

7.3. СУЩНОСТНЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Харисов И.К., к.э.н. бизнес-аналитик компании «Везерфорд»

Несмотря на то, что внутренний аудит находит все более широкое признание не только за рубежом, но и в Российской Федерации, многие собственники организаций еще неполно используют его потенциал, отождествляя его до сих пор с ревизией. В этой связи велико значение сущностных характеристик внутреннего аудита, как его методологической основы, тем более, что они нестатичны, а все более развиваются.

В настоящее время западные и российские ученые и практики поразному раскрывают содержание и цели внутреннего аудита. Нет единого всеми признанного подхода к определению внутреннего аудита и его целей. Разработка этих вопросов высокоактуальна, поскольку позволяет повысить качество проведения внутреннего аудита, решать на практике конкретные задачи на основе системного подхода.

В статье раскрыты вопросы эволюции сущностных характеристик и целей внутреннего аудита, критически осмыслены различающиеся позиции многих зарубежных и российских исследователей этой проблемы. Такой подход позволил автору обосновать свою точку зрения и предложить аргументированные рекомендации в отношении сущности и целей внутреннего аудита.

Внутренний аудит стал все более находить признание только в конце XIX в. Это было связано с развитием финансовых институтов, акционерных обществ и строительством железных дорог [17]. В это время в крупных компаниях появились первые аудиторы. В США в железнодорожной сети внутренних аудиторов называли внутренними разъездными аудиторами. Они

проверяли бухгалтерский учет и отчетность расположенных в разных городах офисов по продаже билетов. В 1875 г. германским металлургическим концерном Крупп был принят один из первых инструкций по внутреннему аудиту. Она обязывала внутренних аудиторов определять, точно ли соблюдаются законы, контракты и процедуры, соответствуют ли все деловые операции установленным нормам и правилам, и насколько успешно они проводятся. Аудиторы должны были также вносить предложения по расширению имеющихся возможностей и улучшению действующих процедур, подвергать критическому анализу заключенные договора и т.п. [8].

Наряду с растущим осознанием важности внутреннего аудита для российских организаций, некоторые собственники и руководители компаний далеко неполно используют его огромный потенциал, практикуя внутренний аудит преимущественно для подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности, налогового консультирования, отождествляя его до сих пор с ревизией. В этой связи возрастает значение раскрытия сущности, целей, задач, субъектов, объектов, методов, технологии внутреннего аудита. Их интерпретация меняется в связи с развитием внутреннего аудита, а также экономической деятельности хозяйствующих субъектов.

К настоящему времени опубликованы разные, меняющиеся со временем представления о сущности и целях внутреннего аудита. В таблице 1 представлены подходы различных авторов и регулирующих органов к определению сущности и целей внутреннего аудита.

Таблица 1

ЭВОЛЮЦИЯ СУЩНОСТИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА. ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ СУЩНОСТИ И ЦЕЛЕЙ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

№	Автор, название источника	Год	Определение сущности и целей внутреннего аудита
1	Международный институт внутренних аудиторов (IIA)	1978	Внутренний аудит – независимая оценка внутри организации для проверки и определения эффективности его деятельности
2	Операционная норма аудита «Доверие внутреннему аудиту» британского Комитета практики аудита (Audit Practices Committee)	1984	Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности
3	Робертсон Дж. К. Аудит	1990	Руководствуется определением IIA от 1978 г.
4	Международный стандарт аудита (МСА) 610 «Учет работы внутреннего аудитора»	1994	Внутренний аудит трактуется «как организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля». Это один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта
5	Адамс Р. Основы аудита	1995	Внутренний аудит должен рассматриваться как элемент системы внутреннего контроля, созданной администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельностью
6	Аренс А. и Лоббек Дж. Аудит	1995	Внутренний аудит называют внутрихозяйственным, обеспечивающим администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса
7	Скобара В.В. Аудит: методология и организация	1998	Отождествляет внутренний аудит с внутренним контролем «осуществляемым внутренними ревизорскими службами (отделами)»
8	Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения	1999	«Внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля»
9	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита»	1999	Внутренний аудит трактуется как организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля»

№	Автор, название источника	Год	Определение сущности и целей внутреннего аудита
10	Бычкова С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика	2000	Уточняет определение, данное в 1999 г. в ПСАД «Изучение и использование внутреннего аудита»: «Внутренний аудит это элемент системы внутреннего контроля»
11	Международный стандарт аудита (МСА) 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	2001	Внутренний аудит определяется как оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга для субъекта. Среди прочего, в функции внутреннего аудитора входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
12	Алборов Р.А., Харужий Л.И. и Концевая С.М. Основы аудита	2001	Определяют внутренний аудит как «независимую деятельность в организации по проверке ее работы в ее интересах»
13	Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации	2002	Характеризует внутренний аудит как «регламентированную внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемую представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйствующего товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу)
14	Андреев В.Д. Внутренний аудит	2003	Под внутренним аудитом понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухг. учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля
15	Ковалева О.В. и Константинов Ю.П. Аудит	2003	Понимают внутренний аудит как неотъемлемую часть системы управленческого контроля на предприятии, целью которой является оценка эффективности функционирования системы управления
16	Международный институт внутренних аудиторов	2004	Внутренний аудит – «деятельность 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»
17	Федеральное правило (стандарт) аудита №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»	2006	Внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Отмечается разнообразие целей внутреннего аудита, зависящее от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. При этом в функции службы внутреннего аудита включены один или несколько следующих элементов: <ul style="list-style-type: none"> • мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службувнутреннего аудита обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию); • исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур); контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица; • контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства
18	Шеремет А.Д., Суиц В.П. Аудит	2003-2008	Внутренний аудит – один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта
19	Жминько С.И., Швырева О.И. и Сафонова М.Ф. Внутренний аудит	2008	Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля

Во всемирно известной книге по теории аудита «Аудит Монтгомери» Дефлизи Ф.Л., Дженик Г.Р., Рейлли В.М.- О, Хирш М.В. соглашаются с позицией Международного института внутренних аудиторов, который в 1978 г. определял внутренний аудит как «независимую оценку, проводимую внутри организации для проверки и определения эффективности его деятельности. Цель внутреннего аудита – помочь членам организации эффективно выполнять свои обязанности. Внутренний аудит предоставляет им для этого данные анализа, оценки, рекомендации, советы и информацию о проверяемых объектах». При этом названные ученые выделяют в качестве основной функцию внутренних

аудиторов, которая состоит «в проверке структуры внутреннего управления организации и оценке степени ее адекватности и эффективности» [9, с. 40].

В соответствии с Операционной нормой аудита «Доверие внутреннему аудиту», изданной в 1984 г. британским Комитетом практики аудита (Audit Practices Committee): «Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности. В данном определении в рамках рассмотрения предметной области внутреннего аудита уточняются его функции:

- наблюдение за системой учета и другими звеньями внутреннего контроля;

- изучение финансовой и другой оперативной информации для целей управления, включая детальную проверку операций и остатков на счетах;
- проверка эффективности, результативности, прибыльности сделок и некоммерческих операций;
- ознакомление с политикой фирмы, планом, основными методиками анализа деятельности;
- специальные исследования.

Такое же понимание сущности и предметной области внутреннего аудита выражает английский ученый Додж Р. [10, с. 87-88].

Американский ученый Робертсон Дж. в 1990 г. также придерживается определения Международного института внутренних аудиторов, опубликованного в 1978 г.: «Внутренний аудит – независимая оценка внутри организации для проверки и определения эффективности его деятельности. Цель внутреннего аудита – помочь членам организации эффективно выполнять свои обязанности. Внутренний аудит предоставляет им для этого данные анализа, оценки, рекомендации, советы и информацию о проверяемых объектах». При этом он конкретизирует выполняемые внутренними аудиторами услуги как:

- проверка финансовых отчетов и системы бухгалтерского контроля;
- анализ контрольных систем, обеспечивающих проведение политики компании, выполнение планов, процедур, законов и нормативных актов;
- оценка экономической стороны и эффективности операций;
- анализ эффективности выполнения программ, путем сравнения достигнутых результатов с ранее определенными целями [16, с. 466-467].

Английский ученый Адамс Р. опубликовал в 1995 г. следующее определение «Внутренний аудит должен рассматриваться как элемент системы внутреннего контроля, созданной администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельностью. Уже тогда автор дает полезную для становления в РФ информацию о том, что «хотя организация служб внутреннего аудита в Великобритании и не является повсеместной, но в большинстве крупнейших компаний такие службы существуют, впрочем, как и во всех государственных учреждениях (где они являются обязательными)» [1, с. 27]. По другому, связанному с рассматриваемым вопросом аспекту, точка зрения ученого видится дискуссионной. Речь идет о том, что, по мнению Адамса Р., «внутренним аудиторами для выполнения работы нет необходимости быть квалифицированными бухгалтерами, так как их задачи выходят за рамки представления финансовой отчетности и организации систем контроля. Внутренний аудит охватывает более функциональные направления деятельности организации» [1, с. 27]. Конечно, при выполнении некоторых заданий от внутреннего аудитора может не требоваться квалификация бухгалтера. Однако для надлежащего проникновения в суть многих других заданий, несомненно, что такая квалификация много прибавит к качеству внутреннего аудита. Более того надлежащее решение ряда задач внутреннего аудита может оказаться совершенно невозможным без подготовленности в сфере бухгалтерского учета. Во все усложняющихся условиях функционирования организаций повышение профессионализма внутренних аудиторов, включая бухгалтерскую квалификацию, будет непосредственно влиять на перспективы развития их деятельности.

Американские ученые Аренс А. и Лоббек Дж. называют в 1995 г. внутренний аудит внутривладельческим, обеспечивающим администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса. Они обоснованно отмечают также, что обязанности внутривладельческих аудиторов значительно варьируются в зависимости от того, кем является наниматель. Это могут быть самые разнообразные обязанности, в том числе и не относящиеся к сфере бухгалтерского учета. Далее авторы отмечают, что за последние годы внутривладельческие аудиторы стали заниматься операционным аудитом, или получили высокую квалификацию в оценке компьютерных систем [4, с. 14].

Вместе с тем они, безусловно, правы, подчеркивая, что хотя внутривладельческие аудиторы занимают исключительное положение в деле операционного аудита, было бы неверным считать, будто «внутривладельческие аудиторы выполняют только операционный аудит. Многие отделы, занимающиеся внутривладельческим аудитом, выполняют работы и по операционному аудиту, и по аудиту финансовой отчетности. Сплошь и рядом работы обоих этих видов осуществляется одновременно» [4, с. 54]. Аренс Э.А. и Лоббек Дж.К. подтверждают сказанное следующим перечнем работ внутривладельческих аудиторов, заимствуя его из «Стандартов практического внутривладельческого аудита», изданных Институтом внутренних аудиторов в 1978 г.

- обзор достоверности и целостности финансовой и операционной информации и средств, используемых для идентификации, измерения, классификации и выдачи такой информации;
- обзорная проверка системы внутривладельческого контроля, принятой для того, чтобы обеспечить соответствие с политикой, планами, процедурами, законами и постановлениями, каковые могли бы оказывать существенное воздействие на хозяйственные операции и на отчетность, а также должны определять, обеспечивает ли компания такое соответствие;
- обзорная проверка средств обеспечения активов и, если это требуется, проверять существование таких активов;
- оценка экономии и продуктивности, с которой используются ресурсы;
- обзорные проверки операций или программ, чтобы удостовериться в соответствии их результатов поставленным задачам и целям и в том, что операции и программы реализуются так, как они запланированы.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ в 1999 г. и разработанном на основе более ранней версии международного стандарта аудита 610 «Учет работы внутреннего аудитора», принятого Международной федерацией бухгалтеров еще в 1994г. внутренний аудит трактуется «как организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля». Это один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

В обновленном в 2001 г. Международном стандарте аудита (МСА) 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» трактовка сущности аудита в сравнении с интерпретацией 1994 г. принципиально не изменилась.

Так, внутренний аудит определяется как оценочная деятельность, осуществляемая внутри субъекта как услуга для субъекта. Среди прочего, в функции внутреннего аудитора входит изучение, оценка и мониторинг адекватности и эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Конкретно эти функции даны в Международных стандартах аудита (МСА) издания 2001 г. так:

- обзорная проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Установление адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание. На внутренний аудит обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем и мониторингу их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию;
- исследование финансовой и хозяйственной информации. Это может исключать обзорную проверку средств, используемых для определения, измерения, классификации этой информации и составления отчетности по ней, а также специфические запросы в отношении отдельных статей, включая детальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур;
- обзорная проверка экономии, эффективности и действенности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта;
- обзорная проверка соблюдения законов, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Последняя на сегодняшний период времени версия МСА 610 издания 2004 г. содержит один или несколько элементов ниже перечисленных функций внутреннего аудита:

- мониторинг внутреннего контроля. Установление адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание. На внутренний аудит обычно возлагаются обязанности по проверке этих систем и мониторингу их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию;
- исследование финансовой и хозяйственной информации. Это может включать обзорную проверку средств, используемых для определения, измерения, классификации этой информации и составления отчетности по ней, а также специфические запросы в отношении отдельных статей, включая детальное тестирование операций, сальдо счетов и процедур;
- обзорная проверка экономии, эффективности и действенности деятельности, включая нефинансовые средства контроля субъекта;
- обзорная проверка соблюдения законов, регулирования и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

Эта версия была взята за основу при подготовке федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (ФП(С) АД) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», опубликованном в 2006 г. Согласно российскому акту «Внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Отмечается разнообразие целей внутреннего аудита, зависящее от размера и структуры аудируемого лица и требований его руководства. При этом в функции службы внутреннего аудита включены один или несколько следующих элементов:

- мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля (постановка необходимых систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля входит в обязанности руководства, и этому следует постоянно уделять соответствующее внимание, а на службу внутреннего аудита обычно

возлагаются обязанности по проверке этих систем, мониторингу эффективности их функционирования, а также представлению рекомендаций по их усовершенствованию);

- исследование финансовой и управленческой информации (включает обзорную проверку средств и способов, используемых для сбора, измерения, классификации этой информации и составления отчетности на ее основе, а также специфические запросы в отношении отдельных ее составляющих частей, включая детальное тестирование операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и других процедур);
- контроль экономности, эффективности и результативности, включая нефинансовые средства контроля аудируемого лица;
- контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации, нормативных актов и прочих внешних требований, а также политики, директив и прочих внутренних требований руководства.

В последнем к настоящему времени обновлении МСА 610 «Использование работы внутренних аудиторов», введенном в действие с 2009 г. определение внутреннего аудита осталось таким же, как в 2001 г. Вместе с тем положительно следует оценить добавление к ранее опубликованным функциям службы внутреннего аудита еще принципиально новых двух, а именно, управление рисками и управление в целом.

Значительные изменения в отношении сущностных характеристик внутреннего аудита были приняты Международным институтом внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, IIA) в 2004 г. Обобщив научные знания и практический опыт, названный институт определяет внутренний аудит уже по-новому, а именно как «деятельность 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». Из данного определения вытекают ключевые характеристики внутреннего аудита, а также отличия от деятельности контрольно-ревизионных служб.

Так, под независимостью подразумевается организационная независимость, которая определяется в значительной степени подчиненностью службы внутреннего аудита в компании. Под объективностью имеется в виду требование к внутреннему аудитору, в соответствии с которым он должен быть беспристрастен в своих оценках и выводах.

В соответствии со словарем терминов к международным профессиональным стандартам внутреннего аудита под «риском» (risk) в вышеприведенном определении имеется в виду «возможность наступления какого-либо события, которое может оказать влияние на достижение цели. Риск измеряется путем оценки последствий и вероятности наступления события». Это может быть, например, вероятность несоответствия фактических и запланированных параметров. В систему внутреннего контроля или службу внутреннего аудита иногда вводят специалистов по рискам, называемых риск-менеджерами. Соответственно, в рассматриваемом определении процесс «управление рисками» (risk management) означает процесс выявления, оценки, управления и контроля возможных событий или ситуаций для обеспечения разумных гарантий достижения организацией своих целей. Процесс «кон-

троль» (control) трактуется как «любые действия руководства, Совета и других сторон по управлению рисками и повышению вероятности достижения поставленных целей и выполнения задач. Исполнительное руководство осуществляет планирование, организацию и руководство действиями, обеспечивающими разумную уверенность в том, что цели и задачи организации будут выполнены». И под процессом «корпоративное управление» (governance) понимается «совокупность процессов и организационных структур, создаваемая Советом для информирования, управления и мониторинга деятельности организации в целях достижения поставленных целей» [14].

Согласно международному профессиональному стандарту внутреннего аудита – «стандарту деятельности» 2100 «Сущность работы внутреннего аудита» внутренний аудитор должен проводить оценку и способствовать совершенствованию процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля, используя систематизированный и последовательный подход. В соответствии с другим «стандартом деятельности» – 2110 «Корпоративное управление» внутренний аудитор должен давать оценку и соответствующие рекомендации по совершенствованию корпоративного управления применительно к следующим задачам:

- популяризация этических норм и ценностей внутри организации;
- обеспечение эффективного управления деятельностью организации и ответственного отношения к работе;
- передача соответствующей информации по вопросам рисков и контроля внутри организации;
- координация деятельности и обмен информацией между Советом, внешними и внутренними аудиторами и исполнительным руководством организации.

Руководствуясь «стандартами практического применения» в отношении требований, относящихся к оказываемым услугам по предоставлению гарантий, внутренний аудитор должен оценить по:

- 2110.A1 реализацию и эффективность целей, программ и деятельности организации в вопросах, связанных с этикой;
- 2110.A2 соответствует, ли система управления информационным технологиям стратегии и целям организации.

«Стандарт деятельности» – 2120 «Управление рисками» обязывает внутреннего аудитора оценивать эффективность и способность совершенствованию процессов управления рисками. Эффективность процессов управления рисками определяется на основании суждения внутреннего аудитора, сформированного по результатам оценки следующих категорий:

- цели организации соответствуют ее миссии;
- существенные риски выявляются и оцениваются;
- выбираются такие меры реагирования на риски, которые позволяют удерживать риски в рамках риск-аппетита организации;
- информация, касающаяся рисков, своевременно фиксируется и передается внутри организации, что дает возможность персоналу, исполнительному руководству и Совету выполнять свои обязанности.

Для обоснования такой оценки внутренний аудит может собирать информацию в рамках нескольких заданий. Комплексный анализ таких заданий дает представление о характере и эффективности процессов управления рисками.

«Стандарты практического применения» расширяют стандарт 2120 в следующем виде в отношении требований, применительно соответственно к оказываемым услугам по:

- предоставлению гарантий:
 - 2120.A1 – внутренний аудитор должен оценивать риски, связанные с корпоративным управлением, операционной деятельностью организации и ее информационными системами, в части:
 - ◆ достоверности и целостности информации о финансово-хозяйственной деятельности;
 - ◆ эффективности и результативности деятельности и программ;
 - ◆ сохранности активов;
 - ◆ соответствия требованиям законов, нормативных актов, политики, процедур и договорных обязательств.
 - 2120.A2 – внутренний аудитор должен оценивать возможность совершения мошенничества и то, как организация управляет риском мошенничества;
- консультированию:
 - 2120.C1 – в ходе выполнения заданий по консультированию внутренние аудиторы должны учитывать риски в соответствии с целями задания, а также быть готовыми к наличию других существенных рисков.
 - 2120.C2 – внутренние аудиторы должны использовать знания о рисках, полученные в ходе выполнения заданий по консультированию, в процессе оценки процессов управления рисками организации.
 - 2120.C3 – помогая руководству в организации или улучшении процессов управления рисками, внутренние аудиторы должны воздерживаться от непосредственного участия в управлении рисками, что является ответственностью исполнительного руководства.

В соответствии со «Стандартом деятельности» 2130 – «Контроль» внутренний аудитор должен помогать организации в поддержании эффективной системы внутреннего контроля, оценивая ее эффективность и результативность и содействуя постоянному совершенствованию системы.

Данный стандарт расширяется при предоставлении гарантий и консультаций с помощью двух стандартов практического применения:

- 2130.A1, требующего от внутреннего аудитора оценивать адекватность и эффективность контроля за рисками в сфере корпоративного управления, операционной деятельности организации и ее информационными систем, в части:
 - достоверности и целостности информации о финансово-хозяйственной деятельности;
 - эффективности и результативности деятельности и программ;
 - сохранности активов;
 - соответствия требованиям законов, нормативных актов, политики, процедур и договорных обязательств.
- 2130.C1, обязывающего внутреннего аудитора использовать знания о контроле, полученные в ходе выполнения заданий по консультированию, при оценке процессов внутреннего контроля в организации.

Рассмотрев обновленные эффективные подходы к определению сущности внутреннего аудита со стороны Международного института внутренних аудиторов, логично предложить внести данное определение также в МСА 610 и ФП(С)АД №29, взамен существующих. Оно наиболее соответствует современным ожиданиям от внутреннего аудита.

Скобара В.В. в 1998 г. отождествляет внутренний аудит с внутренним контролем «осуществляемым внутренними ревизорскими службами (отделами)» [18, с. 12]. Теперь же по мере развития внутреннего аудита исследователи [21, 13, 20] все более разделяют их, отмечая, что основная задача службы внутреннего контроля сводится к построению и поддержанию системы внутреннего контроля организации. Подразделение же внутреннего аудита должно оценивать эффективность функционирования системы внутреннего контроля.

Алборов Р.А., Хоружий Л.И. и Концевая С.М. определяют внутренний аудит как «независимую деятельность в организации по проверке ее работы в ее интересах» [2, с. 14]. Фактически это внутрихозяйственный контроль.

Бурцев В.В. характеризует внутренний аудит как «регламентированную внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемую представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйствующего товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу). Цель внутреннего аудита – помощь органам управления организации в осуществлении эффективного контроля над различными звеньями системы внутреннего контроля. Главная задача внутренних аудиторов – обеспечение удовлетворения потребностей органов управления в части предоставления контрольной информации по различным интересующим их вопросам» [6, с. 428].

Это определение также фигурирует в работе Риполь-Сарагоси Ф.Б. и Реутова В.Ю. [15, с. 33]. Более широко излагают свое видение сущности и предмета внутреннего аудита Богомолов А.М., Голощапов Н.А.: «внутренний аудит (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного внутренними документами по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля» [5, с. 9]. По их мнению, аудит должен проводиться непосредственно в момент совершения и документального оформления хозяйственных операций. Это позволит своевременно выявлять недостатки в работе и, принимая меры, предупреждать их. Данное определение нуждается в уточнениях. Так неясно, что имеется в виду под общим аудитом. Такого термина официально не существует. Возможно, имелось в виду, что внутренний аудит это вид аудита. К тому же внутренние аудиторы осуществляют не только проверки (гарантии), но и консультационную деятельность. Последняя же не может включаться в понятие общий аудит. Кроме того логично разделять официальную, принятую в международном и российском стандартах позицию, а также точку зрения ученых о том, что внутренний аудит функционирует не только в интересах собственников, но и/или руководства экономического субъекта. Что касается требования о необходимости проведения внутреннего аудита непосредственно в момент осуществления и документирования хозяйственных операций, то оно не всегда осуществимо. Так, внутренние аудиторы могут выполнять различные задания, связанные с оценкой прогнозируемых показателей.

Определение, данное в ПСАД «Изучение и исполнение работы внутреннего аудита», уточняет Бычкова С.М., отмечая, с одной стороны, что внутренний аудит это элемент системы внутреннего контроля. С другой стороны, в нем не указывается, в чьих интересах действует внутренний аудит. [7, с. 86]

Андреев В.Д. в своем труде, опубликованном в 2003 г. [3], основывается на определении, содержащемся

тогда в российском правиле (стандарте) аудиторской деятельности (П(С)АД) «Изучение и использование работы внутреннего аудита» (п. 2.1): – аналоге Международного стандарта аудита (МСА) 610 «под внутренним аудитом понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля». Автор пишет, что «исходя из главной концепции аудита, обобщения теории и практики, внутренний аудит можно рассматривать, как систему контроля, организованную на хозяйствующем субъекте в интересах его собственников (или руководства) и регламентируемую внутренними документами. Внутренний аудит представляет собой независимую компетентную оценку финансово-хозяйственной и управленческой деятельности, осуществляемую внутри организации, основанную на системном научно-обоснованном процессе объективного сбора, анализа и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью выявления степени соответствия их установленным критериям эффективности работы, прогноза будущего развития, выработки рекомендаций и советов. Вместе с тем внутренний аудит можно считать одним из способов контроля эффективности деятельности звеньев экономического субъекта, инструментом оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Внутренний аудит необходимо понимать достаточно широко, как функцию управления, форму внутреннего контроля, который исползует в качестве инструмента комплексные ревизии, тематические, аналитические, сквозные и другие виды проверок» [3, с. 30]. Автор уточняет сущность и цели внутреннего аудита, утверждая, что внутренний аудит – не только детальная всесторонняя проверка финансово-хозяйственной и производственной деятельности предприятия, но и разработка предложений по оптимизации его хозяйственной деятельности, рационализации расходов и увеличению прибыли, а также оказание консультационных услуг для управления.

Подробно анализируется и развивается мнение Мельник М.В. в отношении сущности и предметной области внутреннего аудита Ситновым А.А. [17, с. 7]. Раскрывая этот вопрос, Мельник М.В. предлагает подразделять внутренний аудит на контролирующий и консультационный, раскрывая сущность каждого из этих направлений.

В контролирующей функции внутреннего аудита рекомендуется выделять аудит системы бухгалтерского учета и аудит целесообразности и эффективности хозяйственной деятельности. В свою очередь внутренний аудит системы бухгалтерского учета означает проверки и оценки функционирования отдельных элементов бухгалтерского учета аудируемого экономического субъекта. Его цель – проверка надлежащего исполнения должностных обязанностей сотрудниками системы бухгалтерского учета. Предметная область – качество выполнения предметной технологии бухгалтерского учета всеми сотрудниками данной системы.

По мнению Мельник М.В., консультационный внутренний аудит предполагает участие внутренних аудиторов в постановке бухгалтерского учета экономического субъекта, консультациях сотрудников системы

управления по осуществлению различных финансово-хозяйственных операций и многим другим проблемам экономического субъекта.

Соглашаясь с таким подразделением внутреннего аудита, Ситнов А.А. углубляет вопрос, связанный с его консультационной направленностью. Невозможно не согласиться с ним, когда он правомерно критикует бытующее в научных источниках мнение о том, «что консультированием могут заниматься консультанты, не обладающие достаточными знаниями в области бухгалтерского учета и аудита... в то же время, по данным научных исследований, на долю бухгалтерской информации приходится более 70% общего объема информационных потоков, поступающих в систему управления экономического субъекта. Степень же использования этой информации при принятии управленческого решения составляет всего около 12%». Ученый видит причину такого подхода в неопределенности, связанной с несовершенством предметной технологии, применяемой системой бухгалтерского учета такого субъекта. При этом под неопределенностью он понимает «...неполноту и / или неточность информации об условиях реализации проекта, осуществляемых затратах и достигаемых результатах» [17, с. 9].

Высоко оценивая видение Мельник М.В. сущности внутреннего аудита, а также принимая во внимание определения аудиторской деятельности в Федеральном законе (ФЗ) №307, а также Международном стандарте аудита (МСА) 610 и Правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ПСАД) №29 представляется целесообразным подразделять внутренний аудит на проверки и консультирование. И далее, как предлагает Мельник М.В., только не в контролирующей, а проверочной функции будут выделены проверка системы бухгалтерского учета и проверка целесообразности и эффективности хозяйственной деятельности. В отношении консультирования наиболее обоснованным видится подход, предложенный Мельник М.В. и Ситновым А.А.

Сотникова Л.В. в 2005 г. признает как наиболее четкое определение, содержащееся в вышеназванном ПСАД, что представляется логичным на тот период времени [22, с. 8].

Ковалева О.В. и Константинов Ю.П. понимают внутренний аудит как неотъемлемую часть системы управленческого контроля на предприятии, целью которой является оценка эффективности функционирования системы управления. Эта цель достигается путем контроля со стороны службы внутреннего аудита за добросовестностью бухгалтерской отчетности, исполнением смет расходов, сохранностью имущества, а также путем разработки предложений по совершенствованию методов организации производства, взаимодействия различных подразделений [12, с. 11]. Не раскрывая понятие управленческий контроль, исследователи далее отождествляют его с внутрихозяйственным контролем: «внутренний аудит, являясь составной частью внутрихозяйственного контроля на предприятии, осуществляются непрерывно» [12, с. 13].

Жминько С.И., Швырева О.И. и Сафонова М.Ф. в своей книге, изданной в 2008 г., как и Андреев В.Д. в 2003 г., приводят определение из П(С)АД «Изучение и использование работы внутреннего аудита»: «Внутренний аудит – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламен-

тированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля» [11, с. 15]. Но к этому периоду времени (2008 г.) уже были опубликованы:

- обновленное определение внутреннего аудита в международном стандарте аудита 610 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (издано в 2004 г.);
- Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (утверждено в 2006 г.);
- современное, уже приведенное нами раньше, определение Международного института внутренних аудиторов, которое названные авторы включили в свою работу, но, к сожалению, не прокомментировали.

Перечисленные авторы ссылаются на определение Бурцева В.В. и резюмируют, что «Более полное определение внутреннего аудита дает Бурцев В.В.» [11, с. 15]. Однако этот вывод небесспорный. Безусловно, признавая вклад Бурцева В.В. в развитие вопросов финансового контроля, включая внутренний, нужно учитывать, что Бурцев В.В. опубликовал свое определение в 2002 г. В это время трудно было предусмотреть явный скачок в развитии сущности внутреннего аудита на мировом уровне. Определение же, разработанное Международным институтом в 2004 г., позволяет явно глубже осмыслить международную практику внутреннего аудита и сблизить российские и зарубежные подходы к пониманию его сущности, целей, методов. Оно видится наиболее актуализированным, поскольку значительно полнее отражает современные требования к внутреннему аудиту. В 2008 году российский институт внутренних аудиторов с разрешения Международного института уже перевел на русский язык и опубликовал это определение сущности внутреннего аудита. В 2010 г. в Международные основы профессиональной практики были внесены изменения, но определение, содержащееся в них, осталось неизменным с 2004 г. Растущее признание на западе обсуждаемого определения сущности внутреннего аудита, разработанного ИА, заслуживает скрупулезного изучения и адаптации его у нас. Последователями этого определения у нас являются Сонин А.М., Малыхин Д.В., Пугачев В.В., Краснова И.А. и другие представители Российского института внутренних аудиторов, чьи позиции в отношении внутреннего аудита видятся наиболее современными.

Обобщая различные воззрения западных и отечественных ученых на сущность и цели внутреннего аудита можно резюмировать, что они, несомненно, эволюционируют. Это является следствием ориентации современного внутреннего аудита на риски и необходимость усиления связи внутреннего аудита со стратегией развития бизнеса. В целом интерпретации сущности и целей внутреннего аудита не содержат принципиальных противоречий, хотя в некоторых определениях встречаются элементы дублирования. Как видно из приведенных позиций исследователей, некоторые авторы руководствуются определениями, разработанными Международным институтом внутренних аудиторов. Одни определения шире отражают сущность, предмет и цели внутреннего аудита, другие – ограничено. Некоторые определения нуждаются в уточнении. Вместе с тем, разнообразие таких интерпретаций объясняется тем, что сущность и предмет

внутреннего аудита, как и других функций управления, шире, чем их определения. В этой связи, а также по причине развития сущности, предмета и цели внутреннего аудита едва ли возможно исчерпывающее толкование данных понятий. Вместе с тем в связи с важностью понятия сущности предмета и целей внутреннего аудита наиболее емким и актуализированным на сегодняшний день является определение внутреннего аудита, опубликованное Международным Институтом внутренних аудиторов в 2004 г. В уточненном виде сущность внутреннего аудита представляется как проверки и консультирование, направленные на совершенствование деятельности организации, при проведении которых следует оценивать и повышать эффективность процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления в целом.

Литература

1. Адамс Р. Основы аудита [Текст] : пер. с англ. / Р. Адамс ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с. : ил.
2. Алборов Р.А. и др. Основы аудита [Текст] / П.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. – М. : Дело и сервис, 2001. – 224 с.
3. Андреев В.Д. Внутренний аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с. : ил.
4. Аренс Э.А. Аудит [Текст] : пер. с англ. / Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
5. Богомолов А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения [Текст] / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М. : Экзамен, 1999. – 192 с.
6. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: теория и практика [Текст] / В.В. Бурцев. – М. : Дашков и К, 2002. – 496 с.
7. Бычкова С.М. Аудиторская деятельность: теория и практика [Текст] / С.М. Бычкова. – СПб. : Лань, 2000. – 320 с.
8. Дементьева А.Г. Основы корпоративного управления [Текст] : учеб. пособие / А.Г. Дементьева. – М. : Магистр, 2009. – 575 с.
9. Дефлизи Ф.Л. Аудит Монтгомери [Текст] : пер. с англ. под ред. Соколова Я.В. / Ф.Л. Дефлизи, Г.Р. Дженик. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
10. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [Текст] / Р. Додж. – М. : Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
11. Жминько С.И. и др. Внутренний аудит [Текст] / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 316, [2] с. : ил. – (Высшее образование).
12. Ковалева О.В. Аудит [Текст] : учеб. пособие / О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов ; под ред. Ковалевой О.В. – М. : Приориздат, 2003. – 320 с.
13. Макеев Р.В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса [Текст] / Р.В. Макеев. – М. : Вершина, 2008. – 296 с.
14. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита [Текст] / пер. Ин-та внутренних аудиторов. Версия от 8 нояб. 2010 г. М., 2010.
15. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Внутренний аудит: организация и планирование [Текст] / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. – Ростов н/Д : Феникс, 2006. – 189 [1] с. – (Высшее образование).
16. Робертсон Дж. Аудит [Текст] : пер. с англ. / Дж. Робертсон. – М. : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
17. Ситнов А.А. Современный взгляд на сущность и предметную область внутреннего аудита [Текст] / А.А. Ситнов // Финансовый менеджмент. – 2005. – №2.
18. Скобара В.В. Аудит: методология и организация [Текст] / В.В. Скобара. – М. : Дело и сервис, 1998. – 576 с.
19. Соболев Д. Концепция муниципальных инфраструктурных облигаций [Текст] / Д. Соболев // Рынок ценных бумаг. – 2009. – №11-12. – С. 64-67.
20. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методики, практика [Текст] / Соколов Б.Н. – М. : Бухгалтерский учет, 2010. – 272 с.
21. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход [Текст] / А.М. Сонин. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 64 с. : ил.
22. Сотникова Л.В. Оценка состояния внутреннего аудита [Текст] : практ. пособие Л.В. Сотниковой ; под ред. Подольского В.И. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 143 с.

Ключевые слова

Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита; гарантии; оценка процессов управления рисками; корпоративного управления; система внутреннего контроля; повышение эффективности деятельности.

Харисов Ильдар Камилевич

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время недостаточно разработаны сущностные характеристики внутреннего аудита, нуждаются в актуализации его определение, функции, вопросы организации. Не менее важен этот вопрос и в связи с классификацией видов аудита. В этой связи вопросы, поднятые в статье, высоко актуальны.

Научная новизна и практическая значимость. Автором с критических позиций исследованы вопросы эволюции сущностных характеристик и определения дефиниции внутреннего аудита.

Проведена подробная сравнительная оценка точек зрения на эти вопросы зарубежных и российских ученых, а также положений международных профессиональных аудиторских стандартов, включая стандарты практического применения, выявлены проблемы, сделаны полезные для теории и практики обобщения. Это позволило автору уточнить определение внутреннего аудита с учетом современных требований к нему.

В статье предложены направления усовершенствования профессиональных стандартов аудита, что весьма ценно, поскольку ими должны руководствоваться аудиторы. Так федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» обязательны к исполнению для аудиторских организаций и аудиторов.

Замечания. Поскольку в настоящее время недостаточно упорядочен вопрос о видах аудита, было бы полезно развить его и в связи с выделением внутреннего аудита, что будет способствовать устранению коллизий между аудиторами и аудируемыми лицами.

Заключение. В целом следует отметить теоретическую и практическую значимость представленной статьи, что позволяет рекомендовать ее к опубликованию.

Сабитова Н.М., д.э.н., зав. кафедрой «Финансы», профессор института экономики и финансов ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»