

# СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

## FORMATION AND DEVELOPMENT OF THE INTERNAL AUDIT

**Альбина Серафимовна МУХИНА,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры  
международного бухгалтерского учета и аудита  
Национального исследовательского университета  
«Высшая школа экономики»

**Albina Serafimovna MUKHINA,**

Candidate of Economic Sciences, associate professor  
of the international accounting and audit of National research  
university «The Higher School of Economy»

E-mail: audit@hse.ru

**Андрей Михайлович МИХАЙЛОВ,**

аспирант кафедры международного  
бухгалтерского учета и аудита Национального  
исследовательского университета «Высшая школа экономики»  
(НИУ ВШЭ)

**Andrey Mikhaylovich MIKHAYLOV,**

graduate student for the department of international  
accounting and audit of the National Research University  
Higher School of Economics

E-mail: amikhaylov@bk.ru

**Научная специальность:** 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

**Scientific specialty:** 08.00.12 — Accounting, statistics

**Рецензент:** М.Т. Мамов, доктор экономических наук, профессор

**Reviewer:** M.T. Mamov, doctor of Economics, professor

---

**Аннотация.** В предлагаемой статье исследуются становление и развитие внутреннего аудита как одной из форм внутреннего контроля. Показана возросшая роль внутреннего аудита в процессах управления рисками, путем выявления возможностей повышения эффективности деятельности компании.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, внутренний контроль, корпоративное управление, управление рисками

**Annotation.** In this article investigated the formation and development of the internal audit as one of the forms of internal control. Increased the role of internal audit in risk management processes is shown by identifying opportunities to improve business efficiency

**Keywords:** internal audit, internal audit, internal control, corporate governance, risk management

---

**Р**азвитие экономических отношений, а также информационно-технических отношений в мире способствовало уве-

личению количества хозяйственных рисков для собственников компаний, а также разнообразию форм мошенничества. В связи с

этим создание службы внутреннего аудита в современных условиях работы компании является явной необходимостью.

Внутренний аудит проделал значительный путь в своем развитии: от операционной до стратегической роли. В настоящий момент собственники и совет директоров ожидают от внутреннего аудита значительного вклада в управление рисками и повышение эффективности деятельности компании. Для понимания развития внутреннего аудита рассмотрим основные моменты в его становления.

Внутренний аудит берет свое начало со времен Древнего мира, потребность в котором в нем возникла с развитием товарообменных и денежных отношений. Для того времени было характерным, что собственники нанимали специально обученных людей, в обязанности которых входило «выслушивать» подконтрольных лиц. Это было обусловлено желанием собственника предотвратить кражу имущества, являясь одним из способов подтверждения отчетности. Такая практика продолжилась и в Средние века, когда специально назначались так называемые контролеры, которые проверяли хозяйственные операции собственника. Необходимо отметить, что ранние формы развития внутреннего аудита во многом напоминали современные внутренние проверки, которые также включают в себя изучение правильности бухгалтерского учета и оценку уместности хозяйственных операций.

Более современная форма внутреннего аудита появилась в Соединенных Штатах Америки, необходимость которого было первоначально признана правительством. В 1789 г. Конгресс первого созыва одобрил назначение министра финансов, контролера и аудитора. Важно отметить, что характерной особенностью бухгалтерского учета в это время был ручной учет, и в связи с этим аудиторы должны были перепроверять правильность записей хозяйственных операций на ошибки. Такую концепцию внутреннего аудита уместно сравнить с формой страхования, основной целью которой было обнаружение мошенничества быстрее, чем оно может быть выявлено в ходе проведения внешнего аудита. То есть внутренний аудит выступал в роли «стража», призванного защищать активы компании от воровства и мошенничества. С того времени и вплоть до 1941 г. (даты создания института внутренних ауди-

торов) работа аудитора состояла в выполнении по существу канцелярских функций, участии в приемах и рассмотрении всех счетов, а также в верификации отчетностей собственника.

Продолжающаяся промышленная революция во второй половине XIX в., значительный рост числа акционерных обществ и вследствие этого усложнение содержания хозяйственных операций привели к появлению первых профессиональных внутренних аудиторов в тех компаниях, деятельность которых была наиболее подвержена мошенничеству. К ним относились в большинстве своем железнодорожные компании, внутренние аудиторы в которых именовались «путешествующими», так как в их обязанности входило посещение агентов по продаже железнодорожных билетов и обнаружение неправомерного использования денежных средств.

Одним из первых регламентирующих документов по внутреннему аудиту является инструкция, датированная 1875 г. и принятая крупнейшим железнодорожным и промышленным гигантом в истории Германии «АГ Крупп». В ней делался акцент на том, что аудиторы должны определять, соблюдаются ли законы, договоры, политики и процедуры должным образом, все ли хозяйственные операции были проведены в соответствии с установленной политикой и насколько хорошо они выполняются. В связи с этим аудиторы должны были представлять предложения по улучшению существующих процедур, давать критический анализ заключенных договоров и т.д. [3, 10].

Тем не менее 1941 г. стал переломным в развитии внутреннего аудита благодаря двум значительным событиям. Первым событием стало начало Второй мировой войны, ставшее толчком к расширению и развитию сферы внутреннего аудита, охватывая области больше, чем традиционный финансовый аудит. Руководства компаний были больше озадачены планированием производства, недостатком материалов и рабочих, чем соблюдением правил, поэтому внутренние аудиторы начали направлять свои усилия на оказание помощи руководству.

И вторым событием была публикация главной книги В. Бринка «Внутренний аудит», основой которой стала его докторская диссертация по одноименной теме, в которой он определил внутренний аудит как сегмент такого широкого понятия, как «бух-

галтерский учет». По его мнению, задачи внутреннего аудитора зачастую выходят за рамки бухгалтерского учета, а сам аудитор проявляет большой интерес к деятельности организации и ее результатам [2].

Все эти события в совокупности с растущей ролью внутреннего аудита стали основными причинами создания профессиональной ассоциации в США в 1941 г. — Института внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors). Эта организация была сформирована внутренними аудиторами-единомышленниками, которые хотели поделиться своим опытом и получить знания в этой новой профессиональной области. В настоящее время институт насчитывает свыше 170 тыс. аудиторов из более чем 165 стран мира, в том числе и в России.

Однако, несмотря на быстрорастущее количество, членство Института внутренних аудиторов (от 24 членов в 1941 г. до 1018 чел. в 1947 г.), первым официальным документом было Положение об обязанностях внутреннего аудитора, вышедшее в 1947 г. и разработанное под руководством В. Бринка — первого директора по исследованиям Института внутренних аудиторов. Положение уточняло, что помимо функций, связанных с бухгалтерским учетом и финансовыми вопросами, внутренний аудит также выполняет функции оперативного характера.

К 1957 г. Положение было расширено и включало в себя следующие положения:

- проверка и оценка надежности, адекватности применения бухгалтерского учета, финансовый и оперативный контроль;
- установление степени соответствия с принятой политикой, планами и процедурами;
- установление степени сохранности активов компании;
- установление достоверности бухгалтерского учета и других данных, полученных внутри компании;
- оценка качества выполнения установленных задач [1].

Положение в дальнейшем было пересмотрено пять раз до настоящего времени в ответ на быстрое развитие внутреннего аудита и изменения тенденций в корпоративном управлении компаний.

Так, в начале 70 годов XX в. значение аудита стало еще более обширным, поскольку оно уже включало не только финансо-

вый аудит, но также и независимую оценку, которая содержала исследование выполненных операций и принятие управленческих решений.

Современный этап истории унификации требований к системе внутреннего контроля за деятельностью компаний начался в 1985 г. в США, когда была образована при поддержке Национальной комиссии по вопросам мошенничества в финансовой отчетности комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью — комиссия Тредвэя, названная по имени первого своего председателя Джеймса С. Тредвэя. Комиссия Тредвэя (COSO) была организована и финансируется совместно пятью основными профессиональными бухгалтерскими ассоциациями и институтами, размещающимися в США:

- Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров (AICPA);
- Американской ассоциацией бухгалтеров (AAA);
- Международной ассоциацией финансовых руководителей (FEI);
- Институтом внутренних аудиторов (IIA);
- Институтом бухгалтеров по управленческому учету (IMA).

Целями учреждения COSO было изучение причин, влияющих на фальсификацию финансовой отчетности, и подготовка рекомендаций по борьбе с мошенничеством для публичных компаний, их аудиторов, регулирующих органов и образовательных учреждений.

Сегодня основными задачами, стоящими перед COSO, являются: разработка рекомендаций для корпоративного руководства по важнейшим аспектам организационного управления, деловой этики, финансовой отчетности, внутреннего контроля, управления рисками компаний и противодействия мошенничеству.

В мае 2013 г. вышел новый, обновленный вариант модели внутреннего управления, который адаптирован на глобальные изменения деловой и производственной среды.

К концу XX — начала XXI в. внутренний аудит превращается в стратегический инструмент контроля за рисками, где его функции тесно переплетаются с функцией управления рисками [6].

В России внутренний аудит появляется только в 1990-х годах. В то время в научной литературе преобладало определение внутреннего аудита во взаимосвязи с внутрихозяйственным контролем. Впервые внутренний аудит появился в банковской сфере, поэтому большая часть нормативных документов в этой области относится именно к банкам. Первопроходцем в сфере банковского внутреннего аудита было ОАО «Автовазбанк» (ОАО «Банк АВБ»), где служба внутреннего аудита появилась еще в 1989 г.

Работу по внутреннему аудиту можно было охарактеризовать следующим образом:

- посещение главного бухгалтера и запрашивание всей первичной бухгалтерской документации;
- просмотр всех этих папок и пометки на обрывках бумаги, если было замечено что-нибудь необычное;
- встреча с главным бухгалтером для получения объяснений: в случае получения удовлетворительного ответа обрывок бумаги выбрасывался, в противном случае, если объяснение было неудовлетворительным, это записывалось как аудиторская находка;
- окончательный отчет представлял собой список этих находок, обычно тщательно описанных и задокументированных.

Недостатками такого подхода было то, что приоритеты почти не устанавливались, практически не проводилась оценка последствий, выдавалось мало конструктивных рекомендаций, кроме как не повторять нарушения. Но самой главной проблемой такой формальной рутины было в основном игнорирование руководством отчетов внутренних аудиторов.

Однако этот процесс прошел испытание временем и укоренился в рабочей практике. Многое не документировалось, а хранилось в умах самих аудиторов. Никакого плана аудиторской проверки, основанного на рисках, никакой оценки существенности, никакой расстановки приоритетов, никакого выборочного аудита, никакой методологии для составления рабочих документов и никаких рабочих документов вообще. Как следствие, работу внутренних аудиторов учтиво уважали, но не расценивали как что-то при-

носящее пользу компании. В результате выделялось немного средств, и статус внутренних аудиторов был значительно ниже статуса и авторитета тех руководителей, которых они проверяли.

Последовавший за ним мировой экономический спад в итоге оказал благотворное воздействие на развитие внутреннего аудита. Прежде всего, он помог профессии встрепенуться и критически на себя взглянуть. В результате были критически переосмыслены существовавшие принципы и подходы, что привело к появлению в 2000 г. значительно обновленных Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита [4] (далее — «Стандарты»).

В 2000 г. был создан Российский институт внутренних аудиторов. Его членами являются представители российских и иностранных компаний различных отраслей, включая промышленные предприятия, предприятия связи и транспорта, торговли и сферы услуг, банки и страховые компании, аудиторские и консалтинговые фирмы и т.д. К главным целям института относятся популяризация профессии внутреннего аудитора, разработка и распространение этических и профессиональных стандартов для внутренних аудиторов, выполнение экспертной роли в области внутреннего аудита, содействие профессиональному развитию внутренних аудиторов в России [5, с. 56].

В 1999 г. международный институт внутренних аудиторов изменил определение внутреннего аудита, вновь подчеркивая его роль в достижении целей компании: «Внутренний аудит является деятельностью по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование деятельности 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».

Новое определение внутреннего аудита как деятельности по предоставлению независимых гарантий и консультаций в области управления рисками, контроля и корпоративного управления открыло самые широкие двери перед внутренним аудитом.

Внутренний аудит начал выходить за пределы традиционных областей — оценки системы внутреннего контроля в области бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и проверки соблюдения внутренних политик и процедур — и охватывать более широкий спектр вопросов эффективности деятельности организаций, в том числе системы управления рисками. Впервые на уровне Стандартов было закреплено требование использовать риск-ориентированный подход в деятельности внутреннего аудита. Это стало вехой в развитии внутреннего аудита, ознаменовав переход к риск-ориентированным внутренним аудитам.

Подразделения внутреннего аудита стали проводить регулярную оценку рисков при планировании и выполнении аудиторских заданий, а внутренние аудиторы начали рассматривать свою деятельность через призму рисков. Внутренние аудиторы начали уделять больше внимания консультационной работе — помогать руководству в текущем режиме находить правильные управленческие решения.

Но не прошло и трех лет, как ситуация опять начала быстро меняться. Причиной явилась череда корпоративных скандалов, связанных с фальсификациями финансовой отчетности крупнейшими международными компаниями. Громко зазвучали вопросы об ответственности за случившееся различных субъектов корпоративного управления. Были проведены крупномасштабные расследования со стороны регулирующих и правоохранительных органов. Отметим, что в результате таких расследований в отношении служб внутреннего аудита не было выдвинуто каких-либо серьезных обвинений, хотя вопрос о том, мог ли внутренний аудит сделать больше, чтобы защитить интересы акционеров пострадавших компаний, остался открытым. Следствием этих скандалов стало внесение соответствующих изменений в законодательство многих стран (в том числе, принятие известного закона Сарбейнса—Оксли в 2002 г. и аналогичного законодательства в других странах) и возросшее внимание собственников (акционеров) к состоянию механизмов внутреннего контроля компаний и деятельности внутреннего аудита. Повысились статус служб внутреннего ауди-

та и независимость их руководителей от исполнительного руководства компаний. Произошло быстрое повышение статуса служб внутреннего аудита посредством их функционального подчинения на уровень совета директоров (через комитет по аудиту или напрямую). Заметно выросла численность служб внутреннего аудита.

В то же время серьезным минусом явилось произошедшее фокусирование внутреннего аудита на вопросах тестирования и документирования внутренних контролей (прежде всего, в области составления финансовой отчетности), что представляло в высшей степени рутинную работу. Происходивший в тот момент процесс переориентации внутреннего аудита от традиционных циклических проверок систем внутреннего контроля к риск-ориентированным аудитам замедлился, а наметившееся участие внутренних аудиторов в построении системы управления рисками и вовсе отошло на третий план. В значительной степени внутренний аудит вернулся к своим истокам — проверке системы контроля в области бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности организаций.

В результате через несколько лет многие компании столкнулись с реализацией наиболее значимых рисков на фоне неэффективных систем/процессов управления рисками (или отсутствия таковых) и вопиющих практик управления в целом. Экономический кризис 2008—2009 гг. стал наиболее серьезным кризисом за последние несколько десятков лет. Крайне тревожным симптомом явилось то, что на этот раз мало кто обсуждал роль и возможности внутреннего аудита в обстоятельствах, приведших к возникновению кризиса. А ведь согласно определению внутреннего аудита, оценка процессов управления рисками является одной из главных задач внутреннего аудита.

Понимание истории развития внутреннего аудита очень важно, так как старые представления внутренних аудиторов все еще существуют, хотя характер функций внутреннего аудита в настоящее время очень разный. Внутренний аудит расширил сферу своей деятельности во всех областях деятельности компании и зарекомендовал

себя как ценный и уважаемый сегмент высшего руководства.

Сегодняшний внутренний аудит должен быть гибким, адаптивным и соответствовать как стратегии компании, так и ожиданиям заинтересованных лиц. При этом фокус должен быть направлен на разработку новых научных подходов к оценке рисков, вопросам соответствия законодательству в условиях применения современных информационных технологий.

#### Список литературы

1. *Andrew D. Bailey, Audrey A. Gramlin, Sridhar Ramamoorti.* Research opportunities in internal auditing. The Institute of Internal Auditors Research Foundation // URL: [www.theiia.org/research/research-reports/research-opportunities-in-internal-audit](http://www.theiia.org/research/research-reports/research-opportunities-in-internal-audit)

2. *Brink V.* Internal auditing: its nature and function and methods of procedure. N.Y., 1941.

3. *Cangemi M., Singleton T.* Managing the audit function: a corporate audit department procedure guide. N.Y., 2003

4. *Practice Advisories*, The Institute of Internal Auditors, 2004.

5. *Сонин А.М.* Внутренний аудит: современный подход. М.: Финансы и статистика, 2007.

6. *Сонин А.М.* Внутренний контроль и внутренний — необходимость для компании // URL: [www.gaap.ru/biblio/audit/int/001.asp](http://www.gaap.ru/biblio/audit/int/001.asp)

## ИЗДАТЕЛЬСТВО «ЮНИТИ-ДАНА» ПРЕДСТАВЛЯЕТ!



Тепман Л.Н., Эриашвили Н.Д. **Управление банковскими рисками:** Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлениям экономики и управления. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. — 311 с.

В банковской сфере рискованные ситуации не являются чем-то необычным. Приобретение организационных навыков и инструментов, обеспечивающих эффективное управление банковскими рисками или позволяющих вообще избежать их, имеет важнейшее значение для выживания и успеха организации. Рассмотрены система управления банковскими рисками, методы их расчета, а также способы их минимизации.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлениям экономики и управления. Может быть интересна топ-менеджерам, владельцам компаний.

