

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С СИСТЕМОЙ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОРГАНИЗАЦИИ: ПРОБЛЕМА ИДЕНТИФИКАЦИИ И МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

В странах Западной Европы внутренний аудит широко распространен в различных сферах экономической деятельности, так как любая крупная организация предпочитает иметь собственное структурное подразделение, основные обязанности которого связаны с внутренним аудитом, чем пользоваться консалтинговыми услугами или привлекать специалистов внешнего аудита на аутсорсинге для выполнения идентичных задач. В Российской Федерации на данный момент растет интерес к внутреннему аудиту, но есть ряд проблем, которые мешают его развитию. Основная – определение понятий внутреннего аудита и внутреннего контроля, а также их взаимосвязи. Целью исследования является формулирование дефиниций и четкой взаимосвязи внутреннего аудита и внутреннего контроля в рамках финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Основной акцент при написании работы был сделан на анализ и оценку определений различных специалистов, а также на международные законодательные нормы. Основным результатом исследования является разграничение понятий внутреннего контроля и внутреннего аудита. Внутренний контроль в обязательном порядке должен быть организован на экономическом субъекте. За данный процесс ответственен руководитель предприятия. Систему внутреннего контроля на предприятии образуют все сотрудники, а также те механизмы и процедуры, которые они используют. Внутренний аудит в свою очередь призван решать две задачи: оценка эффективности системы внутреннего контроля и проведение внутренних аудиторских проверок. Поэтому внутренний аудит может быть в разной взаимосвязи с внутренним контролем на предприятии. С одной стороны, быть независимым механизмом, который должен оценивать и влиять на развитие системы внутреннего контроля. С другой стороны, внутренний аудит – это часть системы внутреннего контроля на предприятии, так как проведение контрольных мероприятий – это одна из основных функций данного вида деятельности. В этом и проявляется дуализм понятия внутреннего аудита. По результатам исследования также подготовлено авторское определение внутреннего аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, система внутреннего контроля организации, интегрированная концепция внутреннего контроля, комитет по аудиту, контрольная среда, элементы внутреннего контроля.

Актуальность исследования темы внутреннего аудита

Ряд преимуществ внутреннего аудита заставляет представителей как российского бизнеса, так и работников государственного сектора обратить свое внимание на этот вид деятельности. Интерес растет, потому что данный вид аудита является доступным и эффективным ресурсом, который позволит с минимальными рисками увеличивать эффективность деятельности

¹ Юрьева Лариса Владимировна – доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита Института Высшая школа экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург, Россия (620002, Екатеринбург, ул. Мира, 19); e-mail: lv_yurieva@mail.ru.

Сухих Виолетта Сергеевна – аспирант кафедры учета, анализа и аудита Института Высшая школа экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина, г. Екатеринбург, Россия (620002, Екатеринбург, ул. Мира, 19); e-mail: violetta-e@yandex.ru.

предприятия. Для России формирование служб внутреннего аудита ново, большинство специалистов старой школы не понимают разницу между понятиями «внутренний контроль», «внутренний аудит» и «ревизия». И, как следствие, негативно настроены к данному виду аудита, так как видят в специалистах данных служб лиц, которые не анализируют, выявляют недостатки и изменяют существующие бизнес-процессы в лучшую сторону с целью повышения эффективности деятельности, помогают конструктивно решить сложившиеся проблемы, а применяют различные санкции, контролируют исполнителей и докладывают начальству о совершенных ошибках.

Но современные экономические условия позволяют активно развиваться внутреннему аудиту, в очередной раз подчеркивая, что данный вид аудита – это необходимость, продиктованная современностью. Российские компании становятся частью мирового рынка и экономических процессов, устанавливают новые международные связи. Соответственно, деятельность организаций, направленная на интегрирование в глобальные процессы, должна соответствовать определенным требованиям и стандартам, в которых уделяется немалое внимание внутреннему аудиту. Внутренний аудит повсеместно встречается в организациях, осуществляющих различную деятельность, однако определенных законодательных требований к нему не существовало ни в Российской Федерации, ни за рубежом вплоть до конца XX века.

Внутренний аудит очень тесно связан с внутренним контролем. И первоначально в североамериканских и европейских странах зародился внутренний контроль. Своему быстрому развитию и распространению в мире внутренний аудит и внутренний контроль обязан недобросовестной работе специалистов внешне-го аудита. Известны скандалы о выдаче

ложных аудиторских заключений, либо о проведении сомнительных закупок на оказание аудиторских услуг. Например, «в 2011 году состоялись тендеры на оказание аудиторских услуг Внешэкономбанку, Россельхозбанку, ОАО “Якутскэнерго”. В каждом из них победителями стали аудиторские организации, предложили 13–16 % от начальной цены» [1]. В данном случае можно судить о том, что аудиторские услуги были оказаны на низком уровне, так как произошло явное занижение цены. Цели проведения такого аудита не совсем ясны с точки зрения объективности и эффективности, так как он явно проводится в интересах аудируемого лица. Очевидно, что заключение выдается с высокой долей риска достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

Еще одним подтверждением недобросовестной деятельности внешнего аудита могут служить данные аналитического исследования агентства Bloomberg: «с 1996 года на Западе произошло 673 крупных банкротства и в 54 % случаях аудиторы выдавали положительные заключения о состоянии дел несостоятельных компаний вплоть до момента банкротства» [2].

Также в указанном исследовании представлены данные, подтверждающие то, что даже международные аудиторские компании из «большой четверки» подвержены необъективности при проведении аудита крупных компаний, явно жертвуя объективностью в пользу крупных гонораров. Безусловно, основной причиной, способствующей развитию внутреннего контроля и аудита, является потеря активов собственников бизнеса. Поэтому они призваны быть той объективной и независимой составляющей при оценке финансового положения экономического субъекта, особенно крупных представителей бизнеса. Но стоит отметить, что понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита не являются синонимами. Их организация на предприятии – это разные процессы.

Степень изученности и проработанности проблемы взаимосвязи внутреннего аудита и системы внутреннего контроля

Исследованием внутреннего аудита занимаются следующие специалисты: Черненко А.Ф., Сумкин А.С., Аганина Р.Н., Жминько С.И., Швырёва О.И., Сафонова М.Ф., Кеворкова Ж.А., Агеев А.И., Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б., Бычкова С.М., Ковалева О.В., Константинов Ю.П., Андреев В. Д., Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л., Подольский В.И., Савина А.А., Сотникова Л.В., Адамс Р., Аренс Э.А., Сонин А.М.

При написании работы также использовались федеральные законы, Трудовой кодекс РФ, нормативные акты Правительства РФ, Министерства финансов РФ, приказы Банка России и другие акты государственных органов власти. Также было уделено внимание анализу закона Сарбейнса – Оксли и действующей модели COSO.

Предлагаемые методы и подходы, их оригинальность (новизна)

Активное развитие внутреннего контроля и внутреннего аудита в США и странах Западной Европы стало возможно благодаря регламентированию данных видов деятельности на законодательном уровне.

В первую очередь необходимо обратить внимание на закон Сарбейнса – Оксли. Данный законодательный акт был принят в Соединенных Штатах Америки 30 июля 2002 года и распространяется на акционерные общества открытого типа. Данный нормативно-правовой акт был резонансным для Америки, так как впервые за 60 лет существенно изменял и ужесточал федеральное законодательство в сфере ценных бумаг.

Первый момент, на который необходимо обратить внимание, – это введение понятия Комитета по аудиту, который представляет собой «комитет (или эквивалентный ему орган), создаваемый советом директоров

эмитента и формируемый из числа его членов для надзора за процедурами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности эмитента, а также для аудиторских проверок финансовой отчетности эмитента, или совет директоров эмитента в полном составе, если такой комитет в структуре эмитента отсутствует» [3].

Основные цели работы комитета связаны с контролем над составлением финансовой отчетности, проверкой за соблюдением принципов ведения бухгалтерского учета и за процессами внутреннего контроля. Также осуществление надзора за выбором аудиторской компании и их работой – это тоже задача комитета.

Деятельность комитета непосредственно связана с подразделением внутреннего аудита, так как для осуществления поставленных целей необходимо делегирование части полномочий независимой и объективной структурной единице организации.

Одним из ключевых положений закона Сарбейнса – Оксли, относящихся к внутреннему контролю и аудиту, также является раздел 404 «Оценка внутреннего контроля руководством».

Первый ключевой момент в данном разделе связан с обязанностью включения внутренних отчетов в ежегодную отчетность акционерного общества. Соответственно, руководители экономического субъекта будут подходить с максимальной ответственностью при выполнении процедур внутреннего контроля, что будет способствовать развитию эффективной системы.

Также в указанном разделе установлены необходимые правила для ежегодного отчета о внутреннем контроле для руководства компании. Эти правила включают «ответственность руководства за создание и поддержание адекватной структуры и процедур внутреннего контроля в отношении финансовой отчетности» и «оценку эффективности структуры и процедур внутреннего контроля эмитента в отношении финансовой отчетности по состоянию на

конец самого последнего финансового года эмитента» [3]. Таким образом, данный закон обязывает экономические субъекты к формированию системы внутреннего контроля и ее постоянному анализу, оценке и реформированию.

Другой нормативно-правовой акт, который оказал существенное влияние на развитие внутреннего контроля, называется «Интегрированная концепция внутреннего контроля» или кратко данную концепцию называют по наименованию комитета COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) или моделью COSO, которая была разработана Комитетом спонсорских организаций Комиссии Тредуэя в 1992 году.

Если говорить о распространенности данной концепции, то по данным журнала «CFO Magazine», проведенному в 2006 году «82 % респондентов утверждали, что они использовали модель внутреннего контроля предложенную COSO» [4].

Внутренний контроль, согласно концепции COSO, – это процесс, осуществляемый советом директоров (т. е. владельцы компании), менеджментом (управленческий персонал высшего звена) и остальным персоналом компании, который обеспечивает достижение таких целей, как достоверность финансовой отчетности, соблюдение законодательства и требований надзорных органов, а также рациональность и эффективность совершаемых хозяйственных операций.

Основной момент, на который был сделан акцент в модели COSO, – состояние внутреннего контроля находится в сфере ответственности руководства экономического субъекта.

Модель COSO предполагает, что система внутреннего контроля не должна быть самоцелью, а являться механизмом, который будет способствовать достижению поставленных целей перед экономическим субъектом.

Любой сотрудник организации – это часть системы внутреннего контроля, по-

этому ее эффективность напрямую зависит не только от внутренних регламентов, методик, но и от людей на всех уровнях организации.

Ошибочно будет считать, что создание и внедрение эффективной системы внутреннего контроля в организации – это абсолютная гарантия, которая оградит экономический субъект от различных рисков. Собственники и руководство экономического субъекта должны допускать, что достаточную уверенность внутренний контроль может обеспечить, но достигнуть какого-то абсолютного результата не может.

И последнее, что необходимо отметить. Внутренний контроль и аудит обеспечивают достижение поставленной цели, или нескольких целей в смежных областях деятельности. Они не могут охватить весь спектр деятельности в крупных компаниях.

Модель COSO в дальнейшем послужила основой для редакции новых международных стандартов аудита. В связи с тем, что к аудиторам, которые работали в сфере внешнего аудита, активно предъявлялись новые требования, цены на их услуги также росли в геометрической прогрессии. Одним из выходов из данной ситуации стало увеличение взаимосвязи системы внутреннего контроля и внешнего аудита. Перед внешними аудиторами поставлена задача оценки качества внутреннего контроля на предприятии. Также внешние аудиторы должны ответить на вопрос: может ли система внутреннего контроля на предприятии не допустить существенные искажения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сегодня COSO стремится разрабатывать различные положения, рекомендации, указания для управления рисками, развития внутреннего контроля и пресечения различных форм мошенничества и хищений. Исходя из поставленных целей, модель COSO разрабатывается по следующим направлениям:

1. Управление оперативной деятельностью.

2. Внутренний контроль.
3. Управление рисками предприятия.
4. Пресечение различных форм мошенничества при составлении финансовой отчетности.

В свою очередь, крупный бизнес в России активно формирует службы, департаменты, управления и отделы внутреннего аудита и делает их частью своей организационной структуры. При создании таких служб на первоначальном этапе с их помощью хотят решить ряд следующих проблем:

1. Повышение эффективности деятельности компании.
2. Оптимизация бизнес-процессов.
3. Формирование объективной информации о состоянии юридического лица для собственников.
4. Повышение инвестиционной привлекательности юридического лица.
5. Выявление рисков в деятельности юридического лица и формирование методов снижения указанных рисков.

Модель COSO активно применяется в России, способствуя развитию внутреннего контроля на экономических субъектах. Но, несмотря на активное развитие внутреннего контроля и внутреннего аудита, многие специалисты в области бухгалтерского учета и аудита путают эти два понятия.

Необходимо определить взаимосвязь внутреннего аудита и внутреннего контроля. Последнее понятие на данный момент более распространено в нормативно-правовых актах Российской Федерации. Поэтому важно определить является ли аудит частью системы внутреннего контроля или же обособленным видом контроля на предприятии, тождественны ли понятия внутреннего контроля и внутреннего аудита.

Стоит отметить, что организация внутреннего контроля с 1 января 2013 г. – это обязанность для экономического субъекта. В соответствии с п. 1 ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ

«экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни»². Так как в предыдущем Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ не было обязанности организовывать на предприятии внутренний контроль, понятие и принципы внутреннего контроля новы для специалистов в области бухгалтерского учета.

В модели COSO внутренний контроль и внутренний аудит явно разграничиваются. «Внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом предприятия, определяющим его политику, его управленческим персоналом высшего уровня и всеми другими сотрудниками, который в достаточной и оправданной мере обеспечивает достижение предприятием следующих целей:

1. Целесообразности и финансовой эффективности деятельности (включая сохранность активов).
2. Достоверности финансовой отчетности.
3. Соблюдения требований законодательства и регулирующих органов» [5].

Определение внутреннего контроля приводится в письме Минфина России № ПЗ-11/2013: «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»³. В п. 3 указанного письма сказано, что «внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О бухгалтерском учете».

³ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета».

Внутренний контроль – «это процесс, направленный на достижение целей компании и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений» [5].

Внутренний контроль «пронизывает» всю операционную деятельность организации, максимально способствуя достижению поставленных целей экономического субъекта.

Внутренний контроль на предприятии образует определенную систему.

Система внутреннего контроля «представляет собой процесс, организованный и осуществляемый представителями собственника, руководством, а также другими сотрудниками аудируемого лица, для того чтобы обеспечить достаточную уверенность в достижении целей с точки зрения надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности аудируемого лица нормативным правовым актам. Это означает, что организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение каких-либо рисков хозяйственной деятельности, которые угрожают достижению любой из этих целей»⁴.

Система внутреннего контроля представлена организационными структурами, методами и различными процедурами,

которые используются абсолютно всеми сотрудниками. Таким образом, каждый сотрудник может повлиять на эффективность деятельности организации.

Создание рациональной и эффективной системы внутреннего контроля на предприятии зависит от множества факторов:

1. Организационно-правовая форма предприятия.
2. Отраслевая принадлежность.
3. Форма собственности.
4. Размер предприятия.
5. Особенности структуры юридического лица.

Организация системы внутреннего контроля на предприятии будет достаточно сложным и интересным процессом. Необходимо учесть множество факторов, которые позволят создать рациональную, надежную и эффективную систему. Создание и организация системы внутреннего контроля – прерогатива руководства экономического субъекта.

Стоит обратить внимание на то, что система внутреннего контроля должна быть организована таким образом, чтобы она своевременно реагировала на отклонения и ошибки и позволяла устранять их в максимально короткие сроки с целью экономической стабильности организации. В противном случае, повсеместный контроль над деятельностью каждого сотрудника не принесет положительных результатов, а только привлечет дополнительные ресурсы и ухудшит психологический климат в коллективе.

Очевидно, что целесообразность создания и внедрения внутреннего контроля на предприятии должна быть сопоставима с расходами на его организацию и осуществление.

Также создание системы внутреннего контроля предполагает, что контролирующую функцию в организации будет осуществлять ни определенное структурное подразделение или ответственное лицо (в зависимости от перечисленных ранее критериев), а каждый сотрудник в соответ-

⁴ Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

ствии со своими полномочиями и трудовыми обязанностями. Данный факт косвенно закреплен в Трудовом кодексе РФ. Так, в соответствии со ст. 15 Трудового кодекса РФ «трудовые отношения – отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по должности в соответствии со штатным расписанием, профессии, специальности с указанием квалификации; конкретного вида поручаемой работнику работы), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права, коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором»⁵. В ст. 21 ТК РФ регламентированы основные права и обязанности работника. Среди указанных обязанностей работника есть такие, которые напрямую и косвенно связаны с функцией контроля:

1. Добросовестное исполнение своих трудовых обязанностей возложенных на него трудовым договором.

⁵ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 31.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 31.03.2015).

2. Бережное отношение к имуществу работодателя и других работников.
3. Незамедлительное информирование работодателя либо непосредственного руководителя о возникновении ситуации, представляющей угрозу жизни и здоровью людей, сохранности имущества работодателя (в том числе имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества).

Система внутреннего контроля состоит из следующих элементов (рис. 1): данные составляющие системы внутреннего контроля перечислены в таких нормативно-правовых актах, как Международный стандарт аудита 315, Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 и информацией Министерства финансов России № ПЗ-11/2013.

Первый элемент системы внутреннего контроля – это контрольная среда. Рассмотрим понятие контрольной среды (табл. 1).

Контрольная среда находится в основе эффективной системы внутреннего контроля. Но существует иная точка зрения на понятие контрольной среды, которая набирает все большую популярность среди практикующих внутренних аудиторов. Она представлена кандидатом экономических наук, сертифицированным внутренним ау-



Рис. 1. Структура системы внутреннего контроля

дитором О. В. Крышкиным. Он указывает на то, что контрольная среда – это результат наличия определенной позиции, осведомленности или осуществления тех или иных действий. Этот результат появляется при сочетании воздействия ряда определенных факторов или элементов контрольной среды (табл. 2).

Не стоит исключать фактор влияния внешней среды на систему внутреннего контроля на предприятии. Например, в стране производится популяризация борьбы с коррупцией, осуществление

действенных мер и процедур в этой области со стороны государственных органов, освещение громких разоблачений в средствах массовой информации и применение жестких мер к правонарушителям. В свою очередь, сотрудник конкретной организации, столкнувшись с возможностью совершения коррумпированного действия, может не совершить правонарушение, так как не будет чувствовать безнаказанность. Таким образом, внешняя среда также влияет на контрольную среду организации.

Таблица 1

Понятие контрольной среды

Источник/автор	Определение
Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»	Совокупность принципов и стандартов деятельности экономического субъекта, которые определяют общее понимание внутреннего контроля и требования к внутреннему контролю на уровне экономического субъекта в целом. Контрольная среда отражает культуру управления экономическим субъектом и создает надлежащее отношение персонала к организации и осуществлению внутреннего контроля
Международный стандарт аудита 315 (ISA 315), Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»	Позиция, осведомленность и действия представителей собственника и руководства относительно системы внутреннего контроля аудируемого лица, а также понимание значения такой системы для деятельности аудируемого лица. Контрольная среда аудируемого лица оказывает влияние на сознательность сотрудников в отношении контроля. Она является основой для эффективной системы внутреннего контроля, обеспечивающей поддержание дисциплины и порядка
Ж. А. Кеворкова [6]	Совокупность функций и взаимосвязанных организационных мер, осуществляемых руководством организации или ее собственниками в целях становления и поддержания системы внутреннего контроля путем проверки выполнения сотрудниками их обязанностей, а также установленных заданий
А. И. Агеев [7]	Осведомленность и действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля

Таблица 2

Элементы контрольной среды и их характеристика

№ п/п	Элемент контрольной среды	Описание
1	2	3
1	Доведение до сведения сотрудников принципов честности, других этических ценностей и их поддержание	Указание этических норм и принципов во внутренних документах организации, проведение различных мероприятий, способствующих популяризации указанных норм и формированию благоприятного психологического климата в коллективе
2	Приверженность профессионализму	Мнение руководства об уровне профессиональных знаний, необходимых для выполнения соответствующих видов работ. Приверженность профессионализму также включает в себя ориентирование сотрудников на высокий уровень знаний, предоставление возможности повышения квалификации и др. Руководство также должно поощрять сотрудников за интерес к новым знаниям, инициативность
3	Участие представителей собственника	Представители собственника – это лица, максимально заинтересованные в организации эффективной системы внутреннего контроля. При обнаружении явных недостатков в работе системы, они должны принять в кратчайшие сроки необходимые меры. На формирование результативной контрольной среды в экономическом субъекте будут влиять следующие характерные особенности представителей собственника: независимость от руководства; их опыт и статус; масштабы их вовлечения в деятельность и надзор за ней; уместность (надлежащий характер) их действий; особенности информации, которую они получают; уровень сложности поднимаемых и обсуждаемых с руководством аудируемого лица вопросов; их взаимодействие с внутренними и внешними аудиторами (прим. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»)
4	Организационная структура	Разделение экономического объекта, предприятий, компаний, учреждения на подразделения, отделения, отделы, цехи, лаборатории, участки, группы с целью упорядочения управления, налаживания взаимодействия звеньев, установления подчиненности и соподчиненности, ответственности [8]. Организационная структура экономического субъекта должна быть адаптивная, гибкая, быстро реагировать на изменения во внешней экономической среде. При организации системы внутреннего контроля на предприятии грамотно сформированная организационная структура позволит действовать каждому сотруднику целенаправленно и рационально, увеличивая производительность труда

1	2	3
5	Философия и стиль работы руководства	Это отношение топ-менеджеров к организации бухгалтерского учета на предприятии, формированию финансовой отчетности. Процесс организации внутреннего контроля – это инициатива руководства экономического субъекта. В первую очередь, оно должно быть заинтересовано и прилагать максимум усилий. Если же топ-менеджеры не видят во внутреннем контроле инструмента, который позволит добиться таких целей, как сохранность активов, формирование достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и т. д., то его создание практически невозможно на предприятии
6	Распределение ответственности и полномочий	Это разделение ответственности и полномочий в ходе осуществления деятельности экономического субъекта и установление иерархии подотчетности сотрудников. Достигнуть результата в данной области поможет «наличие штатного расписания, положений об отделах и службах, должностных инструкций сотрудников, достаточной структуры контроля для обеспечения ежедневного контроля по уровням иерархии управления, для исключения конфликта интересов в сфере ответственности»[6].
7	Кадровая политика и практика	Рекрутинг персонала и его дальнейшая адаптация, обучение, стимулирование и мотивирование

Контрольная среда как элемент системы внутреннего контроля в большей степени зависит от сотрудников организации, так как максимальная регламентация процедур, создание правил не смогут предотвратить совершение ошибки или противоправного действия. Поэтому руководство организации должно направить все основные усилия на работу с персоналом с целью улучшения состояния контрольной среды.

Следующая составляющая системы внутреннего контроля – это оценка рисков. Риск – «это опасность возникновения непредвиденных потерь ожидаемой прибыли, дохода или имущества, денежных средств, других ресурсов в связи со случайным изменением условий экономической деятельности, неблагоприятными обстоятельствами. Измеряется частотой, вероятностью возникновения того или иного уровня потерь. Наиболее опасны риски с осязаемой вероятностью уровня потерь,

превосходящих величину ожидаемой прибыли» [8].

«Оценка рисков представляет собой процесс выявления и анализа рисков». ⁶ Анализ риска как процесс включает в себя следующие этапы:

1. Оценка значительности риска, его влияние на финансово-хозяйственную деятельность организации.
2. Прогнозирование и анализ возникновения возможных неблагоприятных последствий.

«При выявлении рисков экономический субъект принимает соответствующие решения по управлению ими, в том числе путем создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контро-

⁶ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

ля, информирования персонала и оценки результатов осуществления внутреннего контроля»⁷.

При осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организация постоянно сталкивается с различными видами рисков. Причины их появления могут быть самые различные. Например, введение новых или изменение нормативно-правовых актов, внедрение нового программного обеспечения, недостаточная квалификация сотрудников, злоупотребление должностными полномочиями и т. д.

Выявленные риски и оценка их степени должны быть отражены во внутренних отчетах экономического субъекта. Достоверное описание позволит пользователям информации (учредители, руководство) в дальнейшем принять правильное управленческое решение.

Минимизация рисков напрямую связана с процедурами внутреннего контроля. Процедуры внутреннего контроля трактуются Министерством финансов как «действия, основная цель которых – минимизация рисков. То есть это разработка конкретных рекомендаций, предложений»⁸, позволяющих классифицировать риск как устранимый, т. е. «риск, который может быть снижен до приемлемого уровня»⁹.

Виды, применяемых процедур контроля, могут быть разнообразны, и использование тех или иных зависит во многом от вида самого экономического субъекта, а также особенностей принципов и стандартов установленного внутреннего контроля. Например, в качестве процедур внутреннего контроля могут быть применены методы бухгалтерского учета: инвентаризация, документация, калькуляция и т. д.

Стоит отметить, что процедуры внутреннего контроля тесно связаны с кон-

трольной средой. Осуществление процедуры внутреннего контроля не должно испытывать влияние внешней или внутренней среды. Но в условиях ведения деятельности это практически невозможно. Таким образом, контрольная среда косвенно влияет на внутренние контрольные процедуры. Например, сотрудник, ответственный за совершение сделки по закупке оборудования, не может предоставить оригиналы первичных документов в бухгалтерию по необъективным причинам и просит бухгалтера в силу дружественных отношений с последней отразить в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности на основании копий документов. Если бухгалтер согласится, то нарушается процедура документации. В последствие это может привести к неблагоприятным налоговым последствиям. В соответствии с п. 1 ст. 252 Налогового кодекса РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (или) документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором).

В данных случаях существует риск признания расходов необоснованными и документально не подтвержденными, что приведет к доначислению налоговой базы по налогу на прибыль. Поэтому эффект от контрольных процедур можно получить только при достаточной степени развития контрольной среды.

⁷ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

⁸ Информация Минфина России № ПЗ-11/2013.

⁹ «Менеджмент риска. Космические системы. ГОСТ Р ИСО 17666-2006» (утв. Приказом Ростехрегулирования от 29.06.2006 № 126-ст).

Следующая составляющая внутреннего контроля – это качественная и своевременная информация. Данный элемент представляет собой информационные системы экономического субъекта. Хранение, обработка, уровень доступности информации значительно влияют на управленческие решения, а также на формирование различного рода рисков. Например, стандартизация документооборота – это положительный момент в деятельности организации, который значительно может снизить риск несанкционированного доступа к информации посторонних лиц. Также правильная организация информационных систем позволит снизить ряд рисков в сфере бухгалтерского учета. Например, своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности.

Следующий элемент – это оценка внутреннего контроля. Оценка внутреннего контроля применяется к предыдущим элементам внутреннего контроля, потому что требуется анализ их эффективности, результативности и рациональности. Инициатива по оценке системы внутреннего контроля должна исходить как от руководства экономического субъекта.

Таким образом, система внутреннего контроля – это система, позволяющая достигать организации поставленных целей, представленная сотрудниками экономического субъекта и применяемыми ими методами и процедурами.

Внутренний контроль и внутренний аудит – это понятия, которые тесно связаны между собой, но они имеют разное значение. Внутренний аудит – это деятельность, основная цель которой – оценка системы внутреннего контроля экономического субъекта и проведение контрольных мероприятий. Понятие внутреннего аудита содержит явный дуализм, проявляющийся в двойственности отношения к системе внутреннего контроля предприятия. Далее приведен анализ понятия внутреннего аудита (табл. 3).

Анализ перечисленных выше определений позволяет утверждать, что внутренний аудит содержит в себе определенный дуализм, который заключается в том, что, с одной стороны, внутренний аудит призван быть тем механизмом, который должен оценивать, анализировать систему внутреннего контроля с целью повышения эффективности последней. С другой стороны, внутренний аудит является частью системы внутреннего контроля. «В связи с современным акцентом на повышение качества внутреннего аудита, это не удивительно, что внимание уделяется такому вопросу, как: адекватно выражает ли общепринятое определение внутреннего аудита характер деятельности?» [20].

Далее сформулировано авторское определение внутреннего аудита.

Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами и осуществляемая в интересах собственников и руководства деятельность на экономическом субъекте, направленная на осуществление контроля и анализа за всеми фактами хозяйственной деятельности на предмет соблюдения действующему законодательству, оценки системы внутреннего контроля с целью повышения эффективности деятельности, разработки различных рекомендаций, направленных на снижение рисков до допустимого уровня, и проведение консультаций с персоналом по различным вопросам хозяйственной жизни.

Потребность в системе внутреннего аудита обусловлена тем, что данная деятельность позволяет выявлять риски и инициировать внутри организации различные изменения, которые будут направлены на повышение эффективности. Необходимость таких изменений может быть продиктована результатами проведения внутренних проверок или оценок системы внутреннего контроля.

Не менее важная функция внутреннего аудита, которая напрямую связана с системой внутреннего контроля на предприятии,

Таблица 3

Понятие внутреннего аудита

Источник/автор	Содержание взглядов
1	2
Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»	Контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля
Международный институт внутренних аудиторов	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
С.И. Жминько, О.И. Швырёва, М.Ф. Сафонова	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 [5]
Приказ Банка России от 31.03.1997 № 02-140 «О службе главного аудитора Банка России»	Контроль, осуществляемый путем проведения регулярных документальных ревизий финансово-хозяйственной стороны деятельности отдельно взятых подразделений и учреждений Банка России, имеющих самостоятельный бухгалтерский баланс, а также путем целевых аудиторских проверок организации выполнения Банком России отдельных функций или отдельных операций и проверок выполнения подразделениями Банка России и учреждениями Банка России законодательных и других нормативных актов (включая внутренние инструкции и положения), регулирующих их деятельность
С.М. Бычкова	Внутренний аудит представляет собой элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством [9]
О.В. Ковалева, Ю.П. Константинов	Внутренний аудит – это неотъемлемая часть системы управленческого контроля на предприятиях в целях оценки эффективности функционирования системы управления [10]
М.В. Мельник	Внутренний аудит – это организованная на экономическом субъекте в интересах органов его управления и регламентированная его внутренними документами деятельность по проверке и оценке работы этого субъекта в целях установления надежности и эффективности функционирования отдельных составляющих системы внутреннего контроля [11]
В.Л. Андреев	Внутренний аудит следует понимать достаточно широко, как функцию управления, форму внутреннего контроля. Внутренний аудит – это не только всесторонняя проверка финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, но и разработка предложений по оптимизации его хозяйственной деятельности, рационализации расходов и увеличению прибыли, а также оказание консультационных услуг для управления [12]

1	2
В.И. Подольский, А.А. Савина, Л.В. Сотникова	Аудит внутренний – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля [13]
Ж.А. Кеворкова	Предметом внутреннего аудита следует считать проверку совокупности различных объектов, явлений и фактов, происходящих в процессе управления текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью, отраженных на счетах финансового, управленческого и налогового учета и оцениваемых с позиций соблюдения законности, достоверности, рациональности и эффективности совершенных фактов хозяйственной деятельности, результативности достижения поставленных целей и задач хозяйствующим субъектом [6]
Д.В. Литвин	Внутренний аудит – система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля, регламентированная внутренними документами, которая организована самим хозяйствующим субъектом и действует в интересах его руководства [14]
Э.А. Арнс, Дж.К. Лоббек	Внутренний аудит – это внутрихозяйственный аудит, обеспечивающий администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса. Предметная область внутреннего аудита не должна ограничиваться лишь бухгалтерским учетом, она также может включать оценку организационной структуры экономического субъекта, компьютерных операций, применяемых методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор имеет соответствующую компетентность [15]
Р. Додж	Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля, осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности [16]
Р. Адамс	Внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, созданный администрацией для проверки, оценки и представления отчетности о бухгалтерском учете и других составляющих контроля хозяйственной деятельности [17]
Т. Собуа	Внутренний аудит – это элемент системы внутреннего контроля, независимая и объективная деятельность, связанная с управлением рисками, оценкой и подтверждением бухгалтерской финансовой отчетности, с проверкой и оценкой деятельности компании в целом в ее интересах и для различных пользователей [18]
Дж.К. Робертсон	Внутренний аудит – независимая деятельность по проверке и оценке работы организации в ее интересах. Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не только ее руководителям или узкому кругу заинтересованных лиц внутри этой организации в целом, хотя представлять эту организацию могут Совет директоров, финансовый директор или другие руководители [19]

это – организация контроля с целью предотвращения потери активов организации. Как было указано ранее, каждый сотрудник участвует тем или иным образом в системе внутреннего контроля. В связи с этим возникает риск необъективности при проведении контрольных мероприятий. Поэтому присутствие в структуре организации независимого подразделения или сотрудника, который будет оценивать систему внутреннего контроля и проводить проверки по заданию руководства или собственников, позволяет снизить данный риск до допустимого и приемлемого значения.

Внутренний аудит также призван формировать инвестиционную привлекательность юридического лица. Проведение контрольных мероприятий, направленных на выявление различных несоответствий действующему законодательству, снижение рисков до допустимых накануне проведения внешних аудиторских и иных проверок, консультирование сотрудников других структурных подразделений – это те мероприятия, которые позволяют косвенно привлекать инвестиции.

Помимо контрольной и аналитической функции, внутренний аудит может выполнять информационную и консультационную. В данном случае подразумевается консультирование сотрудников всех структурных подразделений и руководителей организации по вопросам из различных сфер деятельности. Например, консультирование в области финансов, экономики, налогообложения и т. д.

Таким образом, в зависимости от осуществляемой функции внутренний аудит может быть в разной взаимосвязи с системой внутреннего контроля на предприятии.

Если внутренний аудит в организации выполняет функции контроля, то в данном случае он явно будет частью системы внутреннего контроля на экономическом субъекте.

Проведение внутренних аудиторских проверок, цель которых подтверждение достоверности финансовой отчетности,

выявление нарушений в финансово-хозяйственной деятельности юридического лица, установление виновных лиц и причин, которые привели к возникновению ошибок, и формирование рекомендаций и различных предложений, которые позволят устранить выявленные нарушения или минимизировать риски – это деятельность, которая напрямую связана с функциями системы внутреннего контроля. Таким образом, внутренний входит в состав системы внутреннего контроля (рис. 2).

Но при оценке и анализе системы внутреннего контроля внутренний аудит позиционируется как отдельный элемент в структуре деятельности организации, который независим и объективен. «Внутренние аудиторы должны быть объективными, чтобы содействовать эффективному корпоративному управлению, чтобы внешние аудиторы могли регулярно полагаться на работу внутренних аудиторов при оценке целостности финансовой отчетности» [21].

Также внутренний аудит может служить механизмом для оценки эффективности системы управления «на предмет их организационной и/или технологической (т. е. в плане оценки совокупности применяемых способов, приемов, технологий управления, осуществляемых процедур) целесообразности» [5].

Стоит отметить, что привлечение для оценки эффективности и надежности системы внутреннего контроля организаций, основная деятельность которых связана с внешним аудитом, может привести в дальнейшем к конфликту.

Выполняя указанную функцию, внутренний аудит призван косвенно решить задачу по организации наиболее рациональной и приемлемой системы внутреннего контроля на предприятии. Стоит отметить, что создание системы внутреннего контроля – это задача руководства юридического лица. При существовании же действующей системы службе внутреннего аудита необходимо направить усилия на оценку эффективности и надежно-

сти. При выявлении ошибок и сбоев в системе необходимо максимально оптимизировать ее работу, по средствам установления причин. Также в число задач входит разработка рекомендаций и внесение предложений по различным изменениям в системе.

Соответственно, взаимодействие внутреннего аудита и системы внутреннего контроля осуществляется следующим образом (рис. 3).

Таким образом, установлена взаимосвязь внутреннего аудита и системы вну-

треннего контроля. Установлено, что внутренний аудит в зависимости от выполняемых функций и задач может быть в разном соотношении с системой внутреннего контроля на экономическом субъекте.

Анализ полученных результатов

При анализе понятий внутреннего контроля и внутреннего аудита установлено, что это разные виды деятельности. Внутренний контроль в обязательном порядке должен быть организован на экономиче-



Рис. 2. Структура организации системы внутреннего контроля на экономическом субъекте

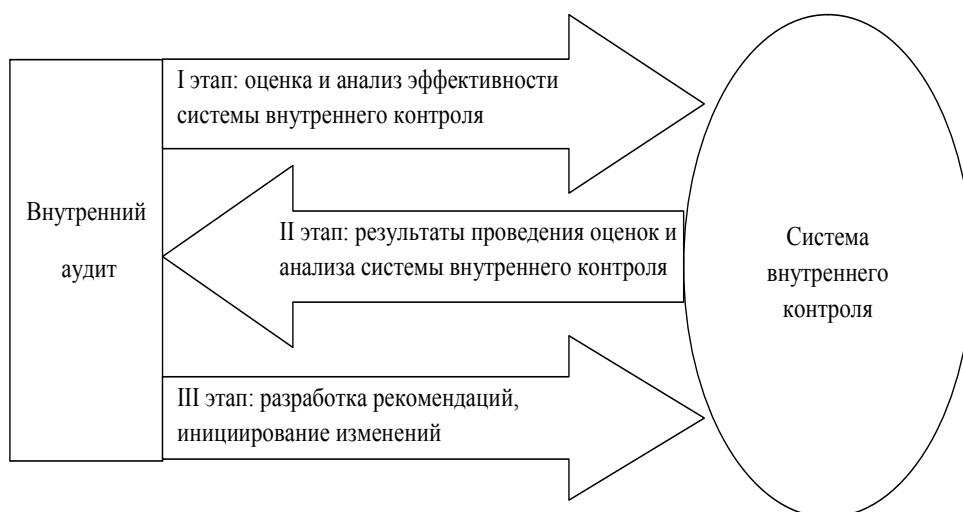


Рис. 3. Этапы взаимосвязи внутреннего аудита и системы внутреннего контроля на экономическом субъекте (разработано автором)

ском субъекте. За данный процесс ответственен руководитель предприятия. Систему внутреннего контроля на предприятии образуют все сотрудники, а также те механизмы и процедуры, которые они используют. Создание тотального и всеобъемлющего контроля – это невыполнимая задача для любого предприятия. Основная цель, которая стоит перед руководителем, – это организация такой системы контроля, которая бы могла выявлять своевременно все ошибки, отклонения, проблемы и нерациональные моменты в финансово-хозяйственной деятельности.

Внутренний аудит в свою очередь призван решать две задачи:

1. Оценка эффективности системы внутреннего контроля.
2. Проведение внутренних аудиторских проверок.

Поэтому внутренний аудит может быть в разной взаимосвязи с внутренним контролем на предприятии. С одной стороны, быть независимым механизмом, который должен оценивать и влиять на развитие системы внутреннего контроля. С другой стороны, внутренний аудит – это часть системы внутреннего контроля на предприятии, так как проведение контрольных мероприятий – это одна из основных функций данного вида деятельности. В этом и проявляется дуализм понятия внутреннего аудита.

Проанализировав существующие определения внутреннего аудита, нами подготовлено авторское определение:

Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами и осуществляемая в интересах собственников и руководства деятельность на экономическом субъекте, направленная на осуществление контроля и анализа за всеми фактами хозяйственной деятельности на предмет соблюдения действующему законодательству, оценки системы внутреннего контроля с целью повышения эффективности деятельности, разработки различных рекомендаций, направленных на снижение ри-

сков до допустимого уровня, и проведение консультаций с персоналом по различным вопросам хозяйственной жизни.

Выводы по итогам проведенного исследования

1. Внутренний контроль и внутренний аудит – это разные виды деятельности.

2. Внутренний контроль в обязательном порядке должен быть организован на экономическом субъекте. За данный процесс ответственен руководитель предприятия. Систему внутреннего контроля на предприятии образуют все сотрудники, а также те механизмы и процедуры, которые они используют. Создание тотального и всеобъемлющего контроля – это невыполнимая задача для любого предприятия. Основная цель, которая стоит перед руководителем, – это организация такой системы контроля, которая бы могла выявлять своевременно все ошибки, отклонения, проблемы и нерациональные моменты в финансово-хозяйственной деятельности.

Внутренний аудит призван решать две задачи на экономическом субъекте: оценка эффективности системы внутреннего контроля; проведение внутренних аудиторских проверок.

3. Внутренний аудит может быть в разной взаимосвязи с внутренним контролем на предприятии. С одной стороны, быть независимым механизмом, который должен оценивать и влиять на развитие системы внутреннего контроля. С другой стороны, внутренний аудит – это часть системы внутреннего контроля на предприятии, так как проведение контрольных мероприятий – это одна из основных функций данного вида деятельности. В этом и проявляется дуализм понятия внутреннего аудита.

4. Сформулировано авторское определение внутреннего аудита:

Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами и осуществляемая в интересах собственников и руководства деятельность на экономиче-

ском субъекте, направленная на осуществление контроля и анализа за всеми фактами хозяйственной деятельности на предмет соблюдения действующему законодательству, оценки системы внутреннего контроля с целью повышения эффективности деятельности, разработки различных рекомендаций, направленных на снижение ри-

сков до допустимого уровня, и проведение консультаций с персоналом по различным вопросам хозяйственной жизни.

Дальнейшее проведение исследований связано с анализом нормативно-правовых актов, регламентирующих внутренний аудит в Российской Федерации и в странах бывшего СССР.

Список использованных источников

1. Черненко А. Ф., Сумкин А. С. Формирование стоимости услуг аудита // *Международ. бух. учет.* 2012. № 8. С. 41–51.
2. Аганина Р. Н. Правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ : дис. ... канд. юр. наук: 12.00.03. Москва, 2009. 184 с.
3. Закон Сарбейнса – Оксли. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (дата обращения: 25.03.2015).
4. CFO Magazine: The Trouble with COSO. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://ww2.cfo.com/accounting-tax/2006/03/the-trouble-with-coso/> (дата обращения: 25.03.2015).
5. Жминько С. И., Швырёва О. И., Сафонова М. Ф. Внутренний аудит. Ростов н/Д: Феникс, 2008. 316 с.
6. Внутренний аудит: учебное пособие / под ред. Ж. А. Кеворкова. М. : Юнити-Дана, 2013. 319 с.
7. Агеев А. И. Аудит системы внутреннего контроля. М. : Лаборатория книги, 2010. 98 с.
8. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М, 2006.
9. Бычкова С. М. Аудиторская деятельность: теория и практика. СПб.: Лань, 2000. 88 с.
10. Ковалева О. В., Константинов Ю. П. Аудит : учеб. пособие / под ред. О. В. Ковалевой. М.: Приор-издат, 2003. 320 с.
11. Мельник М. В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль : учеб. пособие / под ред. М. В. Мельник. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. 520 с.
12. Андреев В.Д. Внутренний аудит : учеб. пособие по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». М.: Финансы и статистика, 2003. 464 с.
13. Подольский В. И., Савина А. А., Сотникова Л. В. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности : учеб. пособие. М.: Вуз. учебник, Инфра-М, 2010.
14. Литвин Д. В., Богданова Е. П., Михеева Л. В. Основы общего аудита. М.: Маркет ДС, 2010.
15. Арнс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2003. 558 с.
16. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. М.: Финансы и статистика, 1992.
17. Адамс Р. Основы аудита / пер. с англ. ; под ред. Я. В. Соколова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
18. Собуа Т. Организация и методика внутреннего аудита хозяйствующих субъектов : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003462300#?page=1> (14.04.2015).
19. Робертсон Дж. Аудит / пер. с англ. М.: КРМГ, Контакт, 1993.
20. Chambers A. D. New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments // *Managerial Auditing Journal.* 2014. Vol. 29. Issue 2. PP. 196–218.
21. Messier W., Reynolds J., Simon C., Wood D. The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision // *The Accounting Review.* 2011. Vol. 86. P. 2131–2154.

Yuryeva L.V., doctor of economics, professor,
Sukhikh V.S., post-graduate student,
Ural Federal University
named after the first President of Russia B.N. Yeltsin,
Ekaterinburg, Russia

INTERNAL AUDIT AND ITS RELATIONSHIP TO THE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL: THE PROBLEM OF IDENTIFICATION AND INTERNATIONAL EXPERIENCE

In Western Europe, internal audit is very common in various areas of economic activity, as any large organization prefers to have its own structural unit, the main duties of which are associated with internal audit, rather than to use consulting services or involve external specialists to perform identical tasks. In the Russian Federation there is currently a growing interest in internal audit, but there are a number of problems that hinder its development. The main one is with the definitions of internal audit and internal control, as well as their relationship. The purpose of this research is to give definitions to and identify relationship between internal audit and internal control within the financial and economic activity of an economic entity. The main emphasis when writing this work was on the analysis and evaluation of the definitions by various experts, as well as international legislation. The main result of the research is the distinction between the concepts of internal control and internal audit. It is absolutely necessary for an economic entity to have internal control systems. It is the head of the company who is responsible for introducing them. The system of internal control within the company is formed by all employees, as well as the mechanisms and procedures that they use. Internal audit, in its turn, is designed to solve two tasks: assessment of the effectiveness of internal control systems and internal auditing. Therefore, relationship between internal audit and internal control of the company may vary. On the one hand, internal audit could be an independent mechanism for assessing and influencing the development of the internal control system. On the other hand, internal audit is part of the internal control system in the enterprise, since carrying out control activities is one of its main functions. This reflects the duality of the concept of internal audit. The author's also propose their own definition of internal audit.

Key words: internal audit, internal control, internal control system of the organization, the integrated concept of internal control, the audit Committee, the control environment, internal control elements.

References

1. Chernenko, A.F., Sumkin, A.S. (2012). Formirovaniye stoimosti uslug audita [Formation of cost of services of audit]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet [International Accounting]*, No 8, 41–51.
2. Aganina, R.N. (2009). *Pravovoe regulirovaniye auditorskoi deiatel'nosti v RF [Audit regulations in the Russian Federation]*. PhD dissertation (Law). Moscow.
3. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Available at: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> (Last accessed 25.03.2015).
4. CFO Magazine: The Trouble with COSO. Available at: <http://ww2.cfo.com/accounting-tax/2006/03/the-trouble-with-coso/> (Last accessed 25.03.2015).
5. Zhmin'ko, S.I., Shvyreva, O.I., Safonova, M.F. (2008). *Vnutrennii audit [Internal Audit]*. Rostov na Donu, Feniks, 316.

6. Kevorkov, Zh.A. (2013). *Vnutrennii audit [Internal Audit]*. Moscow, Iuniti-Dana, 319.
7. Ageev, A.I. (2010). *Audit sistemy vnutrennego kontrolya [Audit of internal control system]*. Moscow, Laboratoriia knigi, 98.
8. Raizberg, B.A., Lozovskii L.Sh., Starodubtseva E.B. (2006). *Sovremennyi ekonomicheskii slovar' [Modern economic dictionary]*. Moscow, INFRA-M.
9. Bychkova, S.M. (2000). *Auditorskaia deiatel'nost': teoriia i praktika [Auditing: Theory and practice]*. St Petersburg, Lan', 88.
10. Kovaleva, O.V., Konstantinov, Iu.P. (2003). *Audit*. Moscow, Prior-izdat, 320.
11. Mel'nik, M.V., Panteleev, A.S., Zvezdin, A.L. (2003). *Reviziia i kontrol' [Auditing and control]*. Moscow, ID FBK-PRESS, 520.
12. Andreev, V.D. (2003). *Vnutrennii audit [Internal audit]*. Moscow, Finansy i statistika, 464.
13. Podol'skii, V.I., Savina, A.A., Sotnikova, L.V. (2010). *Mezhdunarodnye i vnutrifirmennye standarty auditorskoi deiatel'nosti [International and corporate auditing standards]*. Moscow, Vuzovskii Uchebnik, Infra-M, 2010.
14. Litvin, D.V., Bogdanova, E.P., Mikheeva, L.V. (2010). *Osnovy obshchego audita [Basics of general audit]*. Moscow, Market DS.
15. Arens, A., Loebbecke, J. (1997). *Auditing*. Prentice Hall. [Russ.ed.: Arens, E.A., Lobbek, Dzh.K. (2003). *Audit*. Moscow, Finansy i statistika, 558].
16. Dodge, R. (1991). *The Concise Guide to Auditing Standards & Guidelines*. Routledge. [Russ. ed.: Dodzh R. (1992). *Kratkoe rukovodstvo po standartam i normam audita*. Moscow, Finansy i statistika].
17. Adams, R. (1994). *Audit Framework*. ACCA [Russ. ed.: Adams R. (1995). *Osnovy audita*. Moscow, Audit, IuNITI].
18. Tera Sobua (2009). *Organizatsiia i metodika vnutrennego audita khoziaistvuiushchikh sub"ektov [Internal audit arrangements and methods for business entities]*. Extended abstract of PhD dissertation (Economics). Voronezh. Available at <http://dlib.rsl.ru/viewer/01003462300#?page=1>.
19. Robertson, J. (1989). *Auditing*. McGraw-Hill Inc. [Russ. ed.: Robertson, Dzh. (1993). *Audit*. Moscow, KPMG, Kontakt].
20. Chambers, A.D. (2014). New guidance on internal audit – an analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, Issue 2, 196–218.
21. Messier, W., Reynolds, J., Simon, C., Wood, D. (2011). The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The Accounting Review*, Vol. 86, 2131–2154.

Information about the authors

Yuryeva Larisa Vladimirovna – Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Graduate School of Economics and Management, Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Ekaterinburg, Russia (620002, Ekaterinburg, Mira street, 19); e-mail: lv_yurieva@mail.ru.

Sukhikh Violetta Sergeevna – Post-Graduate Student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Graduate School of Economics and Management, Ural Federal University named after the first President of Russia B.N. Yeltsin, Ekaterinburg, Russia (620002, Ekaterinburg, Mira street, 19); e-mail: violetta-e@yandex.ru.