

УДК 657.6

ЭВОЛЮЦИОННОЕ РАЗВИТИЕ РОССИЙСКОЙ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ПЕРЕХОД ОТ ВНЕШНЕГО АУДИТА К ВНУТРЕННЕМУ

Чикурова С.С.

*Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова,
Москва, e-mail: chikurova987@mail.ru*

Цель исследования – изучение вопроса, связанного с развитием внутреннего аудита. В настоящее время, в условиях экономической и политической нестабильности (экономические санкции в адрес России, продовольственное эмбарго, влияние валютного курса и т.д.), все больше акцентируется внимание на вопросах, относящихся к экономике, к резервированию и т.п. Причем обсуждение происходит на различных уровнях управления: от государственного до частного сектора. Чтобы правильно оценить работу предприятия, ее эффективность, рентабельность, конкурентоспособность, необходимо осуществлять не просто контроль (контроль расходования, контроль использования и т.п.), а направить все действия на внедрение и регулярное проведение внутреннего аудита. Если контроль дает возможность обеспечивать законность действий, осуществлять сохранность активов, то у внутреннего аудита несколько иная функция. Внутренний аудит выполняет функцию оценки и мониторинга, а его результаты позволяют выявить внутренний потенциал предприятия, а также выявить те или иные резервы, способные приносить экономические выгоды в будущем.

Ключевые слова: контроль, аудит, этапы развития аудиторской деятельности, внутренний аудит

THE EVOLUTIONAL DEVELOPMENT OF RUSSIAN AUDIT ACTIVITY: CONVERSION FROM AN EXTERNAL AUDIT TO AN INTERNAL ONE

Chikurova S.S.

Russian Economic University a.n. G.V. Plehanov, Moscow, e-mail: chikurova987@mail.ru

The purpose of the investigation is to study the question relating to the development of the internal audit. Currently, in terms of political and economic instability (economic sanctions against Russia, food embargo, impact of exchange rates etc.) the emphasis is on questions relating to economizing and preservation etc. Furthermore, discussion of these issues takes place at different levels of governance: from the public sector to the private sector. In order to properly assess the function of an establishment, its effectiveness, profitability, competitiveness, it is necessary not just to handle its consumption and utilization etc. but also to apply all efforts to carry out regular internal audits. If the control provides legitimacy to its actions, and safeguards its assets, then the purpose of the internal audit is slightly different. The internal audit carries out the role of monitoring and evaluation, and the results will help to identify not just the internal potential of an establishment but also its resources that could bring economic benefits in the future.

Keywords: a control, an audit, stages of development of audit activity, an internal audit

Целью исследования является анализ эволюционного развития аудита в России, а также изучение практических вопросов проведения аудита. Задачи: провести предметный анализ понятия «аудит и аудиторская деятельность», «внутренний и внешний аудит», изучить изменения, вносимые в нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности.

Материалы и методы исследования

В представленной работе использовались следующие общенаучные методы: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, описание объектов исследования и полученных результатов. Теоретическую основу исследования составили научные труды отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего контроля и аудита, публикации периодических изданий, нормативно-правовые акты, специальная литература по исследуемой тематике.

Результаты исследования и их обсуждение

Предопределены основные этапы становления аудиторской деятельности в Рос-

сии, а также дана краткая историческая справка по аудиту в целом. Определена тенденция развития проведения внутреннего аудита на предприятиях в целях улучшения качества работы по контролю.

Выводы и значимость

Сделаны выводы о том, что внутренний аудит становится одним из наиболее часто используемых инструментов в целях повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности промышленных организаций.

Изучая истоки возникновения и развития аудиторской деятельности, можно отметить что мнение о достоверности всегда играло немаловажную роль.

В каждой стране была своя форма проведения аудита. Если говорить про Англию (во многих источниках литературы можно встретить формулировку, «Англия – родина аудита»), то, аудит в этой стране был ориентиром – координатором действий в ходе аудиторской деятельности.

С появлением частных форм собственности в аудите меняются не только методы его проведения, но и появляются разнообразные его виды.

Тем не менее, рассматривая историю аудиторской деятельности, можно выделить и понять определенные недостатки (преимущества) того или иного времени. Но в любом случае на протяжении многих столетий основной акцент делается о выражении мнения относительно достоверности фактов хозяйственной жизни предприятия.

Аудит – одна из форм контроля хозяйственной жизни, а самой распространенной формой контроля на протяжении нескольких тысячелетий являлся бухгалтерский учет. Сведения об использовании учета и отчетности для целей контроля были обнаружены в таких ранних цивилизациях, как Шумерская (3000 лет до н.э.), Индусская (2500 лет до н.э.), династия Хуанди в Китае (2500 лет до н.э.).

В статье «Финансовый контроль и аудит: от прошлого к будущему (философия (контуры будущего) финансового контроля в России)» автора Шлейникова Владимира Ивановича раскрыт вопрос о финансовом контроле в древности: «Так, например, самое раннее упоминание о «государственных контролерах» относится к 522 – 486 до н.э., период правления древнеперсидского царя Дария [1–2, 14].

В истории аудита можно выделить три этапа его становления и развития

Первый этап: конец XIX века – 30-е годы XX века. В эти годы проводился подтверждающий аудит.

Второй этап: 40–80-е годы XX в. Период системно-ориентированного аудита.

Третий этап: 90-е годы XX – начало XXI в., осуществляется проведение аудита, базирующегося на риске.

Подтверждающий аудит был посвящен точности бухгалтерских деталей. Методом, который применялся в ходе аудита, являлась сплошная проверка документов. Так, в своем издании 1912 года автор книги «Аудит: теория и практика» Р. Монтгомери, назвал американский аудит этого периода «счетоводческим аудитом», подчеркивая, что «три четверти рабочего времени аудитора уходит на подсчеты и составление бухгалтерских книг» [2].

С середины 30-х годов XX века все развитые страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, которая должна содержаться в отчетах, быть публикуемой, а достоверность информации в отчетах должна была подтверждаться выражением мнения профессиональных аудиторов. В этот момент заканчивается фаза

подтверждающего аудита, и аудит начинает проводиться как системно-ориентированный процесс.

Основной принцип системно-ориентированного аудита заключался в наблюдении за системами, которые контролируют операции, т.е. проводится оценка системы внутреннего контроля. Если система внутреннего контроля работала эффективно, то в этом случае не возникало необходимости проводить детальную проверку. Там, где контроль был неэффективен, можно было дать совет, как улучшить систему.

Таким образом, при системно-ориентированном аудите было сочетание не только процесса проверки, но и консультационной деятельности.

Аудит, базирующийся на риске, представляет собой совместный процесс подтверждающего и системно-ориентированного аудита. Основной отличительной особенностью является тесное взаимодействие внешнего и внутреннего аудита.

Под таким аудитом понимается то, что проверка может производиться выборочно. В процессе проведения аудиторской проверки не всегда есть возможность выявить все существенные нарушения. Это может быть обусловлено такими факторами, как, выборочность проверки, сложность исследуемых процессов, уровень квалификации аудиторского персонала. Риск в аудите можно определить как вероятность того, что аудитор допустит ошибку, сформировав неверное мнение о достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Таким образом, аудиторский риск – это риск возможности неправильного аудиторского заключения. В этот момент возникают такие основные понятия, как существенность, аудиторский риск, выборка.

В России аудит в современном виде появился приблизительно в 1987 году. Рыночные отношения привели к необходимости создания институтов бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Параллельно с этим начинают создаваться аудиторские фирмы различных форм собственности.

Специальным Постановлением Совета Министров СССР была создана фирма «Инаудит», которая оказывала аудиторские и консультационные услуги действовавшим в СССР и за границей совместным предприятиям.

Основное направление деятельности сводилось к проверке финансово-хозяйственной деятельности совместных предприятий.

Осуществлялась проверка бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет и других документов, проверялось наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей.

Также выполнялись задачи по получению от учреждений Госбанка СССР необходимых сведений, связанных с операциями соответствующих организаций, о состоянии счетов и оборотов по ним.

Таким образом, аудиторская фирма «Инаудит» была создана на базе государственного контрольного органа, а ее учредителями были союзные министерства. Сохранить «Инаудит» как единую структуру не удалось, и он распался на несколько самостоятельных аудиторских фирм.

Начало 90-х годов – время становления и формирования современного аудита в России. В это время поднимаются вопросы о нормативной и законодательной базе аудита, о регулировании бухгалтерского учета и аудита. Поэтому в декабре 1993 г. Президент РФ утверждает Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, которые представляли собой юридическую правовую основу деятельности аудиторов.

Во Временных правилах было дано определение понятия аудиторской деятельности, указаны сфера аудита, его цели, помимо инициативной проверки было введено понятие проверки обязательной.

Принятие Федерального закона от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» стало итогом определенного этапа в развитии аудиторской деятельности в России.

01.01.2010 г. вступают в силу положения Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Федеральным законом предусматривалось формирование системы внутреннего и внешнего контроля качества работы аудиторов, поскольку это позволяло правильно осуществлять решение задач, поставленных перед аудиторами в ходе проверки.

С момента вступления в силу закона активно усиливается решение вопроса о соответствующей аттестации аудиторов.

В период с 1994 по 2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией Минфина России (далее – ЦАЛАК) было выдано лицензий: аудиторским организациям – 14 700 и индивидуальным аудиторам – 8 900. За тот же период ЦАЛАК было утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ было разработано и одобрено 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности, а также методика проведения аудита, что и составило методологическую основу российского аудита [14–15, 13].

А в 2003 году, по инициативе Минфина России, ведется подготовка новой редакции федерального закона «Об аудиторской деятельности».

Новый Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» был принят в конце 2008 г., и именно, этот период можно считать окончательным становлением системы российского аудита [11].

Наряду с этим законом методологическую основу проведения аудиторских проверок составляют федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые полностью основаны на Международных стандартах аудита (МСА) (International Standards on Auditing, ISA).

В истории развития аудиторской деятельности в России можно условно выделить четыре этапа.

Первый этап: 1987–1993 гг., подтверждающий аудит – заключался в проверке документации, отражающей денежные операции, а также проверялась правильность отражения этих операций в отчетах.

Второй этап: 1993–2001 гг., проводится системно-ориентированный аудит. Уделяется внимание вопросам внутреннего контроля, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и, следовательно, финансовые данные и отчеты достаточно полны и точны. Системно-ориентированный аудит в тот период позволил наблюдать за системой внутреннего контроля аудируемого лица.

Третий этап: 2001–2008 гг., проводится аудит, базирующийся на риске. Возникает прямая необходимость учета рисков при аудиторской выборке и оценке уровня ответственности.

Четвертый этап: риск-ориентированный аудит проводится с 2008 г. и по настоящее время. В ходе проведения аудита аудиторы рассчитывают возможный риск. Главная особенность аудита на данном этапе – ориентация процедур аудита и действий аудитора в ответ на оцененные риски.

Период формирования аудиторской деятельности в России занял почти двадцать лет. При этом аудит преодолел несколько стадий развития: от подтверждающего аудита до риск-ориентированного аудита.

Не случайно, обращаясь к участникам V Всероссийской конференции «Аудит в России», председатель Счетной палаты РФ С.В. Степашин отметил: «Можно с уверенностью сказать, что к настоящему времени в стране сформирован институт независимого аудита. Практика деятельности аудиторов и аудиторских организаций наглядно свидетельствует о большой пользе аудита в выборе рациональных и эффективных путей достижения оптимальных результатов в развитии предприятия (организации), совершенствовании управленческой деятельности» [1].

Таким образом, изучая историю развития аудита, можно отметить одно: на протяжении многих веков и по настоящее время основной целью всегда признавалось независимое выражение мнения о достоверности представленной финансовой отчетности.

Наряду с определением основной цели аудиторской деятельности хотелось бы отметить и существенное развитие в части нормативно-правового вопроса.

Так, в настоящее время, основными документами, регулирующими аудиторскую деятельность, являются:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015).

2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Правительством Российской Федерации.

3. Федеральные стандарты аудиторской деятельности, утвержденные уполномоченным федеральным органом.

В новой редакции ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 01.08.2015 г. отмечается, что аудиторская деятельность осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита.

Таким образом, на территории Российской Федерации применяются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

Так, ч. 13 ст. 23 № 307-ФЗ предусмотрено, что порядок признания международных стандартов аудита для применения на территории Российской Федерации устанавливается Правительством Российской Федерации не позднее 1 октября 2015 г.

Затем в соответствии с ч. 14 ст. 23 Закона № 307-ФЗ международные стандарты аудита подлежат признанию для применения на территории Российской Федерации не позднее двух лет со дня вступления в силу порядка признания международных стандартов аудита.

Более того, в последнее время отмечается тенденция к увеличению внутренних служб аудита на предприятиях, работающих на определенно поставленные цели и задачи.

Чтобы правильно оценить работу предприятия, ее эффективность, рентабельность, конкурентоспособность, необходимо осуществлять не просто контроль, а направить все действия на внедрение и регулярное проведение внутреннего аудита. Если контроль дает возможность обеспечивать законность действий, осуществлять сохранность активов, то у внутреннего аудита несколько иная функция. Внутренний аудит выполняет функцию оценки и мониторинга, а его результаты позволяют выявить внутренний потенциал предприятия, а также выявить

те или иные резервы, способные приносить экономические выгоды в будущем.

Внутренний аудит, так же как и внешний, должен проводиться в соответствии с разработанной и утвержденной программой, рабочей процедурой и/или регламентом. В любом случае, начиная действия по проведению контроля и проверки, важно иметь согласованную всеми участниками формализованную программу действий.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г. не предусмотрен внутренний аудит, поэтому и возникает актуальность рассмотрения, изучения, использования внутреннего аудита.

Изучением понятия «внутренний аудит» занимались многие исследователи, такие как Р. Додж, Р. Адамс, В. Петров, А. Алексеева, А. Головач, Г.Б. Полисюк, С.С. Чистопашина, Н.Е. Васильева, Г.Я. Гольдштейн, Ю.Н. Воропаев, И.Н. Белый, Н.П. Дробышевский, И.А. Белобжецкий, Д.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, Е.В. Никифорова, И.В. Шумилова, С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова, П.И. Камышанов. В Правилах (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита», говорится, что внутренний аудит – это контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица, службой внутреннего аудита.

Функциями внутреннего аудита является мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля, исследование финансовой и управленческой информации, 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 [12, 8].

The Institute of Internal Auditors: «Внутренний аудит есть 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».

Внутренний аудит обладает информацией по всей деятельности компании и инструментарием для обобщения и анализа данных, поэтому тесное взаимодействие с внутренним аудитом повышает эффективность принятия решений менеджментом.

Если системы внутреннего контроля и управления рисками работают неэффективно, деятельность для внутреннего аудита в этом случае снижается, поскольку задача внутреннего аудита – оценить эффективность работы систем.

Наличие в компании контрольно-ревизионного управления ни в коей мере не означает ненужности во внутреннем аудите – все определяется тем, на каком этапе своего развития находится компания и в каком направлении с точки зрения внутренней корпоративной культуры компания будет двигаться.

Следует также отметить, что решение о необходимости внутреннего аудита не должно определяться наличием у компании внешнего аудитора, поскольку внешний и внутренний аудиты выполняют разные функции [4, 6, 10].

Эффективный внутренний аудит может снизить затраты компании на внешний аудит (если внешний аудитор будет иметь возможность полагаться на результаты работы внутреннего аудита, что сократит объем аудиторских процедур, выполняемых внешним аудитором), но не может отменить необходимость внешнего аудита для компании [7, 3, 9, 5].

Таким образом, наличие эффективного внутреннего аудита становится необходимым условием успешного развития компании в условиях быстрых изменений внешней среды, повышения сложности процессов управления, разделения функций владения и управления бизнесом. Насколько при этом внутренний аудит будет полезным для компании, зависит в значительной степени от того, какие задачи будут перед ним поставлены. В результате выполненного исследования доказано, что внедрение внутреннего аудита в практику российского бизнеса позволит менеджменту и собственникам:

- оценить систему внутреннего контроля в части достоверности информации, соблюдения законодательства, сохранности активов, эффективности и результативности деятельности отдельных операционных и структурных подразделений;
- оценить эффективность управления и снизить бизнес-риски;
- оценить соответствие системы менеджмента принципам корпоративного управления.

Список литературы

1. Аудит в современной России. Журнал «Бюджет» № 1, январь 2004 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bujet.ru/article/18202.php> (дата обращения 02.11.15).
2. Аудит Монгмери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш и др. / год ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Аудит / Н.А. Казакова, А.Н. Петров, Г.Б. Полисюк, А.Б. Плисова, М.Г. Бошнякович: учебник. – М.: Юрайт, 2015.
4. Казакова Н.А. Управленческий анализ и аудит компании в условиях кризиса. – М.: Дело и сервис, 2010.
5. Казакова Н.А., Белякова Э.И. Аналитические процедуры оценки налоговых рисков и контроля правильности расчетов налога на добавленную стоимость // Управленческий учет. – 2014. – № 6. – С. 20–28.
6. Казакова Н.А., Ефремова Е.И. Концепция внутреннего контроля эффективности организации. Серия «Научная мысль»: монография. – М.: ИНФРА-М, 2015.
7. Казакова Н.А., Институциональные аналитические аспекты и проблемы достоверности учетной информации

о развитии бизнеса / Н.А. Казакова, Е.А. Федченко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 35 (233). – С. 2–12.

8. Казакова Н.А., Романова Н.В. Проблемы организации внутреннего контроля операций с нематериальными активами в условиях перехода на МСФО // Управленческий учет. – 2014. – № 4. – С. 98–106.

9. Казакова Н.А., Управленческий аудит компании в условиях кризиса // Управленческий учет. – 2009. – № 5. – С. 98–106.

10. Казакова Н.А., Федченко Е.А., Анализ и контроль бюджетной эффективности в условиях реформирования государственного сектора // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. – № 3 (141). – С. 10–18.

11. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.14, с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015).

12. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

13. Ханферян В.В. Российский аудит – 2009 // Аудитор. – 2010. – № 5. – С. 14–26.

14. Шлейников В.И. «Финансовый контроль и аудит: от прошлого к будущему (философия (контуры будущего) финансового контроля в России)» // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 1. – С. 1–20.

References

1. Audit v sovremennoj Rossii. Zhurnal «Bjuzdzhjet» no. 1, janvar' 2004 g. [Elektronnyj resurs]. Rezhim dostupa: <http://www.bujet.ru/article/18202.php> (data obrashhenija 02.11.15).
2. Audit Montgomeri / F.L. Defliz, G.R. Dzhениk, V.M. O'Rejlli, M.B. Hirsh i dr. / god red. Ja.V. Sokolova. M.: Audit; JuNITI, 1997. 542 p.
3. Audit / N.A. Kazakova, A.N. Petrov, G.B. Polijsjuk, A.B. Plisova, M.G. Boshnjakovich: uchebник. M.: Jurajt, 2015.
4. Kazakova N.A. Upravlencheskij analiz i audit kompanii v uslovijah krizisa. M.: Delo i servis, 2010.
5. Kazakova N.A., Beljakova Je.I. Analiticheskie procedury ocenki nalogovyh riskov i kontrolja pravil'nosti raschetov naloga na dobavlenuju stoimost' // Upravlencheskij uchet. 2014. no. 6. pp. 20–28.
6. Kazakova N.A., Efremova E.I. Koncepcija vnutrennego kontrolja jeffektivnosti organizacii. Serija «Nauchnaja mysl'»: monografija. M.: INFRA-M, 2015.
7. Kazakova N.A., Institucional'nye analiticheskie aspekty i problemy dostovernosti uchetnoj informacii o razvitii biznesa / N.A. Kazakova, E.A. Fedchenko // Mezhdunarodnyj buhgalter'skij uchet. 2012. no. 35 (233). pp. 2–12.
8. Kazakova N.A., Romanova N.V. Problemy organizacii vnutrennego kontrolja operacij s nematerial'nymi aktivami v uslovijah perehoda na MSFO // Upravlencheskij uchet. 2014. no. 4. pp. 98–106.
9. Kazakova N.A., Upravlencheskij audit kompanii v uslovijah krizisa // Upravlencheskij uchet. 2009. no. 5. pp. 98–106.
10. Kazakova N.A., Fedchenko E.A., Analiz i kontrol' bjuzdzhetnoj jeffektivnosti v uslovijah reformirovanija gosudarstvennogo sektora // Finansovaja analitika: problemy i reshenija. 2013. no. 3 (141). pp. 10–18.
11. Ob auditor'skoj dejatel'nosti: Federal'nyj zakon ot 30.12.2008 no. 307-FZ (red. ot 01.12.14, s izm. i dop., vstup. v silu s 01.08.2015).
12. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 23.09.2002 no. 696 (red. ot 22.12.2011) «Ob utverzhenii federal'nyh pravil (standartov) auditor'skoj dejatel'nosti».
13. Hanferjan V.V. Rossijskij audit 2009 // Auditor. 2010. no. 5. pp. 14–26.
14. Shlejnikov V.I. «Finansovij kontrol' i audit: ot proshlogo k budushhemu (filosofija (kontury budushhego) finansovogo kontrolja v Rossii)» // Audit i finansovij analiz. 2007. no. 1. pp. 1–20.

Рецензенты:

Зотикова О.Н., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой «Аудит и контроллинг», ФГБОУ ВО «Московский государственный университет дизайна и технологий», г. Москва;

Казакова Н.А., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой «Анализ хозяйственной деятельности и аудита», ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», г. Москва.