 лет не ниже 7-го квалификационного уровня в области внутреннего аудита или в функциональной области деятельности организации
E	7	Заместитель директора; директор; главный аудитор; вице-президент; старший вице-президент	Высшее образование – специалитет, магистратура	Не менее 6 лет не ниже 7-го квалификационного уровня в области внутреннего аудита или в функциональной области деятельности организации

Источник: Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации № 398н от 24 июня 2015 г.

От качества содержания профессиональных стандартов будет зависеть не только качество управления персоналом, но и качество подготовки будущих специалистов и четкое понимание ими своих трудовых функций. Внутренним аудиторам, так же как и экономистам, необходимо понимать, как функционирует в целом финансовая система организации, как организована система бухгалтерского учета, планирования, управления денежными средствами. В то же время внутренние аудиторы четко должны понимать отраслевую специфику бизнеса и быть знакомы с операционной частью деятельности организации. Например, с тем, как построены процессы производства товаров, работ или услуг, основные хозяйственные процессы закупок и продаж. Понадобятся внутреннему аудитору и знания в таких специфических областях, как расследование мошенничеств, различные сделки по слияниям и поглощениям и т.п. Важнейшее качество внутреннего аудитора – профессиональный скептицизм, заключающийся в том, что внутренний аудитор не должен принимать на веру различные утверждения, а по возможности стараться найти им подтверждение, самостоятельно получая ответы на все возникающие

вопросы¹. Приказом Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации № 398н от 24 июня 2015 г. был утвержден профессиональный стандарт «Внутренний аудитор»².

Разработчиком профессионального стандарта «Внутренний аудитор» является Некоммерческое партнерство «Институт внутренних аудиторов», соразработчиками – Некоммерческое партнерство «Российский институт директоров» и Саморегулируемая организация аудиторов Некоммерческое партнерство «Российская коллегия аудиторов» [9].

Утверждение профессионального стандарта знаменует собой важнейший шаг в развитии профессии внутреннего аудитора в России.

В профессиональном стандарте определены цель внутреннего аудита, трудовые функции и трудовые действия, квалификационные уровни внутренних аудиторов, минимальные требования к образованию и опыту работы, требования к знаниям и умениям внутренних аудиторов.

Основная цель профессиональной деятельности внутреннего аудитора за-

¹ Институт внутренних аудиторов. URL: <http://www.iiia-ru>.

² Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации № 398н от 24 июня 2015 г. «Об утверждении профессионального стандарта „Внутренний аудитор“».

ключается в проведении оценки и предоставлении руководству и собственникам консультаций по вопросам надежности и эффективности функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации.

Среди задач, поставленных перед внутренним аудитором, указаны:

- достижение стратегических целей компании;
- достоверность информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- эффективность и результативность деятельности фирмы;
- сохранность активов;
- соответствие требованиям законодательства, внутренних политик, процедур и договорных обязательств.

Наличие профессионального стандарта позволяет:

- использовать единую терминологию при формировании внутренней нормативной базы служб внутреннего аудита (положение о подразделении, должностные инструкции и пр.);
- упорядочить наименования должностей работников служб внутреннего аудита;
- сформировать требования к профессиональной подготовке, опыту работы, знаниям и умениям для подбора,

оценки, обучения, аттестации и сертификации внутренних аудиторов;

- осуществлять подбор специалистов в службы внутреннего аудита, руководствуясь систематизированными требованиями;

- разрабатывать программы профессиональной подготовки и повышения квалификации как в организациях, так и на базе высших учебных заведений.

В контексте разделения трудовых функций и их систематизации применительно к видам должностей профессиональный стандарт выделяет обобщенные трудовые функции, а также возможные наименования должностей (см. таблицу).

Обязательным для всех должностей, профессий является дополнительное профессиональное образование (программы переподготовки, повышения квалификации, профессиональной сертификации) в функциональных областях деятельности организации и (или) в области внутреннего аудита.

Кроме того, в стандарте указано, что совмещение должностей с управленческими должностями в организации не допускается. Проведение внутренним аудитором оценки структурных подразделений (областей деятельности организации), в которых он ранее занимал должность (был ответственен за область деятельности организации), возможно только по истечении двенадцати месяцев со дня окончания внутренним аудитором работы в этих структурных подразделениях (областях деятельности) организации.

В целом требования к уровню образования, обучению и опыту практической работы представляются реальными и достаточными.

В мировой практике управления внутренний аудит считается составной частью системы внутреннего контроля организации.

Следует отметить, что системный внутренний контроль начал активно формироваться в начале 2000-х годов в странах с развитой рыночной экономикой, в первую очередь в США. Так, в 2001 г. в США был принят закон Сарбейнса-Оксли, который определил, что годовые отчеты публичных компаний, подписанные их руководством, должны в обязательном порядке включать в себя проверенный внешним аудитором отчет о внутреннем контроле [1; 2].

В России активная работа по созданию систем внутреннего контроля началась с 2013 г., когда вступил в силу Федеральный закон от 6 декабря 2011 г.

№ 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В нем обозначено обязательное наличие в хозяйствующих субъектах ежегодно подтверждаемых обязательному внешнему аудиту систем внутреннего контроля.

Внутренний контроль в нашей стране активно развивается по объективным экономическим причинам. Дело в том, что создание эффективной системы внутреннего контроля, отвечающей международным требованиям, дает экономическому субъекту следующие возможности [6; 13]:

- на выгодных условиях привлекать инвестиции путем повышения качества финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта;

- эффективно управлять использованием материальных и трудовых ресурсов хозяйствующего субъекта и проводить эффективную ценовую политику;

- собственникам – контролировать деятельность топ-менеджмента по ответственности его действий целям бизнеса хозяйствующего субъекта, а топ-менеджменту – эффективность работы филиалов и структурных подразделений хозяйствующего субъекта.

Необходимость во внутреннем аудите ощущается и при привлечении иностранных инвестиций. Отметим, что правила крупнейших фондовых бирж в настоящее время требуют наличия соответствующей функции в компаниях, чьи ценные бумаги котируются на биржах.

Реализация этих возможностей позволит компаниям повысить свою конкурентоспособность. Отсюда большой интерес российских экономических субъектов к формированию профессии и к подготовке для нее квалифицированных кадров.

Неоценимый вклад в развитие профессии внутреннего аудитора вносит Международный институт внутренних аудиторов (IIA). Он разработал и активно пропагандирует Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита и «Кодекс этики» (www.iiaru.ru) внутреннего аудитора, целью которых является продвижение и поддержание высоких профессиональных и этических стандартов среди членов Института и всех внутренних аудиторов. Уже почти десятилетие в России действует национальный Институт внутренних аудиторов (ИВА), основными задачами которого являются развитие и продвижение профессии в России и содействие росту профессионализма внутренних аудиторов [9]. На сегодняшний день российский Институт внутренних аудиторов реализует

Программу сертификации внутренних аудиторов в соответствии с Соглашениями, заключенными в 2007 г. и в марте 2011 г. между ИВА и IIA. Для получения основного сертификата внутреннего аудитора – CIA «Дипломированный внутренний аудитор» – претендентам необходимо сдать экзамены¹.

Компании Ernst&Young и PricewaterhouseCoopers провели исследования, которые показали, что востребованность внутреннего аудита в российской экономике увеличивается [4].

Так, согласно результатам исследований компании Ernst&Young 75% респондентов, собственников хозяйствующих субъектов, планируют увеличение инвестиций в организацию системы внутреннего аудита, поскольку убедились в ее эффективности для успешного ведения бизнеса [4].

Таким образом, в российской экономике имеются организационные условия и действуют экономические факторы, стимулирующие развитие внутреннего аудита. Темпы развития этой профессии будут во многом определяться формированием правового поля ее функционирования, которое зависит от создания эффективных механизмов саморегулирования и их взаимодействия с законодательными и исполнительными федеральными органами государственной власти [3; 7; 8].

Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор» дает возможность разработать систему подготовки и управления кадрами в области внутреннего контроля, внедрение которой в практику работы экономических субъектов позволит им сформировать современную систему внутреннего контроля, отвечающую международным требованиям, что является важным условием повышения конкурентоспособности российских организаций в условиях мировой экономики. ■

¹ Институт внутренних аудиторов. URL: www.iiaru.ru.

Источники

1. Горячева О.П. Внутренний аудит. М.: Экономическое образование, 2010.
2. Иванов О.Б. Построение систем внутреннего аудита компании на основе внутрикорпоративных стандартов // Аудитор. 2013. № 11. С. 30–35.
3. Исследование современного состояния профессии внутреннего аудитора 2015 г. «PricewaterhouseCoopers». URL: www.accountingtoday.com.
4. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России 2015 г. «Ernst&Young». URL: www.ey.com.
5. Нечехина Н.С. Вопросы методологии и развития бизнес-процессов // Образование. Наука. Инновации: Южное измерение. 2012. № 3(23). С. 200–205.
6. Первова К.А. Актуальность внутреннего аудита в современных условиях // Аудит и финансовый анализ. 2013. № 5. С. 104–108.
7. Русакова А.С. Об оценке профессиональной квалификации внутренних аудиторов и контролеров на соответствие профессиональным стандартам и создании национальной системы сертификации // Финансовая жизнь. 2015. № 3. С. 61–68.
8. Сонин А.М. Внутренний аудит: правило трех «В» // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления. 2014. № 2. С. 54–60.
9. Щербаклова Е.П. Внутренний аудит в системе управления холдингом: методический подход к идентификации объектов // Менеджмент в России и за рубежом. 2013. № 4. С. 29–34.
10. Щербаклова Е.П. Комплексный подход к вопросу оптимизации процессов регламентации и стандартизации внутреннего аудита в российских коммерческих организациях // Менеджмент сегодня. 2014. № 2. С. 74–87.
11. Considerations for audits of internal control over financial reporting // Staff Audit Practice Alert. 2013. No. 11.
12. Jacka M. Gearing up for innovation // Internal auditor. December, 2014. URL: <https://iaonline.theiia.org/gearing-up-for-innovation>.
13. Jackson R. The year ahead: Internal auditor // Internal auditor. November, 2014. URL: <https://iaonline.theiia.org/2015-the-year-ahead>.

References

1. Goryacheva O.P. *Vnutrenniy audit* [Internal audit]. Moscow, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 2010.
2. Ivanov O.B. Postroenie sistem vnutrennego audita kompanii na osnove vnutrikorporativnykh standartov [Construction of the system of internal audit of the company on the basis of internal corporate standards]. *Auditor*, 2013, no. 11, pp. 30–35.
3. A study of the current state of the internal audit profession. 2015. «PricewaterhouseCoopers». Available at: www.accountingtoday.com.
4. Study of the current status and trends in internal audit development in Russia. 2015. «Ernst&Young». Available at: www.ey.com.
5. Necheukhina N.S. Voprosy metodologii i razvitiya biznes-protsessov [The issues of methodology and development of business processes]. *Obrazovanie. Nauka. Innovatsii: Yuzhnoe izmerenie – Education. Science. Innovations: the Southern Dimension*, 2012, no. 3(23), pp. 200–205.
6. Pervova K.A. Aktual'nost' vnutrennego audita v sovremennykh usloviyakh [Topicality of internal audit in modern conditions]. *Audit i finansovyy analiz – Audit and Financial Analysis*, 2013, no. 5, pp. 104–108.
7. Rusakova A.S. Ob otsenke professional'noy kvalifikatsii vnutrennikh auditorov i kontrolerov na sootvetstvie professional'nym standartam i sozdaniyu natsional'noy sistemy sertifikatsii [Estimate of the Professional Qualification of Internal Auditors and Controllers for Compliance with Professional Standards and the Establishment of a National Certification System]. *Finansovaya zhizn' – Financial Life*, 2015, no. 3, pp. 61–68.
8. Sonin A.M. Vnutrenniy audit: pravilo trekh «V» [Internal audit: the rule of three V]. *Aktsionerное obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint-Stock Company: Corporate Governance*, 2014, no. 2, pp. 54–60.
9. Shcherbakova Ye.P. Vnutrenniy audit v sisteme upravleniya kholdingom: metodicheskiy podkhod k identifikatsii ob'ektov [Internal audit in the system of holding administration: a methodical approach to the identification of objects]. *Menedzhment v Rossii i za rubezhom – Management in Russia and Abroad*, 2013, no. 4, pp. 29–34.
10. Shcherbakova Ye.P. Kompleksnyy podkhod k voprosu optimizatsii protsessov reglamentatsii i standartizatsii vnutrennego audita v rossiyskikh kommercheskikh organizatsiyakh [An integrated approach to optimize processes of regulation and standardization of internal audit in Russian commercial organizations]. *Menedzhment segodnya – Management Today*, 2014, no. 2, pp. 74–87.
11. Considerations for audits of internal control over financial reporting. *Staff Audit Practice Alert*, 2013, no. 11.
12. Jacka M. Gearing up for innovation. *Internal auditor*. December, 2014. Available at: <https://iaonline.theiia.org/gearing-up-for-innovation>.
13. Jackson R. The year ahead: Internal auditor. *Internal auditor*. November, 2014. Available at: <https://iaonline.theiia.org/2015-the-year-ahead>.