



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ

УДК 657 (075.8)

КЛАССИФИКАЦИЯ И ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИНЦИПОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

СМЕТАНКО АЛЕКСАНДР ВАСИЛЬЕВИЧ

кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Учет и аудит», Крымский экономический институт ГВУЗ «КНЭУ им. Вадима Гетьмана», Симферополь, АР Крым, Россия

E-mail: smetanko@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Современные требования, предъявляемые к риск-ориентированному внутреннему аудиту, обуславливают потребность создания в структуре корпоративного управления акционерным обществом (АО) службы внутреннего аудита, деятельность которой должна быть ориентирована на предоставление консультаций, независимых и объективных гарантий, направленных на повышение эффективности функционирования АО и управление рисками. Проведенное исследование научной и экономической литературы касательно вопросов становления и развития внутреннего аудита на территории стран содружества независимых государств показало, что в настоящее время внутренний аудит находится в стадии своего научного и практического становления. На данный период времени внутренний аудит нельзя рассматривать как полностью сформировавшееся научное течение, имеющее свою устоявшуюся теорию. Это связано с тем, что на развитие, становление, методологию и организацию внутреннего аудита оказывают влияние научные течения и методические подходы, сформированные в общепризнанных системах внутрихозяйственного контроля, аудита и менеджмента. Данные условия требуют дальнейшего изучения и теоретического обоснования внутреннего аудита как области научных и специальных знаний, формируемых под влиянием практики.

В статье проведена систематизация принципов внутреннего аудита и дана их расширенная характеристика; обобщены результаты исследований автора, которые проводились в период с 2008 по 2013 г.

В статье использовались системный подход, общенаучные методы и методические приемы, направленные на раскрытие и научное обоснование ключевых вопросов, которые поднимаются в работе: анализ, синтез, индукция, дедукция, абстрагирование, обобщение, сравнение, обоснование. На основе результатов таксономического анализа предложен авторский подход относительно классификации и характеристики основных принципов внутреннего аудита по шести группам: этические принципы; методологические принципы; профессиональные принципы внутреннего аудита; организационные принципы; принципы эффективности внутреннего аудита; принципы контроля качества аудита. Использование предложенной в статье классификации и характеристики принципов внутреннего аудита, с одной стороны, позволит дать теоретическое обоснование внутреннему аудиту, а с другой стороны, в процессе разработки внутрифирменных стандартов даст возможность руководителям служб внутреннего аудита (СВА) провести четкое разграничение принципов, которые должны лечь в основу функционирования СВА.

Ключевые слова: внутренний аудит; принципы внутреннего аудита; риск-ориентированный внутренний аудит; риск-менеджмент.

CLASSIFICATION AND CHARACTERISTICS OF THE INTERNAL AUDIT PRINCIPLES

ALEXANDER V. SMETANKO

PhD (Economics), associate professor, head of the Accounting and Audit chair, the Crimean Economic Institute affiliated to the Vadim Getman National Economic University, Simferopol, Crimea, Russia

E-mail: smetanko@mail.ru

ABSTRACT

The modern requirements to the risk-oriented internal audit necessitate establishment of an internal audit service integrated into the JSC corporate management structure. The service should focus on the provision of advice, independent and objective warranties aimed at improving the efficiency of the JSC functioning and risk management.

The review of scientific and economic literature regarding the issues of formation and development of the internal audit within the Commonwealth of Independent States has shown that the internal audit is currently at the stage of its scientific and practical development. Presently, the internal audit cannot be treated as a fully developed academic field with a well-established theoretical background. This is due to the fact that the development, establishment, methodology and organization of the internal audit are influenced by the developments in theoretical and methodological approaches, formed within generally accepted systems of internal control, auditing and management. These conditions require further study and theoretical justification of the internal audit as a field of theoretical and special knowledge, formed under the influence of practice.

The article presents classification of the internal audit principles, and gives their expanded characteristics.

The article summarizes the results of the author's research, conducted between 2008 and 2013.

In the paper, a system approach is used along with general research methods and methodological techniques aimed at identifying and providing a scientific rationale for key issues addressed in the paper, namely: analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, generalization, comparison and justification. Based on the results of the taxonomic analysis, the author puts forward his own approach according to which the basic principles of the internal audit are classified into the following six groups: ethical principles, methodological principles, professional internal audit principles, organizational principles, internal audit effectiveness principles and audit quality control principles.

Using the classification and characteristics of the internal audit principles proposed in the article will, on the one hand, give a theoretical justification of the internal audit. On the other hand, in the process of development of in-house standards, they will allow the head of the internal audit service (IAS) to draw a clear distinction between principles that should form the basis of the IAS functioning.

Keywords: internal audit, internal audit principles, risk-based internal audit, risk management, corporate management system.

На современном этапе развития внутреннего аудита находится в стадии своего научного и теоретического обоснования и рассматривается как область научных и практических знаний. Данные предпосылки требуют всестороннего рассмотрения и дальнейшего обоснования теоретических вопросов, связанных с выделением в системе корпоративного управления внутреннего аудита (службы внутреннего аудита, СВА). Следует отметить, что ключевым вопросом, который в научной и экономической литературе до конца не раскрыт, остается выделение основополагающих принципов внутреннего аудита и их характеристика.

Принимая во внимание проведенный анализ международных профессиональных стандартов внутреннего аудита¹, международных стандартов аудита², Кодекса этики

внутренних аудиторов³, методических рекомендаций⁴, научной и экономической литературы [1, 2, 3], в которой раскрываются вопросы, связанные с выделением и обоснованием принципов внутреннего аудита, считаем целесообразным осуществить классификацию принципов внутреннего аудита по следующим группам.

1. ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ

На основании этических принципов формируются правила и нормы поведения внутренних аудиторов в процессе выполнения ими профессиональных обязанностей.

Проведем критический анализ определений и характеристик этических принципов, приведенных в Кодексе этики внутренних аудиторов, а также в научных работах ведущих российских и украинских экономистов.

¹ Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита. URL: <http://www.iaa-ru.ru/files/documents/Standards%20rus%202013%20ПА%20clean.pdf> (дата обращения: 07.05.2013).

² Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. URL: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf — С. 90–94. (дата обращения:

07.05.2013).

³ Кодекс этики. URL: http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/ethics_codex/ (дата обращения: 07.05.2013).

⁴ Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту у акціонерних товариствах. Проект. 2010 р. URL: <http://uadocs.exdat.com/docs/index-277790.html#8893817> (дата обращения: 07.05.2013).

1.1. Независимость. Считаем, что данный принцип является фундаментальным, на нем должна базироваться профессия внутреннего аудитора. Под независимостью следует понимать организационную независимость от объекта проверки, которая характеризуется в значительной степени уровнем подчиненности службы внутреннего аудита субъекту управления. Каждый внутренний аудитор в своих суждениях должен быть независимым как от коллег, включая руководителя службы внутреннего аудита, так и от других работников организации.

На основании проведенного анализа считаем, что принцип независимости раскрыт не полно из-за того, что в его основу положена организационная независимость субъекта от объекта проверки.

По нашему мнению, принцип независимости должен основываться на допущении того, что профессиональная и этическая сторона деятельности внутреннего аудитора не должна зависеть от моральных, финансовых, юридических (правовых), психологических и других факторов, которые могут оказывать определенное влияние на независимость в процессе формирования профессиональных суждений внутреннего аудитора.

1.2. Объективность. Данный принцип наиболее полно раскрыт в международных профессиональных стандартах внутреннего аудита и в Кодексе этики аудиторов.

Объективность — это индивидуальное качество внутреннего аудитора. Считаем, что данный принцип должен основываться на допущении того, что внутренний аудитор во время осуществления профессиональной деятельности должен соблюдать нейтралитет, т.е. в процессе формирования оценочных суждений и выводов внутренний аудитор не должен поддаваться влиянию собственных интересов и интересов третьих лиц.

По нашему мнению, соблюдение принципа объективности позволяет внутреннему аудитору во время выполнения своих профессиональных обязанностей независимо, самостоятельно и беспристрастно формировать суждение и выводы.

1.3. Честность. Считаем, что соблюдение данного принципа формирует позитивный имидж внутреннего аудитора и повышает

степень доверия к нему с точки зрения моральной и этической устойчивости в процессе выполнения своих профессиональных обязанностей. По нашему мнению, данный принцип непосредственно связан с принципом независимости. Это объясняется тем, что в случае несоблюдения принципа независимости внутренний аудитор будет заранее нечестен в своих суждениях, что, в свою очередь, приведет к нарушению принятых норм морали относительно выполнения его профессионального долга. Наиболее ярким примером, при котором принцип независимости может быть нарушен, служит давление (психологическое, моральное, финансовое и т.п.) на внутреннего аудитора, при котором он может отступить от моральной стороны вопроса, в результате чего его суждения и выводы будут заведомо неверными. При этом внутренний аудитор не будет честным по отношению к собственникам и руководству АО (наблюдательный совет, комитет по вопросам аудита, управленческий персонал и т.д.).

1.4. Конфиденциальность. Суть данного принципа заключается в том, что внутренние аудиторы должны соблюдать конфиденциальность по отношению к полученной информации и результатам проверки. Иначе говоря, внутренний аудитор ни при каких условиях не должен разглашать информацию, полученную в ходе проверки или предоставления консультационных услуг, без соответствующих на то полномочий.

Считаем, что принцип конфиденциальности должен соблюдаться без временного ограничения и базироваться на предположении, что полученные во время профессиональной деятельности внутреннего аудитора данные (учетно-аналитическая, правовая информация) не должны разглашаться (за исключением определенных условий, предусмотренных нормами действующего законодательства) или использоваться в пользу третьих лиц.

1.5. Профессиональная компетентность. Внутренние аудиторы в профессиональной деятельности применяют собственные знания и опыт и должны:

- участвовать только в тех заданиях, для выполнения которых имеют достаточные профессиональные знания, навыки и опыт;

- предоставлять услуги лишь в соответствии со стандартами и Кодексом профессиональной этики внутреннего аудитора;
- беспрестанно повышать свое профессиональное мастерство.

По нашему мнению, соблюдение принципа профессиональной компетентности в первую очередь направлено на то, что безупречная деятельность внутреннего аудитора должна основываться на соответствующей квалификации, позволяющей осуществлять профессиональную деятельность, конечный результат которой должен отвечать современным требованиям, предъявляемым к качеству оказанных услуг, предоставленным гарантиям и сформированным рекомендациям по результатам внутреннего аудита.

1.6. Профессиональный скептицизм и самостоятельность мышления. Проведенное исследование данного принципа позволяет нам утверждать, что профессиональный скептицизм и самостоятельность мышления являются важнейшими качествами внутреннего аудитора. Они заключаются в том, что внутренний аудитор не должен принимать утверждения на веру. Внутренний аудитор на основании собственного опыта и профессиональных знаний должен самостоятельно прорабатывать полученную информацию, тем самым получая необходимые доказательства и подтверждения с целью самостоятельного раскрытия выделенных задач и получения ответов на поставленные вопросы.

По нашему мнению, принцип профессионального скептицизма целесообразно отнести к базовым принципам профессиональной деятельности внутреннего аудитора или службы внутреннего аудита. Это связано с тем, что, согласно МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», данным принципом руководствуются в процессе получения аудиторских доказательств и дальнейшего формирования оценки по результатам аудита. Следовательно, соблюдение принципа профессионального скептицизма позволяет внутреннему аудитору дать критическую оценку аудиторским доказательствам, а также в процессе осуществления аудита снизить риски за счет выявления необычных

обстоятельств и фактов, требующих дополнительного изучения условий, при которых возможны существенные искажения учетно-аналитической информации или же мошенничество.

Исходя из вышеизложенного, считаем, что данный принцип следует рассматривать не как этический, а как профессиональный, посредством которого раскрывается практическая сторона деятельности внутренних аудиторов в части осуществления проверок.

Считаем, что необходимость в выделении принципа самостоятельного мышления является нецелесообразной. Это связано с тем, что данный принцип вносит определенные противоречия, связанные с соблюдением принципов независимости, профессиональной компетенции и объективности. Следовательно, внутренний аудитор в своей профессиональной деятельности должен быть независим и объективен в суждениях, а также иметь соответствующую квалификацию, на основании которой он может самостоятельно формировать суждение и давать соответствующие оценки и гарантии собственникам организации.

Данный принцип, согласно МСА 200 «Общие цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», как и принцип профессионального скептицизма, принадлежит к профессиональной деятельности внутреннего аудитора.

1.7. Деловые профессиональные отношения с пользователями аудиторских услуг. Внутренние аудиторы должны поддерживать нормальные деловые отношения как между собой, так и с заинтересованными лицами, к которым относятся высшее руководство и собственники организации, а также третьи лица — контролирующие органы и аудиторские организации.

На наш взгляд, принцип деловых профессиональных отношений с пользователями аудиторских услуг объективно необходим, поскольку внутренние аудиторы в процессе профессиональной деятельности должны придерживаться определенных этических и правовых правил, на основании которых будут строиться диалоги между внутренним

аудитором и заинтересованными пользователями (внутренними и внешними). Соблюдение данного принципа позволит избежать разного рода конфликтных ситуаций, которые могут привести к судебным разбирательствам или созданию в трудовом коллективе неблагоприятных моральных условий.

1.8. Принцип добросовестности предусматривает, что внутренний аудитор должен внимательно и должным образом использовать собственные знания и умения в процессе выполнения своих профессиональных обязанностей. По своей сути данный принцип базируется на принципах честности и профессиональной компетенции.

Считаем, что соблюдение данного принципа направлено на формирование определенных этических качеств, связанных с формированием повышенной внимательности и ответственности в работе внутреннего аудитора, что, в свою очередь, позволяет минимизировать количество ошибок в его профессиональной деятельности.

По результатам проведенного критического анализа экономических источников и научных публикаций предлагается проводить группировку этических принципов следующим образом: 1) независимость; 2) честность; 3) объективность; 4) профессиональная компетентность; 5) конфиденциальность; 6) профессиональный скептицизм и самостоятельность мышления; 7) добросовестность; 8) деловые профессиональные отношения с пользователями аудиторских услуг.

Предложенная классификация этических принципов даст возможность разграничения этических принципов с другими принципами внутреннего аудита.

2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ

Проведенное исследование методологических принципов внутреннего аудита позволило нам сформировать авторский подход относительно целесообразности выделения и дальнейшего обоснования нижеприведенных принципов.

2.1. Системный подход. Считаем, что принцип системного подхода должен быть основой формирования методологии внутреннего

аудита и лежать в основе разработки и определения методики (техники) осуществления внутреннего аудита.

Данный принцип должен базироваться на допущении того, что субъект хозяйствования (акционерное общество, корпорация, холдинг и т.д.) с точки зрения теории и методологии должен рассматриваться как система, внутри которой функционирует внутренний аудит (СВА). Следовательно, соблюдение данного принципа позволяет выделить и описать функциональные связи, которые возникают в системе в процессе осуществления внутреннего аудита (функционирования СВА).

2.2. Системность. Принцип системности основывается на предположении, что внутренний аудит рассматривается с точки зрения системы. В свою очередь, системность предполагает упорядочивание и внутреннее согласование связей, которые возникают между разными элементами системы.

Считаем, что принцип системности, базирующийся на системном подходе к решению заданий, связанных с осуществлением внутреннего аудита, позволяет руководителям СВА (внутренним аудиторам) создавать многоуровневую конструкцию из взаимосвязанных и взаимодействующих элементов, объединяющихся в подсистемы или функциональные блоки заданий, решение которых направлено на достижение основной цели, поставленной перед службой внутреннего аудита.

2.3. Принцип адекватности использования аудиторских процедур. Данный принцип основывается на предположении того, что внутренний аудитор, основываясь на базовых категориях и методическом обеспечении, должен в процессе осуществления внутреннего аудита использовать заранее определенные методы, способы и приемы, направленные на получение аудиторских доказательств.

2.4. Документация. Соблюдение данного принципа направлено на то, что все вопросы, связанные с осуществлением профессиональной деятельности внутреннего аудитора (функционированием СВА), должны иметь документальное обоснование и подтверждение. Данный принцип направлен на формирование, а в дальнейшем — на соблюдение норм, стандартов, положений и рекомендаций,

которые регламентируют документирование внутреннего аудита.

2.5. Планирование. Деятельность СВА и внутреннего аудитора должна быть тщательным образом спланирована. Данный принцип предусматривает, что эффективность, качество и своевременность осуществления внутреннего аудита напрямую зависят от того, насколько грамотно и тщательно была спланирована деятельность СВА (организована проверка).

2.6. Аудиторские доказательства. Данный принцип предусматривает, что внутренний аудитор с помощью аудиторских процедур должен отбирать и использовать наиболее значимые аудиторские свидетельства об объектах проверки относительно их соответствия действующему законодательству, установленным стандартам и утвержденным положениям, которые позволяют обеспечить своевременное формирование аудиторских рекомендаций, выводов и отчетов.

2.7. Осведомленность пользователей о результатах деятельности внутренних аудиторов (СВА). Соблюдение данного принципа позволяет выстроить взаимосвязи руководства организации с субъектами внутреннего аудита таким образом, что результативные данные, которые внутренний аудитор получает во время осуществления проверки, в полном объеме поступают к конечному пользователю (адресату). Данный принцип направлен на формирование общего подхода к формированию требований относительно определения основных положений и разделов аудиторского отчета, в котором внутренний аудитор дает оценку и выражает свое мнение относительно объекта проверки. Соблюдение данного принципа позволяет предоставить гарантии и сформировать качественный и четкий аудиторский отчет по результатам внутреннего аудита.

3. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ПРИНЦИПЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

В данную группу входят принципы, которые имеют практическую направленность и с помощью которых можно дать обоснование сущности внутреннего аудита и подходов к его осуществлению.

3.1. Принцип существенности. Данный принцип является концептуальным и основывается на предположении, что внутренний аудитор в процессе осуществления внутреннего аудита должен выделять и принимать во внимание наиболее значимые показатели и факторы, которые позволяют с помощью полученной информации дать характеристику объектам внутреннего аудита и подготовить аудиторский отчет.

3.2. Принцип обоснованной уверенности позволяет внутреннему аудитору на основании аудиторских доказательств, полученных в процессе проверки, сделать вывод об отсутствии (наличии) существенных искажений, дать гарантию (отказаться от предоставления гарантии) надежности системы бухгалтерского учета и достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный принцип может быть соблюден лишь при условии наличия достаточных аудиторских доказательств, которые внутренний аудитор получает во время осуществления своей профессиональной деятельности.

3.3. Принцип разграничения ответственности позволяет провести четкое разграничение ответственности, которая возникает между пользователями результативной информации и субъектами внутреннего аудита в процессе их профессиональной деятельности. Данный принцип дает возможность определить юридический статус результатов работы внутренних аудиторов (деятельности СВА), а также провести разграничение ответственности между разными субъектами управления (центрами ответственности) в процессе выполнения (несоблюдения) рекомендаций или проектов управленческих решений.

3.4. Профессиональный скептицизм. Данный принцип основывается на предположении, что внутренний аудитор во время осуществления профессиональной деятельности должен проявлять скептицизм, заключающийся в признании того, что в процессе планирования и осуществления проверки могут иметь место неучтенные факторы риска и обстоятельства, которые могут привести к отклонениям от плановых показателей или возникновению существенных искажений

в отчетности. Профессиональный скептицизм должен основываться на самооценке и оценке значимости полученных аудиторских доказательств, которые впоследствии будут выступать базисом для формирования отчетов и проектов решений.

3.5. Принцип унифицированности. Данный принцип предусматривает, что форма, текст и порядок составления отчета (заключения) должны основываться на унифицированном подходе, регламентированном внутрифирменными аудиторскими стандартами. Унификация отчетов (заключений) позволит существенно сократить период обработки данных и составления отчетов (заключений) по результатам проведенных проверок;

3.6. Принцип достаточной убедительности базируется на предположении, что, подтверждая данные проверки, внутренний аудитор высказывает определенные суждения, утверждения и формулирует мнение, которое с некоторой долей вероятности не может быть идеальным, но при этом имеет определенную степень убедительности. Данный принцип базируется на значимых и наиболее существенных категориях аудита, таких как существенность и риск (степень предсказуемой точности аудиторского утверждения).

4. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ПРИНЦИПЫ

4.1. Принцип единообразия основывается на допущении того, что проведение внутреннего аудита осуществляется согласно разработанному и утвержденному методическому обеспечению, представленному методическими рекомендациями, планами и программами, типовыми методиками и т.д. Соблюдение данного принципа предполагает, что внутренние аудиторы используют одинаковую методику, базируются на одинаковых подходах к организации и процедурам осуществления внутреннего аудита.

4.2. Принцип предупреждения. Данный принцип предполагает, что деятельность СВА (работа внутренних аудиторов) заранее планируется, а цели, задачи, направления и время осуществления тематических проверок, за исключением частных случаев, своевременно доводятся до руководителей структурных подразделений. Соблюдение принципа

предупреждения позволяет охватить все области и центры ответственности, которые должны быть в установленные сроки проверены, а данные по результатам проверки предоставлены наблюдательному совету и, по его решению, в виде рекомендаций доведены до конкретных исполнителей.

4.3. Принцип документального оформления основывается на допущении, что профессиональная деятельность внутренних аудиторов и результаты их работы должны документироваться и в последующем использоваться с целью проведения самоанализа и формирования оценочных суждений в процессе сопоставления результатов прошлых и текущих проверок на предмет их целесообразности и эффективности.

4.4. Принцип постоянства предусматривает непрерывное (систематическое) функционирование службы внутреннего аудита, что позволяет осуществлять мониторинг за деятельностью организации с целью предупреждения кризисных ситуаций.

Данный принцип предусматривает, что внутренний аудит является постоянным в системе корпоративного управления и, независимо от обстоятельств, должен проводиться с определенной периодичностью (регулярностью) в соответствии с утвержденными стратегией и планом. Служба внутреннего аудита и внутренние аудиторы должны регулярно (периодически) оказывать консультационные услуги, формировать проекты решений, анализировать и всесторонне оценивать различные объекты, функционирующие в корпоративной системе организации (акционерного общества, корпорации и т.д.).

4.5. Принцип приоритетности заключается в том, что деятельность СВА должна быть организована таким образом, чтобы работа внутренних аудиторов была направлена на наиболее рискованные операции и объекты, где возможны существенные потери.

Соблюдение данного принципа позволит руководителям СВА и внутренним аудиторам сконцентрировать внимание и усилия проверяющих на наиболее рискованных или проблемных местах в системе корпоративного управления организации (акционерного общества, корпорации и т.д.).

4.6. *Принцип интеграции*, взаимодействия и координации предполагает, что функционирование СВА и организация работы внутренних аудиторов должны осуществляться в тесной взаимосвязи со всеми элементами системы корпоративного управления организации (акционерного общества, корпорации и т.д.).

4.7. *Принцип гибкости* основывается на допущении, что организация СВА и планирование деятельности внутренних аудиторов должны быть осуществлены таким образом, чтобы в случае непредвиденных обстоятельств, которые могут возникнуть под влиянием факторов, происходящих во внешней и внутренней среде, их деятельность могла быть легко переадаптирована на решение других задач. Соблюдение данного принципа позволяет организовать гибкую организационно-функциональную систему, позволяющую без дополнительных материальных затрат и кадровых перестановок переориентировать службу внутреннего аудита на выполнение других задач и функций.

5. ПРИНЦИПЫ ЭФФЕКТИВНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Проведенный анализ принципов эффективности внутреннего аудита, раскрытых российскими экономистами В.В. Бурцевым [4], В.В. Ефимовым и А.Н. Тумановой [5], позволил нам выделить и расширить группу принципами экономической целесообразности и рациональности.

Рассмотрим и обоснуем основные ключевые принципы эффективности.

5.1. *Принцип экономической целесообразности (рациональности)*. Данный принцип тесно взаимосвязан с принципом постоянства и предполагает, что деятельность службы внутреннего аудита (аудитора) должна осуществляться постоянно с учетом экономической целесообразности, связанной с проведением проверок.

Руководитель службы внутреннего аудита, руководствуясь данным принципом, может на стадии планирования или получения задания провести соизмерение затрат, которые понесет предприятие, на содержание службы внутреннего аудита и ожидаемого эффекта от

ее функционирования. Тем самым руководитель СВА может аргументированно отклонить и дать обоснование о нецелесообразности проведения аудита или, наоборот, настоять на необходимости его осуществления;

5.2. *Принцип результативности*. Внутренний аудит должен быть направлен на определение рисков зон и узких мест в работе предприятия с целью формирования рекомендаций и мероприятий, позволяющих минимизировать, устранить или не допустить кризисные явления в операционной, финансовой и инвестиционной деятельности предприятия. Данный принцип позволяет дать оценку эффективности функционирования службы внутреннего аудита посредством сопоставления затрат на содержание СВА и полученного экономического результата от внедрения рекомендаций;

5.3. *Принцип ответственности*. Внутренний аудитор должен нести определенную ответственность (дисциплинарную, административную и уголовную) за ненадлежащее или несвоевременное выполнение поставленных перед ним задач. Ответственность должна быть четко сформулированной, дифференцированной в зависимости от функций и задач, которые ставятся перед аудитором, и закреплена в положениях об организации внутреннего аудита.

Соблюдение данного принципа позволит усилить ответственность каждого аудитора и тем самым, посредством усиления контрольных функций со стороны руководства СВА и комитета по вопросам аудита, повысить качество и, в некоторых случаях, эффективность осуществления внутренних аудиторских проверок.

5.4. *Принцип сбалансированности*. Основывается на том, что за каждым аудитором должен быть закреплен определенный перечень функциональных обязанностей и решаемых задач таким образом, чтобы в процессе их выполнения он не был перегружен и имел соответствующую материально-техническую базу и средства, необходимые для эффективного осуществления внутреннего аудита. В данном случае под эффективностью следует понимать эффект, связанный с сокращением времени на выполнение аудиторского

задания, что, в свою очередь, позволяет увеличить количество проверок.

5.5. Принцип своевременного сообщения об отклонениях. Данный принцип основывается на том, что внутренний аудитор должен осуществлять мониторинг наиболее важных бизнес-операций и бизнес-процессов и в случае отклонений от запланированных показателей (результатов) своевременно информировать высшее руководство предприятия или руководителей структурных подразделений о потенциальных либо уже возникших отклонениях. Основываясь на данном принципе, внутренний аудитор должен своевременно доводить информацию об отклонениях, а также формировать проекты решений, направленных на устранение негативных (кризисных) явлений.

Соблюдение данного принципа за счет своевременности реагирования внутренних аудиторов на отклонения позволяет охарактеризовать деятельность СВА с точки зрения ее эффективности или неэффективности.

5.6. Принцип комплексности. Направлен на то, что деятельность внутренних аудиторов (СВА) должна основываться на комплексном охвате всех объектов корпоративной системы управления. Сосредоточение внимания на узких и проблемных местах в деятельности предприятия может привести к тому, что ранее не значимые с точки зрения влияния на финансовый результат деятельности предприятия объекты могут вследствие отсутствия мониторинга и надлежащего контроля за ними привести к значительным отклонениям и перейти в зону повышенного риска.

Принцип комплексности предполагает, что общая эффективность внутреннего аудита может быть достигнута при условии комплексного охвата и мониторинга всех объектов системы управления.

5.7. Принцип разделения обязанностей. Базируется на том, что в процессе осуществления проверок за каждым наиболее значимым с точки зрения влияния на конечный финансовый результат деятельности предприятия объектом должен быть закреплен один внутренний аудитор, а контрольные функции внутри структурного подразделения (центра

ответственности) должны быть распределены между несколькими лицами.

Соблюдение данного принципа позволит за счет четкого распределения функциональных обязанностей повысить эффективность внутреннего аудита.

5.8. Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества. Данный принцип направлен на то, что руководитель СВА и комитет по вопросам внутреннего аудита должны постоянно осуществлять наблюдение за выполнением принятых процедур внутреннего контроля качества и их эффективностью.

6. ПРИНЦИПЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Формирование принципов качества внутреннего аудита требует детального изучения вопросов, связанных с пониманием сущности качества, и подходов к организации и методике контроля качества внутреннего аудита.

Российский аудитор М. А. Азарская выделяет в классификации новую группу принципов качества аудита, которая включает в себя следующие принципы: принцип обусловленности повышением эффективности управления аудиторской деятельностью; принцип осторожности; принцип управляемости качеством аудита [6].

Анализ выделенных принципов с позиции их практического применения во внутреннем аудите показал, что их практическое применение во внутреннем аудите возможно лишь при условии государственного регулирования внутреннего аудита. В свою очередь, при государственном регулировании деятельность аудиторов и результативная информация, формируемая в процессе осуществления проверок, должны быть качественными и не сводиться лишь к формальной стороне вопроса.

Считаем, что классификационная группа «Принципы контроля качества внутреннего аудита» должна включать следующие принципы.

6.1. Принцип контроля. Данный принцип является главенствующим, а его соблюдение основывается на том, что контроль качества внутреннего аудита осуществляется руководителем службы внутреннего аудита. Комитет

по вопросам аудита вместе с руководителем СВА разрабатывают план мероприятий и контрольных процедур, направленных на обеспечение гарантии должного контроля работы внутренних аудиторов.

6.2. Принцип самоанализа и самооценки. Соблюдение данного принципа позволяет внутреннему аудитору проводить самоанализ во время и по окончании проверки и на основании него давать самооценку качества и эффективности выполнения заданий.

6.3. Принцип мотивации. Основывается на том, что внутренний аудитор, не имея определенных условий для карьерного роста, должен иметь моральное и экономическое стимулирование, направленное на постоянную заинтересованность в качестве и своевременности выполнения аудиторских заданий.

Принцип мотивации направлен на побуждение конкретных работников (в том числе и работников СВА) через личную заинтересованность к определенным действиям, позволяющим на высоком профессиональном уровне решать поставленные задачи и посредством их выполнения достигать конкретной цели.

Руководитель СВА должен разрабатывать положение о мотивации работы внутренних аудиторов и персонала организации. В данном положении основным мотивирующим стимулом должно стать постоянство в повышении своей квалификации.

Следует отметить, что условия и параметры, по которым осуществляется мотивация, должны быть тщательно продуманы и закреплены в соответствующем положении или внутрифирменных стандартах аудита.

Выделенные принципы контроля качества аудита должны рассматриваться не обособленно, а комплексно с другими принципами внутреннего аудита. В том случае если принципы не соблюдаются, внутренний аудит будет неэффективным, а следовательно, нерезультативным, равно как и наоборот. Это обусловлено тем, что принципы внутреннего аудита формируют требования и процедуры по их осуществлению, что, в свою очередь, приводит к формированию замкнутой системы, в которой функционирование СВА (деятельность внутренних аудиторов) осуществляется по заранее известным правилам,

определенным в соответствующих внутрифирменных стандартах аудита.

По результатам проведенного исследования предлагается классифицировать принципы внутреннего аудита по шести группам: *этические принципы* (независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональный скептицизм и самостоятельность мышления, добросовестность, деловые профессиональные отношения с пользователями аудиторских услуг); *методологические принципы* (системность, системный подход; принцип адекватности использования аудиторских процедур, документация, планирование, аудиторские доказательства; осведомленность пользователей о результатах деятельности службы внутреннего аудита); *профессиональные принципы внутреннего аудита* (принцип существенности; принцип обоснованной уверенности; принцип разграничения ответственности; профессиональный скептицизм; принцип унифицированности; принцип достаточной убедительности); *организационные принципы* (принцип единообразия; принцип предупреждения; принцип документального оформления; принцип приоритетности; принцип постоянства; принцип интеграции, взаимодействия и координации; принцип гибкости); *принципы эффективности внутреннего аудита* [принцип экономической целесообразности (рациональности); принцип результативности; принцип ответственности; принцип сбалансированности; принцип своевременного сообщения об отклонении; принцип комплексности; принцип распределения обязанностей; мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества]; *принципы контроля качества аудита* (принцип контроля; принцип самоанализа и самооценки; принцип мотивации).

ЛИТЕРАТУРА

1. *Каменьська Т.О.* Внутрішній аудит: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» — Киев, 2011. — 42 с.
2. *Хорохордин Д.Н.* Методические рекомендации по организации внутреннего аудита

- коммерческих предприятий: монография. — Воронеж: Центрально-Черноземное книжное издательство, 2004. — 130 с.
3. *Миронова О.А., Азарская М.А.* Аудит: теория и методология: учеб. пособие. — 3-е изд., испр. и доп. — М.: Омега-Л, 2007. — 248 с.
 4. *Бурцев В.В.* Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления // Финансовый менеджмент. — 2003. — № 4. — С. 20–24.
 5. *Ефимов В.В., Туманова А.Н.* Внутренний аудит качества и самооценка организации: учеб. Пособие. — Ульяновск: УлГТУ, 2007. — С. 12–13.
 6. *Азарская М.А.* Методология аудита и развитие методического обеспечения его качества: монография. — Йошкар-Ола: Стринг, 2009. — 196 с.
- and Audit (by Sectors of Economy)» — Kiev, 2011. — 42 pages (*in Ukrainian*).
2. *Khorokhordin D.N.* Internal Audit Organization Guidelines for Businesses: Monograph. — Voronezh: Central-Chernozemskoe Book Publishers, 2004. — 130 pages (*in Russian*).
 3. *Mironova O.A., Azarskaya M.A.* Audit: Theory and Methodology: Manual — 3rd ed., rev. and supp. — M: Omega-L, 2007. — 248 pages (*in Russian*).
 4. *Burtsev V.V.* Internal Audit of a Company: Organization and Administration Issues// Finansovyi Menedzhment (Financial Management). — 2003. — No. 4. — pp. 20–24 (*in Russian*).
 5. *Yefimov V. V., Tumanova A. N.* Internal Quality Audit and Self-Assessment of an Organization: Manual. — Ulyanovsk: UlSTU, 2007. — pp. 12–13 (*in Russian*).
 6. *Azarskaya M. A.* Audit Methodology and Methodological Support of Audit Quality: Monograph. — Yoshkar-Ola, «String» LLC, 2009. — 196 pages (*in Russian*).

REFERENCES

1. *Kamenska T.O.* Internal Audit: Methodology and Organization. Synopsis of a ScD Thesis. Special. 08.00.09 «Accounting, Analysis

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЕ МЕРОПРИЯТИЯ

16 апреля 2014 г. в Финансовом университете состоялась Научно-практическая конференция «Роль налогового консультанта во взаимоотношениях между налоговыми органами и налогоплательщиками». В конференции приняли участие ректор Финансового университета, член Общественного совета при ФНС России **М.А. Эскиндаров**, Руководитель ФНС России **М.В. Мишустин**, Уполномоченный при Президенте РФ по защите прав предпринимателей **Б.Ю. Титов**, Руководитель Палаты налоговых консультантов **Д.Г. Черник**, Генеральный директор Автономной некоммерческой организации «Агентство стратегических инициатив по продвижению новых проектов» **А.С. Никитин**, вице-президент по развитию малого бизнеса ОАО «Сбербанк России», председатель Попечительского совета Общероссийской Общественной Организации малого и среднего предпринимательства «ОПОРА РОССИИ» **С.Р. Борисов**, председатель исполнительного комитета Российского союза налогоплательщиков **А.Ю. Кирьянов**. Выступая с докладом, Руководитель ФНС России **М.В. Мишустин** напомнил, что в соответствии с 57 статьей Конституции РФ каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы. При этом если на юридических лиц и предпринимателей возлагается обязанность по декларированию и исчислению налогов, то физические лица освобождены от исчисления налогов. Налоговый орган сам рассчитывает налог и направляет гражданину готовое налоговое уведомление с указанной суммой платежа. И лишь после получения гражданином такого уведомления, у него появляется обязательство уплатить налог. Однако, отметил **М.В. Мишустин**, по разным причинам, не зависящим от налоговых органов, гражданин может вообще не получить налоговое уведомление: письмо не нашло своего адресата, собственность не была зарегистрирована в Росреестре и др. Тогда складывается ситуация, при которой гражданин не платит налог — нет документа, значит отсутствует и обязанность платить налоги. Так нарушается заложенный в Конституции страны принцип всеобщности и равенства налогообложения.

Привести в соответствии с принципом Конституции РФ процедуру уплаты налогов призван недавно принятый Федеральный закон № 52-ФЗ от 02.04.2014.

Источник: http://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/4620870/