



На правах рукописи

**Каламанова Елена Николаевна**

**Развитие информационно-методического обеспечения анализа  
эффективности внутреннего аудита**

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Москва – 2024

Работа выполнена на базовой кафедре финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», г. Москва.

Научный руководитель доктор экономических наук, доцент  
**Проданова Наталья Алексеевна**

Официальные оппоненты: **Алибеков Шахизин Ильмутдинович**,  
доктор экономических наук, профессор,  
Северо-Кавказский институт (филиал) ФГБОУ ВО  
«Всероссийский государственный университет  
юстиции (РПА Минюста России)» в г. Махачкале,  
кафедра гуманитарных и социально-  
экономических дисциплин, профессор

**Сотникова Людмила Викторовна**,  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВО «Финансовый университет при  
Правительстве Российской Федерации»,  
факультет налогов, аудита и бизнес-анализа,  
кафедра аудита и корпоративной отчетности,  
профессор

Ведущая организация: Федеральное государственное бюджетное  
образовательное учреждение высшего  
образования «Кубанский государственный  
аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

Защита диссертации состоится 26 июня 2024 года в 10:30 на заседании диссертационного совета 24.2.372.07 на базе ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43, корп. 6, ауд. 204.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в Научно-информационном библиотечном центре имени академика Л.И. Абалкина ФГБОУ ВО «РЭУ имени Г.В. Плеханова» по адресу: 115054, г. Москва, ул. Зацепа, д. 43 и на сайте организации: <http://ords.rea.ru/>

Автореферат разослан « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2024 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета 24.2.372.07  
кандидат экономических наук, доцент



Коваленко  
Юлия Николаевна

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В условиях экономической нестабильности в России требуется оперативное реагирование на возникающие внешние угрозы, изменение действующего законодательства, развитие информационных технологий, выявление новых рисков, что увеличивает заинтересованность бизнеса в деятельности служб внутреннего аудита. Внутренний аудит преобразовался в деятельность по поиску новых путей обеспечения корпоративной безопасности и своевременному реагированию на риски при разработке и реализации стратегии компании.

Развитие внутреннего аудита исторически обусловлено прохождением листинга акций российских компаний на зарубежных биржах. В качестве одного из требований допуска была указана необходимость организации внутреннего аудита в российских компаниях. Начиная с 2008 года происходит адаптация международных стандартов внутреннего аудита к российским условиям. Одновременно меняется статус и роль внутренних аудиторов, функционал которых дополнился консультативной деятельностью. Объективный и профессиональный внутренний аудит, ориентированный на предотвращение различных видов рисков, способствует повышению эффективности и результативности корпоративного управления.

Вопросы методологии внутреннего аудита активно исследуются отечественными и зарубежными учеными последние тридцать лет. Некоторые авторы и нормативно-правовые документы затрагивают направления анализа и взаимосвязи рисков организации и внутреннего аудита, в том числе риск-ориентированный подход к организации деятельности внутреннего аудита. Существующие концептуальные положения и парадигмы, методические и практические результаты значительно обогащают теорию и методологию, но полностью не раскрывают особенности информационно-методического обеспечения анализа эффективности внутреннего аудита.

Анализ эффективности внутреннего аудита влияет на возможность повышения его результативности как в части выполнения конкретных заданий, так и работы подразделения внутреннего аудита в целом. В коммерческих организациях формируется политика вертикальной интеграции внутреннего аудита в связи с ростом валовой выручки. Вместе с тем следует отдельно обозначить наметившуюся тенденцию изменения государственной политики относительно возможности применения в России международных стандартов аудита, что следует из проводимых Министерством финансов Российской Федерации опросов российских компаний.

Несмотря на большой вклад, внесенный учеными в формирование концептуальных подходов к анализу эффективности внутреннего аудита, остается потребность в развитии его теоретических положений и информационно-методического инструментария с целью сокращения трудозатрат в условиях автоматизации деятельности коммерческих организаций.

Актуальность темы исследования подтверждается необходимостью научного определения эффективности внутреннего аудита и разработки типовой формы или конкретных требований к его осуществлению.

**Степень разработанности проблемы.** Ученые на протяжении многих лет исследовали вопросы аудита, внутреннего аудита, качества и эффективности внутреннего аудита. Терминологический и видовой аппарат внутреннего аудита представлен в публикациях таких авторов, как М.О. Акишин, П.П. Баранов, Р.П. Булыга, Н.Д. Врублевский, Т.Ю. Дружиловская, П.И. Камышанов, С.А. Кемаева, Ж.А. Кеворкова, А.Н. Кизилов, В.В. Ковалев, С.В. Козменкова, И.П. Курочкина, В.Б. Малицкая, М.В. Мельник, Т.А. Мирошниченко, И.Е. Попова, Я.В. Соколов, А.М. Сонин, А.А. Терехов, А.А. Шапошников.

Различные подходы к трактовке эффективности внутреннего аудита исследовали в своих трудах Л. Баскакова, С.М. Васин, О.Б. Вечерковская, В.В. Вольчик, А.В. Завгородняя, Е.Б. Зверев, Л.В. Канторович, Е.Д. Кузякина, О.А. Мамонова, Е.М. Мерзликина, Т.П. Пакшина, Н.С. Пласкова, Т.В. Плахотя, И.А. Рождественская, И.Г. Сергеева, А. Стефатов, В.Л. Тамбовцев, Т.Б. Турищева,

Л.А. Чайковская, Е.А. Штеле. Среди иностранных ученых можно выделить такие имена, как М.О. Al Shbail, Н. Alshurafat, Н. Ananzeh, Т.О. Bani-Khalid, W. Jemaneh Deribe, К.М. Harris, D. Getachew Regasa, S.R. Nirwana, N.A.A. Sunnari, S. Slapničar, Т. Vuko, М. Čular, М. Drašček, Т.Л. Williams.

Вопросы систематизации подходов к анализу эффективности внутреннего аудита освещены в работах И.Б. Кенжебаевой, А.С. Кортюковой, И.Е. Мизиковского, Е.А. Минаковой, Е.В. Останиной, Э.Э. Ситдиковой, Г.А. Умаровой, Т.Т.К. Фан, Р. Хервига Фридага, В. Шмидта, М. Arena, G. Azzone, Y.S. ALfrijat, D. Himawati, Mulatsih, F. Putri, R.A. Ogunwole, С.А. Oluwakemi, Qiu Gaosong, Yuan Leping.

Вклад в становление информационно-методического обеспечения анализа эффективности внутреннего аудита внесли такие ученые, как О. Ажимов, Е.Б. Зверев, Г. Эмерсон и др.

Вопросы совершенствования внутреннего аудита в условиях автоматизации контрольной среды представлены в публикациях Э. Деминга, Е.В. Дудоровой, Н.А. Казаковой, М.В. Мельник.

Несмотря на значительный вклад, внесенный учеными, занимавшимися исследуемой проблематикой, существует ряд нерешенных и требующих углубленных исследований вопросов теоретического и методического характера. Происходящее сегодня в области внутреннего аудита в коммерческой сфере требует глубокого анализа с точки зрения как теории, так и методологии.

Все вышесказанное определило выбор темы научного исследования, структуру и логику изложения материала, позволило сформулировать цель и задачи диссертации.

**Цель диссертационного исследования** заключается в развитии информационно-методического обеспечения, разработке и апробации методики анализа эффективности внутреннего аудита, основанной на определении системы соответствующих индикаторов эффективности, дифференцированных в зависимости от интересов собственников бизнеса.

Для достижения цели исследования в диссертации сформулированы следующие задачи:

– провести ретроспективный анализ историко-логических этапов становления аудита в целом и внутреннего аудита, в России в частности, и раскрыть концептуальные основы понятия «внутренний аудит» с целью определения вектора его дальнейшего развития в интересах собственников бизнеса;

– обосновать введение термина «целевая эффективность» путем всестороннего исследования содержания понятий «качество» и «эффективность» внутреннего аудита с целью разработки корректного информационно-методического обеспечения анализа эффективности внутреннего аудита;

– предложить научно обоснованный подход к развитию информационно-методического обеспечения анализа эффективности внутреннего аудита путем идентификации его индикаторов и формирующих их информационных потоков;

– разработать и апробировать методику оценки эффективности внутреннего аудита, в основу которой заложены пороговые значения составных элементов показателя его целевой эффективности;

– обосновать влияние информационных технологий на деятельность внутреннего аудита с целью определения аудиторских процедур, подлежащих автоматизации;

– предложить способы достижения целевой эффективности внутреннего аудита в условиях ограниченности ресурсов.

**Область исследования** соответствует Паспорту научных специальностей 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика и соответствует пунктам 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» и 11.9 «Современные цифровые и информационные технологии в учете, анализе и контроле».

**Объектом исследования** является эффективность внутреннего аудита в коммерческих организациях.

**Предметом исследования** является информационно-методическое обеспечение анализа эффективности внутреннего аудита и сопутствующая ему учетно-аналитическая информация.

**Теоретическая основа** исследования базируется на работах отечественных и зарубежных ученых, посвященных вопросам изучения аудиторской деятельности, в том числе формированию информационно-методическое обеспечения внутреннего аудита и оценки его эффективности.

**Методологической базой** проведенного исследования является диалектический метод научного познания, предполагающий объективное и всестороннее рассмотрение действительности с позиции взаимосвязи объекта и предмета исследования. В качестве исследовательского инструментария применялись общенаучные и специальные методы познания, включающие в себя методы логического анализа, экспертных оценок, группировку и обобщение, сравнительный анализ, анкетирование, моделирование.

Логика исследования построена на основе методического подхода, предполагающего раскрытие исходного понятийного аппарата от абстрактного к конкретному, от отвлеченных теоретических построений к конкретным практическим решениям и предложениям. Для разработки методики определения эффективности внутреннего аудита применялись факторный анализ, моделирование и статистические методы.

**Информационной базой** исследования являются российские и международные стандарты аудита, международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита, нормативные правовые акты Российской Федерации, регламентирующие аудиторскую деятельность, законодательная база финансового, корпоративного, налогового, трудового права, в том числе императивные и рекомендательные правовые документы различных ведомств, прямо или косвенно регулирующие внутренний аудит коммерческих компаний, отчетность по результатам проведения внутреннего аудита, методическая и справочная литература, интернет-ресурсы, специальная периодическая печать, материалы научно-практических конференций по исследуемой проблеме,

информация официальных страниц в сети Интернет, в том числе сайта Института внутренних аудиторов ([www.iiaru.ru](http://www.iiaru.ru)).

**Научная новизна диссертационного исследования** состоит в развитии теоретических положений относительно определения содержания информационно-методического обеспечения и разработке методики анализа эффективности внутреннего аудита в условиях автоматизации деятельности коммерческих организаций, а также в формулировке практических предложений в целях повышения эффективности внутреннего аудита.

**Основные результаты, полученные лично автором, обладающие новизной и выносимые на защиту:**

– определены особенности формирования аудита и внутреннего аудита в России, уточнены задачи и функции внутреннего аудита, раскрыты концептуальные основы понятия «внутренний аудит» с целью определения направлений его дальнейшего развития в интересах собственников бизнеса, дано авторское определение понятия «внутренний аудит» ориентированное на удовлетворение потребностей заинтересованных пользователей;

– обосновано введение термина «целевая эффективность внутреннего аудита» путем всестороннего исследования содержания понятий «качество» и «эффективность» внутреннего аудита; аргументировано употребление термина «эффективность» применительно к внутреннему аудиту; сформирована авторская концепция видовой эффективности внутреннего аудита, включающая эффективность работы подразделения внутреннего аудита, эффективность аудитора и эффективность внутреннего аудита;

– определены методические подходы к информационно-методическому обеспечению анализа эффективности внутреннего аудита; предложен авторский подход по расчету индикаторов эффективности внутреннего аудита в зависимости от наличия исходных данных за предыдущие периоды и динамики их изменения, позволяющий рассчитать эффективность процесса любого уровня зрелости внутреннего аудита с целью повышения степени удовлетворенности интересов



собственников организации; выработаны рекомендации к определению соответствующих информационных потоков;

– разработана методика оценки эффективности внутреннего аудита, основанная на тенденциях и приоритетности влияния показателей, включаемых в расчет для внутренних аудиторов и собственников бизнеса; предложен авторский подход к идентификации принципов анализа эффективности внутреннего аудита и определению величины пороговых значений составных элементов показателя целевой эффективности в результате апробации методики в коммерческих организациях;

– предложены пути автоматизации деятельности внутреннего аудита в целях достижения его целевой эффективности на основании анализа опыта автоматизации коммерческих организаций и имеющегося на рынке программного обеспечения; сформулированы зоны для первоочередного внедрения автоматизации с целью сокращения трудозатрат на обеспечение соответствия внутреннего аудита международным стандартам и применения принципа риск-ориентированного планирования аудиторской деятельности;

– предложен комплекс методических и практических рекомендаций по достижению целевой эффективности внутреннего аудита в условиях ограниченности ресурсов коммерческих структур, в том числе обосновано оптимальное число плановых аудитов; сформулирован подход к обоснованию количества элементов выборки для проведения детальных процедур с заданным уровнем доверия в зависимости от размера всей совокупности объектов, подлежащих аудиту, с целью повышения целевой эффективности, позволяющий организациям упростить процесс разработки плана и программы внутреннего аудита.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в совершенствовании теоретико-методического инструментария анализа эффективности внутреннего аудита для установления достаточности аудиторских процедур для достижения его целевой эффективности в коммерческой

организации. Отдельные рекомендации, а именно разработанные при апробации методики оценки эффективности внутреннего аудита, могут быть использованы при планировании годовой нагрузки и формировании детальных аудиторских программ, что позволяющих эффективнее использовать трудовые ресурсы службы внутреннего аудита.

Результаты исследования могут стать основой для дальнейшего совершенствования методического обеспечения аудиторской деятельности в коммерческих организациях.

**Практическая значимость результатов исследования** состоит в возможности применения разработанной методики анализа эффективности внутреннего аудита в целях оптимизации управления ресурсами внутреннего аудита и повышения его эффективности в условиях автоматизации деятельности организации. Кроме того, сформулированные практические предложения способствуют достижению целевой эффективности внутреннего аудита, согласованной с его непосредственными заказчиками – собственниками бизнеса. Предлагаемая к внедрению модель оценки эффективности внутреннего аудита позволит типизировать подходы при наличии распределенной функциональной сети, дочерних и зависимых обществ, обеспечив реализацию риск-ориентированного годового планирования.

В качестве **гипотезы** исследования предполагается, что разработка методического инструментария анализа эффективности внутреннего аудита даст возможность более эффективно распределять ограниченные ресурсы подразделения внутреннего аудита коммерческих организаций для достижения целевого уровня эффективности, что позволит управлять эффективностью внутреннего аудита за счет корректировок годового плана работ или программы аудиторской проверки.

**Апробация результатов исследования.** Результаты исследования были внедрены в деятельность коммерческих организаций, осуществляющих внутренний аудит. Так был рассчитан фактический показатель эффективности внутреннего аудита по предлагаемой модели, позволяющий определить зоны для

автоматизации процесса внутреннего аудита, а также внедрен предлагаемый в исследовании вариант расчета покрытия бизнес-процессов аудиторскими проверками в практическую деятельность ООО «Агро-Строительные Технологии» (г. Краснодар). Методы получения обратной связи от организаций, отказавшихся от долгосрочного сотрудничества, а также единые принципы выбора количества элементов, подлежащих проверке, для достижения уровня достоверности в 95 % случаев активно используются в деятельности ООО «Дорожные знаки» (г. Мытищи).

Разработанные в рамках диссертационного исследования методические рекомендации по организации и планированию внутреннего аудита нашли применение в учебном процессе ФГБОУ ВО «РЭУ имени Г.В. Плеханова» при подготовке и чтении курса «Внутренний контроль и аудит».

**Публикации.** Основные научные положения и выводы диссертационной работы нашли свое отражение в 6 научных публикациях, общий объем которых составляет 4,39 печ. л. (3,58 авт. печ. л.), в том числе 5 статей в объеме 3,76 печ. л. (2,95 авт. печ. л.) опубликованы в рецензируемых научных изданиях.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, 7 приложений. Текст работы содержит 21 таблицу, 26 рисунков и 4 формулы. Список литературы включает в себя 177 источников.

## **II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Определены особенности формирования аудита и внутреннего аудита в России, уточнены задачи и функции внутреннего аудита, раскрыты концептуальные основы понятия «внутренний аудит» с целью определения направлений его дальнейшего развития в интересах собственников бизнеса, дано авторское определение понятия «внутренний аудит» ориентированное на удовлетворение потребностей заинтересованных пользователей.**

Развитие внутреннего аудита исторически обусловлено изменениями внешней среды функционирования организаций и необходимостью повышения эффективности ее операционной деятельности за счет минимизации рисков и степени неопределенности. При этом за годы становления внутреннего аудита сформировался научный подход к нему как к инструменту, позволяющему определить эффективность внутреннего контроля и системы управления рисками организации. В целом зарождение внутреннего аудита в России связано по большей части с совершенствованием внутривладельческого контроля в банковской сфере, увеличением числа бирж и их участников. В ходе исследования были выделены этапы формирования внутреннего аудита: от полного отсутствия его регламентации до внедрения международных стандартов. Современный внутренний аудит ориентирован на идентификацию наиболее срочных задач и областей, подлежащих проверке, исходя из приемлемого уровня риска, согласованного с собственниками бизнеса.

Сформулировано авторское определение «внутреннего аудита» как независимой риск-ориентированной деятельности внутреннего структурного подразделения, направленной на выявление и подтверждение способов достижения целей, определенных руководством организации (собственником бизнеса). В авторском определении в отличие от определения, предложенного в российских нормативных правовых актах, выделена независимость внутреннего

аудита и применение риск-ориентированного подхода, а также оценка способов достижения целей, поставленных собственниками.

Определены задачи внутреннего аудита, такие как:

- анализ рисков, с которыми сталкивается организация и среда внутреннего контроля, для формирования соответствующей программы аудита, основанной на оценке рисков, и в частности оценке эффективности процесса управления рисками;

- составление отчетов по результатам проведенных аудитов и при необходимости представление комментариев и предложений по недопущению повторных нарушений;

- выражение мнения об эффективности механизмов контроля в проверяемой системе;

- обеспечение на основе оценки системы внутреннего контроля должной уверенности в том, что организация функционирует эффективно, предотвращая риски мошенничества и фальсификации данных в финансовой отчетности.

Функции (обязанности) внутреннего аудита могут зависеть от размера и структуры организации, в некоторых случаях корректируются с учетом навыков и опыта внутренних аудиторов, что связано с недостатком специалистов, обладающих требуемыми компетенциями. Чаще всего внутренний аудит охватывает одну или несколько областей: оценку системы бухгалтерского учета и соответствующего внутреннего контроля; контроль финансовой и операционной информации, подготовленной для руководителей, включая тщательную проверку достоверности представленных результатов; анализ рентабельности, эффективности деятельности компании и функционирования средств контроля нефинансового характера; оценку метода и степени реализации стратегии, планов компании; сохранность активов; другие специальные анализы; оценку рисков и совершенствование системы управления рисками.

**2. Обосновано введение термина «целевая эффективность внутреннего аудита» путем всестороннего исследования содержания понятий «качество» и**

**«эффективность» внутреннего аудита; аргументировано употребление термина «эффективность» применительно к внутреннему аудиту; сформирована авторская концепция видовой эффективности внутреннего аудита, включающая эффективность работы подразделения внутреннего аудита, эффективность аудитора и эффективность внутреннего аудита.**

Проанализированы научные и законодательные подходы к определению эффективности внутреннего аудита, что подтверждает отсутствие единой позиции к определению эффективности внутреннего аудита. Взаимное влияние нескольких факторов, таких как: проведение проверок постфактум по уже свершившимся операциям с одновременной подготовкой рекомендаций, относящихся к будущим периодам, и сложностями в прогнозировании репутационных рисков – не позволяют определить и измерить результативность внутреннего аудита как достижение запланированного результата. Качество внутреннего аудита тоже не отражает многогранность рассматриваемого бизнес-процесса, так как для оценки качества внутреннего аудита должны быть регламентированы цели и порядок их достижения, что исключает возможность наличия профессионального суждения внутреннего аудитора и корректность сформулированных тестов в рамках проводимой проверки и выводов. Проведенный анализ современных международных научных публикаций, размещенных на зарубежных сайтах [www.mendeley.com](http://www.mendeley.com) (рисунок 1) и [www.ScienceDirect.com](http://www.ScienceDirect.com) (рисунок 2), выявил одновременное использование терминов «качество» и «эффективность» применительно к внутреннему аудиту.

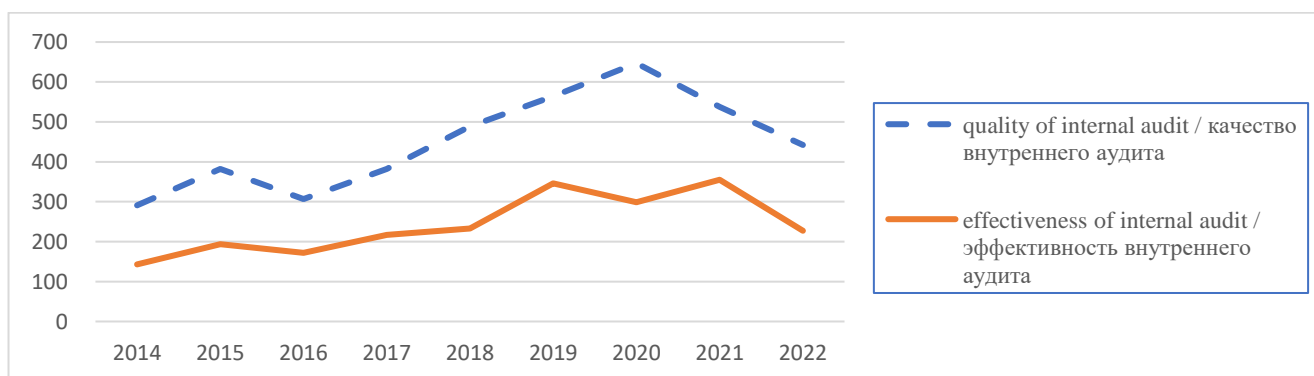


Рисунок 1 – График применения терминов «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита»

Источник: составлено автором на основании данных, размещенных на сайте [www.mendeley.com](http://www.mendeley.com)

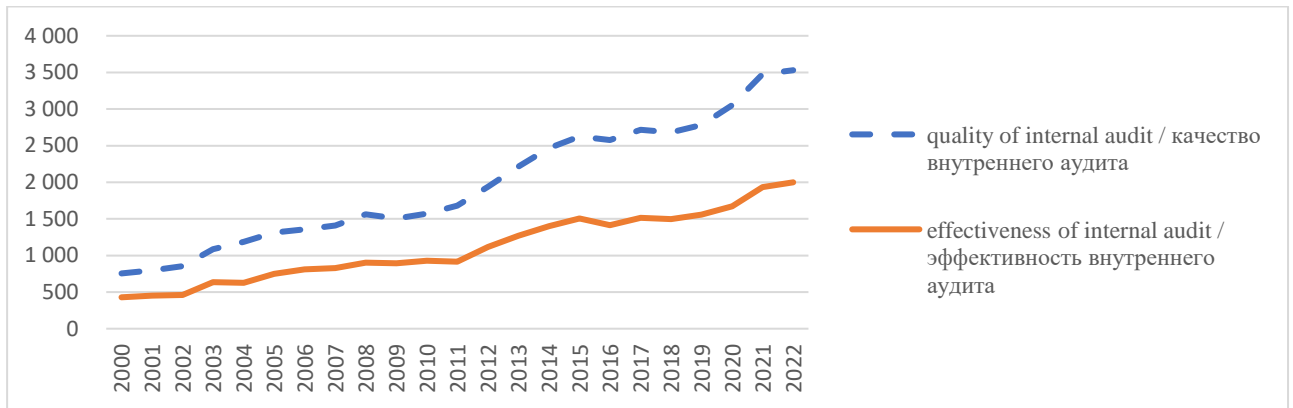


Рисунок 2 – График применения терминов «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита»

Источник: составлено автором на основании данных, размещенных на сайте [www.ScienceDirect.com](http://www.ScienceDirect.com)

В исследовании обосновано применение термина «эффективность внутреннего аудита» и определены факторы и индикаторы ее определяющие, а также сформирована авторская концепция видовой эффективности внутреннего аудита (таблица 1).

Таблица 1 – Видовая эффективность внутреннего аудита

Вид эффективности	Определение
Эффективность работы подразделения внутреннего аудита	Своевременное и полное выполнение плана работ внутреннего аудита, обеспечение заданного уровня покрытия процедурами внутреннего аудита, эффективность труда сотрудников, то есть соответствие качества выполняемых задач поставленным целям внутреннего аудита
Эффективность аудитора	– Личная эффективность, то есть предложение максимально эффективных рекомендаций, поиск причин отклонений, сокращение срока согласования результатов аудита с проверяемым подразделением; – повышение квалификации в направлении, актуальном для службы, отдела внутреннего аудита
Эффективность внутреннего аудита	Выполнение внутренним аудитом поставленных задач (советом директоров) или определенных на законодательном уровне с учетом минимизации собственных затрат внутреннего аудита по достижению целей и максимальное получение доходов, предотвращение рисков

Источник: составлено автором

Поиск новых источников доходов, предложение путей и способов увеличения «воронки» продаж, предотвращение рисков хищения, резерв экономии

затрат рассматриваются как доход от деятельности внутреннего аудита и учитываются при определении эффективности внутреннего аудита.

Сформулировано авторское определение целевой эффективности внутреннего аудита, под которой понимается конкретное значение эффективности, устанавливаемое советом директоров организации до начала календарного года для достижения желаемого результата.

**3. Определены методические подходы к информационно-методическому обеспечению анализа эффективности внутреннего аудита; предложен авторский подход по расчету индикаторов эффективности внутреннего аудита в зависимости от наличия исходных данных за предыдущие периоды и динамики их изменения, позволяющий рассчитать эффективность процесса любого уровня зрелости внутреннего аудита с целью повышения степени удовлетворенности интересов собственников организации; выработаны рекомендации к определению соответствующих информационных потоков.**

Разработано информационно-методическое обеспечение анализа эффективности внутреннего аудита, основывающееся на определении источников информации, позволяющих разделить на составные части процесс внутреннего аудита и исследовать их во всем многообразии взаимосвязей. Сформирована методика расчета фактического уровня эффективности внутреннего аудита за анализируемый период времени. Анализ эффективности внутреннего аудита позволяет выявлять преимущества и недостатки выстроенной системы управления эффективностью бизнес-процесса на основе принципов Г. Эмерсона: моделирование – планирование; исполнение – аудиторские проверки; контроль – план корректирующих действий; улучшение – мониторинг устранения недостатков.

Систематизированы методические подходы к определению эффективности внутреннего аудита, в числе которых выделены:



- экспертный, при котором оценка эффективности внутреннего аудита оценивается на основе опроса, анкетирования заинтересованных сторон: руководителей проверяемых подразделений, заказчика внутреннего аудита (собственника бизнеса);
- модельный, основанный на построении моделей влияния нескольких индикаторов на эффективность внутреннего аудита;
- статистический, допускающий количественное (численное) выражение итогового результата, то есть метод, опирающийся на статистические данные организации: расчет увеличения прибыли организации, экономии расходов и выделение роли внутреннего аудита в этих изменениях.

Проведенная систематизация методических подходов и показателей эффективности в зависимости от объекта и предмета оценки подтверждает актуальность исследования и отсутствие единого подхода, позволяющего учесть все особенности внутреннего аудита.

Информационные потоки в целях определения системы показателей эффективности внутреннего аудита можно разделить по отношению к внутреннему аудиту, его эффективности и деятельности организации в целом и её положения на рынке (рисунок 3).

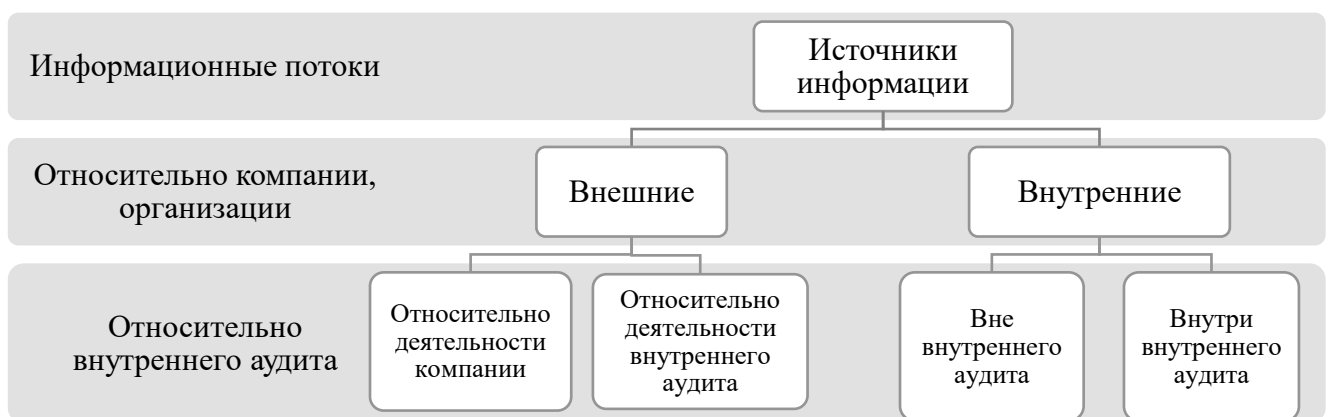


Рисунок 3 – Структура информационных потоков в организации

Источник: составлено автором

При автоматизации всех процессов источники информации могут формировать однородные информационные потоки, которым присущи один вид

носителя информации, единая форма информации на протяжении всего периода, одна точка входа и выхода информации. Информационные потоки внутреннего аудита классифицированы по основным характеристикам:

- по отношению к внутреннему аудиту: внутренние, внешние, входящие, исходящие;
- по виду носителя информации: на бумажном носителе, в электронном виде;
- по отношению к функции внутреннего аудита: элементарные, комплексные, базисные, ключевые;
- по назначению информации: директивные, нормативно-справочные, учетно-аналитические, вспомогательные
- по степени открытости и уровню значимости: открытые, закрытые, коммерческие, секретные (конфиденциальные), простые, заказные;
- по времени возникновения и периодичности использования: регулярные, периодические, оперативные, онлайн, офлайн.

Определены информационные потоки и источники информации, используемые при расчете показателей эффективности внутреннего аудита. Для расчета эффективности внутреннего аудита источники информации сгруппированы в разрезе направлений деятельности внутреннего аудита (таблица 2).

Таблица 2 – Источники информации для расчета эффективности внутреннего аудита

Направление деятельности	Источник информации
Регламентация деятельности	Внутренние стандарты проведения аудиторских проверок и контроля качества выполненных аудиторских проверок
Годовое планирование работы	<ul style="list-style-type: none"> <li>– стратегия компании;</li> <li>– организационная структура, информация об основных подразделениях, отделах и проектах;</li> <li>– перечень основных бизнес-процессов и функций;</li> <li>– информация об основных контрагентах;</li> <li>– информационные системы;</li> <li>– нормативные требования;</li> <li>– финансовая и нефинансовая отчетность;</li> </ul>

Направление деятельности	Источник информации
	– модель внутреннего аудита или план работы внутреннего аудита
Превентивный контроль	– реестр рассмотренных проектов закупочной документации; – реестр рассмотренных проектов контрактов; – реестр рассмотренных положений об отделах; – реестр иных внутренних документов организации
Консультирование	В зависимости от направления консультации: возможна качественная и монетарная оценка
Специальные проверки	В зависимости от направления консультации: возможна качественная и монетарная оценка
Мониторинг устранения недостатков	Реестр мониторинга устранения недостатков по каждой проверке
Аудит / гарантии / предварительный аудит	– Результаты проверки бизнес-процессов – наличие контроля в той или иной области, их формализация и дизайн; – итоги проверки сохранности активов (инвентаризации); – аналитические таблицы по результатам проверки рынков сбыта, бизнес-процессов, маркетинга
Оценка эффективности использования рабочего времени сотрудника	Табель учета рабочего времени в разрезе задач, выполняемых аудитором (time-sheet)
Повышение квалификации	Программа повышения квалификации, составленная на очередной календарный период
Автоматизация аудиторских проверок	Выгрузки из ИТ-систем

Источник: составлено автором

В рамках выстраивания работы внутреннего аудита предполагается, что руководитель подразделения внутреннего аудита обеспечивает управление аудиторами для обеспечения максимальной эффективности работы.

**4. Разработана методика оценки эффективности внутреннего аудита, основанная на тенденциях и приоритетности влияния показателей, включаемых в расчет для внутренних аудиторов и собственников бизнеса; предложен авторский подход к идентификации принципов анализа эффективности внутреннего аудита и определению величины пороговых значений составных элементов показателя целевой эффективности в результате апробации методики в коммерческих организациях.**

Предложен авторский подход к систематизации и определению принципов внутреннего аудита в зависимости от уровня их влияния (организационные (верхнеуровневые) и прикладные) и обязательности применения, которые схематично представлены на рисунке 4.



Рисунок 4 – Принципы анализа эффективности внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Сформулированы критерии эффективности внутреннего аудита, характеризующие подход к его оценке на основе принципов анализа эффективности внутреннего аудита. Выделены основные характеристики формирования модели анализа эффективности внутреннего аудита:

– разумная достаточность – критерии, включенные в модель, должны формироваться в процессе выполнения задач внутреннего аудита. Дополнительные трудозатраты для расчета критериев минимизированы;

– соизмеримость – включенные в модель критерии имеют удельный вес значимости в соответствии с их влиянием на оценку эффективности внутреннего аудита;

– полнота – модель анализа эффективности внутреннего аудита должна учитывать все направления деятельности внутреннего аудита.

Модель анализа эффективности внутреннего аудита компаний, имеющих дочерние и зависимые общества, может включать дополнительные критерии эффективности внутреннего аудита. При наличии в компании региональных подразделений модель анализа эффективности внутреннего аудита может дополняться информацией о принадлежности критериев (факторов) внутреннего аудита региону, изменяя при этом удельный вес их влияния.

Разработана типовая методика применения модели расчета эффективности внутреннего аудита, которая может быть адаптирована с учетом целей и задач любой коммерческой организации.

Сгруппированы факторы, влияющие на расчет эффективности внутреннего аудита, которые свидетельствуют о разнонаправленности составных элементов показателя эффективности. Расчетный показатель эффективности внутреннего аудита классифицирован по направлениям сравнения.

Сформулированы условия для успешного использования интегральной оценки в управлении анализом эффективности внутреннего аудита:

- определение системы нормативных параметров в количественном выражении;
- обеспечение одинаковой доли влияния показателей на максимизацию прибыли, сокращение расходов и сохранность активов организации;
- обеспечение внутреннего разделения полномочий, ориентированных на главную цель – возможность управления эффективностью внутреннего аудита и корректировку целевых значений внутреннего аудита;
- определение ключевых факторов риск-ориентированного подхода для формирования плана работ внутреннего аудита на очередной финансовый/плановый период;

– разработка системы мотивации руководителей проверяемых структурных подразделений и линейного персонала к оперативному взаимодействию с внутренним аудитом.

Предлагается целевую эффективность внутреннего аудита устанавливать в процентах, где 100 % – это максимально возможный уровень эффективности. Целевой уровень эффективности внутреннего аудита может быть определен исходя из значений предыдущих лет, например как среднее значение за предшествующие два года, увеличенное на ежегодный уровень роста. В случае отсутствия однозначной динамики целевой уровень можно определить исходя из ожиданий совета директоров и учитывать при определении годового премирования сотрудников внутреннего аудита.

Проведен ряд апробационных расчетов на примере коммерческих организаций для формирования методики анализа эффективности внутреннего аудита. Эффективность работы подразделения внутреннего аудита за прошедший период  $E_{ia}$ , %, предлагается определять по формуле:

$$E_{ia} = D_1 \times E_1 + D_2 \times E_2 + \dots + D_i \times E_i, \quad (1)$$

где:  $E_i$  – составной элемент или индикатор эффективности, приведенное значение, %;

$D_i$  – удельный вес соответствующего элемента эффективности, %.

Расчет удельного веса каждого составного элемента произведен на основании исследования Института внутренних аудиторов России, проведенного осенью 2022 года. При голосовании допускался выбор нескольких показателей эффективности. В предлагаемом подходе определение удельного веса показателя зависит от доли проголосовавших за каждый показатель и может быть изменено для любой организации или в перспективе установлено на нормативном уровне.

В предлагаемой модели удельный вес значения показателя  $D_1$ , %, определяется по формуле:

$$D_1 = \frac{\text{Количество проголосовавших за показатель}}{\text{Количество всех проголосовавших}}. \quad (2)$$

Составные элементы эффективности ранжированы по убыванию значимости удельного веса:

- выполнение плана – 21,0 %;
- оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита – 19,1 %;
- экономический эффект от деятельности внутреннего аудита – 18,0 %;
- результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита – 11,2 %;
- количество рекомендаций, принятых менеджментом – 9,4 %;
- количество заявок от менеджмента на проведение аудита – 7,1 %;
- охват бизнес-процессов организации, процедурами внутреннего аудита – 5,2 %;
- количество выявленных существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества) – 5,2 %;
- количество замечаний регуляторов – 3,8 %.

Сумма долей всех составных элементов эффективности равна 100 %. В предлагаемом расчете в случае заинтересованности заказчика внутреннего аудита удельный вес каждого элемента эффективности может быть пересмотрен. В исследовании определены формулы для расчета составных элементов эффективности внутреннего аудита, определены минимальные и максимальные значения элементов эффективности.

Предложенная методика анализа эффективности внутреннего аудита направлена на внедрение целевой эффективности в систему управления и развития организации. Интегральная оценка эффективности внутреннего аудита должна быть встроена в отдельные элементы организации системы внутреннего аудита, что позволит рассчитывать и управлять эффективностью внутреннего аудита в любой момент времени с целью максимизации стоимости бизнеса.

**5. Предложены пути автоматизации деятельности внутреннего аудита в целях достижения его целевой эффективности на основании анализа опыта автоматизации коммерческих организаций и имеющегося на рынке программного обеспечения; сформулированы зоны для первоочередного внедрения автоматизации с целью сокращения трудозатрат на обеспечение соответствия внутреннего аудита международным стандартам и применения принципа риск-ориентированного планирования аудиторской деятельности.**

Проанализирован опыт трех крупных коммерческих организаций, применяющих различные схемы автоматизации процесса внутреннего аудита. В результате обозначены проблемные вопросы и выстроена схема начала внедрения автоматизации внутреннего аудита. В процессе апробации применения предлагаемой методики расчета эффективности внутреннего аудита в таблице 3 ранжированы с точки зрения уменьшения трудозатрат подразделения внутреннего аудита, потребовавшиеся для сбора данных для расчета составного элемента эффективности.

Таблица 3 – Трудоемкость определения составных элементов эффективности внутреннего аудита

Показатель	Количество человеко-часов	Требуется предварительная обработка информации для расчета показателя
Выполнение плана	1	Нет
Оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита	6	Нет
Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в том числе любые виды экономии затрат и дополнительного дохода)	60	Да
Результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита	5	Нет
Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков	40	Да
Количество заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов	5	Да
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	1	Нет



Показатель	Количество человеко-часов	Требуется предварительная обработка информации для расчета показателя
Количество существенных нарушений в работе компании в целом (в том числе из-за мошенничества)	6	Да
Количество замечаний регуляторов	4	Да
Итого	128	–

Источник: составлено автором

Проведены расчеты и определено влияние каждого индикатора эффективности на увеличение фактической эффективности внутреннего аудита с учетом имеющего процесса автоматизации. Процесс автоматизации внутреннего аудита определен с целью снижения трудозатрат на каждом этапе:

- стандарт – описание проведения процедуры;
- проведение аудиторских процедур по стандартам;
- выбор подходящего программного обеспечения;
- автоматизация.

Предложены пути автоматизации деятельности внутреннего аудита в целях достижения целевой эффективности внутреннего аудита с применением программного обеспечение Jira, облачного сервиса управления задачами Kaiten и с применением Excel.

Разработаны практические рекомендации достижения целевой эффективности внутреннего аудита, в том числе с применением статистических методов; обосновано оптимальное количество аудиторских проверок в год, а также предложен способ определения достаточного числа элементов, подлежащих детальным процедурам проверки для формирования аудиторского мнения с достоверностью 95 %, что особенно актуально при количестве элементов генеральной совокупности более 500.

**6. Предложен комплекс методических и практических рекомендаций по достижению целевой эффективности внутреннего аудита в условиях**

**ограниченности ресурсов коммерческих структур, в том числе обосновано оптимальное число плановых аудитов; сформулирован подход к обоснованию количества элементов выборки для проведения детальных процедур с заданным уровнем доверия в зависимости от размера всей совокупности объектов, подлежащих аудиту, с целью повышения целевой эффективности, позволяющий организациям упростить процесс разработки плана и программы внутреннего аудита.**

Сформированный методический инструментарий позволит определить фактический показатель эффективности внутреннего аудита исходя из опыта предыдущих лет, выбрать совместно с заказчиком внутреннего аудита (советом директоров) целевой или приемлемый уровень эффективности, определить пути его достижения с минимальными трудозатратами, выявить области автоматизации процесса проведения внутреннего аудита.

Сформулированы предложения по повышению эффективности внутреннего аудита, в том числе:

1. Осуществлять внешнюю оценку и ежегодную самооценку внутреннего аудита. На основе метода оценки персонала «360 градусов» были сформулированы соответствующие вопросы для включения их в опросники.

Рекомендовано проанализировать результаты проведенной самооценки с целью выявления и идентификации присущих рисков, таких как:

- риск аудиторских ошибок;
- риск ложной гарантии;
- репутационный риск (внутреннего аудита).

В таблице 4 представлен пример группировки вопросов анкеты самооценки по направлениям для улучшения и возможным рискам.

Таблица 4 – Взаимосвязь вопросов анкеты самооценки с возможными рисками

Направление для улучшения	Вопрос	Риск
Сроки	Хватило ли Вам времени на проверку?	Репутационный риск

Направление для улучшения	Вопрос	Риск
Аналитика данных	Считаете ли Вы достаточной выборку по проверяемым направлениям?	Ложная гарантия
Экспертиза	Хватило ли времени на знакомство с программой аудита до начала проверки?	Репутационный риск
	Были ли Вами заблаговременно изучены нормативные документы по проверяемому направлению?	
	Хватает ли, по Вашему мнению, Вам знаний и компетенций для проверки проверяемой области?	Ложная гарантия
Коммуникация	Нужна ли Вам дополнительная помощь куратора при проведении проверки?	Аудиторские ошибки
	Вы успели ознакомиться с итоговым отчетом в Вашей части?	Репутационный риск

Источник: составлено автором

Разработан подход к рейтингованию рисков (таблица 5) с целью определения приоритетной области для принятия решений и внедрения изменений.

Таблица 5 – Ранжирование рисков

Рейтинг риска	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3
Аудиторские ошибки	0,3	0,2	0,05
Ложная гарантия	0,3	0,2	0,25
Репутационный риск	0,4	0,6	0,7
Суммарный аудиторский риск	1	1	1

Источник: составлено автором

2. Повышать качество написания отчетов, точность формулировок рекомендаций; рассмотреть вопрос изменения формата представления отчета. Например, отчет представлять в формате презентаций или графическом редакторе с добавлением большего числа визуализаций выявленных отклонений, резервов сокращения расходов и расчетной оценки доходов от реализации аудиторских рекомендаций.

3. При разработке плана корректирующих действий для повышения фактической эффективности внутреннего аудита разрабатывать мероприятия с коротким сроком исполнения до одного года, с единоличным ответственным за

реализацию мероприятия; избегать солидарной ответственности нескольких исполнителей; при совпадении рекомендаций внутреннего аудита и планов организации до даты их внедрения заранее определять долю в итоговом результате от подтверждения внутренним аудитом необходимости реализации мероприятий.

4. Унифицировать рабочие документы аудитора, определить элементы с наибольшими трудозатратами, разработать план автоматизации процесса внутреннего аудита, начиная с его годового планирования до непосредственного расчета эффективности.

5. Детализировать процедуру проведения проверки от запроса документов, формирования выборки до заполнения рабочих документов при одновременном выполнении задач в условиях различных часовых поясов.

6. Определить ожидания объекта и цели заказчика аудита и зафиксировать их в протоколе на иницирующей встрече.

7. Разработать совместно с ответственным структурным подразделением стратегию цифровизации всех бизнес-процессов компании с учетом одновременной автоматизации аудиторских тестов для внедрения непрерывного аудита.

### **III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Сформированный методический инструментарий анализа эффективности внутреннего аудита в коммерческой сфере позволит руководителю внутреннего аудита качественно и эффективно управлять внутренним аудитом, достигая целей, поставленных собственниками организации. Предложенные подходы и методика могут быть применены для определения первоочередных областей, подлежащих автоматизации, стать методической базой контроля эффективности в удаленных филиалах или дочерних организациях, способствуя повышению качества внутреннего аудита. Разработанная модель оценки эффективности внутреннего аудита является универсальной и позволяет сократить трудозатраты и ускорить процесс планирования предстоящих аудитов. Заложенный в основу модели риск-

ориентированный подход к годовому планированию соответствует требованиям международных стандартов аудита.

#### IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

##### Рецензируемые научные издания

1. Каламанова, Е. Н. Зарубежный опыт формирования риск-ориентированного внутреннего аудита как научного направления / Е. Н. Каламанова. – Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2021. – № 7 (132). – С. 933–937. – DOI 10.34925/EIP.2021.132.7.169. – EDN BUMMHF. – 0,63 печ. л. – 0,63 авт. печ. л.

2. Каламанова, Е. Н. Основополагающие подходы к составлению риск-ориентированного плана работы внутреннего аудита / Е. Н. Каламанова, Н. А. Проданова. – Текст : непосредственный // Бухучет в здравоохранении. – 2021. – № 11. – С. 61–72. – DOI 10.33920/med-17-2111-07. – EDN QTIKMY. – 0,75 печ. л. – 0,38 авт. печ. л.

3. Каламанова, Е. Н. Концептуальные основы риск-ориентированного внутреннего аудита. Терминологический и видовой аппарат, ориентированный на риск / Е. Н. Каламанова, Н. А. Проданова. – Текст : непосредственный // Бухучет в здравоохранении. – 2021. – № 12. – С. 55–68. – DOI 10.33920/med-17-2112-06. – EDN GICALRC. – 0,88 печ. л. – 0,44 авт. печ. л.

4. Каламанова, Е. Н. Роль риск-ориентированного годового планирования в оценке эффективности внутреннего аудита / Е. Н. Каламанова. – Текст : непосредственный // Бухучет в строительных организациях. – 2023. – № 4. – С. 36–47. – EDN PTUPVK. – 0,75 печ. л. – 0,75 авт. печ. л.

5. Каламанова, Е. Н. Целевая эффективность внутреннего аудита / Е. Н. Каламанова. – Текст : непосредственный // Бухучет в здравоохранении. – 2023. – № 8. – С. 41–49. – DOI 10.33920/med-17-2308-05. – EDN JWLNJS. – 0,75 печ. л. – 0,75 авт. печ. л.

## Другие издания

6. Каламанова, Е. Н. Механизм государственного регулирования естественных монополий в Российской Федерации / Е. Н. Каламанова. – Текст : непосредственный // Экономика и предпринимательство. – 2023. – № 7 (156). – С. 331–335. – DOI 10.34925/EIP.2023.156.7.052. – EDN GITXMS. – 0,63 печ. л. – 0,63 авт. печ. л.