

DOI: 10.34020/2073-6495-2021-3-096-102

УДК 657.6:338.24.01

ЭВОЛЮЦИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОНТЕКСТЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ ТЕОРИЙ

Данилкова С.А.

Полесский государственный университет

E-mail: Danilkova_svetlana@mail.ru

На основе изучения экономической литературы российских и зарубежных авторов рассмотрены исторические этапы становления и развития внутреннего аудита, систематизированы подходы ученых к периодизации внутреннего аудита, определены сильные и слабые стороны различных мнений. Автором раскрыто содержание теорий аудита с указанием их преимуществ и недостатков, приведено и обосновано авторское мнение в вопросе эволюции внутреннего аудита в разрезе различных критериев и организационно-управленческих теорий, указаны направления реализации внутреннего аудита в контексте управленческих теорий.

Ключевые слова: этапы внутреннего аудита, теории аудита, марксистская теория, теория рациональной случайности, теория зависимости от ресурсов, институциональная теория.

EVOLUTION OF INTERNAL AUDIT IN THE CONTEXT OF MANAGEMENT THEORIES

Danilkova S.A.

Polesky State University

E-mail: Danilkova_svetlana@mail.ru

Based on the study of the economic literature of Russian and foreign authors, the historical stages of the formation and development of internal audit are considered, the approaches of scientists to the periodization of internal audit are systematized, the strengths and weaknesses of various opinions are determined. The author revealed the content of the theories of the audit with the indication of their advantages and disadvantages, and justified the author's opinion on the issue of the evolution of internal audit in the context of various criteria and organizational and management theories, the directions for the implementation of internal audit in the context of managerial theories are indicated.

Keywords: stages of internal audit, audit theory, Marxist theory, theory of rational randomness, theory of dependence on resources, institutional theory.

Развитие экономических отношений, трансформация мировой и национальных экономик обуславливают потребность в совершенствовании инструментов контроля. Реформирование контрольной деятельности в Республике Беларусь заключается в переходе от ведомственного контроля, сущность которого состоит в проверке соблюдения требований действующего законодательства, недопущении хищений, злоупотреблений, привлечении к ответственности виновных лиц, обеспечении сохранности имущества, к более эффективным формам, позволяющим решать вопросы управления, прогнозирования и снижения последствий предпринима-

тельских рисков, вызовов и угроз. Таким мощным орудием на современном этапе выступает внутренний аудит. Ряд нормативных актов Республики Беларусь в области банковской и биржевой деятельности предписывают субъектам хозяйствования создавать службы внутреннего аудита как неотъемлемые элементы корпоративного управления. Однако существует ряд проблем по раскрытию экономической сущности, роли и значению внутреннего аудита, обоснованию его ключевых элементов и т.д. Все эти обстоятельства обуславливают изучение исторических аспектов становления и развития внутреннего аудита в международной практике.

Вопросы периодизации внутреннего аудита изучали ряд российских и зарубежных ученых. Одни авторы (Л.П. Северенкова [5], И.В. Новоселов [3], Нгуен Тхи Вьет Ле [8], С.М. Резниченко, М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева [4]) определяют исторические этапы становления и развития внутреннего аудита традиционным подходом, исходя из обзора научной литературы, а также собственного суждения. Однако следует заметить, что практически все авторы идентифицируют первый этап, который приходится на 30–40 гг. прошлого века, полагая, что в эти годы возникли предпосылки возникновения профессии и создание Института внутренних аудиторов.

По мнению автора, не следует однозначно трактовать, что до этого времени никаких следов профессии внутреннего аудита не существовало. С момента появления собственности у одних лиц возникает желание у других лиц завладеть ею и не быть привлеченным к ответственности, появление двойной записи операций также обусловлено не только точностью учета имущества, но и контролем за его перемещением и использованием. Кроме того, финансовые кризисы и банкротства крупных компаний, вызванные спекулятивными сделками, имеют давние корни, уходящие глубоко в Древнюю историю и Средневековье. Все эти обстоятельства определяют первичные признаки зарождения внутреннего аудита.

Развитие экономических отношений, промышленная революция в конце XIX в. и начале XX в. также выступают локомотивом в становлении профессии внутреннего аудитора. Усиление классовых противоречий, массовые случаи мошенничества обуславливают вмешательство как со стороны собственников, так и государства. Собственники, защищая свои интересы, активно развивают внутренний аудит, а ряд государств, в частности США, разрабатывают нормативные акты, препятствующие появлению фактов мошенничества, что обуславливает становление первых профессиональных внутренних аудиторов. Таким образом, до 40-х гг. XX в. происходит накопление значительного опыта в области внутреннего аудита как вида профессиональной деятельности, что предопределило создание Института внутренних аудиторов, разработку первых нормативных актов по внутреннему аудиту, признаваемых во всем мире, и зарождение внутреннего аудита как науки.

Другие ученые (А.Н. Кизилов, О.В. Овчаренко [2], С.В. Величко [1]) не конкретизируют периоды развития внутреннего аудита по времени, а характеризуют их как начальный, переходный и современный этапы, что не позволяет установить причины, обусловившие эволюционный путь, цели, динамику и роль внутреннего аудита, географию распространения. Содержание начального этапа данные авторы раскрывают как предотвращение

и выявление злоупотреблений, сохранность ценностей, проверка отчетности. Переходный этап характеризуется проверкой эффективности системы внутреннего контроля, а современный – повышением эффективности деятельности организации, управление рисками. Однако, по мнению автора, данная точка зрения обоснована, если рассматривать развитие внутреннего аудита не в контексте международной практики, а с позиции становления внутреннего аудита в конкретной стране и (или) отдельном субъекте хозяйствования. Исходя из этого, стадии внутреннего аудита будут определяться развитием социально-экономических отношений в стране, запросов общества, развитости нормативного обеспечения в области внутреннего аудита, готовности собственников и менеджмента субъектов хозяйствования создавать службы внутреннего аудита, уровня их зрелости, наличия базы для подготовки специалистов и т.д.

Иные исследователи (А.В. Сметанко [6], Л. Гресейк, П. Кабальский [7]) активно изучают эволюцию внутреннего аудита во взаимосвязи с теориями аудита (теория адекватности, теория контроллинга, теория консалтинга), что характеризует внутренний аудит как одну из форм аудита. В экономической литературе присутствует множество теорий аудита, ряд из которых представлен в виде метафор. Однако наиболее распространенными являются вышеназванные, сущность которых представлена в табл. 1.

Таблица 1

Теории аудита: сущность, преимущества и недостатки

Наименование теорий	ФИО основателя	Период, года	Сущность теории	Преимущества	Недостатки
Адекватности	Ф. Пикслей, Л. Дикси	80-е гг. XIX в.	Мнение аудитора формируется путем прямого изучения данных бухгалтерской отчетности	Последовательное изучение всех операций, документов; точность данных	Высокая трудоемкость; устаревание данных
Контроллинга	Д. Шнейдер, Т. Райхманн	Первая треть XX в.	Оценка эффективности работы менеджмента организации	Концентрация внимания на узких местах; вскрытие неиспользованных резервов	Объективность данных снижается
Консалтинга	М. Шерер, Д. Кент	80-е гг. XX в.	Оценка эффективности работы организации	Консультирование работников; оценка вклада каждого сотрудника; оценка рисков	Вероятность увеличения пропуска важных данных

Источник: Составлено автором (табл. 1–3).

Таким образом, обобщив точки зрения различных ученых можно сделать вывод, что все авторы сходятся во мнении, что на начальной стадии зарождения и формирования профессии функции внутреннего аудита были тождественны функциям проверок: обеспечения сохранности активов, выявления злоупотреблений, достоверности данных бухгалтерской отчетно-

сти, т.е. вышли из ревизорской «шинели». В процессе развития международной экономики возникает потребность в стандартизации деятельности внутренних аудиторов, что свидетельствует о значимости и ответственности за результаты их работы, единообразном понимании процедур внутреннего аудита.

В связи с глобализацией бизнеса, нарастанием разделения интересов собственников и менеджмента, созданием организаций со сложной организационной структурой, осуществляющих многообразные виды деятельности в дочерних компаниях по всему миру, а также дороговизна услуг внешних аудиторов способствовала ориентации внутреннего аудита на оценку эффективности системы внутреннего контроля, внешних и внутренних рисков, качества корпоративного управления.

Не умаляя результатов проведенных исследований по вопросу становления и развития внутреннего аудита, автор считает, что:

1) необходимо точкой отсчета зарождения внутреннего аудита считать историю Древнего мира, а не середину XX в., что позволит отследить динамику роли, целей, развития и наполнения сущности внутреннего аудита (табл. 2);

2) внутренний аудит имеет двойственную природу: с одной стороны, он выступает формой аудита, а с другой – формой внутреннего контроля, следовательно, эволюцию внутреннего аудита необходимо раскрыть не только с позиции теорий аудита, но и в контексте управленческих теорий.

По данным табл. 2 можно отследить этапы эволюции внутреннего аудита в разрезе ряда критериев. Особое внимание представляет изменение целей внутреннего аудита от Древнего мира до наших дней: от защиты от ошибок и фактов воровства до обеспечения устойчивого развития социально-экономической среды в условиях цифровой экономики. Динамика целей обусловлена факторами, характеризующими отношения в обществе от формирования системы учета налогов и сборов до трансформации бизнеса, появления криптовалют и внедрения искусственного интеллекта. Данные обстоятельства повлекли изменение роли внутренних аудиторов, начиная от рассмотрения счетов и отчетов, затем разработки нормативных актов до обеспечения информационной безопасности и социальной ответственности бизнеса в условиях цифровизации. По мнению автора, зарождение внутреннего аудита было обусловлено потребностью собственников в защите своего имущества, т.е. внутренний аудит выступал как вид профессиональной деятельности, что послужило толчком в формировании внутреннего аудита как самостоятельной науки.

В экономике существует множество организационно-управленческих теорий, которые позволяют в сложившихся условиях внешней среды достичь организацией стратегических целей. На каждом этапе развития внутреннего аудита преобладает конкретная теория, которая раскрывает и характеризует его. Так, по мнению автора, на первых этапах становления внутреннего аудита вплоть до 40-х гг. XX в. нарастают противоречия интересов между собственниками имущества и работниками, которые выливаются в массовые протесты, революции, смены правительств и общественно-экономических формаций. Данным этапам присуща марксистская теория.

Таблица 2

Критерии этапов эволюции внутреннего аудита в управленческих теориях

Критерии	Предыстория	До 1940 г.	С 1941 по 1970 г.	1970–2000 гг.	2000 г. – наше время
Цель	Защита от воровства, выявление ошибок со стороны служащих	Противодействие мошенничеству	Оказание помощи руководству	Повышение эффективности деятельности, оптимизация затрат, оценка и противление рискам и вызовам	Устойчивое развитие социально-экономической среды в условиях цифровой экономики
Действия и функции	Участие в рассмотрении счетов, проверка отчетности собственника	Соблюдение законов, договоров, предложение по улучшению процедур	Разработка первых нормативных актов внутреннего аудита, признаваемых во всем мире	Стандартизация внутреннего аудита, создание национальных школ внутреннего аудита	Обеспечение информационной безопасности, противодействие киберпреступлениям
Действующие лица и явления	Собственники занимали специально обученных людей, которые выслушивали подконтрольных лиц	Появление первых профессиональных внутренних аудиторов	Создание профессиональной ассоциации – института внутренних аудиторов	Создание служб внутреннего аудита и передача функций внутреннего аудита на условиях аутсорсинга, косорсинга	Внутренние аудиторы выступают как активные участники финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования
Причины, обуславливающие этап	Формирование системы учета сборов налогов, экономические события «пузырь Южного моря», «скандал с тольпанами»	Промышленная революция, создание акционерных компаний, банкротство крупных компаний в Швеции, США, принятие Закона о ценных бумагах	Ограничение ресурсов, потребность в обмене опытом между внутренними аудиторами, формирование внутреннего аудита как науки	Мировые глобальные кризисы, ужесточение конкуренции, борьба за дешевые ресурсы и сферы влияния	Трансформация бизнеса, внедрение искусственного интеллекта, создание криптовалют
Территория распространения	Вавилон, Греция, Римская империя, Западная Европа	США, страны Западной Европы		Развитые страны мира	
Управленческие теории	Марксистская теория	Теория зависимости от ресурсов		Теория рациональности случайности	Институциональная теория

Теория зависимости от ресурсов подразумевает создание интегрированных корпоративных структур, ведущих совместную деятельность на основе консолидации активов или договорных отношений, что обуславливает потребность в обмене опытом между внутренними аудиторами и формировании внутреннего аудита как науки. Данная теория реализуется на этапе внутреннего аудита в период с 1941 по 1970 г. прошлого века.

В период 1970–2000 гг. характерной чертой является достижение целей организации сквозь удовлетворение целей работников, что требует от внутреннего аудита повышения эффективности деятельности через эффективность вклада каждого сотрудника. На этом этапе приоритет получила теория рациональной случайности.

Этап внутреннего аудита начиная с 2000-х гг. по настоящее время характеризуется социально-частным партнерством, что присуще институциональной теории, которая подразумевает тесное взаимодействие государства и бизнеса и позволяет достичь устойчивого развития социально-экономической среды в условиях трансформации бизнеса.

Направления реализации внутреннего аудита в контексте управленческих теорий представлены в табл. 3.

Таблица 3

Направления реализации внутреннего аудита в управленческих теориях

Критерии	Марксистская теория	Теория рациональной случайности	Теория зависимости от ресурсов	Институциональная теория
Сущность	Наличие противоречий интересов со стороны собственника и работников	Достижение целей организации позволяет осуществить индивидуальные цели	Изыскание ресурсов по приоритетным направлениям путем реорганизации	Социально-частное партнерство бизнеса и государства
Цель развития организации	Сокращение, устранение противоречий	Сближение целей	Рациональное использование ресурсов	Организация и развитие партнерства
Направления реализации внутреннего аудита	Оценка удовлетворения социальных интересов работников	Предоставление рекомендаций по выбору целей развития организации исходя из приоритетов	Разработка предложений по совершенствованию бизнес-процессов	Оценка планирования и реализации мероприятий социальной ответственности бизнеса; разработка паспорта социальной ответственности бизнеса

По результатам проведенного исследования вопросов эволюции внутреннего аудита могут быть сформулированы следующие выводы:

1) изначально внутренний аудит зародился с момента появления собственности и желания различными способами получить ее, т.е. не с середины XX в., как утверждают многие ученые, а с истории Древнего мира и Средневековья;

2) этапы становления и развития внутреннего аудита следует подразделять по временным периодам с раскрытием целей, действий, функций, действующих лиц, причин, обусловивших этап, и территории распространения;

3) все этапы внутреннего аудита тесно взаимосвязаны не только с теориями аудита, но и с организационно-управленческими теориями, которые являются основополагающими;

4) рассматривая современное состояние внутреннего аудита необходимо учитывать реальные тенденции развития мировой экономики.

Литература

1. *Величко С.В.* Внутренний аудит в системе управления предприятием услуг сотовой связи // Инновационное развитие экономики. 2011. № 3. С. 48–53.
2. *Кизилов А.Н., Овчаренко О.В.* Развитие внутреннего аудита в системе управления коммерческой организацией // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). 2009. № 29. С. 265–272.
3. *Новоселов И.В.* Основанный на риске внутренний аудит – современное направление развития внутреннего аудита // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2009. № 4. С. 38–41.
4. *Резниченко С.М., Сафонова М.Ф., Швырева О.И.* Современные системы внутреннего контроля: учеб. пособие. Ростов н/Д.: Феникс, 2016. 510 с.
5. *Северенкова Л.П.* Внутренний аудит в рамках корпоративного управления: дис. ... канд. экон. наук: 08 00 12; С.-Петерб. гос. ун-т. СПб., 2009. 220 с.
6. *Сметанко А.В.* Теория и практика внутреннего аудита в акционерных обществах Украины: монография. Киев: КНЕУ, 2013. 436 с.
7. *Grzesiak L., Kabalski P.* Audyt wewnętrzny w świetle wybranych teorii // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. 2016. T. 87 (143). P. 19–28.
8. *Нгуен Т.В.Л.* Сущность и эволюция развития внутреннего аудита // Интернет-журнал «Науковедение». 2016. Т. 8. № 1. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf> (дата доступа: 03.03.2021).

Bibliography

1. *Velichko S.V.* Vnutrennij audit v sisteme upravlenija predpriatiem uslug sotovoj svjazi // Innovacionnoe razvitie jekonomiki. 2011. № 3. P. 48–53.
2. *Kizilov A.N., Ovcharenko O.V.* Razvitie vnutrennego audita v sisteme upravlenija kommercheskoj organizaciej // Vestnik Rostovskogo gosudarstvennogo jekonomicheskogo universiteta (RINH). 2009. № 29. P. 265–272.
3. *Novoselov I.V.* Osnovannyj na riske vnutrennij audit – sovremennoe napravlenie razvitija vnutrennego audita // Izvestija Irkutskoj gosudarstvennoj jekonomicheskoi akademii. 2009. № 4. P. 38–41.
4. *Reznichenko S.M., Safonova M.F., Shvyreva O.I.* Sovremennye sistemy vnutrennego kontrolja: ucheb. posobie. Rostov n/D.: Feniks, 2016. 510 p.
5. *Severenkova L.P.* Vnutrennij audit v ramkah korporativnogo upravlenija: dis. ... kand. jekon. nauk: 08 00 12; S.-Peterb. gos. un-t. SPb., 2009. 220 p.
6. *Smetanko A.V.* Teorija i praktika vnutrennego audita v akcionerjnyh obshhestvah Ukrainy: monografija. Kiev: KNEU, 2013. 436 p.
7. *Grzesiak L., Kabalski P.* Audyt wewnętrzny w świetle wybranych teorii // Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości. 2016. T. 87 (143). P. 19–28.
8. *Nguen T.V.L.* Sushhnost' i jevoljucija razvitija vnutrennego audita // Internet-zhurnal «Naukovedenie». 2016. T. 8. № 1. URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/31EVN116.pdf> (data dostupa: 03.03.2021).