

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-97-111
УДК 657.62(045)
JEL M41, M42

Эволюционные трансформации внутреннего контроля и внутреннего аудита

В.В. Сериков, М.Ф. Сафонова

Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, Краснодар, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Актуальность. Оптимизация нормативно-правовой политики государства в области внутреннего контроля и внутреннего аудита, несомненно, сопряжена с проведением масштабной работы в условиях риск-ориентированности. Это невозможно без хронологического анализа развития рассматриваемых систем. Во многом сложность заключается и в том, что в условиях межсферного дисбаланса необходимо осуществлять поиск альтернативных путей дальнейшего развития не только на микроуровне, но и в целом в масштабах национальной экономики, что обуславливает регуляторов финансового рынка, правительственные структуры, специалистов-практиков детально изучать эволюционные трансформации как отечественного внутреннего контроля и аудита, так и зарубежный опыт. **Целью** исследования является проведение анализа в контексте исторического развития таких центров ответственности, как внутреннего контроля и внутреннего аудита, именно хронология является одним из мощнейших резервуаров для разработки качественно новых инструментов повышения эффективности бизнеса, в условиях имеющего место идейного истощения существующей парадигмы. В основу методологии исследования положен исторический и хронологический анализ, метод моделирования и систематизации. Доказано, что имеет место тесное коррелирование функций, выполняемых системой внутреннего контроля с элементами корпоративного управления, что обеспечивает усиленный эффект за счет взаимообмена между методиками, процедурами, технологиями, применяемыми при осуществлении управленческих функций. Авторами сформирован вывод о том, что последующие перспективы трансформации внутреннего контроля будут обусловлены общемировыми триггерами и это отразится в изменении регламентации, унификации контрольных систем, отчасти зависящих, в первую очередь, от дальнейшей эпидемиологической обстановки (которая внесла серьезную пертурбацию в каждую сферу общественной жизни), стремительного развития IT-технологий совместно с эскалацией угроз информационных рисков, а также в целом общемировой геополитической нестабильности. В результате исследования были продуцированы шкалы развития внутреннего контроля для мировой и отечественной контрольных систем, которые явно коррелируют с происходящими изменениями в экономических системах.

Ключевые слова: история развития; внутренний контроль; внутренний аудит; периодизация развития; визуализация шкалы развития внутреннего контроля; стабильное функционирование экономических систем

Для цитирования: Сериков В.В., Сафонова М.Ф. Эволюционные трансформации внутреннего контроля и внутреннего аудита. *Учет. Анализ. Аудит.* 2025;3(12).97-111. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-97-111

ORIGINAL PAPER

Evolutionary Transformations of Internal Control and Internal Audit

V.V. Serikov, M.F. Safonova

Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin, Krasnodar, Russian Federation

ABSTRACT

The relevance. Optimization of the state's regulatory and legal policy in the field of internal control and internal audit undoubtedly involves large-scale work in a risk-oriented environment, which is impossible without a chronological analysis of the development of the systems under consideration. What makes it difficult largely in the circumstances of an inter-sphere imbalance turns out to be the necessity to search for alternative ways of further development not only

© Сериков В.В., Сафонова М.Ф., 2025

at the micro level, but also on the scale of the national economy as a whole. This makes financial market regulators, government structures, practitioners to study comprehensively the evolutionary transformations of both domestic internal control and audit, as well as foreign experience. **The objective** of the research is to analyse in the context of the historical development of such responsibility centers as internal control and internal audit. It is the chronological aspect, that becomes one of the most powerful resources for the development of qualitatively new tools to improve business efficiency, in the context of the ongoing ideological fatigue of the existing paradigm. **The methodology** is based on historical and chronological research, the method of modeling and systematisation. It is proved that a close correlation of the functions performed by the internal control system with the elements of corporate governance provides an enhanced impact due to the interchange between the methods, procedures, and technologies used in the implementation of managerial functions. The authors suggested the concept, that global triggers will lead to the subsequent prospects for the transformation of internal control, evident in transformations in regulation, unification of control systems. They will partly depend, first of all, on the further epidemiological situation (which has caused a severe disturbance in every sphere of public life), rapid development of IT technologies together with the escalation of information security threats, risks, as well as global geopolitical instability in general. **Research results** provided scales for the development of internal control for global and domestic control systems, which clearly correlate with the ongoing changes in economic systems. **Keywords:** history of development; internal control; internal audit; stages of development; visualisation of the scale of internal control development; stable functioning of economic systems

For citation: Serikov V.V., Safonova M.F. Evolutionary transformations of internal control and internal audit. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2025;3(12):97-111. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-97-111

ВВЕДЕНИЕ

Напряженность в миропорядке, вызванная беспрецедентным внешним давлением, представляет собой качественно новый вызов для бизнеса. Состояние коллапса проявляется в масштабной эскалации и дисбалансе по отношению к выстраиваемому десятилетиями бизнес-климату. Возникающая в связи с этим деструктивность существенно меняет условия функционирования компаний и их устойчивость в обозримой перспективе. Эти обстоятельства требуют особого внимания к вопросам эволюционной трансформации внутреннего контроля и внутреннего аудита. На основе ретроспективного метода исследования необходимо прогнозировать дальнейшие пути развития контрольных систем и их позитивное влияние на механизмы управления хозяйствующих субъектов и экономические процессы. Вышеизложенные причины подтверждают актуальность темы исследования.

Исторический анализ различных процессов позволяет более глубоко понять сущность происходящих изменений и разработать модель дальнейшего развития предмета исследования. Данный тезис справедлив и для оценки дальнейших путей развития контрольных систем, функционирующих в хозяйствующих субъектах, что и стало целью данного научного исследования. Представленная цель обосновывает необходимость решения следующих конкретных задач, стоящих перед исследователями:

- проанализировать и систематизировать экономическую литературу, раскрывающую процесс

формирования внутреннего контроля и эволюционные пути его развития;

- проследить наличие прямой зависимости между процессом развития внутреннего контроля и трансформациями, которым подвержена система корпоративного управления хозяйствующих субъектов на различных исторических этапах;
- визуализировать шкалы развития внутреннего контроля для мировой и отечественной контрольных систем.

Гипотеза исследования заключается в предположении, что система внутреннего контроля (СВК) с учетом исторических этапов развития, совершенствования ИТ-технологий, эскалации информационных, экологических и других видов рисков будет являться действенным инструментом, обеспечивающим стабильное функционирование хозяйствующим субъектам.

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Несмотря на ограниченный объем литературных источников о зарождении и развитии контроля и аудита в России с детальным анализом трансформаций последнего столетия [1], понятие контроля рассматривается многими учеными с разных позиций. По мнению авторов, контроль выполняет не только одну из функций управления, но и является инструментом обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов, что в целом влияет и на безопасность государства [2].

На основе ретроспективного метода исследования подробно раскрываются изменения мето-

дической составляющей контрольных процессов с акцентом на поиск резервов и перспектив развития хозяйствующих субъектов [3]. В более поздний период появляется такое понятие, как «внутренний аудит» как гарант выявления рисков. Первоначально он зародился в западных странах в крупных корпоративных структурах, а в отечественной практике был принят на законодательном уровне и внедрен в хозяйствующих субъектах [4, 5].

В процессе исследования, применяя хронологический и диахронный анализ научной, нормативно-справочной литературы, были изучены процессы развития контрольных систем. Трансформируясь во времени под влиянием внешних экономических факторов, эти системы, как нами уже отмечалось ранее, воздействуют на условия функционирования компаний, заставляя их искать внутренние резервы [6].

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ **Периодизация развития внутреннего** **контроля на мировом уровне**

Внутренний контроль как один из центров ответственности управленческой функции известен давно. Его периодизация для зарубежных стран и России наметила перспективы дальнейшего развития [7]. Авторы, раскрывая историко-эволюционные процессы операционного аудита, отмечают, что его сущностное наполнение формировалось под влиянием мировых кризисов, и в первую очередь экономической ситуации той или иной эпохи [8]. Процессы цифровизации общества, которые значительно влияют на функционирование хозяйствующих субъектов и их контрольные функции внутри данных бизнес-единиц, стали рассматриваться учеными относительно недавно [9, 10].

Исследователи [11, 12] также утверждают, что автоматизация контрольных функций повышает эффективность внутреннего контроля и, как следствие, хозяйствующего субъекта за счет внедрения непрерывного аудита.

В результате систематизации разрозненных сведений об историческом развитии внутреннего контроля было выделено пять ключевых этапов его развития на мировом уровне (см. *рисунок*, с. 100–102).

Дифференциация периодов проведена по принципу принадлежности к конкретной эпохе исторического развития. I этап охватывает период докапиталистических способов хозяйства, который по продолжительности принято считать самым

длительным. В то время контрольные процедуры отличались лаконичностью, что логично объяснялось неспешными трансформациями, происходящими в феодальной экономике, но при этом существовал так называемый «домашний способ» осуществления внутреннего контроля на уровне выполнения процедур по упорядоченности домашних хозяйств [13].

В более поздний период возникают начальные приемы внутреннего контроля, которые в трансформированном варианте используются в настоящее время, например процедура пересчета (инвентаризация), упоминание о которой зафиксировано в Древнем Египте на папирусных свитках. Эти документы свидетельствуют о так называемом «исчислении имущества», то есть описи ценностей фараона, с периодичностью проведения раз в два года. Такого рода процедура считалась одним из важнейших событий того времени, поэтому по времени их проведения датировались годы правления египетских царей.

В Древнем Египте была выстроена трехуровневая система оформления фактов хозяйственной жизни, при которой были задействованы сразу три чиновника-исполнителя: первый распоряжался ценностями, второй заведовал ими, а третий выполнял контрольную функцию. Многие ученые связывают подобного рода схему контроля с глубоким недоверием к людям, существовавшим в то время.

Такой на первый взгляд многоуровневый и морально спорный характер этого подхода благоприятно отразился на сохранении ценностей и, следовательно, на прочности всего хозяйственного уклада.

В Римской империи существовала практика разграничения функций учета и контроля, причем функции контроля возлагались на специально подготовленных служащих, в частности кураторов, прокураторов и квесторов. Важно отметить, что уже в ту эпоху наблюдается четкое зарождение принципа «публично-правовой отчетности». Так, согласно сведениям, зафиксированным в трудах Геродота, в Древнем Египте на пирамиде Хеопса и в Древней Греции на стене Парфенона делались насечки, соответствующие количеству продуктов, выданных людям. Это позволяло оценить совокупную стоимость строительства в единицах измерения «талант» [14].

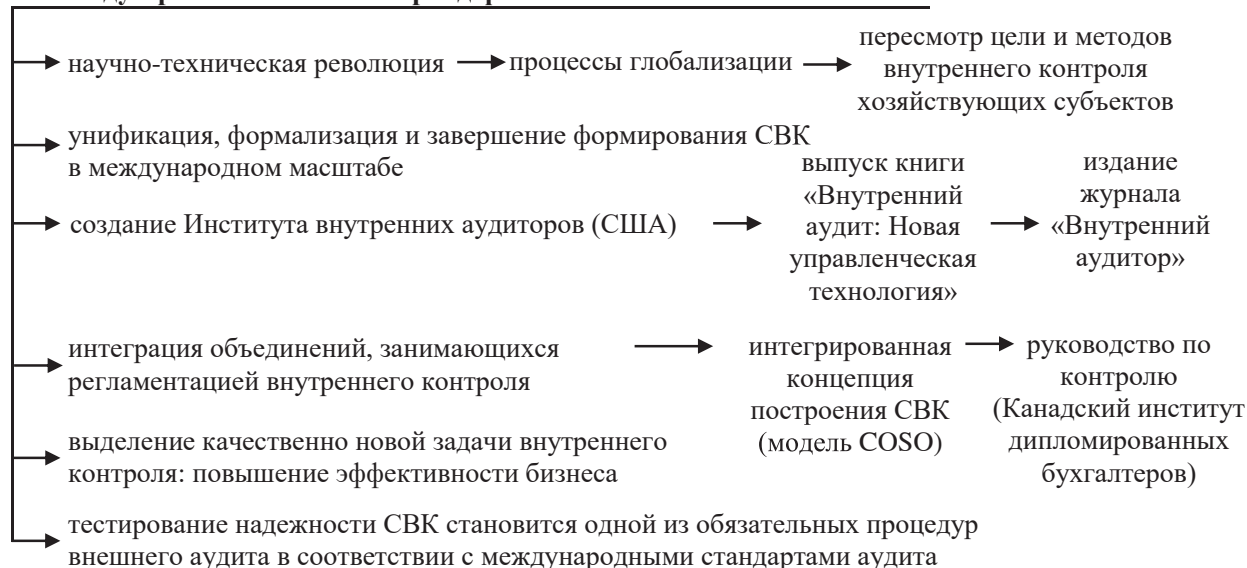
В Британии благодаря успешно применяющимся в то время бухгалтерским приемам римлян для учета хозяйственной жизни произошло разделение на учет и контроль. Первая категория закрепля-

I этап (до XVI в.)**Эпоха докапиталистических способов производства**

- «домашний» способ проведения внутреннего контроля
- появление первых приемов внутреннего контроля:
 - а) инвентаризация:
 - папирусные свитки (Древний Египет)
 - глиняные таблички, черепки (Ассирия, Вавилон)
 - веревки (Перу)
 - б) разделение функций:
 - трехуровневая иерархия оформления ФХЖ (Древний Египет)
 - выделение специальных служащих, отвечающих за функцию контроля (Римская империя)
 - в) публично-правовая отчетность:
 - данные на пирамиде Хеопса (Древний Египет)
 - стена Парфенона (Древняя Греция)
- выделение обособленной функции контроля:
 - проверка платежеспособности капитанов торговых судов (Италия)
 - детальная проверка каждого бухгалтерского счета, финансовой операции (Британия)
- формирование принципа материальной ответственности (Древняя Греция)
- появление служащих, которые выслушивали отчеты должностных лиц (Средневековая Европа)

II этап (XVI в. – до середины XIX в.)**Эпоха индустриализации и переход к классическому капитализму**

- | | | | | |
|---|------------------|--|------------------|--|
| <ul style="list-style-type: none"> → преобразования феодального способа производства в капиталистический (Англия) → экспроприация крестьянства (Англия) → конфискация монастырских земель (Англия) → роспуск частных военных дружин феодалов (Англия) → географические открытия (освоение Америки) → становление системы бухгалтерского учета, его систематизация (признание «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли) | {
{
{
{ | <ul style="list-style-type: none"> формирование класса наемных работников увеличение факторов производства (труд, земля, капитал) становление функции внутреннего контроля одной из важнейших функций учета | }
}
}
} | <ul style="list-style-type: none"> осознание необходимости регулярного и тщательного контроля за деятельностью наемных работников дифференциация функций «владения собственностью» и «управления фирмой» |
|---|------------------|--|------------------|--|

III этап (середина XIX в. – начало XX в.)**Эпоха перехода капитализма в стадию империализма****IV этап (вторая половина XX в.)****Постиндустриальная эпоха – период финансового капитализма**

V этап (начало XXI в. – наши дни)

Эпоха системного общемирового кризиса

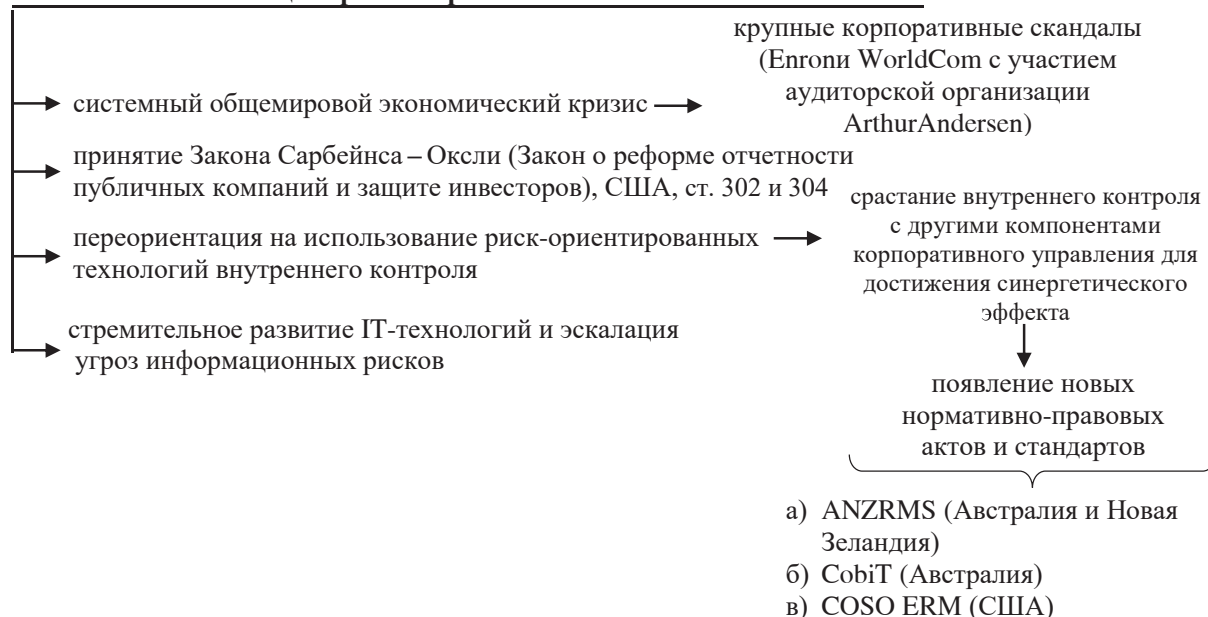


Рис. / Fig. Шкала развития внутреннего контроля на мировом уровне /
The scale of development of internal control at the global level

Источник/ Source: составлено авторами /compiled by the authors.

лась за бухгалтерами, а контрольные функции по проверке каждого бухгалтерского счета (финансовой операции) возлагались на аудитора. Важно подчеркнуть, что уже тогда произошло разделение этих двух профессий, о чем свидетельствуют письменные памятники Англии XIII–XIV вв.

Данные обстоятельства в совокупности привели к формированию еще одного основополагающего допущения контроля, принципу «материальной ответственности», который наиболее ярко прослеживался в Древней Греции. Этой цивилизации одной из первых удалось разработать и внедрить в практику систему залогов в рамках расчетов с кладовщиками. В случае обнаружения убыли, потери либо кражи ценностей залог шел на их восполнение. Уже тогда проводилась дифференциация причин недостат с градацией по уровню возмещения в зависимости от классифицируемой причины. Так, отсутствие ценностей, подпадающих под категорию «растрат», покрывалось в десятикратном размере. Поэтому материально-ответственными лицами назначались люди с достатком, то есть имеющие залоговую массу [7]. Впоследствии такой подход греков к материальной ответственности был признан по всему миру.

В средневековой Европе существовала проблема с грамотностью, в связи с чем появилась особая категория служащих, в обязанности которых входило заслушивание отчета должностных лиц с целью идентификации признаков мошенничества и обмана.

Подводя итоги I этапа развития внутреннего контроля, следует отметить, что данный период был направлен на противостояние человеческой алчности, а сам контроль с примитивными приемами носил фрагментарный и прерывистый характер.

Эпоху индустриализации и переход к классическому капитализму принято считать второй волной развития внутреннего контроля. Стремительный рост экономики как фактор активного механизма первоначального накопления капитала, уход от феодального способа производства спровоцировали в Англии несколько переломных моментов: экспроприацию крестьянства, конфискацию монастырских земель, а также роспуск частных военных дружин феодалов, что впоследствии оказало прямое воздействие на формирование класса наемных работников.

Данный процесс также стимулировался особым эффектом, получаемым в ходе географических открытий (освоение Америки), разграбления колоний, работорговли, что способствовало наращиванию всех факторов производства (труд, земля, капитал). Все это в совокупности привело к осознанию необходимости инициирования регулярного и тщательного контроля за деятельностью наемных работников.

В связи с этим начали развиваться методика, технология внутреннего контроля и учетная система, непосредственно учетная система нашла отражение в «Трактате о счетах и записях» Луки Пачоли. Непосредственно в тот момент дифференцировались функции «владения собственностью» и «управления фирмой». Однако это было лишь первичное разделение, при котором собственник все-таки являлся владельцем, обладающим единоличными полномочиями и имеющим доступ к процессу непосредственной коммуникации с контролерами. Независимо от масштабов хозяйствующих субъектов, функции внутреннего контроля в то время преимущественно передавались внешним специалистам, которых периодически привлекали, ведь содержание в штате такого сотрудника требовало существенных затрат.

Таким образом, на II этапе развития внутреннего контроля основное внимание уделялось обнаружению ошибок и контролю честности лиц, ответственных за сохранность имущества.

Переход от капитализма в сторону империализма по праву следует признать III историческим этапом формирования института внутреннего контроля. Данный период в первую очередь характеризуется бурными темпами экономического роста, обусловленного появлением корпораций и их последующим преобразованием в важнейшую форму построения бизнес-империй, что одновременно сопровождалось усилением концентрации капитала.

Все это в совокупности способствовало переходу масштабов фирм на качественно новый уровень, дифференциации их организационной структуры и существенному приросту осуществляемых операций. Это привело к признанию внутреннего контроля со стороны менеджмента крупных корпораций как очевидной необходимости [15]. В этот период четко прослеживается переход от индивидуальных и разрозненных приемов внутреннего контроля к формированию СВК [16]. Однако на данном этапе эта система еще несо-

вершенна, поскольку преобладает ее точечная направленность на контроль денежных потоков.

Появление корпораций как формы организации бизнеса привело к появлению новой для того времени общности собственников, именуемых акционерами. Эти лица предъявляли требования по обеспечению сохранности капитала и получению прибыли. В этот период зарождается институт внешнего аудита, а собственники прибегают к услугам внешних аудиторов для получения заключения о точности и объективности финансовой отчетности фирмы, подтверждения степени вероятности ее дальнейшего функционирования.

Особенностью аудита середины XIX в. было применение сплошной проверки учетных данных, однако стремительное развитие хозяйственной деятельности предприятий, очевидно, сопровождалось укрупнением и усложнением учетной системы и организационной структуры. При таких обстоятельствах аудиторы окончательно утратили возможность проверять каждую учетную операцию фирмы, что привело к поиску новых, альтернативных способов и приемов внешнего финансового контроля, которые позволили бы существенно сократить трудозатраты аудиторов. В условиях неопределенности наблюдается проявление пристального внимания к СВК со стороны внешних аудиторов, поэтапно внедряется процедура тестирования ее надежности. Это придало новый импульс развитию внутреннего контроля, он получил повсеместное признание, и о его необходимости стали говорить во всех странах.

К началу XX в. темпы развития внутреннего контроля набирают обороты, развиваются качественно новые методы СВК, включая использование аналитических процедур при изучении учетных записей и ротацию персонала. Нововведения повлияли на миссию внутреннего контроля, направленную не на выявление нарушений в учете и мошеннических действий сотрудников, а на мониторинг рисков, которые этому способствуют, что существенно повысило эффективность деятельности хозяйствующих субъектов.

Постиндустриальная эпоха относится к IV этапу развития внутреннего контроля. Данный этап в первую очередь характеризуется как финансовый капитализм, с присущими ему научно-техническими революциями, активизацией глобализационных процессов, что безусловно при-

вело к необходимости пересмотра цели и методов внутреннего контроля хозяйствующих субъектов.

На этом этапе систематизируются механизмы внутреннего контроля, завершается его формирование на глобальном уровне, возникают различные объединения внутренних аудиторов¹.

Процесс глобализации затронул не только производственную и торговую сферу, но и прежде всего внутренний контроль, в частности, началась интеграция объединений, занимающихся регламентацией внутреннего контроля для проведения совместной разработки регламентов и стандартов в данной области. Одной из самых известных работ принято считать «Интегрированную концепцию построения системы внутреннего контроля», известную также как модель COSO, на основе которой Канадский институт дипломированных бухгалтеров выпустил «Руководство по контролю».

В соответствии с Международными стандартами аудита (МСА) теперь тестирование СВК стало обязательной процедурой внешних аудиторских проверок. Тем самым за внутренним контролем окончательно закрепилась новая задача — повышение эффективности бизнеса, зарождение которой было зафиксировано на III этапе развития.

Заключительный период дальнейшего развития внутреннего контроля приходится на начало XXI в., так называемую эпоху «системного общемирового кризиса». Этот период обусловлен сложной политической и экономической ситуацией, разрушением нравственных ценностей, террористической угрозой, крупными корпоративными скандалами (наиболее известные — дела Enron и WorldCom с участием аудиторской организации Arthur Andersen), а также усилением налогового бремени и активизацией деятельности контролирующих органов [7].

Система внутреннего контроля отреагировала на реалии времени принятием Закона Сарбейнса — Оксли («Закон о реформе отчетности публичных компаний и защите инвесторов», США, ст. 302 и 304), в котором пересмотрены традиционные методы и способы контроля [17].

Это привело к переориентации методологии внутреннего контроля в сторону процессного подхода, направленного на использование риск-ориентированных технологий внутреннего контроля, которые включают выявление рисков, их дальней-

шую оценку и возможность устранения с помощью контрольных процедур.

Таким образом, наблюдается тесное коррелирование функций, выполняемых системой внутреннего контроля с элементами корпоративного управления, что создает усиленный эффект за счет взаимобмена методиками, процедурами и технологиями, применяемыми при осуществлении управленческих функций. Данное взаимодействие отражено в новых регламентирующих документах (например, ANZ RMS — Австралия и Новая Зеландия, CobiT — Австралия, COSO ERM — США) [7].

ЭТАП РАЗВИТИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В РОССИИ

Переходя от макроэкономических аспектов развития внутреннего контроля к историческому пути его становления на государственном уровне, следует отметить, что зарождение и прогрессивные темпы эволюции внутреннего контроля в России произошли несколько позже, чем в ведущих зарубежных странах (см. *таблицу*).

Примитивные способы контроля зародились в Древнерусском государстве, возникновение которого датируется IX в. Период от образования Киевской Руси до XV в. большинство историков, политологов и экономистов рассматривают в качестве единого целого, что обусловлено простотой социально-общественных, финансовых и производственных отношений. Соответственно, такого рода простота неизбежно оказала влияние и на внутренний контроль, который оперировал элементарными методами контроля, в частности пересчетом, обмером, перевесом (зарождение инвентаризации) и проверкой записей в свитках и книгах.

На рубеже XI–XII вв. был издан сборник правовых норм под названием «Русская правда», положивший начало законодательному регулированию контроля.

В дальнейшем, несмотря на усложнение экономических отношений, методы внутреннего контроля находились в стагнации, что обуславливалось отсутствием необходимости в стремлении к совершенствованию фактических контрольных приемов в силу их простоты, понятности и недостаточностью особых познаний.

Однако ситуация изменилась после учреждения в 1656 г. Счетного приказа — главного органа государственного финансового контроля, который положил начало внедрению внутреннего контроля с использованием документальных методов

¹ Miller R. W. Operations auditing, a study of the newest phase of internal auditing. Virginia, VA: University of Richmond; 1957.

Таблица. / Table

**Шкала развития внутреннего контроля в России (с выделением ключевых периодов) /
The scale of development of internal control in Russia (with key periods highlighted)**

Период	Ключевые события
IX в.	Появление простейших методов финансового контроля: а) арифметический пересчет; б) количественный пересчет, перевес и обмер (зачатки инвентаризации); в) проверка записей в свитках и книгах
XI в.	• Издание сборника правовых норм «Русская правда», что дало начало законодательному регулированию ВК; • появление принципа «разделения функциональных обязанностей»
XVI в.	• Учреждение Счетного приказа, как основного органа государственного финансового контроля (1656 г.); • повсеместное развитие и использование методов внутреннего документального контроля; • появление специализированных фискальных служб (кабацкие, таможенные); • составление земскими старостами «Белых книг» либо воеводами «Счетного списка»
XVII в.	• Распространение контрольных процедур не только на доходы, но и на расходные операции; • проявление пристального внимания «выявлению финансовых сокрытий»; • усиление контроля за деятельностью работников с помощью специально обученных людей; • заимствования у государств Западной Европы подходов к проведению контроля; • изменение порядка проведения контроля внутри субъектов хозяйствования; • не достижение ожидаемого роста эффективности применяемых методов ВК за счет развития субъектов контроля и их структурной разветвленности; • отсутствие ВК над делами частных компаний и государственных учреждений
XVIII в.	• Бурное развитие науки; • принятие практики регулярного использования разнообразных мер, процедур и способов ВК; • применение методов ВК на основе западноевропейской практики (использование сравнительного и сопоставительного анализа в оценке контрольных величин); • внедрение в методику ВК процедур самоконтроля; • увеличение доли учреждаемых внутри компаний должностей контролеров (ревизоров); • отказ от самоконтроля в силу неудачности попытки и получения обратного эффекта, сводимого к росту хищений и злоупотреблений; • формирование русской школы бухгалтерского учета (Арнольд К.И., Ахматов И., Мудров Э.А.); • применение учетных методов при проведении ВК; • создание «Свода счетных уставов»; • принятие Закона о государственном контроле, имевшем преимущественно административно-директивное значение
XIX в.	• Формирование системы внутреннего контроля (СВК); • дифференциация методов контроля по отраслям, во многом за счет децентрализации контрольных процедур по контрольным департаментам; • активизация работы по разработке методов внутреннего контроля: а) документальная ревизия, проверка первичных документов, методы предварительного контроля (В.А. Татаринов); б) контроль с учетом экономической природы деятельности субъекта, использование в целях контроля методов смежных наук (Д.А. Толстой); в) характеристика организации ВК и решаемых им задач (И.И. Блех)

Окончание таблицы / Table (continued)

Период	Ключевые события
XX в.	• ВК функционирует как неотъемлемая, но подчиненная часть внешнего контроля; • разделение контроля на внешний и внутренний носит достаточно условный характер; • издание Декрета о рабочем контроле (распространение негосударственных форм контроля); • учреждение Высшего совета народного хозяйства (ВСНХ), осуществляющего контроль за правомерностью и эффективностью работы предприятий; • создание Комитета партийно-государственного контроля ЦК КПСС и Совета Министров СССР; • популяризация внутрихозяйственного контроля, организуемого на уровне отдельных хозяйствующих субъектов; • выделение экономистов-ревизоров, бухгалтеров-инвентаризаторов; • выделение в рамках внутрихозяйственного контроля — общественного контроля; • сужение сферы государственного финансового контроля до области использования государственных ресурсов; • формирование СВК, соответствующей рыночной экономике постиндустриального периода; • создание Российского института внутренних аудиторов, объединяющего специалистов в области внутреннего контроля
XXI в.	• Проявление всеобъемлющего интереса к эффективной организации СВК в связи с введением требования по ее организации согласно Федеральному закону № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; • дальнейшее развитие СВК в РФ происходит в контексте общемировых тенденций и проблем при доминирующей логике догоняющего характера

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

исследования. В результате появились фискальные службы (кабацкие и таможенные), в обязанности которых входило составление «белых книг», что следует расценивать как зарождение «общественного контроля» того времени.

До XVII в. объектом контроля служили только доходные операции. Со временем пришло понимание, что контролю должны подвергаться также и расходные факты хозяйственной жизни. Это привело к усилению внимания в рамках контроля к выявлению финансовых сокрытий и к идее привлечения обученных специалистов для контроля за сотрудниками.

С момента вступления на престол Петра I началось активное внедрение западных методик контроля, что трансформировало технологию внутреннего надзора в хозяйствующих субъектах. При этом полученный результат позволил повысить эффективность частных компаний и государственных структур благодаря отказу от архаичной методики документального контроля.

Новый импульс развития внутреннего контроля получил в годы масштабных преобразований Александра I. Это объясняется стремительным раз-

витием науки и ростом экономики в России, что привело к существенному увеличению объемов потребляемых ресурсов, нуждающихся в непрерывном контроле с применением разнообразных контрольных процедур. Несмотря на их простоту и недостаточную эффективность, сам факт признания и обращения к ним следует рассматривать как значительный прорыв в развитии методики внутреннего контроля. В этот период была предпринята очередная попытка применения методов внутреннего контроля на основе западноевропейской практики, и в первую очередь внимание уделялось таким качественно новым приемам, как сравнение данных и сопоставление контрольных величин.

Этот факт повлиял на увеличивающееся количество должностей ревизоров (контролеров). Их основная функция заключалась в оценке отражения доходных операций и обоснованности расходования средств, что дало толчок к улучшению качественных характеристик аналитических методов внутреннего контроля.

На данном историческом этапе активно использовалась такая форма гарантий, как залог. Его система была построена по принципу покрытия

недостач в случае их возникновения, что также являлось заимствованием зарубежного опыта. Этот период характеризуется внедрением в методику внутреннего контроля процедуры самоконтроля, но эта идея в последующем потерпела фиаско, так как произошел рост хищений и злоупотреблений.

Переломным моментом в начале XIX в. стало формирование русской школы бухгалтерского учета, основоположниками которой по праву считаются К.И. Арнольд, И. Ахматова, Э.А. Мудров. Это событие оказало прямое влияние на методологическую основу внутреннего контроля: с этого момента происходит инкорпорирование учетных методов и приемов в механизм внутреннего контроля.

Нерешенной оставалась проблема отсутствия нормативно закрепленных и систематизированных правил счетоводства, что являлось блокирующим моментом в процессе сопоставления и обобщения результатов, полученных в ходе контроля. Недостаток был устранен путем создания так называемого «Свода счетных уставов», который определил дальнейшее развитие внутреннего контроля. Одновременно с этим был принят «Закон о государственном контроле», имевший преимущественно административно-директивную направленность.

В результате данных обстоятельств произошел переход от разрозненных приемов внутреннего контроля к формированию целостной СВК, хотя она еще не была совершенной и в первую очередь была обращена к мониторингу потоков денежных средств.

Одновременно происходит разделение процедур контроля с учетом отраслевой специфики. Наблюдается снижение взаимосвязи между внутренним и внешним контролем, при этом внутренний контроль становится одной из услуг внешних аудиторов. Активно развивается его методологическая основа, а различные государственные деятели предлагают свои собственные методы внутреннего контроля.

К тому времени внешние контролеры (аудиторы) начинают уделять внимание СВК, оценивают степень ее надежности, предпринимают первые попытки опираться на результаты ее работы с целью сокращения трудозатрат при выполнении своих процедур. Контрольные методы также расширяются, и происходит поэтапное использование приемов экономического анализа, целевой основой которых является мониторинг полученных финансовых результатов экономических субъектов на основе бухгалтерской отчетности и выявление резервов роста прибыли.

В начале XX в. внутренний контроль продолжает функционировать как составляющая внешнего контроля, хотя его роль уже не была главенствующей, а разграничение внешнего и внутреннего контроля оставалось достаточно условным. Экономическое обустройство того времени закрепляло механизм, при котором государство, как владелец, создавало и регулировало систему как внешнего, так и внутреннего контроля.

Однако уже в 1917 г. начали возникать и постепенно распространяться негосударственные формы контроля, утверждаются специальные документы, регламентирующие порядок их функционирования. В частности, в «Декрете о рабочем контроле» раскрывается порядок проверки рабочими контролерами законности действий всех участников трудовых отношений, степень обеспечения сохранности имущества организаций, а также социалистической собственности. По результатам расследования инициаторы данного средства контроля имели право привлекать к уголовной ответственности виновных лиц.

Далее по хронологии происходит присоединение органов рабочего контроля к ВСНХ, что привело к очередному слиянию внешнего и внутреннего контроля. Внутренний контроль утратил остатки самостоятельности, что повлекло за собой отход от практики внутреннего контроля с непосредственным участием рабочих контролеров (трудящихся) вплоть до 1962 г.

Следует отметить, что в 1962 г. эта практика была возобновлена благодаря созданию «Комитета партийно-государственного контроля» при ЦК КПСС и Совете Министров СССР. В ведение данного органа входили: контроль за выполнением госплана, борьба с местничеством и нарушениями государственной дисциплины, выявление признаков расточительства и обмана государства, а также всякого рода проявления бюрократизма [7].

Параллельно с внешним контролем развивается внутрихозяйственный контроль, организуемый на уровне отдельных хозяйствующих субъектов. Он предполагает мониторинг операций и процессов, протекающих на предприятии. Руководители несут ответственность перед государством за степень выполнения контрольной функции по соблюдению локальных актов экономических субъектов. Функциональной обязанностью главного бухгалтера являлся контроль за рациональным использованием средств и выполнением норм законодательства. На

крупных предприятиях и кооперациях для этих целей выделяются специальные должности: экономист-ревизор, бухгалтер-инвентаризатор, организационно относящиеся к бухгалтерии, но функционально отвечающие за контрольные мероприятия в отдельных внутрипроизводственных подразделениях хозяйствующих субъектов. Впоследствии в рамках внутрихозяйственного контроля формируется «общественный контроль», иницируемый профсоюзами и партийными объединениями предприятий.

Важным шагом на пути к разграничению внутреннего и внешнего контроля стало сужение сферы правительственного финансового контроля до области потребления государственных ресурсов. Теперь под такой контроль попадали только те хозяйствующие субъекты, которые либо использовали государственное имущество в ходе своей деятельности, либо финансировались за счет бюджетных средств, независимо от объема потребляемых ресурсов. Эти изменения позволили упразднить «народный контроль», что дало толчок к формированию СВК, соответствующей экономике постиндустриального периода.

Важным событием для профессионального общества в XX в. явилось создание «Российского института внутренних аудиторов», участниками которого стали специалисты по внутреннему контролю. Иницирование подготовки «комплаенс-офицеров» в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» заключалось в том, что эти специалисты должны были сформировать надежную и, что особенно важно, легальную основу для СВК в отечественных компаниях в формате форензик-аудита [18].

В настоящее время формируется правовая основа внутреннего контроля и аудита, управления рисками, активно внедряются в практику международные стандарты аудита [19, 7], что позволило сократить до минимума разрыв между регулированием внутреннего контроля в РФ и зарубежных странах в части фундаментальных основ.

Начало XXI в. по праву принято считать периодом проявления всеобъемлющего интереса к эффективной организации СВК. Это обусловлено введением требований по организации внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, а также контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности для экономических субъектов, подлежащих обязатель-

ному аудиту в соответствии со ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ст. 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Долгое время развитие внутреннего аудита шло параллельно с внутренним контролем, которые были объединены единым понятием «контроль». На смену простейшим приемам контроля пришел «финансовый контроль», столетием позже выделились внутренний контроль и внешний аудит, и только после осознания необходимости мониторинга за СВК и подтверждения финансовой отчетности возник внутренний аудит. В течение последующих нескольких веков предпосылки появления внутреннего аудита в отечественной практике не имели ярко выраженных отличительных особенностей по сравнению с накопленным к тому времени зарубежным опытом, как и ранее, имела место апроприация с сегментной симметричностью. Более-менее заметная активизация функционирования внутреннего аудита наблюдается в первое десятилетие XXI в., когда в ответ на принятие международным сообществом «Закона Сарбейнса — Оксли», «IX Директивы ЕС» и «Базель II» в России спустя несколько лет началось иницирование подготовки «комплаенс-офицеров» в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма». Идея заключалась в том, что эти специалисты должны были сформировать надежную и, что особенно важно, легальную основу для СВК в отечественных компаниях. Важно отметить, что на тот момент в ведущих странах мира уже осознавали необходимость выделения такой корпоративной структуры, как «внутренний аудит», в то время как в национальном масштабе эти функции по-прежнему отводились внутреннему контролю. Подобная размытость и отсутствие четкого разделения между внутренним контролем и аудитом широко распространены в 20-е гг. XXI в.

ВЫВОДЫ

Трансформации, которые претерпевают внутренний контроль и внутренний аудит, обусловлены теми историческими изменениями, которые происходили при смене экономических формаций и влияли на общество, государство, бизнес-среду и систему корпоративного управления каждого отдельно взятого хозяйствующего субъекта.

Сегодня мы сталкиваемся с несогласованностью и противоречивостью нормативно-правового регулирования этих элементов корпоративного управления в нашей стране, что приводит в замешательство пользователей и препятствует формированию целостного представления о сущности внутреннего аудита.

Стратегия развития внутреннего контроля и внутреннего аудита характеризуется стратегией «догоняющего развития», предполагающей повторение с отставанием произошедших общемировых трансформационных преобразований в данной области корпоративного управления. В отечественном законодательстве остается много противоречий в регулировании СВК, и в первую очередь касающихся четкого разграничения понятий внутреннего контроля и внутреннего аудита, их функциональных проявлений.

Говоря о дальнейшем развитии СВК в РФ, следует отметить, что оно происходит в контексте общемировых тенденций, в том числе и с наметившимся в последние годы акцентом на киберпространство, эскалацию информационных угроз, вопросы

ESG-управления. Но в первую очередь следует провести активную работу соответствующих государственных органов власти совместно с негосударственными регуляторами экономики для устранения сформировавшегося коллапса в отечественном законодательстве в области регулирования внутреннего контроля и аудита.

Помимо систематизации правового поля, еще одним важным трендом развития внутреннего контроля и внутреннего аудита является применение новых цифровых технологий, которые позволяют осуществлять «непрерывный контроль» всех бизнес-процессов и управленческих структур хозяйствующих субъектов, что в корне меняет концепцию контрольных систем.

Будущие перспективы трансформации внутреннего контроля будут определяться общемировыми триггерами, и это отразится в изменении регламентации, унификации контрольных систем, отчасти зависящих в первую очередь от стремительного развития IT-технологий, эскалации угроз информационных рисков и общемировой геополитической нестабильности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Артеменко И. О. Развитие внутреннего контроля и аудита в условиях эволюции корпоративной среды. *Журнал экономических исследований*. 2016;2(10):2. DOI: 10.12737/23677
2. Матыцына Ю. Д., Агеева О. А. Эволюция диалектической взаимосвязи понятий «внутренний контроль» и «экономическая безопасность» на микроуровне. *Вестник евразийской науки*. 2023;15(2):56. URL: <https://esj.today/PDF/66ECVN 223.pdf>
3. Мельник М. В. Постановка и развитие систем внутреннего контроля в экономических субъектах. *Аудит*. 2016;(12):3–9.
4. Кизилев А. Н., Овчаренко О. В. Развитие внутреннего аудита в системе управления коммерческой организацией. *Вестник РГЭУ РИHX*. 2009;3(29):265–272. URL: [https://vestnik.rsue.ru/doc/vestnik/3\(29\)2009.pdf](https://vestnik.rsue.ru/doc/vestnik/3(29)2009.pdf)
5. Нгуен Т. В. Л. Сущность и эволюция развития внутреннего аудита. *Интернет-журнал «Науковедение»*. 2016;8(1).29. DOI: 10.15862/31EVN 116
6. Сафонова М. Ф., Резниченко С. М. Модели внутреннего контроля: исторические трансформации и перспективы развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(11):1292–1316. DOI: 10.24891/ia.26.11.1292
7. Белогина Н. С. Периодизация развития и современное состояние внутреннего финансового контроля. *Вестник УрФУ. Серия: Экономика и управление*. 2014;4:126–137.
8. Даниэл Санта А. А., Алеткин П. А. Историко-эволюционное развитие операционного аудита. *Вести научных достижений. Бухгалтерский учет, анализ и аудит*. 2020;(3):123–128. DOI: 10.36616/2713-1726-2020-3-123-128
9. Растегаева Ф. С., Пережогин И. С. Трансформация системы внутреннего контроля коммерческой организации в условиях цифровизации экономики. *Креативная экономика*. 2020;14(6):1091–1104. DOI: 10.18334/ce.14.6.110448
10. Семенюк Ю. А. Перспективы трансформации внутреннего контроля и аудита в условиях цифровизации. *Экономические науки*. 2023;227:144–151. DOI: 10.14451/1.227.144
11. Тихомирова А. В. Использование информационных технологий в современных системах внутреннего контроля в организациях федеральной почтовой связи. *Вестник евразийской науки*. 2022;14(5).28. URL: <https://esj.today/PDF/38ECVN 522.pdf>

12. Сафонова М. Ф., Алексеенко А. Ю. Перспективы использования технологий искусственного интеллекта в работе внутреннего аудитора хозяйствующего субъекта. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(12):1403–142. DOI: 10.24891/ia.25.12.1403.
13. Маньфэй Г. История развития теории внутреннего аудита. *Вестник Томского государственного университета. Экономика*. 2024;(66):184–197. DOI: 10.17223/19988648/66/12
14. Цыганков К. Ю. Происхождение бухгалтерии: античность или средневековье. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(5):244–257. (In Russ). DOI: 10.24891/ia.20.5.244
15. Dănescu T., Prozan M., Prozan R.D. Perspectives Regarding Accounting — Corporate Governance — Internal Control. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(32):588–594. DOI: 10.1016/S 2212-5671(15)01436-7
16. Вильданова М. М. О создании и эволюции института внутреннего контроля в России. *Право и практика*. 2020;(3):136–142.
17. Ghosh A., Yong Gyu Lee. Financial reporting quality, structural problems and the informativeness of mandated disclosures on Internal Controls. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2013;40(3–4):318–349. DOI: 10.1111/jbfa.12015
18. Мельник М. В., Кеворкова Ж. А. Направления использования форензик-контроля в рамках экспертно-аналитической и аудиторской деятельности. *Инновационное развитие экономики*. 2022;6(72):230–236. DOI: 10.5187
19. Булыга Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(6):6–19.

REFERENCES

1. Artemenko I. O. The development of internal control and audit in the conditions of the evolving corporate environment. *Journal of Economic Research*. 2016;2(10):2. (In Russ). DOI: 10.12737/23677
2. Matytsyna Yu. D., Ageeva O. A. The evolution of the alternative relationship between the concepts of “internal control” and “economic security” at the micro level. *The Eurasian Scientific Journal*. 2023;15(2).56. (In Russ.). URL: <https://esj.today/PDF/66ECVN 223.pdf>
3. Melnik M. V. Setting and development of internal control systems in the economic entities. *Audit*. 2016;(12):3–9. (In Russ).
4. Kizilov A. N., Ovcharenko O. V. Development of internal audit in the management system of an official organization. *Vestnik of Rostov State University of Economics*. 2009;3(29):265–272. (In Russ). URL: [https://vestnik.rsue.ru/doc/vestnik/3\(29\)2009.pdf](https://vestnik.rsue.ru/doc/vestnik/3(29)2009.pdf)
5. Nguyen T. V. Le. The substance and evolution of the internal audit. *Online journal “Naukovedenie”*. 2016;8(1).29. (In Russ). DOI: 10.15862/31EVN 116
6. Safonova M. F., Reznichenko S. M. Internal control models: Historical transformations and development prospects. *International accounting*. 2023;26(11):1292–1316. (In Russ). DOI: 10.24891/ia.26.11.1292
7. Belogina N. S. The periodization of the development and current state internal financial control. *Vestnik Ural'skogo Federal'nogo universiteta. Seriya: Ekhnomyka i Upravlenie*. 2014;4:126–137. (In Russ).
8. Daniel Santa A. A., Aletkin P. A. Historical and evolutionary development of operational audit. *Vesti nauchnykh dostizhenii. Bukhgalterskii uchet, analiz i audit*. 2020;(3):123–128. (In Russ.). DOI: 10.36616/2713-1726-2020-3-123-128
9. Rastegaeva F. S., Perezhogin I. S. Transformation of the internal control system of a commercial organization in the context of digitalization of the economy. *Kreativnaya ekonomika = Creative Economy*. 2020;14(6):1091–1104. (In Russ.). DOI: 10.18334/ce.14.6.110448
10. Semenyuk Yu. A. Prospects for the transformation of internal control and audit in the context of digitalization. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2023;227:144–151. DOI: 10.14451/1.227.144
11. Tikhomirova A. V. The use of information technologies in modern internal control systems in federal postal service organizations. *The Eurasian Scientific Journal*. 2022;14(5).28. URL: <https://esj.today/PDF/38ECVN 522.pdf>
12. Safonova M. F., Alekseenko A. Yu. Artificial intelligence technologies: Prospects for use in the company's internal audit. *International accounting*. 2022;25(12):1403–1427. (In Russ). DOI: 10.24891/ia.25.12.1403
13. Manfei G. History of the development of internal audit theory. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika = Tomsk State University Journal of Economics*. 2024;(66):184–197. (In Russ). DOI: 10.17223/19988648/66/12

14. Tsygankov K. Yu. The origin of accounting: antiquity or the middle ages? *International accounting*. 2017;20(5):244–257. (In Russ). DOI: 10.24891/ia.20.5.244
15. Dănescu T., Prozan M., Prozan R.D. Perspectives Regarding Accounting — Corporate Governance — Internal Control. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(32):588–594: DOI: 10.1016/S 2212–5671(15)01436–7
16. Vildanova M.M. On the creation and evolution of the Institute of Internal Control in Russia. *Law and practice*. 2020;(3):136–142. (In Russ).
17. Ghosh A., Yong Gyu Lee. Financial reporting quality, structural problems and the informativeness of mandated disclosures on Internal Controls. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2013;40(3–4):318–349. DOI: 10.1111/jbfa.12015
18. Melnik M.V., Kevorkova Zh.A. The directions of using force control in the framework of expert analytical and auditing activities. *Innovative economic development*. 2022;6(72):230–236: DOI: 10.51832/2223798420226230 (In Russ).
19. Bulyga R.P. Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;(6):6–19. (In Russ).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Владислав Вячеславович Сериков — кандидат экономических наук, ассистент кафедры аудита, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Российская Федерация
Vladislav V. Serikov — Ph.D. (Econ.), Assistant of the Audit Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russian Federation
<https://orcid.org/0000-0002-5872-3979>
serikov_vlad97@mail.ru

Маргарита Фридриховна Сафонова — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Российская Федерация
Margarita F. Safonova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Head of Audit Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russian Federation
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>
Автор для корреспонденции / Corresponding author:
safsf@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 14.02.2025; после рецензирования 21.03.2025; принята к публикации 18.06.2025
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 14.02.2025; revised on 21.03.2025 and accepted for publication on 18.06.2025.
The authors have read and approved the final version of the manuscript.