

Интернет-журнал «Наукovedение» ISSN 2223-5167 <http://naukovedenie.ru/>

Том 8, №1 (2016) <http://naukovedenie.ru/index.php?p=vol8-1>

URL статьи: <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf>

DOI: 10.15862/31EVN116 (<http://dx.doi.org/10.15862/31EVN116>)

Статья опубликована 17.02.2016.

Ссылка для цитирования этой статьи:

Нгуен Т.В.Л. Сущность и эволюция развития внутреннего аудита // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ» Том 8, №1 (2016) <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.
DOI: 10.15862/31EVN116

УДК 657

Нгуен Тхи Вьет Ле

ФГБОУ ВО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», Россия, Ростов-на-Дону¹
E-mail: vietle.rsue.13@gmail.com

Сущность и эволюция развития внутреннего аудита

Аннотация. В настоящее время, организация службы внутреннего аудита в компании дает возможность предоставления наиболее точной и достоверной экономической информации высшему звену управления организации о ее текущих делах и финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и позволяет повышать эффективность деятельности коммерческих организаций. На основе обзора точек зрения отечественных и зарубежных ученых экономистов на понятие «внутренний аудит» в статье приводится классификация основных подходов к определению его сущности. Проведен системный анализ экономической литературы, на базе которого выделена точка зрения относительно понятия внутреннего аудита в коммерческой организации. В статье проведено исследование развития внутреннего аудита и уточнены этапы его эволюции. Исследование исторических аспектов развития внутреннего аудита и его перспектив, уточнение этапов его развития и предлагаемое определение «внутренний аудит» позволят создать теоретическую основу для обоснования направлений совершенствования методики его проведения в организации.

Ключевые слова: внутренний аудит; этапы развития внутреннего аудита; эволюция внутреннего аудита; определение внутреннего аудита; функция внутреннего аудита; внутренний контроль

В рыночной экономике система контроля рассматривается как важный инструмент для успешного ведения деятельности коммерческой организации. Внутренний аудит является эффективным средством внутреннего контроля, включающим комплекс мер по оптимизации и контролю за деятельностью компании, позволяющим выявить резервы повышения эффективности бизнеса. С одной стороны, служба внутреннего аудита непосредственно участвует в контрольных мероприятиях, а с другой, оценивает эффективность функционирующей системы внутреннего контроля, разрабатывает мероприятия по ее совершенствованию. В настоящее время, наличие в компании внутреннего аудита является актуальным для собственников компаний, что во многих случаях может привести к весьма ощутимой экономии средств, предоставить как финансовую, так и нефинансовую

¹ 344002, г. Ростов-на-Дону, ул. Большая Садовая, д. 69

информацию о состоянии компаний, перспективном развитии рынков. Для того, чтобы создать эффективную службу внутреннего аудита в компании, необходимо исследовать сущность внутреннего аудита, что, в свою очередь, предполагает исследование его развития в целях выработки единой стратегии внутреннего аудита, ориентированной на повышение его качества.

В исследовании зарубежных ученых Л. Совьера, В. Бринка, К. Пиккета и современных ученых, таких как: Р.А. Алборов, В.Д. Андреев, А.А. Аренс, Я.В. Соколов, Б.Н. Соколов, А.М. Сонин, В.В. Бурцева, обращается внимание на необходимость развития внутреннего аудита, и но отсутствии единого подхода к внутреннему аудиту, его формированию и функционированию.

По исследованиям Джон А.Е. внутренний аудит возник в XIX веке. Первые внутренние аудиторы появились в крупных компаниях, бизнес которых был особенно подвержен угрозе злоупотреблений (этому способствовал большой объем деловых операций, множество сложных контрактов с поставщиками и потребителями, территориальное рассредоточение и т.д.). Неудивительно, что первыми компаниями, прибегнувшими к внутреннему аудиту, являлись железнодорожные компании, в которых он был широко распространен уже в конце XIX века. Его роль состояла в предупреждении и обнаружении искажений в деятельности хозяйствующих субъектов филиалов. Динамичное развитие внутреннего аудита началось в 1941 году и связано с публикацией книги В. Бринка «Внутренний аудит», в которой обосновано, что роль внутреннего аудита выходящая за рамки бухгалтерского учета [1]. В этот период была создана профессиональная ассоциация - *Институт внутренних аудиторов (ИА)*. Громкие корпоративные скандалы, произошедшие в 2000-2001 года, связанные с финансовым мошенничеством в различных компаниях (компании WorldCom, Enron (США) и др.), принятие Закона Сарбейнса — Оксли в 2002 году дали новый толчок развитию внутреннего аудита. Следует отметить что, деятельность внутренних аудиторов претерпела трансформацию из простой проверки финансовых операций до проверки, направленной на достижение трех взаимосвязанных целей, заключающихся в обеспечении соблюдения действующего законодательства, достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и эффективности деятельности хозяйствующего субъекта. Отличительной чертой современного внутреннего аудита является использование им риск-ориентированного подхода для обслуживания стратегии управления рисками организации.

Предпосылки возникновения внутреннего аудита связаны с ростом размеров компаний и повышением сложности процессов управления. Внутренний аудит позволяет обеспечить предоставление гарантий и консультаций руководству, направленных на максимизацию ценности и совершенствование деятельности организации.

В научной литературе выработаны методические подходы к исторической этапизации аудиторских деятельности. Однако применительно к внутреннему аудиту, такие подходы на сегодняшний день не выработаны. При выработке методических подходов к этапизации внутреннего аудита за основу были взяты этапы аудиторской деятельности с учетом специфики внутреннего аудита. Нами исследованы исторические особенности развития внутреннего аудита, и этапизация, проведенная различными учеными (Таблица 1).

Таблицы 1

Этапы развития внутреннего аудита

Автор	Этапы	Содержание
Северенкова Л.П. [2, с. 9]	1941 - кон. 50-х гг. Формирование профессии внутреннего аудитора	Первые годы после создания Института внутренних аудиторов внутренний аудит рассматривался как надстройка, тесно взаимосвязанная с работой внешних аудиторов. Зачастую внутренних аудиторов призывали содействовать внешним в проверке финансовой отчетности или выполнять около учетные функции, в т.ч. по сверке отчетных данных.
	1958 - кон.1970-х гг. Операционный аудит	Ориентация на операционную деятельность нашла отражение и в формировании новой дефиниции внутреннего аудита, которая появилось в 1958 году, и содержала акцент на наличии глубокой заинтересованности со стороны внутреннего аудитора как сотрудника компании в исследовании всех типов операций с целью повышения их рентабельности.
	1978 – 2002. Этап стандартизации	Впервые Стандарты профессиональной деятельности внутреннего аудита были выпущены в 1978 году и началась новая стадия функционирования внутреннего аудита на основе стандартизованных процедур.
	2002 г. – по настоящее время. Этап глобализации распространения внутреннего аудита	Принятие Закона Сарбейнса–Оксли (Sarbanes-Oxley Act, SOA) в 2002 году ознаменовало собой глобальную легализацию внутреннего аудита. Появляется 9 Директива ЕС, Базель 2 и ряд других нормативных документов требующих обязательного ведения внутреннего аудита.
Кизилев А.Н., Овчаренко О.В. [3]	Начальный этап	Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности; предотвращение и выявление злоупотреблений.
	Переходный этап	Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности; проверка эффективности системы внутреннего контроля.
	Современный этап	Повышение эффективности деятельности организации.

Автор	Этапы	Содержание
Величко С.В. [4, с. 49]	Начальный этап	Проверка бухгалтерско-финансовой отчетности, а также в осуществлении ревизионной функции – проверка сохранности товарно-материальных ценностей и выполнения распоряжений руководства организации.
	Переходный этап	Внутренний аудит наряду с финансовыми проверками, фокусирующимися на системе бухгалтерско-финансового контроля, осуществляет проверки системы внутреннего контроля в рамках всей организации.
	Современный этап	Внутренний аудит участвует в совершенствовании процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления
Аудиторская компания Делой [5]	40 гг. XX века. Традиционная роль	Проверка бухгалтерской отчетности, проверка сохранности активов, эффективности использования средств.
	40-70 гг. XX века. Переходная роль	Проверки системы внутреннего контроля специальные проекты.
	70 гг. XX века Современная роль	Совершенствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления.
Новоселов И.В. [6, 39]	До 1941 г. - подтверждающий аудит.	Внутренний аудит на этапе возникновения связывается с подтверждением фактического наличия активов и отражением их в отчетности.
	До 1999 г. - системно-ориентированный аудит	Переориентация внутреннего аудита на оценку внутреннего контроля.
	С 1999 г. - аудит, базирующийся на риске	Внутренний аудит связывается с процессами риск-менеджмента и оценкой внешних и внутренних рисков, которым подвергается организация в ходе своей деятельности.

В результате исследования, автором были выделены четыре основных этапа развития внутреннего аудита:

1. Этап подтверждающего аудита (этап формирования профессии) - с 1941 до 1970 года.
2. Этап системно-ориентированного аудита- с 1970 до 1990 года.
3. Этап риск-ориентированного аудита - с 1990 года до 2013 года.
4. Этап комплексного внутреннего аудита с ориентацией на выявление внутрипроизводственных резервов - с 2013 года.

Первые три этапа развития внутреннего аудита выделяются аналогично с этапами развития аудита в целом. На первом этапе внутренний аудит связан с подтверждением фактического наличия активов и отражения их в бухгалтерской отчетности. Второй этап переориентировал внутренний аудит на оценку системы внутреннего контроля. Третий этап связывает внутренний аудит с процессами риск-менеджмента и оценкой внешних и внутренних рисков, которым подвергается организация в ходе своей деятельности. Четвертый этап назван нами этапом комплексного внутреннего аудита с ориентацией на выявление

внутрипроизводственных резервов. Он направлен на максимизацию ценности хозяйствующего субъекта и связан с функцией «добавленная стоимость». В процессе сбора данных для идентификации и оценки рисков, внутренние аудиторы исследуют экономическую деятельность и вырабатывают комплекс мер по повышению эффективности управления организацией на основе выявления внутрипроизводственных резервов и путей их реализации. На данном этапе внутренний аудит нацелен на рост добавленной стоимости организации и повышение эффективности управления в целом, управление рисками, и управление бизнес-процессами в частности. В дальнейшем внутренний аудит может оказать позитивное влияние не только на деятельность самой организации, а всех экономических субъектов и экономики в целом.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что если раньше в рамках внутреннего аудита повышенным спросом пользовались услуги, ориентированные на подтверждение отдельных статей отчетности, то в настоящее время на первый план выходят услуги по выявлению внутрипроизводственных резервов и разработке плана выполнения выработанных рекомендаций.

Несмотря на развитие и выделение внутреннего аудита в особое направление контрольной деятельности на Западе, до настоящего времени в экономической литературе само понятие «внутренний аудит» по-разному трактуется как зарубежными, так и российскими учеными. Обеспечение единства трактовки в законодательных и нормативных актах понятия «внутренний аудит», его целей, функций принципиально важно для обеспечения единства терминологии. Нами проведен обзор определения понятия «внутренний аудит» (таблица 2).

Таблица 2

Обзор трактовки понятия «внутренний аудит» российскими и зарубежными учеными²

Трактовки понятия	Ученые
1. Понятие внутренний учет трактуется в узком его понимании	
1.1. Внутренний аудит отождествляет с термином «ревизия».	Суйц В.П., Алборов Р.А., Скобара В.В., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А., Подольский В.И.
1.2. Внутренний аудит представляет составную часть внутреннего контроля.	Додж Р., Адамс Р., Бельский С., Горбунова О.Н., Грачева Е.Ю., Егорова С.К., Бычкова С.М., Кочинев Ю.Ю., Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л., Терехов А.А., Андреев В.Д., Полисюк Г.Б.
1.3. Внутренний аудит как часть общего аудита.	Богомолов А.М., Голощатов Н.А., Аренс Э.А., Лоббек Дж.К.
2. Понятие внутренний аудит трактуется в широком его понимании	
2.1. Внутренний аудит – способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления.	Гуськова Т.Н., Slyunina T.L., Glushach Y.S., Конопляник Т.М., Романов А.Н., Сотникова Л.В. Воропаев Ю., Ковалева О.В., Константинов Ю.П.
2.2. Внутренний аудит – деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций.	Определение ПА, Липунцов Ю.П.

² Составлена автором.

В результате исследования понятия «внутренний аудит» можно выявить нескольких базовых подходов к его трактовке.

В узком смысле понятие внутреннего аудита чаще всего отождествляют с терминами «внутренний контроль» и «ревизия». В соответствии с первым подходом, понятие внутреннего аудита отождествляют с ревизией, под которой понимается всесторонняя и глубокая документальная и фактическая проверка производственно-финансовой и коммерческой деятельности субъекта хозяйствования за определенный период времени. Как известно, эти два понятия имеют много общего, а именно: оценка и сверка достоверности бухгалтерской отчетности проводятся по одинаковым методикам ведения налогового и финансового учета, одинаково осуществляются документальный и фактический контроль. Но если углубиться в понятия, ревизия является формой контроля над предприятием, организацией или компанией со стороны государства с целью проверки бюджетных правоотношений, а внутренний аудит выполняет не только контрольные функции, но и ориентирует современный бизнес на получение информации для принятия управленческих решений. Поэтому разница между ревизией и внутренним аудитом очевидна, хотя на первый взгляд эти понятия очень схожи.

Большинство ученых считает, что внутренний аудит представляет собой составную часть внутреннего контроля, которая облегчает контроль различных звеньев управления со стороны высшего руководства. Такую позицию разделяют зарубежные ученые: Р. Додж, Р. Адамс и ряд отечественных исследователей, таких как: С. Бельский, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева. Определение места внутреннего аудита в системе внутреннего контроля показывает его общность с другими формами, но при этом он является самостоятельным направлением, обслуживающим интересы высшего управления.

В другой трактовке внутренний аудит рассматривается как часть общего аудита, который организуется во внутрихозяйственном субъекте. В этом определении выявлено одно из направлений внутреннего аудита – оценка достоверности отчетности и выявление искажения, присущие в отчетности организации, а не упоминает другие задачи такие как оценка на соответствии и эффективности бизнес-процессов и системы внутреннего контроля и управления рисками.

В широком смысле, ряд ученых рассматривают внутренний аудит как способ независимой оценки эффективности деятельности организации и органов управления, но не акцентируют внимание на разработке мероприятий по совершенствованию и повышению эффективности деятельности организации в целом.

В современной трактовке, под внутренним аудитом понимается независимая и объективная деятельность по предоставлению гарантий и консультаций, направленная на достижение конкретных результатов и улучшение работы организации, на максимизацию ее ценности. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. Такая точка зрения разделяется Международным Институтом внутренних аудиторов ИА. На наш взгляд этот подход более точно отражает сущность внутреннего аудита.

Таким образом, на основе обзора различных трактовок понятия «внутренний аудит», автором предлагается следующее определение, трактующее его как независимую деятельность в организации, осуществляемую в интересах ее собственников и высшего руководства, обеспечивающую объективные гарантии и консультации на основе надлежащего управления ключевыми бизнес-рисками с целью совершенствования деятельности организации. Понятие аналогично с определением Института внутренних аудиторов, но его

отличительной особенностью является акцент на применении риск-ориентированного подхода. Исследование исторических аспектов развития внутреннего аудита и его перспектив, уточнение этапов его развития и предлагаемое определение «внутренний аудит» позволят создать теоретическую основу для обоснования направлений совершенствования методики его проведения в организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. Brink V. Internal auditing: its nature and function and methods of procedure. N.Y., 1941.
2. Северенкова Л.П. Внутренний аудит в рамках корпоративного управления. Автореферат. Санкт-Петербург. 2009. 18 с.
3. Кизилев А.Н. Развитие внутреннего аудита в системе управления коммерческой организацией / Кизилев А.Н., Овчаренко О.В. // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). 2009. №29. С. 265-272.
4. Величко С.В. Внутренний аудит в системе управления предприятием услуг сотовой связи. Инновационное развитие экономики. 2011. №3. С. 48-53.
5. Внутренний аудит. Аудиторская компания Deloitte. 8 апреля 2010 год. URL: <http://www.femida-audit.com/docs/038893.pdf>.
6. Новоселов И.В. Основанный на риске внутренний аудит - Современное направление развития внутреннего аудита. Известия Иркутской государственной экономической академии. 2009. №4. С. 38-41.
7. Суворова, С.П. Концепция внутреннего аудита в системе управленческих задач организации / Суворова С.П., Панкратова Л.А., Ханенко М.Е. // Орловский государственный институт экономики и торговли Орел, Россия.

Nguen Tkhi V'et Le

Rostov State University of Economic «RINH», Russia, Rostov-on-Don
E-mail: vietle.rsue.13@gmail.com

The substance and evolution of the internal audit

Abstract. Currently, the organization of internal audit service in company gives exact economic information to the top-management about current condition of business. Internal auditing activity stimulates to create a effective system of accounting. Basingon the position of the scientists economists, the article provides a classification of the main approaches to the definition of internal auditing. A systematic analysis of the economic literature has allocated point of the concept of internal audit in commercial organizations. The article studies the development of internal audit and identified its stages. The survey of substance of internal auditing will create a scientific theory and define the role and effective method of its activity in organizations.

Keywords: internal audit; auditing development; substance of the internal audit; functions of internal audit; internal control

REFERENCES

1. Brink V. Internal auditing: its nature and function and methods of procedure. N.Y., 1941.
2. Severenkova L.P. Internal audit within the framework of corporate governance. The Abstract. St. Petersburg. 2009. 18 pp.
3. Kizilov A.N., Ovcharenko O.V. Development of the internal audit system of commercial organizations. Bulletin of the Rostov State University of Economics (RINH). 2009. №29. С. 265-272.
4. Velichko S.V. Internal audit in the enterprise management system service provider. Innovative development of economy. 2011. №3. P. 48-53.
5. Internal audit. Audit company Deloitte. April 8, 2010. URL: <http://www.femida-audit.com/docs/038893.pdf>.
6. Novoselov I.V. A risk-based internal audit - a modern direction of development of the internal audit. News of Irkutsk State Academy of Economics. 2009. №4. С. 38-41.
7. Suvorov S.P., Pankratova L.A., Khanenko M.E. Concept of internal audit in the administrative tasks of the organization. Orel State Institute of Economy and Trade, Orel, Russia.