

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова»

На правах рукописи

**Каламанова Елена Николаевна**

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

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика  
(11. Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

диссертация на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель –  
доктор экономических наук, доцент  
Проданова Наталья Алексеевна

Москва – 2024

## Оглавление

Введение.....	4
Глава 1 Теоретические аспекты внутреннего аудита и анализа его эффективности.....	13
1.1 Историко-логические этапы становления внутреннего аудита .....	13
1.2 Эволюция научных подходов к трактовке термина «эффективность внутреннего аудита» .....	33
1.3 Эффективность внутреннего аудита как объект экономического анализа...	45
Глава 2 Информационно-методическое обеспечение анализа эффективности внутреннего аудита .....	60
2.1 Разработка основополагающих принципов анализа эффективности внутреннего аудита .....	60
2.2 Формирование структуры информационных потоков в целях систематизации показателей эффективности внутреннего аудита .....	69
2.3 Методика анализа эффективности внутреннего аудита .....	78
Глава 3 Совершенствование информационно-методического инструментария развития и повышения эффективности внутреннего аудита.....	93
3.1 Совершенствование внутреннего аудита в условиях автоматизации деятельности объекта внутреннего аудита.....	93
3.2 Адаптация плана и программы работ внутреннего аудита к учету целевой эффективности внутреннего аудита.....	108
3.3 Разработка предложений по повышению эффективности внутреннего аудита.....	119
Заключение .....	125
Список литературы .....	135
Приложение А (обязательное) Исторические этапы становления аудита.....	168
Приложение Б (обязательное) Внешняя независимая оценка качества деятельности внутреннего аудита .....	170
Приложение В (обязательное) Форма анкеты обратной связи по результатам работы.....	175

внутреннего аудита в 202X году.....	175
Приложение Г (обязательное) Характеристики и целевой уровень составных элементов показателя эффективности внутреннего аудита .....	177
Приложение Д (обязательное) Типовая методика применения модели расчета эффективности внутреннего аудита.....	181
Приложение Е (обязательное) Модель оценки (пример).....	190
Приложение Ж (обязательное) Покрытие бизнес-процессов (пример) .....	194

## Введение

**Актуальность темы исследования.** В условиях экономической нестабильности 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 снижения угроз и своевременному реагированию на риски, поддержке бизнеса при разработке и реализации стратегии компании.

Развитие внутреннего аудита связано с 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. Актуальность проведения научных разработок в части развития информационно-методического обеспечения анализа эффективности внутреннего аудита подтверждается отсутствием комплексных научных исследований в данном направлении.

Анализ эффективности внутреннего аудита влияет на возможность повышения его результативности как в части выполнения конкретных заданий, так и работы подразделения внутреннего аудита в целом. Вместе с тем следует отдельно обозначить наметившуюся тенденцию изменения государственной политики в части возможности применения международных стандартов аудита, что следует из проводимых Министерством финансов Российской Федерации опросов российских компаний. Одновременно происходит внедрение процессов внутреннего аудита в бюджетную сферу.

Несмотря на большой вклад, внесенный учеными в формирование концептуальных подходов к анализу эффективности внутреннего аудита, остается потребность в развитии теоретических положений и информационно-методического инструментария анализа эффективности внутреннего аудита, направленного на сокращение 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 содержанию документов, регламентирующих данный процесс.

**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 M.O.Al Shbail, H.Alshurafat, H.Ananzeh, T.O.Bani-Khalid, W.Jemaneh Deribe, K.M.Harris, D.Getachew Regasa, S.R.Nirwana, N.A.A.Sunnari, S.Slapničar, T.Vuko, M.Čular, M.Drašček, T.L.Williams.

Вопросы систематизации подходов к анализу эффективности внутреннего аудита по отдельным признакам 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.Арена, G.Azzone, Y.S.ALfrijat, D.Himawati, Mulatsih, F.Putri, R.A.Ogunwole, C.A.Oluwakemi, Qiu Gaosong, Yuan Leping.

Вопросы сложившейся организации процедур внутреннего аудита в современных условиях нормативного регулирования представлены в нормативно-правовых актах, действующих на территории Российской Федерации.

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 методологического 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 определить задачи ее достижения.

**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 частности в России 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 Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика, в частности 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 формирования 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** выступают российские и международные стандарты аудита, международные стандарты профессиональной практики внутреннего аудита, нормативно-правовые акты Российской Федерации, регламентирующие аудиторскую деятельность, законодательная и подзаконная 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.iiar-ru.ru](http://www.iiar-ru.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 научные результаты**, полученные лично автором 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, что позволяет 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 коммерческими организациями 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, что позволит организациям упростить процесс разработки плана и программы внутреннего аудита.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в совершенствовании методического инструментария анализа эффективности

внутреннего аудита с целью формирования мнения о достаточности аудиторских процедур для достижения его целевой эффективности в коммерческой организации. Отдельные рекомендации, разработанные при апробации методики оценки эффективности внутреннего аудита, могут быть использованы при планировании годовой нагрузки и формировании детальных аудиторских программ, что позволит наиболее эффективно использовать трудовые ресурсы службы внутреннего аудита.

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

**Практическая значимость исследования** состоит в возможности применения разработанной методики 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 научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты на соискание ученой степени кандидата наук.

**Логическая 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.

## **Глава 1 Теоретические аспекты внутреннего аудита и анализа его эффективности**

### **1.1 Историко-логические этапы становления внутреннего аудита**

Для понимания роли и содержания внутреннего аудита в современных реалиях обратимся к процессу становления аудита и выделения процесса внутреннего аудита. Ученые неоднократно задавались вопросом поиска исторических предпосылок становления аудита [46, 54, 76, 77].

Формирование исторических этапов становления аудита прослеживается во взаимосвязи с разделением интересов владельцев бизнеса или инвесторов и управляющих, которые получали денежные средства для достижения заданных инвесторами целей. Владельцы бизнеса, инвесторы хотели принимать решения об эффективности использования их денежных средств не только по информации, предоставляемой управляющими и бухгалтерами, но и на основании независимой оценки, что подтверждается информацией, систематизированной в приложении А (таблица А.1).

Проведенный анализ научных источников показал, что современный аудит имеет долгую историю развития и уникальное происхождение. Такие ученые, как Акишин М.О., Баранов П.П., Шапошников А.А., Соколов Я.В., Терехов А.А. [67, 76, 77], в своих исследованиях полагают, что «прообраз аудита сформировался еще во времена Петра I», который заложил основу развития контрольно-ревизионной и аудиторской практики в области государственных финансов России. В 1716 году Петр I ввел звание аудитора в воинский устав и включил звание в табель о рангах [77]. Чин назывался «генерал аудитор» и «генерал аудитор лейтенант»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Петр I. Устав Воинский. 1716 г. Электронная библиотека исторического факультета МГУ (msu.ru). URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Text/Ystav1716.htm>

Характерные черты аудиторской деятельности XVIII и XXI веков в России приведены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Сравнение аудиторской деятельности XVIII и XXI веков

Характеристика аудиторской деятельности	Для аудитора Петровской эпохи	Для современного аудитора
Предмет деятельности	Установление истины	Оценка достоверности
Объекты аудиторских практик	Событие и обстоятельства преступления	Информация, содержащаяся в бухгалтерской и финансовой отчетности
Аудиторские доказательства	Главный инструмент для определения виновных и фактической ситуации	Основной способ определения фактического финансового положения
Обеспечение законности	В отношении соблюдения субъектами военного суда правил следствия и судопроизводства	В части соблюдения аудируемым лицом норм бухгалтерского права
Независимость аудитора	Фактически находились в подчинении вышестоящих начальников и после проведения расследования «аудитор, проявивший принципиальность во время процесса, после его окончания вполне мог подвергнуться гонениям от командира» [76]	Основополагающий принцип аудиторской деятельности
Документирование процесса аудита	Признание высокой значимости документирования процесса получения и исследования доказательств	Обязательность документирования аудиторской деятельности и сбор аудиторских доказательств
Привлечение профессионала, специалиста	Предполагалось использование мнения специалиста для принятия решений	Предусмотрено международными стандартами аудита

Источник: составлено автором

Проведено сравнение применяемых аудиторских процедур во времена Петра I и в современных реалиях в терминах Международного стандарта аудита 500 «Аудиторские доказательства» [17] (таблица 1.2). В качестве источника аудиторских доказательств мог выступать «донос провинциал фискалов» по аналогии с «информацией из независимых от организации источников, которую аудитор может использовать в качестве аудиторских доказательств, может включать подтверждения третьих лиц» [(A9), 17].

Таблица 1.2 – Сравнение применяемых аудиторских процедур в аудите XVIII и XXI веков

Аудиторская процедура в Петровскую эпоху	Аудиторская процедура в терминологии Международного стандарта аудита 500 «Аудиторские доказательства»
Запрос	Запрос А18
Расходование казенных средств на содержание пленных	Инспектирование А2
Арифметическая проверка данных расходных книг и таблиц	Пересчет А2, А19
Оценка тождественности показателей различных учетных регистров, а также данных первичных документов	Аналитические процедуры А2

Источник: составлено автором

Аудиторы в России именовались присяжными бухгалтерами, а точнее присяжными счетоводами. Но при этом в основном употреблялись понятия «ревизор» и «контролер». В 1894 году на торжественном заседании Общества для распространения коммерческих знаний И.Д. Гопфенгаузен обратился с предложением ходатайствовать перед правительством об учреждении Института бухгалтеров и присяжных счетоводов. В 1896–1987 годах рассмотрение в Министерстве финансов проекта положения об Институте бухгалтеров и присяжных счетоводов было приостановлено.

После революции 1917 года стремительно развивалась плановая экономика и система ведомственного и вневедомственного контроля, сосредоточенная на поиске недостатков и злодеяний в финансово-хозяйственной деятельности организаций. В 1929–1930 годах были закрыты 14 советских бирж. В планово-распределительной экономике потребность в независимом аудите отсутствовала.

В 1990-х годах в России произошли существенные изменения в экономической и политической сферах, в том числе возродились товарно-сырьевые, товарные и валютные биржи, что способствовало активному развитию аудиторской деятельности. Изначально аудит в России обладал характеристиками «ревизионных» проверок, что несколько отличается от аудита в классическом смысле [94]. Дуализм ситуации заключался в возможности проведения проверок на возмездной основе и необходимости привлекать к ответственности за

выявленные нарушения. Противоречие удалось устранить после принятия и уточнения соответствующих нормативных актов. Основные этапы развития аудита в Российской Федерации систематизированы в таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Этапы развития аудита и государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации

Период, гг.	Нормативное регулирование	Определение аудиторской деятельности, аудита; цель аудита	Государственное регулирование
1987–1993	Отсутствие нормативной правовой базы, регулирующей аудиторскую деятельность	Аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской или финансовой отчетности, платежно-расчетной документации отдельных хозяйственных операций, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов на договорной основе [60]. Цель: оказание аудиторских и консультационных услуг действующим в СССР и за границей совместным предприятиям, участниками которых являются советские организации [15]	Подчинение и отчетность о деятельности Министерству финансов СССР
1993 – 08.2001	Временные правила аудиторской деятельности [10]. Начался этап подготовки Международных стандартов аудита для перевода на русский язык [42]	Аудиторская деятельность – независимый вневедомственный финансовый контроль. Цель: установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации	Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации
1996–2000	37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и методика		



Период, гг.	Нормативное регулирование	Определение аудиторской деятельности, аудита; цель аудита	Государственное регулирование
	аудиторской деятельности [37, 112]	Федерации	
08.2001–11.2007	Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [3].	Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.	
11.2007–12.2008	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (до 01.01.2018 [13])	Цель: выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации	Постепенный переход от государственного регулирования аудиторской деятельности к саморегулированию [7].
2009–2016	Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [4]; Кодекс профессиональной этики аудиторов [28]	Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.	Сформирован Совет по аудиторской деятельности для обеспечения общественных интересов в ходе осуществления аудиторской деятельности [19]
2016 – по настоящее время	Признание международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации» [12]	Цель: независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности	Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) осуществляет государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов (приказ Минфина России от 10.03.2022 № 94) [18].
2018 – по настоящее время	Кодекс профессиональной этики аудиторов (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47) [27]		В настоящее время действует одна некоммерческая саморегулируемая организация аудиторов

Период, гг.	Нормативное регулирование	Определение аудиторской деятельности, аудита; цель аудита	Государственное регулирование
			«Ассоциация "Содружество"» [148]

Источник: составлено автором на основании [112]

Начиная с 1990-х годов в России можно говорить о становлении внутреннего аудита, что связано в первую очередь с развитием внутрихозяйственного контроля в банковской сфере, увеличением числа бирж и их участников. На начальном этапе деятельность внутреннего аудита не регламентировалась, отсутствовала методология данной деятельности, что приводило только к выявлению нарушений бухгалтерского учета и составлению отчетности, но не способствовало систематической работе по предупреждению последующих нарушений.

Одним из первых упоминаний результатов деятельности внутреннего аудита были рекомендации для аудиторских фирм по изучению и оценке влияния внутреннего аудита на деятельность организаций. Можно выделить три основных этапа развития внутреннего аудита в Российской Федерации (таблица 1.4) исходя из развития нормативного регулирования [82, 83, 108, 109, 114].

Таблица 1.4 – Этапы развития внутреннего аудита в Российской Федерации

Период, гг.	Нормативный документ	Роль внутреннего аудита
1999–2006	Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита» одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 27.04.1999, протокол № 3 [38]	Определение действий аудиторской фирмы или аудитора по изучению работы внутреннего аудита, оценке ее влияния на объем и процедуры внешнего аудита, использованию результатов его работы
	Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» [9]	Первоначально с 2002 по 2013 год устанавливался внутренний аудит только в Центральном банке Российской Федерации, с 2013 года устанавливаются требования к руководителю службы внутреннего аудита
	Положение Банка России от 16.12.2003 № 242-П «Об организации внутреннего контроля»	Определены права и обязанности службы внутреннего аудита в кредитных

Период, гг.	Нормативный документ	Роль внутреннего аудита
	в кредитных организациях и банковских группах» [16]	учреждениях
2006–2018	Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» (постановление Правительства Российской Федерации от 25.08.2006 № 523 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696») [39]	Правило (стандарт) устанавливает единые требования для внешних аудиторов при рассмотрении работы службы внутреннего аудита
	Приказ Росимущества от 03.09.2014 № 330 «Об утверждении Методических рекомендаций по построению функций внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием Российской Федерации» [23]	Определена роль внутреннего аудита: содействие совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией, совершенствовании ее финансово-хозяйственной деятельности путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей
	Постановление Межпарламентской ассамблеи государств – участников СНГ от 16.04.2015 № 42-13 «О модельном законе "О внутреннем аудите в организациях государственного сектора"» [41]	<p>Установлены требования в отношении назначения внутреннего аудитора в организациях государственного сектора.</p> <p>Дано определение внутреннему аудиту – независимая и объективная деятельность по проведению проверки, оценки и консультированию управленческих и прочих систем, осуществляемая с целью содействия законной, эффективной и результативной работе организаций государственного сектора;</p> <p>цель аудиторского задания – составление объективного и независимого заключения относительно точности, своевременности и достоверности отчетности о деятельности объекта аудита</p>
	Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 24.06.2015 № 398н «Об утверждении	Определена цель работы внутреннего аудитора: проведение независимых внутренних проверок и консультаций по вопросам надежности и эффективности

Период, гг.	Нормативный документ	Роль внутреннего аудита
	<p>профессионального стандарта "Внутренний аудитор"» [40]</p>	<p>функционирования систем управления рисками, внутреннего контроля, корпоративного управления, операционной деятельности и информационных систем организации с целью достижения стратегических целей организации; обеспечения достоверности информации о финансово-хозяйственной деятельности организации; эффективности и результативности деятельности организации; сохранности активов организации; соответствия требованиям законодательства и внутренних нормативных актов организации. Описаны функции внутреннего аудитора</p>
	<p>Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [2]</p>	<p>С 2018 года в законе выделена роль внутреннего аудита: для оценки надежности и эффективности управления рисками и внутреннего контроля в публичном обществе</p>
<p>2019 – по настоящее время</p>	<p>Международный стандарт аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов» (пересмотренный, 2013 г.), утвержденный приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н (ред. от 09.11.2021) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации» [17]</p>	<p>Международный стандарт аудита (МСА) устанавливает обязанности внешнего аудитора в случае использования работы внутренних аудиторов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– использование работы службы внутреннего аудита при получении аудиторских доказательств;</li> <li>– привлечение внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите при условии осуществления руководства, надзора и проверки работы внешним аудитором</li> </ul>
	<p>Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах» [29]</p>	<p>Рекомендуется организовать внутренний аудит для проведения независимых и объективных внутренних аудиторских проверок на основе риск-ориентированного подхода, предоставления консультаций и обмена знаниями</p>
	<p>Информационное письмо Банка России от 24.12.2020 № ИН-06-14/180 «О рекомендациях руководителям службы внутреннего контроля, службы</p>	<p>Рассмотрены отдельные аспекты, касающиеся вопросов выбора методов и процедур, используемых при осуществлении внутреннего аудита</p>

Период, гг.	Нормативный документ	Роль внутреннего аудита
	внутреннего аудита, службы управления рисками финансовых организаций» [32]	

Источник: составлено автором

Формализация нормативного регулирования внутреннего аудита связана с прохождением листинга акций российских компаний на зарубежных биржах начиная с 1995 года, где в качестве одного из требований допуска было наличие комитета по аудиту, отдельного структурного подразделения, осуществляющего внутренний аудит, или организация проведения внутреннего аудита с привлечением внешней независимой организации, а также наличием политики в области внутреннего аудита, утвержденной советом директоров, которая определяет цели, задачи и полномочия структурного подразделения, осуществляющего функции внутреннего аудита.

Активное развитие внутреннего аудита совпало со вторым этапом развития государственной научно-технической политики (с начала 2000-х годов и по настоящее время) [129], этапом перехода России к инновационной экономике [11].

Анализ нормативных документов, приведенный в таблице 1.4, подтверждает, что статус внутренних аудиторов первоначально был ниже статуса проверяемых ими руководителей. Рост неопределенности в экономической деятельности привел к росту значимости профессии внутренних аудиторов.

На сегодняшний день в России все публичные акционерные общества обязаны проводить внутренний аудит в соответствии с федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» [2]. Необходимость внутреннего аудита законодательно закреплена также в банковской [6] и страховой сферах [5], для профессиональных участников рынка ценных бумаг [33] и в государственном секторе [1].

Адаптация международных стандартов внутреннего аудита к российским условиям происходила начиная с 2008 года. Из последних мер следует отметить такие, как:

– публикация переводов на русский язык трех заявлений позиции Института внутренних аудиторов (ИА Position Papers) от 2019 года: «Роль внутреннего аудита в органах управления и рабочих комиссиях организации», «Мошенничество (фрод) и внутренний аудит» и «Доверительное отношение. Укрепление связей между комитетом по аудиту и внутренним аудитом» на сайте Института внутренних аудиторов [128, 138, 147];

– публикация перевода документа от 2020 года «Дистанционный аудит в период пандемии COVID-19 и в дальнейшей перспективе» [127].

В процессе развития и формирования методического обеспечения внутренний аудит проходил различные этапы развития от подтверждающего аудита к системно-ориентированному аудиту и затем последовательно к риск-ориентированному аудиту [20]. Требования нормативной и бизнес-среды привели к изменению подходов [21] к внутреннему аудиту и принципов построения внутреннего аудита.

Со временем внутренний аудит изменил свою роль с аудита, анализирующего события постфактум, на аудит, реагирующий на выявленные нарушения, а затем на советника в процессе управления рисками, сосредоточенного на предотвращении нарушений [67]. Аудит является базой принятия управленческих решений и обеспечивает надежность шагов, направленных на повышение эффективности организации и экономики в целом [101]. Риск-ориентированный внутренний аудит расширил сферу применения, включив в нее оценку эффективности контроля и операционной эффективности. Фундаментальное изменение – это смена ориентации внутреннего аудита с контроля фактического наличия активов и отражения их в финансовой отчетности на выявление внешних и внутренних рисков финансово-хозяйственной деятельности организаций, обеспечивая экономию времени и средств при проведении аудита [68].

Изменения в требованиях к внутреннему аудиту связаны с растущей глобализацией деятельности [113] и увеличением распространения информационно-аналитических систем, повышением требований к знанию программного обеспечения.

Одновременно с определением принципов построения внутреннего аудита были рассмотрены Международные стандарты, регулирующие процесс организации внутреннего контроля и аудита, и анализ, проведенный в работе Акулова А.В., Малыхина Д.В., Малюты Н.Е., Рыжих Н.Н. [132].

Так, согласно Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита (далее – МОПП) 2100 [137], внутренний аудит должен проводить оценку и способствовать совершенствованию процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля в организации, используя систематизированный, последовательный и риск-ориентированный подход. Доверие к внутреннему аудиту укрепляется, а его полезность повышается, если аудиторы работают на опережение и их рекомендации содержат предложения, учитывающие новые подходы и возможные изменения в будущем.

В своей статье Козменкова С.В. и Кемаева С.А. [95] предлагают следующее определение аудита: это процедура проверки определенной информации на предмет ее соответствия установленным критериям. Мы не согласны с мнением авторов, так как данная формулировка не учитывает требование независимости внутреннего аудита и подход к определению «информации, подлежащей проверке».

Малицкая В.Б., Чиркова М.Б. [99] под аудитом понимают «процесс компетентной, независимой проверки (аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами) правильности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом с целью установления и выражения мнения о степени соответствия бухгалтерской финансовой отчетности действующему законодательству». Мы не согласны с мнением авторов, так как считаем, что функционал внутреннего аудита намного шире, чем подтверждение достоверности финансовой отчетности.

Отдельно выделяется направление внутреннего аудита в государственном секторе, который обеспечивает проверку и анализ эффективности использования основных видов ресурсов организацией в рамках ее финансовой и хозяйственной деятельности [24].

В некоторых нормативных документах, например в стандарте внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита», предназначенном для методологического обеспечения реализации полномочий Счетной палаты по проверке и анализу эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах внешнего государственного аудита (контроля) [25], термины «аудит» и «контроль» используются как слова-синонимы. В настоящей работе под контролем понимается постоянный непрерывный процесс, осуществляемый заинтересованной стороной и (или) исполнителем операции, а аудит – это проверка операций независимым структурным подразделением с применением выборочного подхода к определению совокупности проверяемых объектов.

По мнению Барановой И.В., внутренний аудит представляет собой результативный инструмент определения того, насколько система менеджмента организации соответствует заданным критериям и предоставляет ценную информацию для анализа и улучшения деятельности организации [44]. Солидарны с мнением Барановой И.В. в части того, что внутренний аудит – это именно инструмент, а не способ или метод подтверждения соответствия деятельности организации заданным критериям.

В 2000 году в России была создана ассоциация «Институт внутренних аудиторов» (Российская ассоциация Института внутренних аудиторов, далее – РАИВА) [131], членами которого стали сотрудники иностранных и российских банков, промышленных предприятий, финансовых организаций, государственных учреждений и компаний иных отраслей экономики. Приоритетами института стали разработка и публикация профессиональных и этических стандартов, формирование методологических основ деятельности внутренних аудиторов, содействие становлению профессии внутреннего аудитора.



Внутренний аудит, по определению РАИВА, должен быть независимым и объективным мероприятием, направленным на улучшение деятельности организации. Внутренний аудит основан на систематической и упорядоченной оценке процессов управления рисками, контроля и организационного управления и способствует улучшению их работы. Внутренний аудит оказывает консультационную поддержку и помогает организации достичь своих целей, обеспечивая гарантии эффективности данных процессов.

Риск-ориентированный внутренний аудит является неотъемлемой частью системы внутреннего контроля компании, осуществляет оценку эффективности системы внутреннего контроля в целом в соответствии с концепцией, предложенной в модели трех линий защиты, координирующей процессы управления рисками и внутреннего контроля. Таким образом, внутренний аудит играет роль обратной связи за счет осуществления проводимого мониторинга устранения выявленных недостатков и оценки эффекта, который получен от внедрения рекомендаций, что позволяет сформировать систему внутреннего контроля компании устойчивой и адаптивной к происходящим изменениям [22].

Международными профессиональными стандартами внутреннего аудита [137] (далее – Стандарты) установлены обязательные для применения руководства: определение внутреннего аудита, миссия, кодекс этики, стандарты и принципы. Дополнительно разработаны практические указания и практические руководства.

Согласно Стандартам, внутренний аудит – деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленная на совершенствование работы организации. Внутренний аудит помогает организации достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления. При этом миссия внутреннего аудита – сохранение и повышение стоимости организации посредством проведения объективных внутренних аудиторских проверок на основе риск-ориентированного подхода, предоставления рекомендаций и обмена

знаниями. Полагаем, что цель внутреннего аудита должна быть скорректирована в зависимости от интересов собственников, в некоторых случаях допустима деятельность, направленная только на сохранение бизнеса.

Потребность в структурировании нормативно-правовой базы была вызвана сложностями, с которыми столкнулось аудиторское сообщество в России:

- ожидания в отношении организации правовой среды и инструментов контроля в России. Важные задачи были также возложены на контролеров / внутренних аудиторов в государственном управлении;

- революционная эволюция деятельности аудита – от финансового аудита к аудиту системы управления на основе рисков, консультирования, оценки эффективности систем внутреннего контроля, действующих в организации. Внутренний аудит позволяет выявлять и снижать бизнес-риски или требовать необходимых улучшений в определенной области – это достижение и прогресс в подходе к управлению средствами в государственных и коммерческих организациях.

В модельном законе «О внутреннем аудите в организациях государственного сектора» [41] дано определение внутреннему аудиту: независимая и объективная деятельность по проведению проверки, оценки и консультированию управленческих и прочих систем, осуществляемая с целью содействия законной, эффективной и результативной работе организаций государственного сектора.

Представленная выше таблица 1.4 еще раз наглядно подтверждает изменение роли внутреннего аудита. В последние годы сфера деятельности внутреннего аудита претерпела изменения, что нашло отражение в обновленных стандартах [137]. Прослеживается тенденция поручать внутреннему аудиту выполнение задач, связанных с консультированием, так как служба внутреннего аудита является независимым структурным подразделением организации, что определяет пути повышения эффективности ключевых направлений деятельности внутреннего аудита, выходящие за рамки традиционных аудитов. Согласно с

мнением ученых, что внутренний аудит — это «неотъемлемый процесс, обеспечивающий эффективную деятельность любой организации» [100].

В нормативно-правовых актах под внутренним аудитом понимается содействие совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления компанией, совершенствовании ее финансово-хозяйственной деятельности путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке системы управления рисками и внутреннего контроля, а также корпоративного управления как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных перед компанией целей [22].

Внутренний аудит является ценным инструментом проверки фактической действенности систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления, которые должны пронизывать все бизнес-процессы, как финансовые, так и операционные, контролируя риски и сигнализируя о нарушениях и отступлениях от нормального операционного процесса через системы обратной связи и горячие линии [36].

Таким образом, необходимо уточнить термин «внутренний аудит», его предмет и задачи, взяв за основу определение из Стандартов и российских нормативно-правовых актов. Внутренний аудит – это независимая риск-ориентированная деятельность внутреннего структурного подразделения, направленная на выявление и подтверждение способов достижения целей, поставленных руководством организации (собственником). Деятельность внутреннего аудита основана на оценке эффективности внутреннего контроля, оценке системы управления рисками в процессе достижения поставленных собственником целей, в том числе с выявлением новых путей достижения целей. Применение риск-ориентированного подхода соответствует международной практике. В уточненном авторском определении в отличие от определения, предложенного в российских нормативно-правовых актах, выделена независимость внутреннего аудита и применение риск-ориентированного подхода, а также оценка способов достижения целей, поставленных собственниками.

Независимость внутреннего аудита заключается не только в функциональной независимости (МОПП 1100) [137], но и в независимости в части материального поощрения, то есть процесс оплаты труда внутреннего аудитора выведен из зоны ответственности руководителей проверяемых структурных подразделений и руководителя организации.

Следует отметить, что для соблюдения независимости и объективности внутреннего аудита установление размера вознаграждения (постоянной или переменной части) в зависимости от финансовых результатов организации, дополнительно полученных в рамках осуществления внутреннего аудита, считаем недопустимым. Согласно с требованиями МОПП, что вознаграждение следует устанавливать на этапе трудоустройства руководителя внутреннего аудита с учетом одобрения советом директоров. Переменная часть вознаграждения внутреннего аудитора может зависеть только от общих результатов организации. Отдельно следует выделить вопрос целесообразности и необходимости внутреннего аудита в убыточных организациях, что не является предметом исследования в настоящей работе. В случае несоблюдения принципа независимости внутренний аудит соответствует отдельно выделенному уровню внутреннего контроля.

Внутренний аудит дает рекомендации и предложения для улучшения процессов и контролирует их внедрение. Внутренние аудиторы независимы, понимают системы и процессы организации, а также ключевые факторы, помогающие добиться успеха. Внутренний аудит обеспечивает всесторонний анализ, помогает руководству и совету директоров лучше понять внутренние процессы и структуры организации. Внутренний аудит способствует позитивным изменениям в организации. Чтобы внутренний аудит мог более эффективно способствовать правильному проектированию, функционированию и развитию системы внутреннего контроля организации, необходимо провести обзор, дополнение, усиление правовых и/или методологических руководств, предоставление более эффективных систем обучения, которые учитывают

проблемы автоматизации, включая задачи обработки и анализа больших объемов данных, встроенных в процесс и стандарты защиты данных.

По мнению Камышниковой А.В., Печерских В.М., система современного внутреннего аудита должна строиться на информационных методах с использованием цифровых технологий, а также способствовать максимальному выявлению руководителем недостатков в корпоративной системе управления проектами и формированию методов их устранения [92]. Мы разделяем мнение авторов о необходимости автоматизации и цифровизации не только внутреннего аудита, но и всей деятельности коммерческих организаций в соответствии с тенденциями рынка.

Подразделение внутреннего аудита в организации несет ответственность за то, чтобы внутренний аудит выполнял свои задачи и достигал цели в соответствии с потребностями собственников бизнеса.

Отдельно в Бюджетном кодексе Российской Федерации выделяется внутренний финансовый аудит, который является деятельностью по формированию и предоставлению руководителю, администраторам и распорядителям бюджетных средств:

- информации о результатах оценки исполнения соответствующих бюджетных полномочий, в том числе заключения о достоверности бюджетной отчетности;
- предложений о повышении качества финансового менеджмента, в том числе о повышении результативности и экономности использования бюджетных средств;
- заключения о результатах исполнения решений, направленных на повышение качества финансового менеджмента [1].

Проведено сравнение основных характеристик внутреннего аудита, внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля (таблица 1.5) в разрезе цели, объекта, исполнителей, периодичности проведения и ожидаемого результата.

Таблица 1.5 – Сравнение характеристик внутреннего аудита, внутреннего финансового аудита и внутреннего контроля

Критерий	Внутренний аудит	Внутренний финансовый аудит	Внутренний контроль
Цель	Ориентация на потребности собственников бизнеса и руководства компании	Информирование руководителя главного администратора бюджетных средств, руководителя распорядителя бюджетных средств, руководителя получателя бюджетных средств, руководителя администратора доходов бюджета, руководителя администратора источников финансирования дефицита бюджета	Предотвращение рисков, связанных с текущей деятельностью организации
Объект	Проверка отдельных бизнес-процессов и (или) эффективности системы управления рисками, системы внутреннего контроля организации в целом	Подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности, подготовка предложений об организации внутреннего финансового контроля, повышение качества финансового менеджмента	Все операции организации
Исполнители	Сотрудники подразделения внутреннего аудита	Уполномоченные сотрудники организации	Все сотрудники организации
Периодичность	На постоянной основе или по запросу руководства	Ежегодно к дате подготовки годовой отчетности	На постоянной основе
Результат	Годовой (или иной период) отчет о работе внутреннего аудита и выявленных недостатках с рекомендациями и статусом их внедрения, а также влиянии на бизнес компании при внедрении рекомендаций	Заключение по проведенному аудиторскому мероприятию с целью выражения мнения о достоверности бюджетной отчетности, отчет о деятельности внутреннего финансового аудита за прошедший финансовый год	Все операции организации выполнены своевременно и корректно, отдельный итоговый отчет о работе внутреннего контроля не создается

Источник: составлено автором

Задача внутреннего аудита также состоит в том, чтобы способствовать совершенствованию систем управления рисками и контроля, а также механизмов

контроля посредством оценки надежности и эффективности внутреннего контроля и управления рисками [71]. В современной экономике преобладают корпорации, корпоративный менеджмент [49], которым присущ определенный бюрократизм, что влияет и на деятельность внутреннего аудита. Внутренние аудиторы проверяют операционную деятельность, чтобы обеспечить соответствие системе ценностей организации и определить, в какой степени результаты работы соответствуют поставленным целям и задачам. Что касается финансовой отчетности, то она представляет собой важный источник информации для принятия экономических и управленческих решений. Отсутствие или искажение хозяйственных фактов, представленных в финансовой отчетности, может стать серьезным недостатком для собственников и руководителей компании.

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 нужного уровня. Чаще всего внутренний аудит охватывает одну или несколько областей, а именно:

- 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 [87].

Задача внутреннего аудита состоит в следующем:

- анализ рисков, с которыми сталкивается организация и среда внутреннего контроля, для определения соответствующей программы аудита, основанной на оценке рисков и оценке эффективности процесса управления рисками;
- составление отчетов о выводах по результатам проведенных аудитов и при необходимости представление комментариев и предложений по их улучшению;
- 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 [87].

Можно выделить следующие обязанности внутреннего аудита:

- проверка и оценка степени соответствия установленным механизмам и процедурам системы контроля;
- определение эффективности и действенности механизмов контроля;
- оценка эффективности работы сотрудников, ответственных за внедрение элементов системы контроля;
- поддержка и участие вместе с руководством в разработке средств контроля;
- консультации по методам и типам средств контроля;
- предоставление рекомендаций о необходимости внутренних средств контроля и оценка рисков, связанных с их использованием или отсутствием;
- определение наличия необходимых средств контроля во всех сферах деятельности организации, оценка их эффективности;
- обеспечение помощи организации и ее сотрудникам в понимании того, что они сами несут ответственность за механизмы внутреннего контроля и не должны полагаться исключительно на внутренний аудит [87].



Подводя итог, можно сделать вывод, что внутренний аудит был исторически обусловлен изменениями внешней среды функционирования организаций и необходимостью повышения эффективности операционной деятельности за счет минимизации негативных факторов, характеризующихся риском и неопределенностью. В результате сформировался научный подход к внутреннему аудиту как к инструменту, оценивающему эффективность внутреннего контроля и управления рисками, входящими во внутреннюю контрольную деятельность. Современный внутренний аудит ориентирован на выявление областей и уровней рисков, а уровень риска является основой для иерархии направлений, подлежащих внутреннему аудиту в определенный период, то есть выделения наиболее срочных задач аудита по согласованию с собственниками бизнеса [87].

## **1.2 Эволюция научных подходов к трактовке термина «эффективность внутреннего аудита»**

За всю историю развития экономической теории термины «эффективность» и «результативность» претерпели ряд изменений.

Современные исследователи неоднократно изучали в своих работах историческое формирование терминов «эффективность», «результативность», «качество», «ключевые показатели эффективности» [81, 96] относительно макроэкономики, межгосударственных отношений и применительно к отдельно взятой организации.

Васин С.М., Мамонова О.А. [80], Штеле Е.А., Вечерковская О.Б. [123] в своих работах агрегировали исторические и современные взгляды на развитие категории «эффективность». В таблице 1.6 представлено дополненное исследование в части отслеживания развития термина «эффективность».

Таблица 1.6 – Развитие категории эффективности и результативность в экономической науке

Период/направление	Исследователи	Использование понятия «эффективность»
1776–1817 гг. Формирование классической экономической теории	А. Смит	Не употреблял в своих трудах термина «эффективность», однако считал ее обязательным следствием «невидимой руки» рынка
	Д. Рикардо	Использует термин «эффективность» не в качестве оценки результата, а как отношение результата к определенному виду затрат, иначе – «превышение результата над затратами»
1870-е гг. Маржинальная революция / Гедонизм хозяйствующих субъектов	К. Менгер, У.С. Джевонс, Л. Вальрас	Предельную полезность некоторого блага определяют два фактора: интенсивность индивидуальной потребности и редкость этого блага. Вариант определения эффективности по К. Менгеру: эффективность — это соответствие индивидуальной потребности в объекте и его наличие на дату возникновения потребности (добавлено автором)
1818–1883 гг. Марксизм	К. Маркс	Производство эффективно, если при минимуме авансированного капитала производить максимальное количество продукта с возможно меньшими затратами сил и средств
1890–1924 гг. Появление и развитие понятия «экономическая эффективность»	В. Парето	Эффективность – ситуация, когда все выгоды от обмена сторон исчерпаны
	А. Пигу	Экономическая система достигает максимальной эффективности тогда, когда предельная полезность всех факторов выравнивается
	Г. Эмерсон [74]	Эффективность – отношение полученного полезного результата к затраченным усилиям
Начало XX в. Появление институционализма	Дж. Гэлбрейт	Экономическая эффективность корпораций определяется способностью достигать поставленных целей: защитных и положительных
XX в. Развитие менеджмента как науки	П. Друкер	Эффективность – способность «делать вещи правильно», то есть получать результаты с наименьшими затратами ресурсов
	К. Кэмерон	Ограничил эффективность рядом характеристик: с чьей перспективы оценивается; используемые показатели; цель оценки; период наблюдения; чему противопоставляется
	Л.В. Канторович [57]	Эффективность использования ресурсов, то есть то, сколько нужной продукции будет получено и насколько быстро будет расти ее выпуск. Зависит: - от правильного выбора способа изготовления данной продукции или выполнения данной работы; - распределения подлежащих производству ресурсов между отдельными предприятиями, работами для обеспечения нужного состава

Период/направление	Исследователи	Использование понятия «эффективность»
		конечной продукции, чтобы не был нарушен общий баланс ресурсов, чтобы производство и расходование каждого вида конечной или промежуточной продукции были согласованы между собой (добавлено автором)
	Т. Купманс [118]	Техническая эффективность – это такие производственные возможности (фирмы, отрасли или экономики), при которых нельзя увеличить выпуск любого продукта без одновременного увеличения какого-либо ресурса (добавлено автором)
Конец XX – начало XXI в.  Современный период: использование неоинституционального подхода для исследования эффективности	М. Мескон, М. Альберт и Ф. Хедоури	Эффективность – внутренняя экономичность, которая измеряет наилучшее использование ресурсов
	П. Дойл, П. Стерн	Эффективность связана с удовлетворением нужд потребителей и является внешним показателем, в то время как производительность описывает соотношение результата и внутренних затрат
	К.Р. Макконелл, С.Л. Брю	Эффективность – производство продукта определенной стоимости при наименьших затратах ресурсов; достижение наибольшего объема производства с применением ресурсов определенной стоимости
	М. Ротбард	Эффективность не имеет смысла вне контекста преследования специфических целей
	Дж. Ван Гиг	Эффективность – степень достижения ряда целей
	А.В. Завгородняя [55]	Главные критерии эффективности новой системы управления – своевременная реакция на угрозы ее существования, возможности, возникающие в ее среде, получение максимума выгоды из этих возможностей (добавлено автором)
	Е.М. Мерзликина [103]	Эффективность – это основополагающая экономическая категория, которая используется для характеристики эффективности деятельности хозяйствующих субъектов и определяется через соотношение «выгоды – издержки» (добавлено автором)
	В.В. Вольчик [45]	Эффективность рыночного процесса основывается на предположении о том, что каждый обмен приводит к приращению ценности, с одной стороны, а с другой – приращение ценности так или иначе стимулирует новые обмены. Выработка критерия эффективности рыночного процесса основывается только на сравнительных показателях ценности (добавлено автором)
	А.К. Семенов, В.И. Набоков	Разделяют результативность (отношение результата деятельности предприятия к его целям) и эффективность (отношение результата к ресурсам)
	А.Г. Поршнев,	Эффективность деятельности предприятия есть

Период/направление	Исследователи	Использование понятия «эффективность»
	Е.И. Кнышова, Т.В. Алесинская и др.	его результативность, то есть достижение намеченных целей в соответствии с потраченными ресурсами
	Д.О. Ямпольская и др.	Результативность – максимальный выпуск продукции, а эффективность – соотношение максимального выпуска с минимальными издержками
	И.В. Бондаренко	Результативность – одно из измерений эффективности, степень достижения целей. Эффективность – соотношение результата и затрат
	Е.А. Штеле [123]	Эффективность – это соотношение какого-либо измерения итогов экономической деятельности субъекта (процесса) с затратами на достижение этих показателей (добавлено автором)

Источник: составлено автором на основании [123]

Обобщая мнения авторов, считаем, что под результативностью понимается степень достижения поставленных целей (запланированных результатов), а под эффективностью – минимизация расходов для достижения поставленных целей. Чем точнее достигается поставленная цель, тем лучше результативность. Для внутреннего аудита однозначно определить и измерить цель деятельности невозможно в связи с взаимным влиянием нескольких факторов: проверки проводятся постфактум по уже свершившимся операциям, а рекомендации относятся к будущим периодам, оценить репутационные риски зачастую невозможно. Таким образом, полагаем, что для внутреннего аудита корректнее применять термин «эффективность».

Изучен вопрос развития категорий «эффективность» и «качество» применительно к внутреннему аудиту. В первую очередь эффективность внутреннего аудита должна коррелировать с задачами и целями внутреннего аудита.

По мнению Нормана Маркса, методика оценки эффективности внутреннего аудита должна учитывать систему внутреннего финансового контроля [135], что выражается в комплексном подходе реализации трех взаимосвязанных ключевых этапов, которые в совокупности позволяют определить уровень эффективности функционирования системы внутреннего контроля, ориентированной на риск.

По мнению Пакшиной Т.П. [107], любая модель внутреннего аудита организации нуждается в оценке его качества, где основным оценочным показателем становится способность соответствующих субъектов его проведения приносить доход.

При создании внутреннего аудита в организации, прежде всего, следует исходить из принципов целесообразности и эффективности. При этом принцип «целесообразности» может быть определен как принцип «обоснованной уверенности», под которым понимается, что расходы на проведение внутреннего аудита не должны превышать планируемые доходы.

Принцип «эффективности» предполагает рентабельность внутреннего аудита на уровне экономического субъекта, при этом доходность изучаемой деятельности не может быть определена абсолютно точно. Поэтому необходимым условием оценки эффективности внутреннего аудита должен стать комплексный подход, позволяющий нивелировать влияние имеющегося временного сдвига между моментом выявления отклонений, формирования рекомендаций и их внедрением в деятельность коммерческой организации.

По мнению Зверева Е.Б. [84], под понятием «эффективность внутреннего аудита» понимается достижение каких-либо определенных результатов с минимально возможными издержками. Для оценки эффективности сравнивают достигнутые результаты с затратами на их достижение. Согласно его позиции, фактическое недостижение целевых показателей с одновременной минимизацией текущих издержек позволит считать внутренний аудит эффективным. Считаем, что такой подход не всегда допустим.

По мнению Плахоти Т.В. [111], эффективность системы внутреннего аудита зависит от его способности решать поставленные задачи и обеспечивать защиту организации от возможных рисков. Оценка эффективности позволяет рассматривать качественную и количественную определенность отдельных элементов системы внутреннего аудита, устанавливать их различие. По своей сути оценка эффективности системы внутреннего аудита – это обобщение показателей ее действенности и результативности.

Схожую позицию поддерживает Сергеева И.Г. [115], согласно мнению которой результативность службы внутреннего аудита зависит от способности внутреннего аудита решать установленные задачи и обеспечивать защиту организации от возможных рисков. Даже если внутренний аудит является неотделимой частью системы контроля организации, эта отрасль также должна иметь свой собственный контроль для отслеживания соответствия результатов установленным целям. Согласны с мнением авторов Плахотя Т.В. и Сергеева И.Г., но вопрос с формулой для определения эффективности внутреннего аудита по итогам работы за очередной период остается открытым.

По мнению Стефатова А., эффективность внутреннего аудита – это те результаты в экономическом выражении, которые бизнес получил от внедрения рекомендаций внутреннего аудита [117]. Считаем, что затруднительно сопоставить эффективность внутреннего аудита в организациях, не сопоставимых по масштабам деятельности.

По мнению руководителя службы внутреннего аудита ПАО «РусГидро» Ажимова О. [130], эффективность деятельности службы внутреннего аудита выражается в возможности оказывать существенное влияние на деятельность организации, в том числе путем совершенствования систем внутреннего контроля и управления рисками, а также механизмов корпоративного управления. Полагаем, что возможность существенно влиять на деятельность организации определяет само содержание внутреннего аудита, но не отражает его эффективность.

По мнению Баскаковой Л., ценность (эффективность) внутреннего аудита напрямую зависит от эффективности деятельности компании, то есть рекомендации внутреннего аудита должны быть направлены на повышение эффективности деятельности компании и ее капитализацию [78]. Считаем данное определение неполным, поскольку на некоторых этапах жизненного цикла компании достаточно просто удерживать имеющиеся на рынке позиции.

Некоторые эксперты, например Турищева Т.Б. [119], используют термин «качество» как аналог термина «эффективность» применительно к внутреннему

аудиту.

В законодательных и нормативных актах Российской Федерации также используется термин «эффективность внутреннего аудита», например в СГА 311 «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита» [25].

В англоязычной литературе одновременно используется два термина – quality of internal audit и effectiveness of internal audit, что соответствует терминам «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита».

В МОПП 1300 [137] предполагается разработка программы обеспечения и повышения качества внутреннего аудита, а впоследствии проведение оценки ее эффективности. В стандарте раскрывается, что программа также предусматривает оценку эффективности и результативности внутреннего аудита (the efficiency and effectiveness of the internal audit activity) и выявление возможностей для совершенствования деятельности. То есть в программу повышения качества внутреннего аудита включена оценка эффективности и результативности внутреннего аудита. Были проанализированы современные научные статьи, размещенные на зарубежных сайтах [www.mendeley.com](http://www.mendeley.com) (рисунок 1.1) и [www.ScienceDirect.com](http://www.ScienceDirect.com) (рисунок 1.2), с целью определения возможности применения указанных терминов.

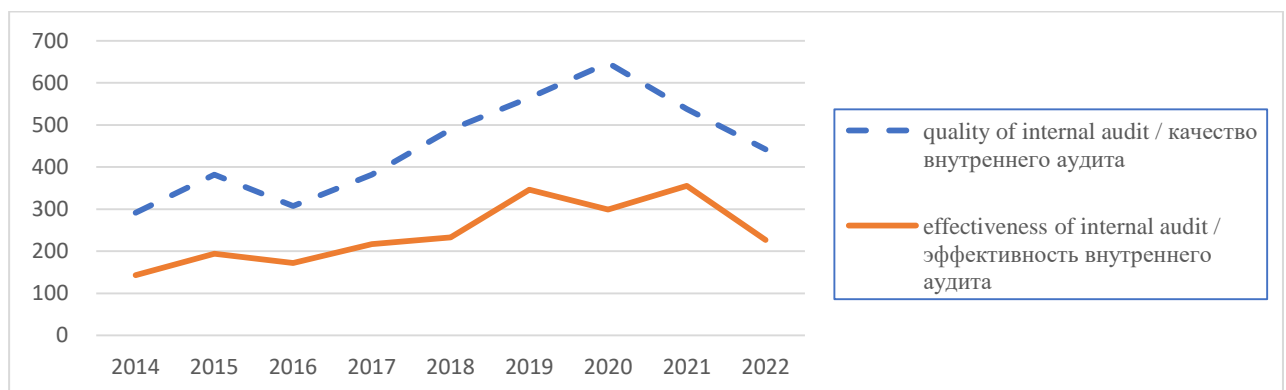


Рисунок 1.1 – График применения терминов «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита»

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

Можно отметить рост числа использования термина «качество внутреннего

аудита» на сайте [www.mendeley.com](http://www.mendeley.com). Полагаем, что учитывать данный скачок как сдвиг интереса научного сообщества в пользу применения именно термина «качество», а не «эффективность внутреннего аудита» нецелесообразно, так как:

- число всех размещенных статей на сайте [www.mendeley.com](http://www.mendeley.com) по анализируемому формату в 4 раза ниже, чем количество статей с сайта [www.ScienceDirect.com](http://www.ScienceDirect.com) (рисунок 1.2);

- график, составленный по данным сайта [www.ScienceDirect.com](http://www.ScienceDirect.com), не имеет аналогичного ярко выраженного роста.

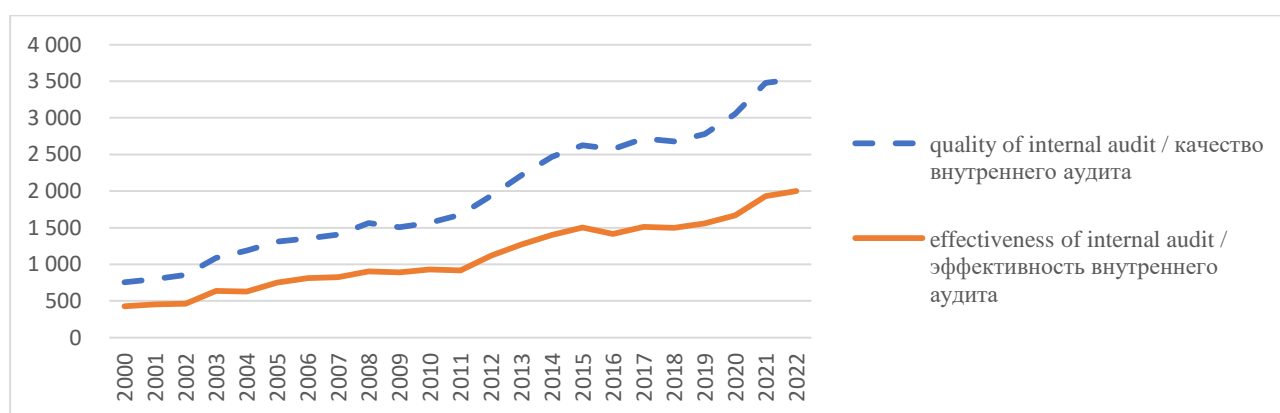


Рисунок 1.2 – График применения терминов «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита»

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

Проведенный анализ подтверждает, что термин «качество внутреннего аудита» в зарубежных научных статьях встречается почти в 2 раза чаще, чем «эффективность внутреннего аудита». При этом оба термина применяются постоянно и с одинаковой тенденцией при росте совокупного числа научных статей. Всестороннее изучение зарубежных научных статей подтверждает, что в некоторых случаях «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита» используются как слова-синонимы, в ряде работ выделяется влияние определенных факторов на «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита» [156, 161, 163, 164, 176]. По нашему мнению, термины «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита» отражают оценку различных аспектов деятельности внутреннего аудита в организации и не



являются синонимами.

Исследователи из Вьетнама выделяют четыре фактора, влияющие на эффективность внутреннего аудита, а именно независимость внутреннего аудита, компетентность внутренних аудиторов, управленческую поддержку внутреннего аудита и качество работы внутреннего аудита [176], то есть качество – это составной элемент эффективности. Согласно с данным подходом в части того, что достичь эффективного внутреннего аудита без качественно проведенных аудиторских процедур – затруднительно.

Международная группа ученых выделяет анализ эффективности внутреннего аудита кибербезопасности [174] и предполагает, что эффективность аудита кибербезопасности положительно связана со зрелостью управления киберрисками и отрицательно – с вероятностью успешной кибератаки. В своем исследовании выделяют три измерения, влияющие на эффективность внутреннего аудита кибербезопасности, – планирование, выполнение (реализация, осуществление, проведение аудиторских проверок) и отчетность.

Ученые из Иордании в своих исследованиях ищут взаимосвязь между эффективностью внутреннего аудита и различными аспектами человеческого капитала в контексте иорданских коммерческих банков, в том числе удовлетворенностью работой. Выводы исследования подразделяются на два основных типа: теоретическую и практическую части. Вкладом в теорию является принятие теории социального обмена для изучения аспектов человеческого капитала (образование, экспертные знания и профессиональная подготовка) и их взаимосвязи с эффективностью внутреннего аудита. Практические результаты исследования указывают на стратегическую важность внутреннего аудита, напоминая руководителям и директорам банков о необходимости повышения квалификации сотрудников службы внутреннего аудита и удовлетворения их потребностей для повышения эффективности внутреннего аудита [155].

Индонезийские ученые изучают влияние компетентности, объективности, независимости на эффективность внутреннего аудита. В качестве объекта исследования выступают аудиторы, то есть это оценка эффективности со стороны

исполнителя. Результаты исследования свидетельствуют, что компетентность, объективность и независимость существенно влияют на эффективность внутреннего аудита [157]. При этом поддержка руководства организации снижает влияние компетентности, объективности, независимости на эффективность внутреннего аудита и смягчает влияние качества аудита на эффективность внутреннего аудита [167].

Нигерийские ученые проводили оценку факторов, определяющих эффективность внутреннего аудита в высших учебных заведениях. В исследовании был сделан вывод о том, что независимость внутреннего аудита является фундаментальным и критическим условием для обеспечения эффективности внутреннего аудита в любом высшем учебном заведении Нигерии [168]. Согласны с необходимостью обеспечения независимости как основополагающего принципа создания внутреннего аудита.

С учетом выявленных противоречий в части сопоставления понятий «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита» и их взаимного влияния требуется уточнение данных терминов. Полагаем, что термины «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита» не равнозначны. По нашему мнению, «качество внутреннего аудита» следует применять к процедурам внутреннего аудита, а «эффективность внутреннего аудита» – к оценке организации и функционирования всего внутреннего аудита в коммерческой организации исходя из задач, поставленных советом директоров.

Российское законодательство предусматривает необходимость соответствия деятельности службы внутреннего аудита высоким стандартам, в настоящее время это – международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты) Института внутренних аудитором [36].

МОПП 1312 [137] предусматривает проведение внешней оценки внутреннего аудита не реже одного раза в пять лет для получения заключения о соответствии деятельности Стандартам. Внешняя оценка внутреннего аудита не подтверждает эффективность внутреннего аудита по причине уравнивания роли соответствия целям заказчика при проведении аудита и соответствия

международным стандартам внутреннего аудита. В настоящем исследовании считаем, что внешняя оценка не может обладать всей необходимой информацией для оценки эффективности внутреннего аудита по причине коммерческой тайны в части поставленных перед внутренним аудитом задач.

Процедуру оценки эффективности внутреннего аудита схематично можно представить на рисунке 1.3.



Рисунок 1.3 – Процедура оценки эффективности внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Под качеством внутреннего аудита понимаем выполнение заданной операции, аудиторской процедуры в соответствии с надлежаще регламентированными правилами и исходя из поставленной задачи. Применение профессионального суждения в процессе проведения внутреннего аудита не включено в понятие «качество внутреннего аудита». То есть качественный внутренний аудит – это соответствие проводимых аудитором процедур утвержденной программе аудита в соответствии со стандартами внутреннего аудита без учета интересов собственника бизнеса при выборе направлений проверки. Качество внутреннего аудита не гарантирует получение материального или иного результата, так как программа аудита может не охватывать весь периметр вопросов, подлежащих изучению. Полагаем, что термин «качество» можно применять к отдельным элементам эффективности внутреннего аудита.

Для определения «эффективности внутреннего аудита» определим виды и направления оценки эффективности:

- а) 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;

б) эффективность аудитора:

- личная эффективность: предложение максимально эффективных рекомендаций, поиск причин отклонений, сокращение срока согласования результатов аудита с проверяемым подразделением.

- повышение квалификации в направлении, актуальном для службы внутреннего аудита;

в) эффективность внутреннего аудита:

- выполнение внутренним аудитом задач, поставленных советом директоров или определенных на законодательном уровне, с учетом минимизации собственных затрат внутреннего аудита по достижению целей и максимизации получения доходов, предотвращения рисков.

В настоящей работе поиск новых источников доходов, предложение путей и способов увеличения продаж, предотвращение рисков хищения, резерв экономии затрат рассматриваются как эффект (доходы) от деятельности внутреннего аудита и учитываются при определении эффективности внутреннего аудита.

Для каждого вида эффективности внутреннего аудита основополагающую роль играет развитие прочных рабочих отношений с руководством и сотрудниками организации [140].

Отдельно используется термин «аудит эффективности» [8], что означает определение эффективности использования ресурсов в пределах компетенции проверяющих, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей. На основании проведенного исследования термины «аудит эффективности» и «эффективность аудита» не являются взаимозаменяемыми или синонимами.

Таким образом, применение определения «эффективность внутреннего аудита» – это выполнение внутренним аудитом задач, поставленных советом

директоров или определенных на законодательном уровне, с учетом минимизации собственных затрат внутреннего аудита по достижению целей и максимизации получения доходов, а также предотвращения рисков» – актуально и допустимо. Нет однозначных подходов в научных кругах и на законодательном уровне к взаимосвязи терминов «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита». Сформулировано три вида, или направления, оценки эффективности внутреннего аудита.

### **1.3 Эффективность внутреннего аудита как объект экономического анализа**

Экономический анализ – это научный способ познания экономических явлений и процессов, основанный на дифференцировании на составные части и изучении всех взаимосвязей. Объектами экономического анализа могут выступать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, имущественное положение, результат работы отдельных структурных подразделений организации. Внутренний аудит – это один из бизнес-процессов организации и должен периодически проходить процедуру оценки. Оценка внутреннего аудита – неоднозначный процесс, который законодательно не урегулирован. Оценка внутреннего аудита включает анализ его эффективности и результативности.

Функционирование внутреннего аудита выстраивается исходя из интересов собственников бизнеса, задачи – тесно связаны со стратегией развития организации, а взаимодействие происходит напрямую с высшим руководством. Организация внутреннего аудита требует инвестиций, а его результаты не всегда имеют количественное измерение.

Некоторые современные авторы проводят анализ индикаторов, влияющих на эффективность внутреннего аудита. Например, Фан Тхи Тхань Куен [121] выделяет характеристики, влияющие на эффективность внутреннего аудита, на

основании публикаций начиная с 2000 по 2019 год. Выделяется две категории индикаторов: основанных на самостоятельной оценке внутренними аудиторами и связанных с другими заинтересованными подразделениями.

Используя предложенное Фан Т.Т.К. деление на две категории, все индикаторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита, были сгруппированы и дополнены. Результат представлен в таблице 1.7.

Таблица 1.7 – Индикаторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита

Самостоятельно определяемые внутренними аудиторами	Связанные с иными подразделениями
Независимость службы внутреннего аудита	Обеспечение финансовыми ресурсами
Компетентность внутренних аудиторов	Поддержка со стороны руководства организации
Уровень профессионализма внутренних аудиторов	Степень сотрудничества со стороны проверяемых подразделений
Наличие у службы внутреннего аудита правовых документов, регулирующих ее деятельность (то есть положение, профессиональные стандарты, стратегия развития и т. д.)	Обеспеченность службы внутреннего аудита кадровыми ресурсами
Организационная структура (уровень подчиненности) службы внутреннего аудита	Обеспечение техническими ресурсами
Объективность службы внутреннего аудита	Реализация программы повышения квалификации и мотивации внутренних аудиторов
Объем внутреннего аудита	Наличие канала информационного обмена и координации деятельности с внешними организациями
Профессиональная добросовестность внутренних аудиторов	-
Актуализация международного стандарта ИСО 19011	-

Источник: составлено автором на основании [121]

Не все факторы, отнесенные к внешним, связанным с другими заинтересованными подразделениями, можно назвать таковыми. Полагаем, что такими факторами, как обеспеченность службы внутреннего аудита кадровыми ресурсами и реализация программы повышения квалификации и мотивации

внутренних аудиторов, внутренний аудит может управлять самостоятельно, и влияние иных подразделений здесь минимально.

В своем исследовании Пакшина Т.П., изучив показатели, влияющие на эффективность внутреннего аудита, выделила одновременно две группы показателей: субъективные и объективные [107].

Группа субъективных показателей характеризует организационно-функциональные особенности деятельности службы внутреннего аудита. Основой данного показателя стало применение приемов экспертных оценок, результаты которых систематизируются через систему показателей, представленных в экспресс-тестах. Кандидатуры экспертов целесообразно согласовать с заинтересованными сторонами: менеджментом, собственниками и соответствующими субъектами внутреннего аудита [107].

Группа объективных показателей позволяет оценить эффективность внедрения и функционирования внутреннего аудита в финансово-хозяйственной деятельности организации. В результате осуществления внутреннего аудита создается экономическая информация, которая может быть использована соответствующими подразделениями. Экономическая информация – это продукт деятельности службы внутреннего аудита, для которого можно рассчитать свою себестоимость, аккумулируя затраты на его содержание и функционирование, одновременно этот продукт должен приносить доход. Доход может быть представлен в виде некоего условного финансового результата от реализации рекомендаций внутреннего аудита [107].

При этом в своем исследовании Пакшина Т.П. [107] предполагает, что объективная оценка эффективности внутреннего аудита и субъектов последующего контроля проводится с помощью расчета одноименных факторов, ее определяющих. Факторы, позволяющие оценить эффективность внутреннего аудита и последующего контроля, условно подразделяются на три подгруппы:

- а) условно-абсолютные;
- б) целесообразности авансирования;
- в) эффективности деятельности.

Первая группа содержит основные оценочные показатели результата работы службы внутреннего аудита и субъектов последующего контроля, где одной из основных задач становится необходимость измерения «доходности» от реализации ее функций. Вторая группа факторов отражает взаимосвязь финансовых результатов и объема затрат, авансированных во внутренний аудит. Такая оценка позволит рассчитать объемы и необходимость затрат на стадии формирования служб внутреннего аудита и субъектов последующего контроля. Третья группа характеризует экономическую отдачу от инвестиций во внутренний аудит через производительность труда его сотрудников и позволяет оценить степень деловой активности менеджмента. В результате проведения расчетов и анализа полученных данных у компании появляется возможность сформировать оптимальную структуру внутреннего аудита в управленческой среде компании, исходя из предполагаемой экономической выгоды, оценить его качество и оптимизировать его функциональный объем.

По мнению Сергеевой И.Г. [115], показатели оценки эффективности службы внутреннего аудита включают в себя:

- степень выполнения порядка аудиторских обязательств;
- уровень довольства потребителей оказанной услугой;
- итоги опроса высшего исполнительного руководства;
- итоги опроса членов совета директоров;
- отступление от схемы реализаций аудиторского проекта;
- итоги опроса аудируемых подразделений;
- соблюдение нормы выпуска сведений согласно итогам аудиторского контроля;
- объем произведенных аудиторских исследований, приходящихся на одного аудитора, и др.

Сергеева И.Г. [115] предполагает, что измерение и оценка эффективности внутреннего аудита должна производиться с двух точек зрения: количественной и качественной. Используя предложенное Сергеевой И.Г. деление, показатели



измерения эффективности внутреннего аудита были сгруппированы и дополнены. Результат представлен в таблице 1.8.

Таблица 1.8 – Показатели оценки эффективности внутреннего аудита

Количественные показатели	Качественные показатели
Степень выполнения плана внутреннего аудита: процент фактически проведенных мероприятий	Баллы по результатам анкетирования руководителей организации после окончания проверки внутреннего аудита
Период времени для подготовки отчета внутреннего аудита, то есть определение прошедшего времени от окончания работы внутреннего аудита до готового отчета	Баллы по результатам анкетирования руководителей проверяемых структурных подразделений после окончания проверки внутреннего аудита
Мониторинг времени, затраченного на выполнение корректирующих действий (план мероприятий)	Баллы по результатам анкетирования сотрудников проверяемых структурных подразделений после окончания проверки внутреннего аудита
Оценка личной компетентности сотрудников отдела внутреннего аудита	-
Доля времени каждого внутреннего аудитора, направленного на определенный вид деятельности: административная деятельность, аудит, предаудит, согласование результатов проверки, средняя продолжительность каждой проверки	-
Результат каждой проверки: количество аудиторских замечаний, суммы выявленных недостатков и т. д.	-

Источник: составлено автором на основании [115]

Умарова Г.А., Кенжебаева И.Б. [120] в своем исследовании отмечают взаимосвязь между эффективной работой внутреннего аудита и повышением качества оказываемых услуг организацией и, соответственно, повышением удовлетворенности потребителей услуг организации.

Эффективность системы внутреннего аудита, созданной руководством организации, зависит от его способности решать поставленные задачи и обеспечивать защиту организации от возможных рисков [111].

Останина Е.В. в своем исследовании предлагает [106] рассматривать вопрос повышения эффективности внутреннего аудита, как и сам факт определения эффективности внутреннего аудита, через решение проблем внутреннего аудита:

- разделение зон ответственности за обеспечение эффективного внутреннего контроля;
- определение совместно с ключевыми заказчиками внутреннего аудита единого понимания функций и полномочий внутреннего аудита в организации;
- оценку внутреннего аудита не с точки зрения расходов на содержание службы внутреннего аудита, а с точки зрения его полезности. Оценку деятельности службы внутреннего аудита может дать совет директоров или собственник организации, который находится в тесном взаимодействии с внутренними аудиторами и видит результаты их работы;
- подготовку и повышение квалификации специалистов в области внутреннего аудита путем создания обучающих программ и семинаров, а также с помощью осуществления обмена опытом между экспертами в области аудита и контроля.

Фактически метод, предлагаемый Останиной Е.В., строится только на качественной оценке эффективности внутреннего аудита, что не раскрывает все характеристики продукта, результата работы службы внутреннего аудита.

Ограничения в использовании только опросных листов заказчиков внутреннего аудита (совет директоров) и иных подразделений:

- совет директоров не обладает знаниями и компетенциями по оценке полноты и глубины проведенных мероприятий;
- оценка проверяемого подразделения очень субъективна по причине отсутствия у проверяемых структурных подразделений информации о задачах внутреннего аудита. Проверяемое подразделение может оценить только прозрачность и воспринимаемость запросов аудиторов, комфорт взаимодействия, срок, предоставленный внутренним аудитором для подготовки информации.

Опросные листы по вертикали подразделения внутреннего аудита позволят оценить только уровень исполнительской дисциплины и качество взаимодействия внутри подразделения внутреннего аудита.

Недостаточная объективность опросных листов и отсутствие непосредственной взаимосвязи с результатами деятельности организации являются основанием для формирования методического инструментария анализа эффективности внутреннего аудита.

Подход к определению эффективности деятельности подразделения внутреннего аудита только по количественным показателям актуален для применения лишь при наличии нескольких структурных подразделений в составе внутреннего аудита, что характерно только для очень крупных компаний. В таком случае представляется возможным сравнивать между собой эффективность функционирования структурных подразделений внутреннего аудита, определять и выявлять слабые и сильные стороны каждого из них, предпринимать соответствующие меры. Действия, которые могут производиться после сравнения региональных структурных подразделений внутреннего аудита, различаются от перенимания лучшей практики до ликвидации неэффективного структурного подразделения или введения единых стандартов организации функции внутреннего аудита, централизации управления при необходимости.

Применение исключительно количественных показателей (средняя продолжительность одной проверки, количество аудиторских замечаний, суммы выявленных недостатков и т. д.) является на сегодняшний день недостаточным. В связи с этим в целях осуществления объективной оценки эффективности деятельности подразделения внутреннего аудита целесообразно использовать комплексный подход, включающий как количественные, так и качественные показатели.

Институт внутренних аудиторов в практическом руководстве [165] «Оценка эффективности и результативности внутреннего аудита» предлагает два укрупненных критерия оценки функции внутреннего аудита: соответствие Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита и

стратегическим целям организации, направленным на повышение ценности и улучшение деятельности организации.

Хервиг Фридаг и Вальтер Шмидт [71] развили концепцию Роберта Каплана и Дэвида Нортона и предложили менеджерам применять сбалансированную систему показателей для стратегического управления эффективностью. Сбалансированная система показателей применялась для отслеживания выполнения действий персоналом, находящимся под контролем, и для мониторинга последствий, возникающих в результате этих действий.

Некоторые ученые и практики, такие как Маркс Н., Фриго Л., Ситдикова Э.Э. [116], Зверев Е.Б., предлагают использовать систему сбалансированных показателей для оценки деятельности службы внутреннего аудита, направленную на соизмерение затрат и результатов, связанных с внутренним аудитом, а также оценку влияния этих результатов на итоги деятельности компании. Следует отметить, что мнения авторов расходятся в перечне используемых показателей для оценки, а также не представлены формулы для практического применения предлагаемой системы.

Развитие идеи применения сбалансированной системы показателей для оценки эффективности внутреннего аудита нашло свое отражение в 2020 году в составе нормативно-методических указаний по вопросам внедрения оценок качества, составленных с использованием материалов международного Института внутренних аудиторов. Был разработан шаблон карточки [134] для формирования сбалансированной системы показателей для представления количественных и качественных ключевых показателей эффективности внутреннего аудита. Составные элементы карточки в предложенном указании называются метриками, что аналогично ранее определенным факторам или критериям, влияющим на функцию внутреннего аудита [134]. Шаблон карточки содержит 4 направления для выбора метрик без определения их удельного веса в совокупной эффективности внутреннего аудита, а формулы расчета фактического значения метрик остаются на усмотрение организации. Не все метрики применимы к российской действительности. Например, показатель «часы обучения» в

направлении «развитие сотрудников» рекомендует учитывать СРЕ-часы – количество часов обучения, рассчитываемое только для членов Института внутренних аудиторов. Цели и измерители для направления оценки «инновации и технология», такие как данные о «лучших практиках» и «технологии в аудите», смогут получить только организации с разветвленной аудиторской сетью. Для внедрения данной карточки необходима ее адаптация с учетом сложившейся практики внутреннего аудита в России и имеющегося уровня цифровизации в конкретной организации.

Основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита ориентированы на повышение эффективности внутреннего аудита [137]. Например, Счетная палата в США 311 предусматривает проведение оценки эффективности внутреннего финансового аудита по результатам двух этапов оценки [25].

На первом этапе осуществляется оценка организации внутреннего финансового аудита, в рамках которого проверяется и анализируется подготовленность субъекта внутреннего финансового аудита к обеспечению выполнения поставленных перед ним задач. При низкой оценке организации внутреннего финансового аудита второй этап оценки эффективности внутреннего финансового аудита не проводится.

На втором этапе проводятся проверка и анализ результатов осуществления внутреннего финансового аудита, проверяется выполнение субъектом внутреннего финансового аудита поставленных перед ним задач в части оценки степени надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности, подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета установленным методологии и стандартам бюджетного учета, подготовки предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Применяемая Счетной палатой система оценки эффективности внутреннего финансового аудита является одним из вариантов реализации сбалансированной

системы показателей. Система сбалансированных показателей основана на взаимосвязи двух традиционных подходов к определению эффективности деятельности службы внутреннего аудита при применении количественных и качественных показателей:

- прямое определение эффективности, которое формируется из соотношения эффекта, рассчитанного по отчетам службы внутреннего аудита, к понесенным затратам в денежном выражении;
- косвенное определение эффективности, отражающее отношение эффекта, рассчитанного по результатам деятельности экономического субъекта, к затратам, связанным с организацией подразделения внутреннего аудита в организации [116].

Применение количественных показателей расчета имеет недостаток: значения коэффициентов сами по себе не являются информативными, поскольку нет определенных пороговых значений [116].

Для формирования подходов к анализу эффективности внутреннего аудита определим цель и принципы внутреннего аудита. Исходя из ранее введенного определения внутреннего аудита, это независимая деятельность структурного подразделения, направленная на выявление и подтверждение способов достижения целей, поставленных руководством организации (собственником).

В качестве основной цели внутреннего аудита определим подтверждение способов достижения целей, поставленных организацией. Для этого необходимо:

- оценить эффективность процессов управления рисками;
- оценить эффективность внутреннего контроля;
- оценить уровень корпоративного управления.

Внутренние аудиторы демонстрируют высокий уровень профессиональной объективности в процессе сбора, оценки и передачи информации об объекте аудита. Внутренние аудиторы взвешенно оценивают все обстоятельства, относящиеся к делу, и в своих суждениях не подвержены влиянию своих собственных интересов или интересов других лиц. Внутренние аудиторы уважительно относятся к праву собственности на информацию, которую они

получают в процессе своей деятельности, и не разглашают информацию без соответствующих на то полномочий. Внутренние аудиторы применяют знания, навыки и опыт, необходимые для оказания услуг в сфере внутреннего аудита [88].

Правила поведения внутреннего аудитора обеспечивают выполнение внутренним аудитором своей работы честно, добросовестно, с соблюдением требований к квалификации, независимости и обеспечением конфиденциальности [88].

В настоящем исследовании оценка внутреннего аудита с точки зрения соблюдения принципов не проводится.

Исходя из проведенного исследования предполагается, что в качестве методических подходов к анализу эффективности внутреннего аудита следует учитывать эффект синергии, который заключается в уверенности заказчика внутреннего аудита (совет директоров, единоличный собственник бизнеса) в возможности полагаться на результаты аудита и взаимном усилении влияния всех элементов эффективности, что выражается в определении:

- задачи, стоящей перед внутренним аудитом: подтверждение достоверности отчетности, определение потенциальных способов экономии затрат, соблюдение сохранности имеющихся активов, поиск дополнительных источников доходов или оценка результативности действующих маркетинговых систем;
- приемлемого уровня покрытия области проверки аудиторскими процедурами: от 0,01 до 99,99 % или определении, что вопрос остается в зоне ответственности главного аудитора, руководителя службы внутреннего аудита;
- направлений организации внутреннего аудита: проверка операций после их завершения (постфактум), наблюдение в моменте совершения операций на протяжении определенного периода или оценка системы управления рисками организации, то есть оценка своевременности и полноты принятых мер реагирования на риск.

Эффективностью внутреннего аудита, как и результатом любого процесса в

организации, можно управлять. Совет директоров может утвердить целевую эффективность внутреннего аудита – это конкретное значение эффективности, которое устанавливается до начала календарного года, чтобы достичь желаемого результата. 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.

В зависимости от объекта анализа можно детализировать элементы для включения в расчет эффективности (таблица 1.9).

Таблица 1.9 – Основные показатели анализа эффективности внутреннего аудита

Объект анализа	Показатель для включения в расчет эффективности
Общие показатели эффективности организации внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Функциональная независимость, то есть подчиненность совету директоров;</li> <li>– независимость поощрения</li> </ul>
Общие показатели эффективности внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Рост доходов от исполнения рекомендаций аудиторов;</li> <li>– экономия расходов;</li> <li>– сохранность активов – сокращение доли замечаний по постоянным объектам проверок;</li> <li>– наличие всех внутренних регламентов в организации (отсутствие в годовом отчете замечаний по причине отсутствия регламента, регулирующего процесс);</li> <li>– в рамках превентивного контроля согласование документов с первого круга – отсутствие новых замечаний к проверенной информации</li> </ul>
Эффективность трудовых ресурсов подразделения внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Затраты на содержание службы внутреннего аудита ниже предполагаемого роста доходов и экономии расходов;</li> </ul>



Объект анализа	Показатель для включения в расчет эффективности
	– рекомендации реальны и исполнимы
Эффективность аудитора (относительный показатель)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Экономия расходов организации по результатам работы аудитора;</li> <li>– знание нормативной литературы по внутреннему аудиту;</li> <li>– знание нормативной литературы по виду деятельности организации;</li> <li>– умение в процессе выполнения задания найти нужный внешний источник справочной литературы;</li> <li>– повышение квалификации;</li> <li>– скорость обработки типовых операций;</li> <li>– внимательность;</li> <li>– своевременное уведомление о наличии конфликта интересов</li> </ul>

Источник: составлено автором

Выделим показатели оценки эффективности в зависимости от предмета исследования. Оценка эффективности позволяет определить характеристики элементов внутреннего аудита. Определение эффективности внутреннего аудита – это обобщение ее показателей, в том числе показателей результативности. Соответствующие показатели или элементы для включения в расчет эффективности систематизированы в зависимости от объекта оценки эффективности внутреннего аудита (таблица 1.10).

Таблица 1.10 – Эффективность в зависимости от предмета оценки

Показатель	Определение
Эффективность службы внутреннего аудита	Доля внутреннего аудита в увеличении прибыли организации (экономии расходов) по отношению к конкурентам в краткосрочной и среднесрочной перспективе
Эффективность проекта внутреннего аудита	Соответствие затрат и результатов аудиторской проверки проекта утвержденным целям инициатора проекта

Показатель	Определение
Эффективность управления внутренним аудитом	Способность своевременно и оперативно реагировать на влияние внешних факторов и корректировать выводы и рекомендации
Эффективность производства внутреннего аудита	Максимальное получение выгод от использования всех ресурсов внутреннего аудита за определенный промежуток времени
Эффективность рабочего времени аудитора	Соотношение времени аудитора, затраченного на проведение аудиторского мероприятия, и рабочего времени анализируемого периода (количество часов на выполнение определенной задачи, проверка большего числа документов за рабочее время)
Эффективность труда внутреннего аудитора	Выражает степень результативности труда при наименьших затратах труда внутреннего аудитора (применение профессионального подхода при построении выборки для детальных процедур с целью максимизации выявления отклонений)
Эффективность автоматизации внутреннего аудита	Доля проводимых тестовых процедур с использованием программных продуктов

Источник: составлено автором

Проведенное исследование позволяет систематизировать методические подходы к определению эффективности внутреннего аудита. Рассмотрим детально каждый из них:

- 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 – допускает 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 наглядно демонстрирует, насколько сильно могут отличаться элементы, включенные в расчет для анализа эффективности, в зависимости от целей, определяемых до начала оценки. Ранее предложенные учеными методы оценки эффективности не учитывают все особенности внутреннего аудита.

## **Глава 2 Информационно-методическое обеспечение анализа эффективности внутреннего аудита**

### **2.1 Разработка основополагающих принципов анализа эффективности внутреннего аудита**

Создание научно обоснованного методического аппарата позволяет определить уровень эффективности внутреннего аудита путем выявления и обоснования обобщенного числового показателя, ориентированного на достижение высокого уровня практичности, возможности применения в коммерческих организациях независимо от сферы деятельности, а также для широкого использования специалистами по аудиту разноуровневой подготовки в различных областях знаний.

Г. Эмерсон занимался обоснованием необходимости и целесообразности использования комплексного подхода к решению сложных задач построения схемы управления организацией [62]. Все свои научные разработки Г. Эмерсон изложил в виде 12 принципов управления [74], которые формируют методику управления эффективностью бизнес-процессов [151]. Принципы Г. Эмерсона [74], обеспечивающие рост производительности труда организации, включают в себя точно поставленные цели, здравый смысл, компетентное стороннее консультирование, дисциплину, справедливое отношение к персоналу, обратная связь, планирование работы, нормы и расписания, нормализацию условий, нормирование операций, стандартные написанные инструкции, вознаграждение за производительность.

На рисунке 1.1 представлена схема управления эффективностью внутреннего аудита, являющегося одним из бизнес-процессов организации.

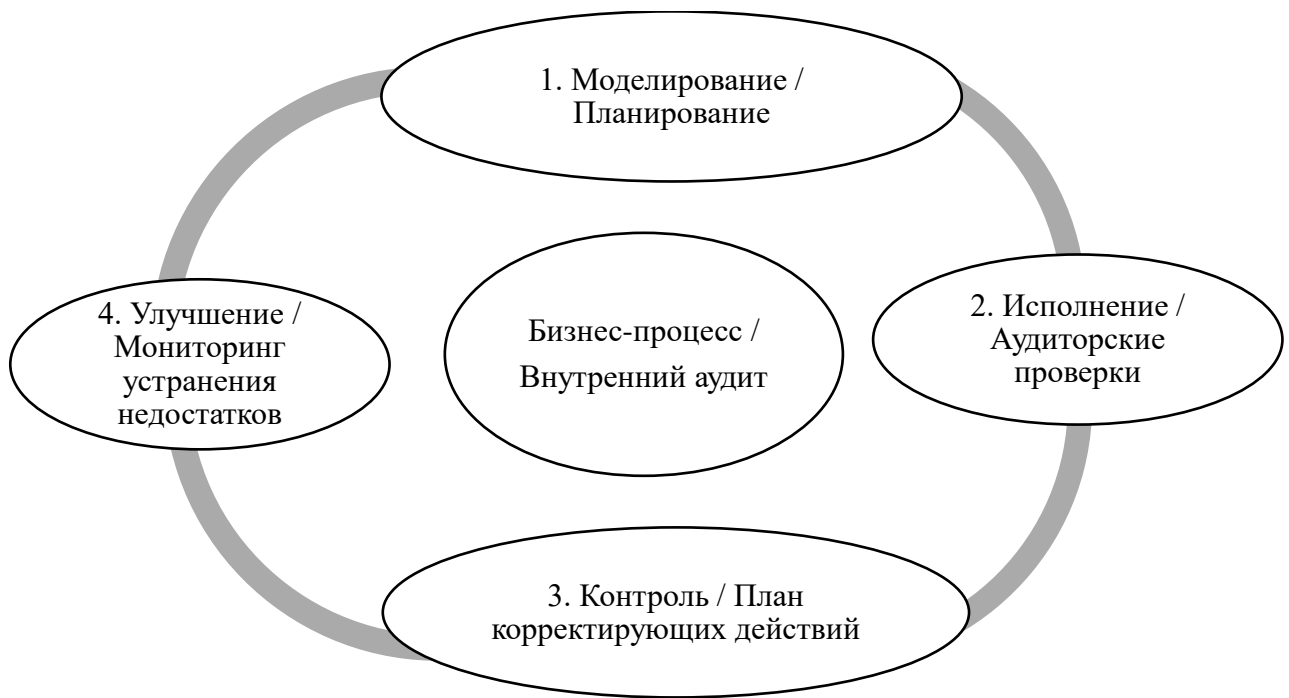


Рисунок 2.1 – Шаги управления эффективностью внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Внутренний аудит как бизнес-процесс нельзя однозначно отнести к одному из существующих типов бизнес-процессов: операционных, обеспечивающих и управленческих. Внутренний аудит сочетает в себе характеристики всех трех типов:

- в чистом виде не приносит прибыли, необходим для эффективной работы основных процессов – признак обеспечивающего бизнес-процесса;
- связан с развитием компании, способствует достижению целей компании – признак управленческого бизнес-процесса;
- оценивает эффективность операционных бизнес-процессов. Имеет точку входа – постановка задач советом директоров – и точку выхода – годовой отчет о работе внутреннего аудита.

К внутреннему аудиту можно применить принципы, определенные в Кодексе профессиональной этики аудиторов [27], который разработан с учетом международного опыта. Аудиторы в своей деятельности должны соблюдать следующие принципы:

- принципы этики: честность, объективность, профессиональную компетентность и должную тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение;
- обладать пониманием бизнеса;
- пользоваться экспертными знаниями по техническим и иным вопросам;
- применять профессиональное суждение [27].

Классификация принципов внутреннего аудита для удобства восприятия представлена на рисунке 2.2.



Рисунок 2.2 – Классификация принципов внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Необходимо выделить взаимосвязь методики анализа эффективности внутреннего аудита и основополагающих характеристик анализа эффективности, таких как:

- компетентность и профессиональное отношение к работе;
- выстраивание работы внутреннего аудита в соответствии со стратегией, целями и рисками организации;
- качественное выполнение и постоянное совершенствование внутреннего аудита;
- эффективное взаимодействие с заинтересованными сторонами;
- планирование внутреннего аудита основано на риск-ориентированном подходе. При проведении оценки рисков внутренний аудит в соответствии со стандартом 1100 «Независимость и объективность» должен самостоятельно убедиться в полноте выявления, документирования и корректности оценки рисков;
- внутренний аудит нацелен на будущее и способствует развитию организации.

Международными основами профессиональной практики внутреннего аудита [137] предусмотрены основные принципы профессиональной практики внутреннего аудита, согласно которым внутренний аудитор:

- является образцом честности;
- проявляет компетентность и профессиональное отношение к работе;
- объективен и не подвержен ненадлежащему воздействию (независим);
- выстраивает свою работу в соответствии со стратегией, целями и рисками организации;
- обладает соответствующим статусом и необходимыми ресурсами;
- качественно выполняет работу и постоянно совершенствуется;
- выстраивает эффективные отношения с заинтересованными сторонами;
- основывает работу на риск-ориентированном подходе;
- проницателен, рассматривает вопросы в перспективе и нацелен на будущее;
- способствует развитию организации [88].

Счетная палата соблюдает следующие принципы при проведении внешнего государственного аудита: законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности [8].

Исходя из цели, поставленной перед внутренним аудитом, аудиторские мероприятия делятся в зависимости от времени осуществления операций, включенных в проверку, а рекомендации могут быть отнесены к будущим периодам или направлены на недопущение причин, приведших к выявленным отклонениям (рисунок 2.3).

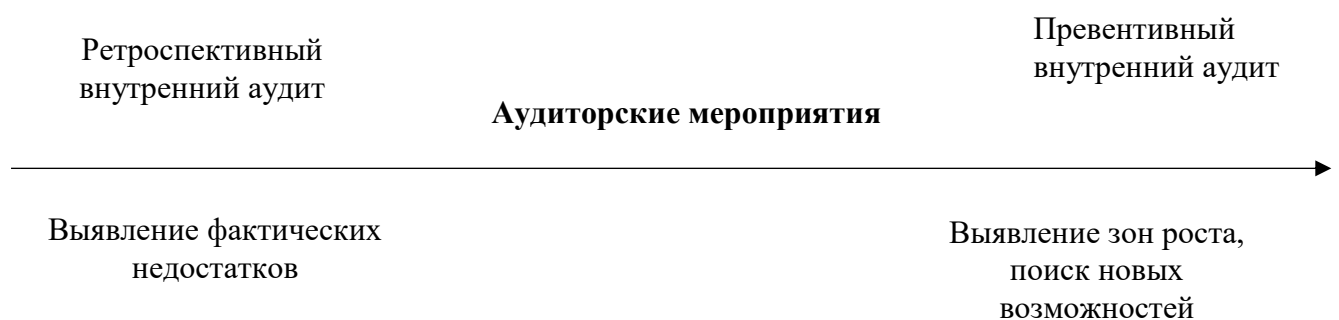


Рисунок 2.3 – Виды внутреннего аудита исходя из времени направленности рекомендаций

Источник: составлено автором

Под превентивным внутренним аудитом понимается рассмотрение проектов документов и выявление рисков для организации, которые относятся к будущим периодам.

Ретроспективный внутренний аудит включает в себя проведение аудиторских мероприятий по уже свершенным фактам хозяйственной жизни, когда риск реализовался [139], – например, проведение инвентаризации в проверках, подтверждающих сохранность имущества организации, когда внутренний аудит фиксирует отклонение по состоянию на дату проверки. Рекомендации внутреннего аудита могут относиться как к прошедшему периоду по уже состоявшемуся факту недостачи, так и к будущему периоду: что надо сделать, чтобы ситуация не повторилась. Одновременно рекомендации



внутреннего аудита будут максимально актуальны, если направлены на оценку эффективности на стыке бизнес-процессов и конфликта интересов [145].

В зависимости от уровня влияния на внутренний аудит принципы анализа эффективности можно разделить на организационные (верхнеуровневые) и прикладные. В зависимости от обязательности применения принципы анализа эффективности внутреннего аудита схематично представлены на рисунке 2.4.



Рисунок 2.4 – Принципы анализа эффективности внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Одновременно принципы анализа эффективности внутреннего аудита формулируют критерии эффективности внутреннего аудита и характеризуют подход к оценке эффективности внутреннего аудита. Основными характеристиками формирования модели анализа эффективности внутреннего аудита являются:

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

Модель анализа эффективности внутреннего аудита компании, имеющей дочерние и зависимые общества, может включать дочерние и зависимые компании в качестве отдельных критериев (факторов) эффективности внутреннего аудита [89]. При наличии в компании региональных подразделений модель анализа эффективности внутреннего аудита может дополняться информацией о принадлежности критериев (факторов) внутреннего аудита к региону и удельный вес влияния будет корректироваться [89].

Модель анализа эффективности внутреннего аудита должна быть взаимосвязана с моделью внутреннего аудита, которая формируется и актуализируется при планировании деятельности на предстоящий плановый период, что обеспечивает соблюдение принципа полноты. Модель внутреннего аудита также может уточняться при возникновении существенных изменений в деятельности компании. Стратегия компании может быть сформирована в виде отдельного публичного или непубличного документа. Стратегия компании фактически может отражаться в ее бюджете, долгосрочных и краткосрочных планах, принятых решениях органов управления по основным направлениям деятельности организации [89].

Для выяснения ожиданий исполнительного руководства руководитель внутреннего аудита проводит консультации с заинтересованными сторонами, присутствует на заседаниях совета директоров и комитетов при аудите при совете директоров, а также проводит встречи с членами совета директоров, высшим исполнительным руководством, руководителями наиболее важных сегментов бизнеса и ключевыми сотрудниками. Аналогичное взаимодействие с бизнесом

осуществляется сотрудниками внутреннего аудита. После идентификации основных целей и рисков, актуализации модели аудита составляется перечень направлений, подлежащих проверке, производится оценка рисков на плановый и отчетный периоды, определяется общий и доступный фонд рабочего времени работников подразделения внутреннего аудита [89].

С учетом увеличения потребности руководства компаний и комитетов по аудиту в предоставлении консультаций и рекомендаций по областям, предварительно не включенным в перечень приоритетных, целесообразно выделять в отдельную часть плана работ внутреннего аудита выполнение заданий по консультированию, а также заданий, оперативное выполнение которых может быть запрошено до актуализации плана.

Разработанный проект плана работ внутреннего аудита должен включать следующие основные направления:

- плановые внутренние аудиторские проверки;
- внеплановые внутренние аудиторские проверки;
- мониторинг выполнения планов мероприятий по устранению выявленных нарушений.

По каждому из заданий плана работ указывается, является ли задание обеспечением гарантий или предоставлением консультаций, предварительные масштабы и цели задания, сроки выполнения.

В большинстве компаний согласование и утверждение плана работ внутреннего аудита проводятся на период, не превышающий год, и, как правило, совпадает с календарным и финансовым периодом. Для покрытия мероприятиями всех существенных направлений деятельности, процессов и рисков организации с учетом имеющихся ресурсных ограничений рекомендуется составление рабочего варианта проекта плана работ внутреннего аудита на трехлетний период (среднесрочный период планирования) с возможностью изменения заданий второго и третьего годов планирования по результатам оценки рисков. Пересмотр проекта плана работ на среднесрочный период целесообразно проводить на периодической основе и в случае значительных внешних и внутренних изменений

в организации.

Аудитор выявляет основные бизнес-процессы организации, риски и контрольные процедуры, изучает имеющиеся данные систем мониторинга рисков и отчетности [89].

Методология анализа эффективности внутреннего аудита связана с выделением основополагающих элементов, таких как:

- своевременная разработка плана работ внутреннего аудита и его согласование с заказчиком внутреннего аудита;
- корректировка плана работ внутреннего аудита при значительных изменениях внешней структуры или иных вводных данных для планирования объектов аудита (формирование плана работ с учетом риск-ориентированного подхода);
- своевременное выполнение плана работ внутреннего аудита в полном объеме;
- цели и объекты внутреннего аудита соответствуют интересам собственника, совета директоров, законодательству (для внутреннего финансового аудита – Бюджетному кодексу Российской Федерации);
- обеспечен необходимый/заданный уровень покрытия процедурами внутреннего аудита;
- квалификация и опыт членов аудиторской группы / аудитора позволяет сформулировать корректные выводы;
- рекомендации, предложенные аудитором, реальны к выполнению, содержат адекватные сроки реализации;
- подразделения, в адрес которых даны рекомендации, обладают полномочиями для их реализации;
- проверяемые подразделения согласны с выявленными отклонениями, этап согласования проходит с учетом правок одного круга согласования;

- при масштабировании результатов аудита учитывается специфика регионов: используемое программное обеспечение, особенности местного законодательства;
- результаты аудита задокументированы и подтверждены аудиторскими доказательствами;
- обеспечено проведение внутреннего контроля качества проведенных проверок.

Наличие необходимых ресурсов (бюджет на расширение штата, командировки, повышение квалификации, приобретение программного обеспечения, наличие площади для размещения сотрудников) у внутреннего аудита для реализации поставленных задач – это средства управления эффективностью внутреннего аудитора.

Для оптимального использования ресурсов внутреннего аудита необходима координация с другими подразделениями организации, обеспечивающими предоставление гарантий, например службой внутреннего контроля и отделом по управлению рисками, внешними аудиторами. Использование результатов работы других подразделений организации позволяет сократить дублирование функций, повысить эффективность оказываемых аудитом услуг, при этом требуется организация четкого внутреннего и внешнего информационного обмена с заинтересованными подразделениями и полное выполнение поставленных задач.

## **2.2 Формирование структуры информационных потоков в целях систематизации показателей эффективности внутреннего аудита**

В настоящей работе под информационным потоком понимается упорядоченное движение информации, которую можно использовать при расчете показателей эффективности внутреннего аудита, по заданным направлениям, сформированное в организации с фиксированными начальными, промежуточными и конечными точками. Источник информации – это сотрудники

организации или технические устройства, выгрузки, формируемые с применением прикладного программного обеспечения. Информация представляется в бумажном или электронном виде.

Все источники информации делятся на внутренние и внешние с одновременным соотнесением информации по отношению к внутреннему аудиту. Укрупненно все информационные потоки в целях идентификации системы показателей эффективности внутреннего аудита можно разделить по отношению в целом к организации и к подразделению внутреннего аудита. Таким образом, источники информации относительно организации подразделяются на внешние и внутренние, которые делятся на получаемые внутри подразделения внутреннего аудита и вне подразделения внутреннего аудита. Структура источников информации представлена на рисунке 2.5.

Все источники информации в зависимости от предмета характеризуют внутренний аудит, его эффективность и деятельность организации в целом и ее положение на рынке.

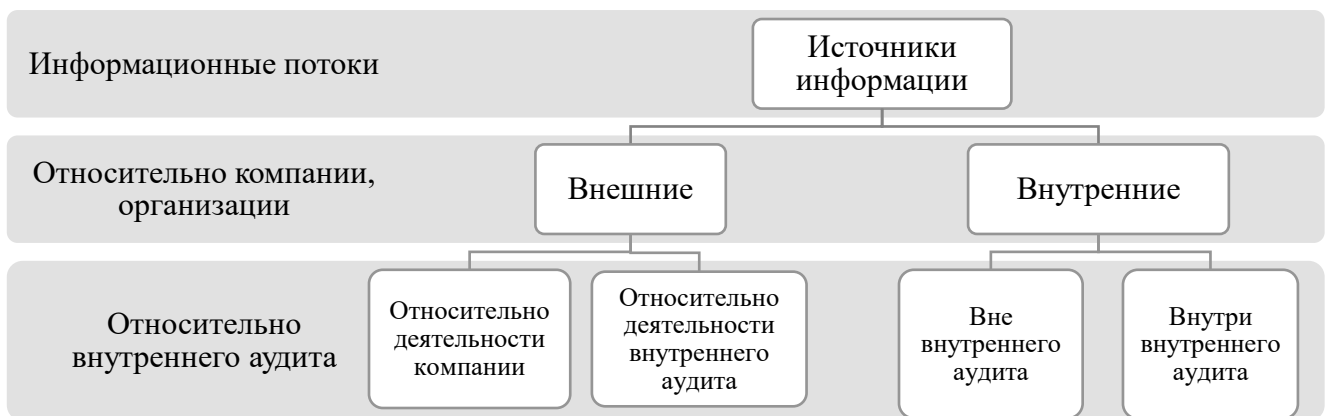


Рисунок 2.5 – Структура информационных потоков в организации

Источник: составлено автором

Детально остановимся на каждом источнике информации.

Внешние источники информации относительно деятельности организации – это стратегия компании, планы развития, анализ отрасли, в которой работает компания, аналитические данные о рынке сбыта, место в рейтинге среди аналогичных компаний.

Внешние источники информации относительно деятельности подразделения внутреннего аудита – это независимая внешняя оценка качества деятельности данного подразделения, участие в номинации Института внутренних аудиторов в проекте Национальной премии «Внутренний аудитор года», которая присуждается по трем направлениям:

- а) служба внутреннего аудита года;
- б) руководитель службы внутреннего аудита года;
- в) внутренний аудитор года.

Внешняя оценка качества деятельности внутреннего аудита проводится на возмездной основе сторонними организациями. В приложении Б приведены примеры закупок, опубликованные на официальном сайте Единой информационной системы в сфере закупок ([www.zakupki.gov.ru](http://www.zakupki.gov.ru) – открытый источник), с целью проведения внешней независимой оценки качества деятельности внутреннего аудита коммерческих организаций, в том числе на соответствие международным профессиональным стандартам внутреннего аудита.

Внутренние источники информации относительно деятельности внутреннего аудита, формируемые с участием подразделений организаций, вне периметра внутреннего аудита – это:

- опросные листы и анкеты руководителей организации по итогам работы внутреннего аудита за оцениваемый период;
- опросные листы и анкеты руководителей проверяемых подразделений;
- опросные листы и анкеты сотрудников проверяемых структурных подразделений после окончания каждой аудиторской проверки;
- отчет о фактически полученном экономическом эффекте от внедрения рекомендаций внутреннего аудита;
- отчет об изменении показателей организации от выполнения аудиторских мероприятий;
- документы, подтверждающие своевременность вынесения отчета на

совет директоров (соблюдение внутренних сроков и периодичности);

- свидетельства о повышении квалификации внутренних аудиторов самостоятельно и в сторонних организациях;
- документы, подтверждающие получение профессиональных аттестатов аудиторов, внутренних аудиторов.

Внутренняя информация относительно деятельности внутреннего аудита, формируемые внутри подразделения внутреннего аудита, включает:

- количество фактически выполненных проверок из плана внутреннего аудита;
- соблюдение внутренних сроков и методологии проведения внутреннего аудита;
- полноту и корректность оформления рабочих документов аудитора;
- оценку внутреннего контроля качества, периода времени для подготовки отчета внутреннего аудита, то есть определение прошедшего времени от окончания работы внутреннего аудита до готового отчета;
- мониторинг времени, затраченного на выполнение корректирующих действий (план мероприятий);
- долю времени каждого внутреннего аудитора, направленного на определенный вид деятельности, – административную деятельность, аудит, предварительный аудит;
- согласование результатов проверки;
- оценку личной компетентности сотрудников отдела внутреннего аудита.

Одновременно всю информацию для анализа эффективности внутреннего аудита можно разделить в зависимости от направления (этапа) организации внутреннего аудита:

- соблюдение методологии организации и проведения внутреннего аудита;
- организация внутреннего аудита от этапа риск-ориентированного



планирования до написания отчета и согласования корректирующих действий;

- глубина и качество выполненных заданий;
- превентивный контроль и мониторинг устранения недостатков;
- выполнение сопутствующих аудиту заданий (консультирование, оценка эффективности инвестиционных проектов, проверка бизнеса перед покупкой или слиянием);
- развитие компетенций внутренних аудиторов.

При автоматизации всех процессов в организации информация может быть получена из однородных информационных потоков, которым присущ 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 на рисунке 2.6.

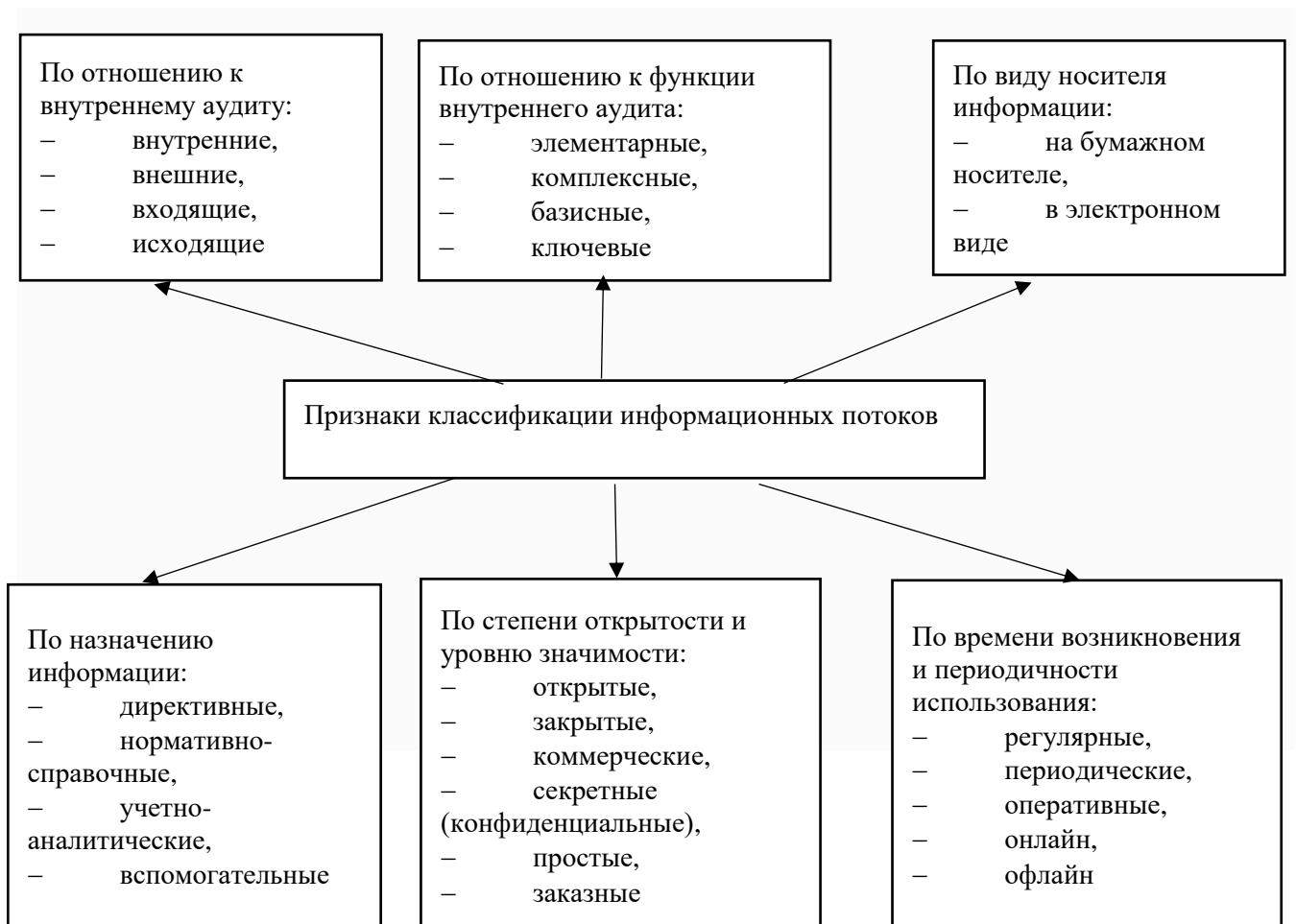


Рисунок 2.6 – Информационные потоки внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Наблюдается тенденция к изменению подходов к оценке количества проведенных аудиторских проверок в анализируемом периоде. Например, в центральном аппарате Росимущества и его территориальных органов подчеркивают, что «...нет задачи провести как можно больше проверок. Основная цель проверки – установить причины выявленных нарушений и недостатков в деятельности Росимущества, а также подготовка рекомендаций по повышению эффективности работы Росимущества» [142]. Указанная тенденция формирует совершенно новую информацию для расчета показателей эффективности работы внутреннего аудита.

Источники информации для расчета показателей эффективности сгруппированы в разрезе направлений деятельности для удобства восприятия (таблица 2.1). В рамках выстраивания функции внутреннего аудита предполагается, что руководитель службы распределяет задачи между сотрудниками для обеспечения максимальной эффективности всего подразделения [72].

Таблица 2.1 – Источники информации для расчета эффективности внутреннего аудита

Направление деятельности	Источник информации	Информация	Используется в расчете показателя
Методология			
Регламентация деятельности	Внутренние стандарты проведения аудиторских проверок и контроля качества выполненных аудиторских проверок	Наличие фактическое соблюдение стандартов проведения аудиторских проверок и контроля качества выполненных аудиторских проверок	– Необходимый/заданный уровень покрытия процедурами внутреннего аудита; – результаты аудита проходят внутренний контроль качества
Планирование работы			
Информация о рисках	– Стратегия компании; – организационная структура, информация	Основные и перспективные места развития компании	– Своевременная корректировка плана работ внутреннего аудита при значительных изменениях

Направление деятельности	Источник информации	Информация	Используется в расчете показателя
	<p>об основных подразделениях, отделах и проектах;</p> <ul style="list-style-type: none"> <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>		<p>внешней структуры или иных вводных данных для планирования объектов аудита (формирование плана работ с учетом риск-ориентированного подхода);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– цели и объекты внутреннего аудита соответствуют интересам собственника, совета директоров, законодательству (для внутреннего финансового аудита – Бюджетному кодексу Российской Федерации)</li> </ul>
Планирование работы	Модель внутреннего аудита или план работы внутреннего аудита	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Информация о задачах внутреннего аудита;</li> <li>– сроки выполнения аудиторских задач;</li> <li>– численный состав внутреннего аудита</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Своевременная разработка плана работ внутреннего аудита и его согласование с заказчиком внутреннего аудита;</li> <li>– своевременное выполнение плана работ внутреннего аудита в полном объеме</li> </ul>
Постоянные задачи			
Превентивный контроль	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Реестр рассмотренных проектов закупочной документации;</li> <li>– реестр рассмотренных проектов контрактов;</li> <li>– реестр рассмотренных положений об отделах;</li> <li>– реестр иных внутренних документов организации</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Выявленные риски нарушения законодательства (размер потенциальных штрафов за невыполнение рекомендаций ВА, размер нарушений, если можно оценить);</li> <li>– качественная оценка, оценка влияния на непрерывность деятельности организации;</li> <li>– качественная оценка сэкономленных средств организации в</li> </ul>	-

Направление деятельности	Источник информации	Информация	Используется в расчете показателя
		связи с дублированием функционала организации	
Консультирование	В зависимости от направления консультации: возможна качественная и монетарная оценка	Опросные листы и самооценка внутреннего аудитора	-
Специальные проверки	В зависимости от направления консультации: возможна качественная и монетарная оценка	Опросные листы и самооценка внутреннего аудитора	-
Мониторинг устранения недостатков	Реестр мониторинга устранения недостатков по каждой проверке	Денежный эффект, фактически достигнутый при выполнении рекомендаций внутреннего аудитора за период реализации мониторинга и в течение года после внедрения рекомендации аудитора для отслеживания эффекта	Доля принятых и исполненных рекомендаций аудитора в течение года с даты завершения аудита (возможно увеличение периода для крупных компаний). Статус мероприятий: закрыто и принято. Мероприятия со статусом «не актуально» = отмененные, не участвуют в расчете
<b>Аудиторские проверки / мероприятия</b>			
Аудит / гарантии / предварительный аудит	Проверки бизнес-процессов – наличие контролей в той или иной области, их формализация и дизайн. Проверки сохранности активов (инвентаризации). Проверки рынков сбыта, бизнес-процесса, маркетинг	– Ожидаемый денежный эффект от реализации рекомендаций внутреннего аудитора: экономия расходов; – рыночная стоимость имущества, которое находится в зоне риска «сохранность активов»; – ожидаемый денежный эффект от реализации рекомендаций внутреннего	– Рекомендации, предложенные аудитором, реальны к выполнению, содержат адекватные сроки реализации; – подразделения, в адрес которых даны рекомендации, обладают полномочиями для их реализации; – проверяемые подразделения согласны с выявленными отклонениями, этап согласования проходит с учетом правок 1-го уровня; – при масштабировании результатов аудита учитывается специфика регионов: используемое программное обеспечение,

Направление деятельности	Источник информации	Информация	Используется в расчете показателя
		аудитора: увеличение объема сбыта	особенности местного законодательства, – результаты аудита задокументированы и подтверждены аудиторскими доказательствами
Оценка сотрудников службы внутреннего аудита			
Оценка эффективности и использования рабочего времени сотрудника	Табель учета рабочего времени в разрезе задач, выполняемых аудитором (time-sheet)	Количество рабочих часов, затраченных для выполнения аудиторских задач	– Количество завершенных задач; – качество выполненных задач; – доля времени, непосредственно отведенного на аудиторскую проверку, не превышает 50 % всего рабочего времени анализируемого периода
Повышение квалификации	Программа повышения квалификации, составленная на очередной календарный период	– Количество пройденных программ обучения самостоятельно и в учебных центрах; – количество пройденных программ обучения в соответствии с планом обучения и дополнительно	Релевантность пройденного обучения фактически выполняемой аудитором работе в настоящее время или в ближайший год
Применение ИТ-инструментов			
Автоматизация аудиторских проверок	Выгрузки из ИТ-систем	Отклонения, выявленные с применением ИТ-средств	Доля отклонений, выявленных в результате аудита, сформированных с применением ИТ-средств

Источник: составлено автором

Для оценки соответствия системы управления информационными технологиями стратегии и целям организации изучаются документы, регламентирующие применяемое программное обеспечение, организационная структура и основные процессы ИТ-обеспечения.

Стратегия компании в области информационного обеспечения должна соответствовать текущей конфигурации бизнес-процессов и поддерживать возможность их трансформации, обеспечивать обнаружение рисков и

реагирование на угрозы кибербезопасности.

В данное время растет количество компаний, реализующих в своей деятельности принципы устойчивого развития, предполагающие принятие компанией экологической, социальной и управленческой ответственности. Несоблюдение требований природоохранного законодательства влечет за собой претензии со стороны регулирующих органов и репутационные риски. Социальная ответственность бизнеса распространяется на взаимодействие с поставщиками и клиентами, сотрудниками компании, общественными институтами. При наличии существенного влияния на деятельность компании сторонних поставщиков необходимо оценить риски, связанные с взаимодействием с третьими лицами.

С ростом информатизации в обществе в организациях всё большее число бизнес-процессов будет автоматизировано, а количество источников информации на бумажном носителе будет сокращаться.

### **2.3 Методика анализа эффективности внутреннего аудита**

Методика (методическая база) анализа эффективности внутреннего аудита – это совокупность средств и способов оценки уровня развития внутреннего аудита, доли участия внутреннего аудита в результативности деятельности компании, которая позволяет решать определенные задачи управления внутренним аудитом. Методический инструментарий анализа эффективности внутреннего аудита различается в разрезе следующих основных направлений: качественного и количественного видов анализа, при этом включает в себя различные направления внутреннего аудита: планирование, проведение и способы организации внутреннего аудита, оценку результата и результативности проведенных аудитов.

Методика анализа эффективности внутреннего аудита охватывает весь цикл

бизнес-процессов: от планирования и прогнозирования до контроля и анализа результатов деятельности.

Взаимосвязь элементов, влияющих на расчет эффективности внутреннего аудита, представлена на рисунке 2.7. В первую очередь эффективность внутреннего аудита зависит от соответствия задачам и целям, поставленным советом директоров, в том числе определенным направлениям проверок. Также эффективность внутреннего аудита зависит от соответствия разработанной и внедренной методологии внутреннего аудита.

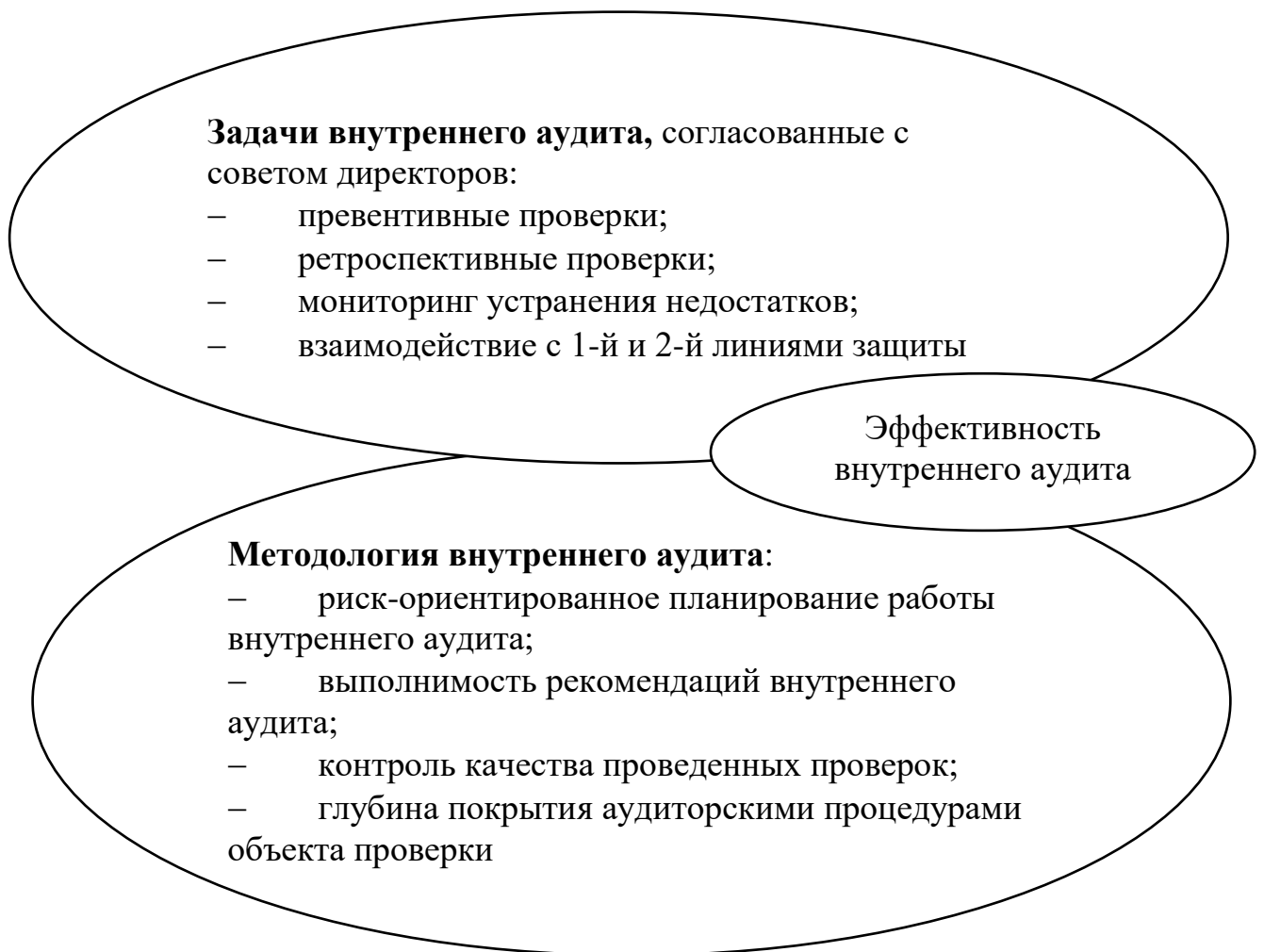


Рисунок 2.7 – Эффективность внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Для формирования методики анализа эффективности внутреннего аудита необходимо определить общую методическую концепцию и структурно-организационные элементы модели, которые представлены на рисунке 2.8.

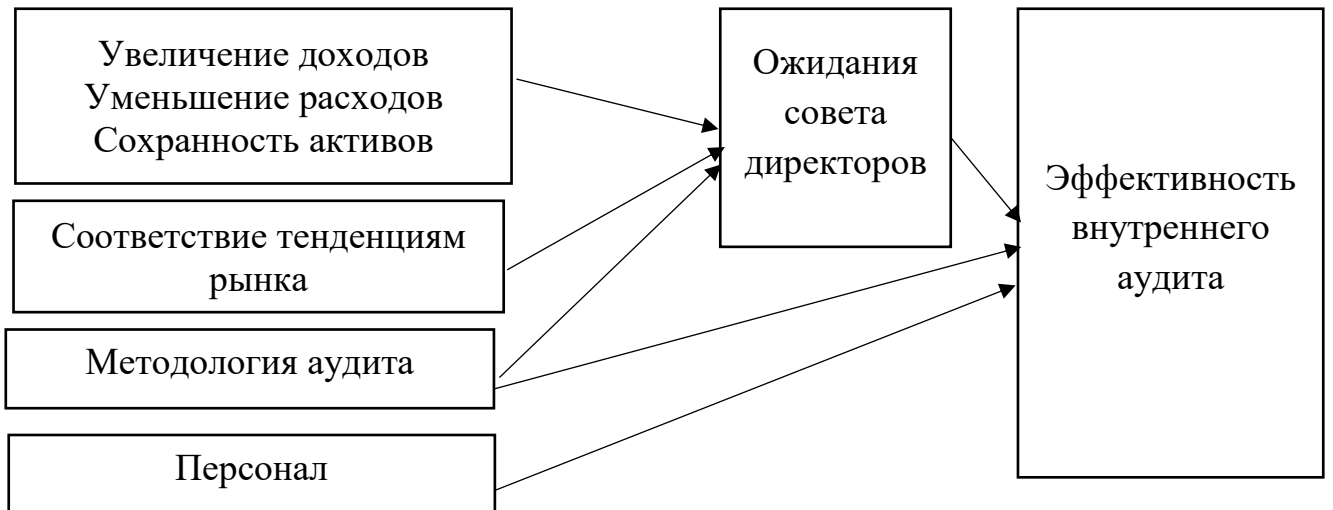


Рисунок 2.8 – Структурно-организационные элементы модели влияния на эффективность внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Визуализация элементов, влияющих на расчет эффективности внутреннего аудита, свидетельствует о разнонаправленности полученного показателя эффективности. Варианты расчетного показателя эффективности внутреннего аудита можно классифицировать по нескольким направлениям сравнения. Взаимосвязь представлена на рисунке 2.9.

Остановимся более подробно на каждой группе показателей.

В зависимости от периода, за который рассчитывается показатель эффективности, можно выделить долгосрочные, среднесрочные и краткосрочные показатели эффективности внутреннего аудита. Например, краткосрочным показателем будет величина полугодового или годового показателя эффективности, среднесрочным показателем – величина при расчете за срок от одного года до трех лет, долгосрочным – если период, за который рассчитывается показатель, составит более 5 лет. Выбор периода, за который рассчитывается показатель, остается на усмотрение службы внутреннего аудита конкретной организации. Предполагается, что период расчета показателя эффективности службы внутреннего аудита должен соответствовать периоду постановки задач со стороны совета директоров и периоду планирования. Обычно период расчета



показателя – это один календарный или финансовый год (в случае несоответствия финансового и календарного года).

В зависимости от времени оценки показателя эффективности службы внутреннего аудита выделим ретроспективные, рассчитанные за прошедший период времени, и перспективные (целевые) показатели, которые устанавливаются на будущее и являются ориентиром для внутреннего аудита.

В зависимости от точки оценки или даты расчета показателя эффективности выделим итоговый показатель, который рассчитан с учетом готовности информации для всех составных элементов показателя эффективности, и промежуточные, рассчитанные по ожидаемым показателям или частично прогнозируемым промежуточным значениям.



Рисунок 2.9 – Направления сравнения показателей эффективности внутреннего аудита

Источник: составлено автором

В зависимости от планирования показателя эффективности выделим плановые и фактические. Например, все фактические показатели будут ретроспективными. Одновременно фактический показатель может быть рассчитан как итоговый или промежуточный.

В зависимости от порядка оценки показателя эффективности можно выделить количественные, которые можно посчитать – штуки, часы, рубли, и качественные, когда оценка проводится на базе анкет или опросных листов с характеристиками «нравится / не нравится», «доволен/недоволен» или по любой выбранной шкале измерения качества. Качественная оценка показателя эффективности – это субъективная оценка респондента. Количественная оценка показателя эффективности – это оценка, не зависящая от мнения респондента, основанная на данных, которые могут быть перепроверены любым заинтересованным пользователем.

В зависимости от единицы измерения, в которой рассчитывается показатель эффективности, можно выделить финансовые, которые выражаются в денежном измерении, временные – в часах, минутах и удельные показатели – они являются относительными показателями. Например, количество выявленных нарушений одним аудитором, количество рекомендаций, принятых менеджментом, сформулированных по одной проверке, количество часов самообучения одного аудитора за период расчета показателя эффективности. В зависимости от возможности оценки показателя эффективности можно выделить измеряемые и неизмеряемые из-за отсутствия информационных источников или нецелесообразности расчета в силу трудоемкости процесса сбора информации. Показатели эффективности внутреннего аудита независимо от направления сравнения можно разделить на показатели, которые рассчитываются автоматически и вручную (без применения программных средств).

Представленные выше рисунки 2.7 и 2.8 подтверждают необходимость использования всей совокупности методик современного экономического анализа с учетом стратегических целей организации и роли внутреннего аудита, определенной советом директоров или на законодательном уровне для расчета и

управления эффективностью внутреннего аудита.

В настоящем исследовании считаем, что оценка эффективности службы внутреннего аудита не может быть представлена только как сумма затрат на ее функционирование [84]. В связи с изменением задач современного внутреннего аудита всё большее влияние имеют уникальные компетенции сотрудников, работающих в подразделении внутреннего аудита, а также риск-ориентированность плана работ этого подразделения. Данные факторы не являются константами и не могут быть определены одномоментно. При этом следует учесть, что внутренний аудит представляет собой совокупность направлений деятельности, ориентированных на увеличение доходов, сокращение расходов, оценку имеющихся и потенциальных рисков, подтверждение достоверности отчетности, сохранность активов, и его целью является выполнение поставленных советом директоров задач. То есть оценка эффективности внутреннего аудита связана с выполнением поставленных задач и зависит от желания совета директоров получить дополнительный денежный поток или сократить расходы в связи с ограничением на рынке оказываемых услуг.

Методика управления анализом эффективности внутреннего аудита должна отражать взаимосвязь между целевым параметром эффективности и рядом составных элементов, основными из которых являются:

- отношения с советом директоров, собственниками;
- стратегия развития и цели создания организации;
- обеспечение сокращения расходов на содержание внутреннего аудита на основе повышения квалификации специалистов, автоматизации процесса проверок, повышения уровня компетенций ответственных руководителей структурных подразделений;
- прогнозирование и оценка влияния внешних факторов, способных изменить цели организации;
- внедрение системы ключевых показателей эффективности, выполнение которых должно способствовать увеличению эффективности внутренних аудиторов.

Для успешного использования интегральной оценки в управлении анализом эффективности внутреннего аудита необходимо соблюсти следующие условия:

- определить систему нормативных параметров в количественном измерении;
- учесть одновременно одинаковую долю влияния показателей на максимизацию прибыли, сокращение расходов и сохранность активов;
- обеспечить организационную структуру внутреннего аудита и внутреннее разделение полномочий, ориентированных на главную цель – возможность управления эффективностью внутреннего аудита и корректировку целевых значений внутреннего аудита;
- определить ключевые факторы риск-ориентированного подхода для формирования плана работ внутреннего аудита на очередной финансовый/плановый период;
- разработать систему мотивации руководителей проверяемых структурных подразделений и линейного персонала к оперативному взаимодействию с внутренним аудитом.

Одним из направлений методического обеспечения экономического анализа выступает интегральный подход к оценке эффективности работы подразделения внутреннего аудита, основанный на качественных и количественных характеристиках результата внутреннего аудита, что отражает достижение поставленных перед подразделением внутреннего аудита целей и удовлетворенность ожиданий собственников и совета директоров.

Для формирования методики анализа эффективности внутреннего аудита проведен ряд апробационных расчетов на примере коммерческих организаций. 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, %.

Составные элементы или индикаторы для методики анализа эффективности внутреннего аудита были выбраны с учетом мнения авторов, труды которых были проанализированы в разделе 1.3 настоящей работы, таких как И.Г. Сергеева, Г.А. Умарова, И.Б. Кенжебаева, Е.В. Останина и других, материалов встреч членов Института внутренних аудиторов, статей российских авторов, в том числе профессиональных переводов зарубежных публикаций. Таким образом, выбраны следующие составные элементы эффективности:

– выполнение плана – все проверки плана работ внутреннего аудита, утвержденного советом директоров, за период оценки выполнены в полном объеме, заключение о результатах проверки вынесено на рассмотрение совета директоров, комитета по аудиту в период оценки. Если расчет показателя производится за календарный 202n год, то к расчету принимаются все заключения по проверкам, направленные на рассмотрение совета директоров в срок до 31 декабря 202n года, все отчеты, вынесенные в срок после 1 января 202(n + 1) года, к учету не принимаются. Такой подход позволяет оценить корректность и полноту планирования загрузки подразделения внутреннего аудита и своевременность выполнения плановых проверок;

– оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита – по выбранной системе от всех респондентов получены опросные листы, анкеты обратной связи (приложение В) с отраженной оценкой качества организации деятельности подразделения внутреннего аудита, в том числе коммуникативных навыков аудиторов;

– экономический эффект от деятельности подразделения внутреннего аудита – экономия расходов или получение дополнительного дохода от внедрения рекомендаций подразделения внутреннего аудита в течение двух лет (или иного периода) после окончания проверки, подтвержденного результатами мониторинга устранения недостатков, проводимого подразделением внутреннего аудита. По проверкам, направленным на сохранность активов, в расчет принимаются

выявленные отклонения фактического наличия активов организации за период оценки. Целевое значение показателя не устанавливается для соблюдения независимости внутреннего аудита;

- результаты внутренней, внешней оценки работы подразделения внутреннего аудита – в оцениваемом периоде по соответствующей оценке, самооценке внутренними аудиторами получено максимальное количество баллов;

- количество рекомендаций, принятых менеджментом, – наблюдения и рекомендации по результатам проверок, сформулированные подразделением внутреннего аудита, приняты менеджментом к исполнению;

- количество заявок от менеджмента на проведение аудита – наличие заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов подтверждает востребованность внутреннего аудита, сравнение целесообразно проводить с количеством плановых аудитов за расчетный период;

- охват процессов вселенной внутреннего аудита – все процессы, включенные в вселенную внутреннего аудита, охвачены аудиторскими мероприятиями на основании трехлетнего риск-ориентированного планирования. Например, в организации определены бизнес-процессы по всем направлениям, значит, за три года должны быть покрыты 100 % идентифицированных бизнес-процессов. В приложении Ж «Покрытие бизнес-процессов» предлагается форма для автоматизации расчета показателя, которая может быть применена любой коммерческой организацией. Для бюджетных учреждений покрытие целесообразно считать по определенным бюджетным процедурам, не детализируя до операции или первичного документа;

- количество выявленных существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества) – число выявленных существенных нарушений в результате проведенных аудитов. Существенность определяется отдельно для каждой области проверки исходя из определенных в организации методик;

- количество замечаний регуляторов.

После определения составных элементов эффективности был определен удельный вес соответствующего элемента эффективности. Сумма долей составных элементов эффективности равна 100 %. В предлагаемом расчете в случае заинтересованности заказчика внутреннего аудита удельный вес каждого элемента эффективности может быть пересмотрен. Расчет составлен на основании исследования Института внутренних аудиторов России, проведенного в осенью 2022 года<sup>2</sup>. Расчет долей предложенных показателей произведен исходя из количества проголосовавших. Допускался выбор нескольких показателей эффективности при голосовании. В предлагаемом подходе определение удельного веса показателя зависит от доли проголосовавших и может быть изменено для каждой конкретной организации или в перспективе установлено на законодательном уровне, что могло бы быть актуальным для внутреннего финансового аудита.

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

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

Ранжирование проведено по убыванию значимости удельного веса соответствующего элемента эффективности и представлено в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Составные элементы показателя эффективности внутреннего аудита

Показатель	Количество проголосовавших, чел.	Удельный вес показателя, %
Выполнение плана	56	21,0
Оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита	51	19,1
Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в том числе любые виды экономии затрат и дополнительного дохода)	48	18,0

<sup>2</sup> Опрос от 06.10.2022 в телеграм-канале Института внутренних аудиторов «Какие КПЭ вы считаете наиболее правильными для службы внутреннего аудита?» (возможно выбрать несколько вариантов ответов). URL: [t.me/iiaarus](https://t.me/iiaarus)

Показатель	Количество проголосовавших, чел.	Удельный вес показателя, %
Результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита	30	11,2
Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков	25	9,4
Количество заявок от менеджмента на проведение аудита; на осуществление консалтинговых проектов	19	7,1
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	14	5,2
Количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества)	14	5,2
Количество замечаний регуляторов	10	3,8
Итого, количество	267	100

Источник: составлено автором

Отдельно рассмотрим все вышеперечисленные показатели  $E_n$ , являющиеся составными элементами эффективности (приложение Г). Для корректного расчета интегрированного показателя эффективности внутреннего аудита составные элементы должны быть приведены в сопоставимый вид, то есть для каждого составного элемента следует определить целевой уровень.

Показателю «выполнение плана» отведен максимальный удельный вес 21 % при расчете эффективности внутреннего аудита. Для балансирования объема обязательных (например, по законодательству для внутреннего финансового аудита – подтверждение годовой отчетности) и риск-ориентированных заданий в плане внутреннего аудита можно использовать следующие варианты:

- сокращение объема обязательных заданий и выделение для их выполнения минимального объема ресурсов;
- проведение регулярной оценки рисков и корректировки планов внутреннего аудита для включения в него на основании риск-ориентированного подхода наиболее актуальных и приоритетных рисков;
- координирование действий внутреннего аудита с другими подразделениями организации (управление рисками, комплаенс подразделения).

Необходимость включения риск-ориентированных заданий связана с



возможностью повышения эффективности внутреннего аудита за счет получения более высоких результатов по остальным элементам эффективности. Целевой уровень составного элемента эффективности выполнения плана составляет 100 %, максимальное значение показателя не ограничено, а минимальное значение – 0 %, в случае если ни один плановый аудит не проведен.

Второй показатель – это оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита. Целевой уровень составляет 100 %, максимальное значение показателя не ограничено, в случае если один или несколько респондентов оценили деятельность подразделения внутреннего аудита с превышением ожидаемого эффекта, а минимальное значение – 0 %, в случае если все респонденты отрицательно оценили деятельность подразделения внутреннего аудита.

Третий показатель – это экономический эффект от деятельности подразделения внутреннего аудита (в том числе любые виды экономии затрат и дополнительного дохода), а именно экономия расходов (получение дополнительного дохода) от внедрения рекомендаций внутреннего аудита в течение двух лет после окончания проверки, подтвержденного результатами мониторинга устранения недостатков, проводимого подразделением внутреннего аудита, соответствует расчетному ожидаемому значению показателя, отраженного внутренним аудитором в соответствующем отчете. По проверкам, направленным на сохранность активов, выявленные отклонения фактического наличия активов организации за период оценки дополнительно суммируются с результатом экономии расходов. Целевое значение в натуральном показателе не устанавливается для соблюдения независимости внутреннего аудитора. Максимальное значение показателя не ограничено, если ожидания внутреннего аудита оказались ниже фактически полученного эффекта от внедрения рекомендации или дополнительно выявлены недостаки, а минимальное значение – 0 %, в случае если все респонденты отрицательно оценили деятельность внутреннего аудита.

Четвертый показатель – результаты внутренней, внешней оценки

внутреннего аудита: исходя из проведенной оценки, внутреннему аудиту присвоено максимальное количество баллов (например, по внешней оценке получено 100 баллов из 100). Максимальное значение показателя – 100 %, минимальное значение – 0 %, если за период расчета показателя эффективности оценка внутреннего аудита не проводилась.

Пятый показатель – количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков: подразумевает, что все наблюдения, рекомендации приняты менеджментом к исправлению. Целевое значение и максимальное значение показателя – 100 %, минимальное значение 0 %, если за период расчета ни одна рекомендация не была принята менеджментом.

Шестой показатель – количество заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов: подразумевает наличие заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов, подтверждает востребованность внутреннего аудита. Сравнение проводится с количеством плановых аудитов за период расчета. Целевое значение показателя – 100 %, максимальное значение не ограничено, минимальное значение – 0 %, если отсутствуют заявки от менеджмента за период расчета.

Седьмой показатель – охват процессов вселенной внутреннего аудита: все процессы, включенные во вселенную внутреннего аудита, охвачены на основании трехлетнего риск-ориентированного планирования. Например, в организации определены бизнес-процессы по всем направлениям, значит, за три года должны быть покрыты 100 % идентифицированных бизнес-процессов. Целевое значение и максимальное значение показателя – 100 %, минимальное значение – 0 %.

Восьмой показатель – количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества), сравнение показателя производится с предыдущим аналогичным периодом. Целевое значение: увеличение числа выявленных существенных нарушений. Предельное ограничение для коэффициента – 200 %, то есть увеличение количества существенных нарушений, принимаемых в расчет, ежегодно не более чем в 2 раза. При сохранении числа выявленных существенных нарушений целевой

уровень считается достигнутым и равным 100 %. Минимальное значение показателя – 0 %.

Девятый показатель – количество замечаний регуляторов. Если замечаний нет, то внутренний аудит работает эффективно на 100 %. Минимальное значение показателя – 0 %. Если замечания есть, то производится сравнение с количеством замечаний периода, аналогичного периоду оценки, а именно:

– если количество замечаний осталось на уровне предыдущего периода, то показатель равен 50 %;

– количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом уменьшается, то по формуле:

$$E_9 = 50 \% + 50 \% / n_{j-1} \times n_j , \quad (3)$$

где  $n_{j-1}$  – количество замечаний предыдущего периода, шт.;

$n_j$  – количество замечаний текущего периода, шт.;

– количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом увеличивается, то по формуле:

$$E_9 = \frac{1}{2} \times \frac{n_{j-1}}{n_j} , \quad (4)$$

где  $n_{j-1}$  – количество замечаний предыдущего периода, шт.;

$n_j$  – количество замечаний текущего периода, шт.

Для управления эффективностью внутреннего аудита должна быть соответственно организована система внутреннего аудита, которая позволит на каждом этапе получать необходимую информацию о показателях эффективности внутреннего аудита. Таким образом, интегральная оценка эффективности внутреннего аудита должна быть встроена в отдельные элементы организации внутреннего аудита, чтобы в конечном итоге рассчитывать и управлять эффективностью внутреннего аудита, в том числе для максимизации стоимости бизнеса. Авторская типовая методика применения модели расчета эффективности внутреннего аудита направлена на удовлетворение интересов собственников и помощь руководителю службы внутреннего аудита в управлении своим

подразделением и принятии оптимальных управленческих решений (приложение Д).

### **Глава 3 Совершенствование информационно-методического инструментария развития и повышения эффективности внутреннего аудита**

#### **3.1 Совершенствование внутреннего аудита в условиях автоматизации деятельности объекта внутреннего аудита**

Внутренний аудит должен периодически проходить процедуру оценки его эффективности, как и любой другой бизнес-процесс. В процессе оценки внутреннего аудита анализируют его эффективность [84]. В рамках главы 2 был разработан методический инструментарий анализа эффективности внутреннего аудита, структурированы информационные потоки в целях идентификации составных элементов эффективности. Рассмотрены подходы к определению максимальных и минимальных значений составных показателей расчета эффективности.

На конференциях Национального объединения внутренних аудиторов и контролеров (далее – НОБАК) и Института внутренних аудиторов «Внутренний аудит в России» неоднократно рассматривался вопрос автоматизации внутреннего аудита за последние годы, что подчеркивает актуальность исследуемого вопроса. Одновременно все большее внимание уделяется компетенциям аудитора в цифровой среде и рассматриваются наиболее значимые аспекты использования информационных технологий в аудите [85].

Любая автоматизация деятельности внутреннего аудита предполагает принятие управленческих решений человеком, аналогичное мнение отражено в

выступлениях на конференциях НОВАК [133]. Внедрение информационных технологий значительно уменьшает трудоемкость управления каждым бизнес-процессом [14, 59].

Проведено сравнение применяемых методов автоматизации внутреннего аудита в трех крупных компаниях<sup>3</sup>.

Компания 1 – это российский провайдер цифровых услуг и сервисов, предоставляет услуги широкополосного доступа в Интернет, интерактивного телевидения, сотовой связи, местной и дальней телефонной связи и др. Занимает лидирующие позиции на российском рынке высокоскоростного доступа в Интернет, хранения и обработки данных, а также кибербезопасности. Автоматизация внутреннего аудита происходит по нескольким направлениям:

– разработка вспомогательных рабочих документов для унификации процедур внутреннего аудита в связи с физической удаленностью сотрудников департамента внутреннего аудита и нахождением в различных часовых поясах. В основном применяются инструменты Microsoft Excel и визуализация итоговых данных в PowerPoint. С учетом ограниченности Excel 2003 – 65 536 строк и 256 столбцов, начиная с Excel 2007 – 1 048 576 строк и 16 384 столбца и достаточно медленной обработки данных используется Python для обработки и Power BI для обработки и визуализации аналитических данных [150]. В современной литературе достаточно информации по сравнению возможностей Python и Power BI для применения в процедурах внутреннего аудита [146], каждая компания будет самостоятельно выбирать используемое программное обеспечение исходя из поставленных задач;

– одновременно используется программа «Автоматизация внутреннего аудита контроля и оценки рисков (АВАКОР)», разработанная российской компанией «Диджитал Дизайн» для отслеживания монетарного эффекта мониторинга устранения недостатков. До 2020 года учет был

---

<sup>3</sup> Названия компаний не раскрываются, так как информация конфиденциальная, что не влияет на достижение целей настоящего исследования.

организован с применением Microsoft Excel.

Компания 2 – это крупная российская нефтегазовая компания, блокирующий пакет акций которой принадлежит государственному акционерному обществу. В 2013 году Компания 2 стала крупнейшей в мире компанией – производителем нефти.

Компания 2 использует программу SAS Enterprise Governance, Risk and Compliance (далее – GRC) – решение по управлению бизнесом, рисками и контролю за соответствием законодательству. Оно представляет собой интегрированную платформу для полноценного и непрерывного управления рисками, контроля за соблюдением нормативных требований и позволяет организациям отслеживать динамику рисков на основе тенденций, наблюдаемых в различных операционных системах, модифицировать политику при изменении требований регуляторов, представлять профиль рисков, консолидированных в рамках всей организации. GRS в Компании 2 применяется для хранения архивов, учета трудозатрат по проектам, формирования плана проверок на год и программы аудита для каждой проверки.

Рабочие документы формируются с применением Microsoft Excel и Microsoft Word. Отчеты для согласования с проверяемыми подразделениями и вынесением на совет директоров также формируются с применением Microsoft Word.

Компания 3 – российская аудиторско-консалтинговая компания, основанная в 1990 году. Компания оказывает аудиторские услуги, услуги в области финансового, управленческого консалтинга и сопровождения сделок, оценки, подготовки и верификации нефинансовой отчетности, аутсорсинга учетных функций.

В Компании 3 используется собственное разработанное программное обеспечение на базе американской платформы для автоматизации совместной деятельности рабочих групп Lotus Notes, которая позволяет выбирать шаблоны

программ и рабочих документов по всем направлениям аудиторской проверки в зависимости от вида стандартов подтверждения: МСФО (международные стандарты финансовой отчетности) или РСБУ (российские стандарты бухгалтерского учета). База знаний собственного разработанного программного обеспечения постоянно обновляется и дорабатывается отделом методологии, что позволяет своевременно актуализировать применяемые шаблоны рабочих документов. В программе автоматически выбираются тесты, которые должен провести аудитор по каждой области проверки. Программа создана с учетом международных стандартов аудита, действующих на территории Российской Федерации, таким образом обеспечивается контроль за соблюдением МСА в процессе планирования, организации и проведения аудиторских процедур.

Результаты проведенных тестов программа позволяет выгрузить в любой удобный формат данных: Excel, PDF, Point и т. д.

Одним из плюсов собственного разработанного программного обеспечения и его отличием является автоматизация контроля качества, заполненных рабочих документов, проверка на своевременность их заполнения и соответствие утвержденной программе аудита. Анализ по результатам проведенного аудита выполняет самостоятельно руководитель аудиторской группы на основании отчета по отклонениям. Отчет и аудиторское заключение по результатам аудита формируется в Microsoft Word. В программу встроены роли пользователей с возможностью разграничения доступа сотрудников к хранящимся в системе данным.

Недостатком указанного собственного разработанного программного обеспечения является потребление большого объема мощностей имеющихся серверов для обработки информации.

Следует отметить, что дискуссионным остается вопрос о хранении информации применяемым во внутреннем аудите программным обеспечением, что подчеркивают в своих работах и современные ученые [86]. Например, Компания 3 организовала хранение на локальных серверах без использования



облачного хранилища. Исследования, проведенные в 2023 году [120], подтверждают ежегодный рост количества утечек информации, в том числе и финансовой, что может привести не только к репутационным рискам для организации, но и прямым денежным потерям.

Некоторые компании начинают применять технологию автоматизации бизнес-процессов с помощью программных роботов – Robotic process automation (RPA). Это одна из самых быстрорастущих технологий, которую можно назвать флагманом направления автоматизации бизнес-процессов. Согласно статистике, 70 % организаций, внедривших у себя RPA-технологии, используют их в сфере бухгалтерского и налогового учета [124]. В рассматриваемых компаниях программные роботы в автоматизации внутреннего аудита не применялись.

Проведенный анализ показывает, что с развитием внутреннего аудита компании переходят к процессу автоматизации процедур внутреннего аудита, но этот процесс не является быстрым в силу развития и выстраивания внутреннего аудита самостоятельно в каждой организации. Также свою роль в автоматизации внутреннего аудита играют задачи, выполняемые аудитором, – от проведения инвентаризации складских запасов до подтверждения отчетности.

Автоматизация внутреннего аудита возможна только после выстраивания всей вертикали внутреннего аудита и при обязательном наличии сильной команды методологов, которые смогут корректно сформулировать задачи внешним поставщикам программного обеспечения или имеющимся в штате программистам.

Для определения направлений автоматизации следует определить, какие из составных элементов показателя эффективности внутреннего аудита, приведенные в разделе 2.3, являются наиболее трудоемкими.

Рассмотрим на примере одной из дочерних компаний Компании 1 количество человеко-часов, потребовавшееся для сбора данных (таблица 3.1).

Из таблицы 3.1 наглядно можно определить показатели более и менее трудоемкие. Следует сделать оговорку для показателей с наименьшей трудоемкостью, таких как «выполнение плана» и «охват процессов вселенной внутреннего аудита», процесс планирования в организации уже выстроен в Microsoft Excel таким образом, что данные для расчета имеются. Расчет приведен в приложении Е.

Таблица 3.1 – 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	6	Да
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	1	Нет
Количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества)	6	Да
Количество замечаний регуляторов	4	Да
Итого	128	-

Источник: составлено автором

Если процесс планирования выстроен иным образом или отсутствует и проверки на очередной год определяются в произвольном порядке, следует

выстраивать методологию планирования и проведения внутреннего аудита, анализировать трудоемкость процессов и определять области для проведения автоматизации.

Процесс автоматизации внутреннего аудита можно представить в форме рисунка со снижением трудозатрат на каждом этапе (рисунок 3.1).

Конечно, автоматизация процедур внутреннего аудита и расчет эффективности внутреннего аудита невозможны без автоматизации процедур, подлежащих проверке, то есть всех или полностью процессов компании.

Выше были рассмотрены варианты применения программного обеспечения внутреннего аудита в крупных компаниях с возможностью выделения достаточных финансовых вложений.



Рисунок 3.1 – Процесс автоматизации внутреннего аудита

Источник: составлено автором

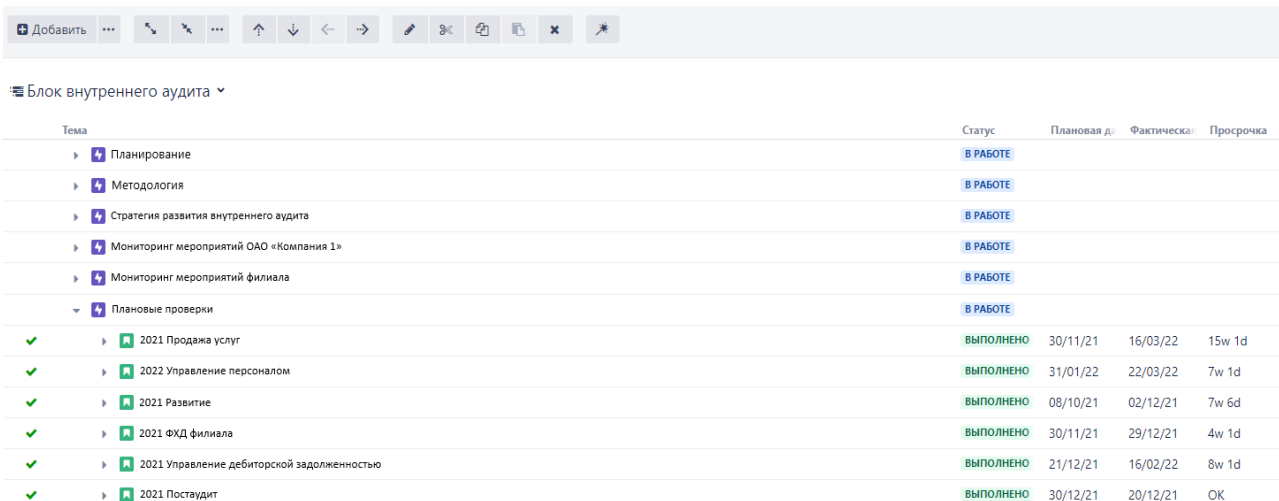
Есть ситуации, когда одновременно внедрить автоматизацию всего внутреннего аудита затруднительно – и не всегда только по причине отсутствия свободных денежных средств. Например, для внутреннего финансового аудита бюджетных учреждений, который находится на уровне становления, при этом федеральные стандарты постоянно уточняются, актуально рассмотреть

возможность формирования собственной методологии с унификацией форм рабочих документов и внедрением двухшаговой проверки каждого заполненного рабочего документа, а также автоматизированным проведением контроля качества.

Рассмотрим возможные варианты автоматизации внутреннего аудита:

1. Jira – программное обеспечение, предназначенное для управления проектами, разработанное австралийской компанией Atlassian. Можно применять для организации списка задач, формирования табеля учета рабочего времени в разрезе выполняемых сотрудником задач, управления аудиторской проверкой, управления проверками дочерних зависимых обществ.

Jira позволяет сформировать реестр всех проверок внутреннего аудита, учесть плановый срок начала и завершения проверки, учесть просрочку (рисунок 3.2). При этом срок завершения проверки внутренний аудит может самостоятельно определить как дату передачи консолидированного отчета на рассмотрение проверяемому подразделению, дату вынесения информации на совет директоров или дату получения замечаний, несогласий с выявленными отклонениями от проверяемых лиц в соответствии с утвержденной методологией.

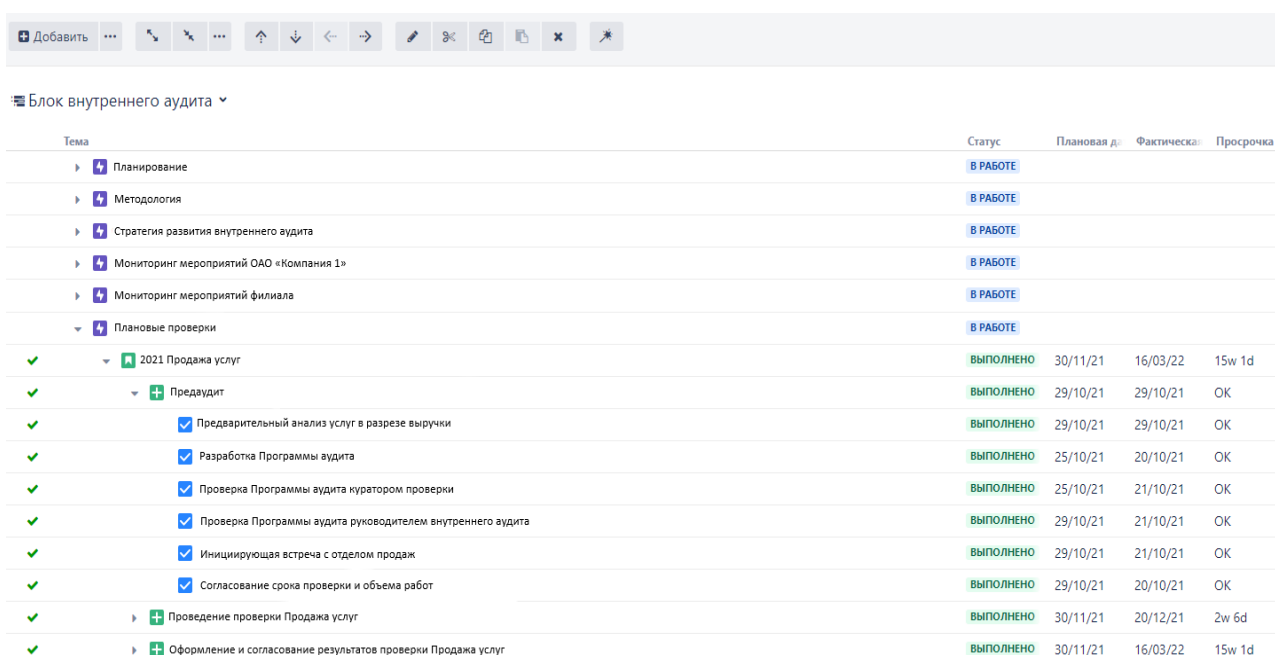


Тема	Статус	Плановая д:	Фактически:	Просрочка
▶ Планирование	В РАБОТЕ			
▶ Методология	В РАБОТЕ			
▶ Стратегия развития внутреннего аудита	В РАБОТЕ			
▶ Мониторинг мероприятий ОАО «Компания 1»	В РАБОТЕ			
▶ Мониторинг мероприятий филиала	В РАБОТЕ			
▼ Плановые проверки	В РАБОТЕ			
✓ ▶ 2021 Продажа услуг	ВЫПОЛНЕНО	30/11/21	16/03/22	15w 1d
✓ ▶ 2022 Управление персоналом	ВЫПОЛНЕНО	31/01/22	22/03/22	7w 1d
✓ ▶ 2021 Развитие	ВЫПОЛНЕНО	08/10/21	02/12/21	7w 6d
✓ ▶ 2021 ФХД филиала	ВЫПОЛНЕНО	30/11/21	29/12/21	4w 1d
✓ ▶ 2021 Управление дебиторской задолженностью	ВЫПОЛНЕНО	21/12/21	16/02/22	8w 1d
✓ ▶ 2021 Постатит	ВЫПОЛНЕНО	30/12/21	20/12/21	OK

Рисунок 3.2 – Пример формирования реестра проверок

Источник: составлено автором

В рамках каждой проверки с помощью Jira можно составить график проведения проверки с выделением этапов и отслеживать статус их выполнения (рисунок 3.3). Программное обеспечение Jira позволяет прикреплять рабочие документы, что дает возможность одновременно информировать всех членов аудиторской группы и упрощает процесс проведения контроля качества заполненных рабочих документов.



Блок внутреннего аудита

Тема	Статус	Плановая д.	Фактически:	Просрочка
Планирование	В РАБОТЕ			
Методология	В РАБОТЕ			
Стратегия развития внутреннего аудита	В РАБОТЕ			
Мониторинг мероприятий ОАО «Компания 1»	В РАБОТЕ			
Мониторинг мероприятий филиала	В РАБОТЕ			
Плановые проверки	В РАБОТЕ			
2021 Продажа услуг	ВЫПОЛНЕНО	30/11/21	16/03/22	15w 1d
Предаудит	ВЫПОЛНЕНО	29/10/21	29/10/21	OK
Предварительный анализ услуг в разрезе выручки	ВЫПОЛНЕНО	29/10/21	29/10/21	OK
Разработка Программы аудита	ВЫПОЛНЕНО	25/10/21	20/10/21	OK
Проверка Программы аудита куратором проверки	ВЫПОЛНЕНО	25/10/21	21/10/21	OK
Проверка Программы аудита руководителем внутреннего аудита	ВЫПОЛНЕНО	29/10/21	21/10/21	OK
Иницирующая встреча с отделом продаж	ВЫПОЛНЕНО	29/10/21	21/10/21	OK
Согласование срока проверки и объема работ	ВЫПОЛНЕНО	29/10/21	20/10/21	OK
Проведение проверки Продажа услуг	ВЫПОЛНЕНО	30/11/21	20/12/21	2w 6d
Оформление и согласование результатов проверки Продажа услуг	ВЫПОЛНЕНО	30/11/21	16/03/22	15w 1d

Рисунок 3.3 – Пример детализации этапов проведения аудиторской проверки

Источник: составлено автором

Из недостатков программного обеспечения Jira следует отметить, что оно является иностранным продуктом, поддержка которого в 2023 году прекращена, не позволяет автоматически заполнять рабочие документы, то есть требуется дополнительное использование других программ.

2. Применение российского аналога Jira – облачного сервиса управления задачами Kaiten, который позволяет видеть статусы проектов, то есть степень выполнения соответствующего этапа (задачи) на определенную

дату, и планировать будущие этапы работы. Kaiten обладает определенными плюсами для внутреннего аудита:

- хранение информации может быть организовано на локальных серверах для обеспечения информационной безопасности;
- каждому сотруднику определяется роль в зависимости от его функционала: администратор, редактор или комментатор. Роль комментатора может быть назначена сотруднику, проводящему контроль качества заполнения рабочих документов по проверкам, а роль администратора – главному аудитору, руководителю внутреннего аудита.

В разделе пространства указываем все плановые аудиторские проверки: сохранность активов 2022 года, проверка закупочной деятельности и управление дебиторской задолженностью (рисунок 3.4).

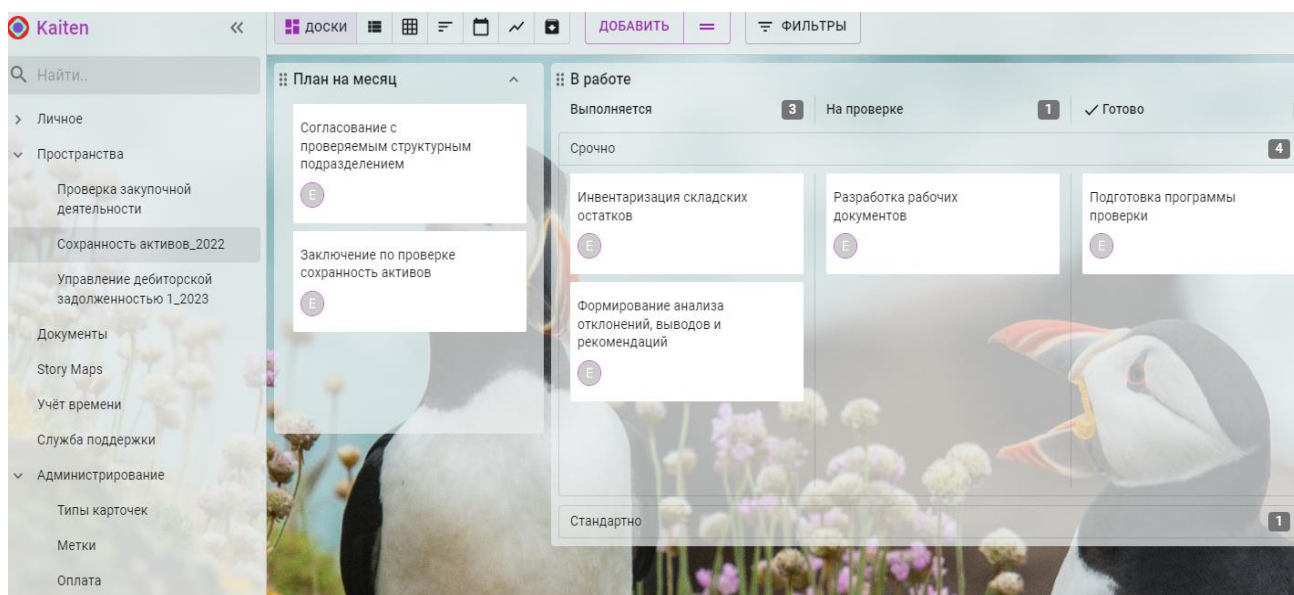


Рисунок 3.4 – Пример автоматизации этапов проведения аудиторской проверки  
Источник: составлено автором

Применение Kaiten позволяет наглядно представить все задачи одной аудиторской проверки и статус их выполнения: «готово», «на проверке», «выполняется», «запланировано». Далее для каждой проверки формируем задачи или по аналогии с Microsoft Excel этапы выполнения с указанием сроков

и ответственных (рисунок 3.5). Информацию в систему Kaiten можно загрузить из иных используемых приложений: Trello, Jira или Excel. В рамках каждой задачи выбираем исполнителя, подэтапы и устанавливаем сроки выполнения, при необходимости прикрепляем файлы для общего информирования.

**Сверка контрагентов на одновременное наличие дебиторской и кредиторской задолженности**

#11423994 Заказчик [elena2084](#), перемещена 18 минут назад

Расположение: Новая доска / В работе (Обычный приоритет)

Тип: Card

Участники: Ответственный

Срок: 31 июля

**Описание**

Написание обработки для выгрузки из 1С для автоматической проверки остатков по счетам расчетов с дебиторами и кредиторами

**Чек-лист**

0% 0/3

- написание проекта обработки 15 Июля
- проверка корректности работы обработки на тестовой базе 22 Июля
- проведение проверки и выявление отклонений 29 Июля

ДОБАВИТЬ ПУНКТ

**Комментарии**

Уточнить задачу

Прикрепленные файлы

DOCX Результаты иницирующ...

Комментариев пока нет.

Рисунок 3.5 – Формирование детальной информации в рамках одной задачи

Источник: составлено автором

Одним из недостатков Kaiten для внутреннего аудита является невозможность заполнять рабочие документы аудитора непосредственно в программе, требуется применение Microsoft Excel или других дополнительных программ.

3. Автоматизация с применением Microsoft Excel, который фактически является одним из самых универсальных и доступных программ, возможна по нескольким направлениям:

– в унифицированной форме рабочего документа тесты проводятся автоматически с применением формул Excel и двухшаговой проверкой каждого заполненного рабочего документа. Пример – на рисунке 3.6.

F	I
	закупка на сайте www.zakupki.gov.ru
www.zakupki.gov.ru	гр.6 заполнена
6	7
Консультационные услуги 1	=ЕСЛИ(F14>0;"да";"нет")
Консультационные услуги 2	ЕСЛИ(лог_выражение [значение_если_истина] да
	нет
	нет
Консультационные услуги 5	не применимо

Рисунок 3.6 – Автоматизация заполнения рабочего документа

Источник: составлено автором

Одновременно после автоматического проведения теста в рабочем документе по всем заполненным строкам считается и проверяется количество заполненных строк (рисунок 3.7).

Объект выборки - договоры (сумма в тыс. руб., без НДС)				Наименование закупки	Тест 1		Отклонение 1		
Реквизиты договора/ДС		Наименование контрагента	Цена договора, в тыс. руб., без НДС		Конкурсная документация своевременно размещена и включена в размещенный план закупок на сайте www.zakupki.gov.ru	Протоколы размещены на сайте www.zakupki.gov.ru	Не соблюдены процедуры своевременного размещения информации на сайте www.zakupki.gov.ru		
Дата	Номер	из договора	из договора	www.zakupki.gov.ru	гр.6 заполнена		Да, если в любой из гр. 7,8 "Нет"/ Иначе Нет	Отклонение в тыс. руб., гр. 5, если в гр.9 "Да"/иначе 0	Поянения ответственного подразделения
2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
01.01.2023	1	ООО "Ромашка"	5,00	Консультационные услуги 1	да	да	нет	0	
02.01.2023	2	ООО "Василек"	6,00	Консультационные услуги 2	да	да	нет	0	
03.01.2023	3	ООО "Гвоздика"	7,00		нет	не применимо	да	7	
04.01.2023	4	ООО "Капелька"	8,00		нет	не применимо	да	8	
05.01.2023	5	ИП Иванов	9,00	Консультационные услуги 5	не применимо	не применимо	не применимо	не применимо	
	5		35,00	да	2	2	2		
				нет	2	0	2		
				не применимо	1	3	1		
				сумма, тыс. руб.				15	
				контроль	ИСТИНА	ИСТИНА	ИСТИНА	ИСТИНА	

Рисунок 3.7 – Пример двухшаговой проверки заполнения рабочего документа аудитора

Источник: составлено автором

Под таблицей на рисунке 3.7 выделены контрольные значения, которые впоследствии попадают в анализ отклонений и в итоговый отчет. Исходя из



монетарной оценки отклонений, строится прогноз потенциальной экономии расходов в результате внедрения аудиторских рекомендаций;

– даже на этапе планирования детальных аудиторских процедур по существу применение Microsoft Excel позволяет определять области проверки с учетом заданного уровня существенности и вносить корректировки в зависимости от временных и трудовых ресурсов. Например, в таблице 3.2 представлен пример выбора статей проверки в случае проведения подтверждения отчетности по бухгалтерскому балансу. Так, увеличив уровень значимости с 1 % до 3 %, можно сэкономить трудозатраты на проведение проверки, исключив три области проверки: материальные запасы; собственные акции, выкупленные у акционеров; переоценка внеоборотных средств;

Таблица 3.2 – Выбор областей проверки с учетом корректировки уровня значимости

Общий план аудита				
Название статьи бухгалтерского баланса	Сумма, р.	Удельный вес в валюте баланса, %	Уровень значимости статей отчетности, %	
			1%	3%
<b>АКТИВ</b>				
Основные средства	60 539 217	32,64	32,64	32,64
в том числе амортизация основных средств	24 901 545	13,42	13,42	13,42
Нематериальные активы	5 250 880	2,83	2,83	-
Непроизводственные активы	4 760 484	2,57	2,57	-
Материальные запасы	32 578 399	17,56	17,56	17,56
Дебиторская задолженность	82 374 087	44,41	44,41	44,41
<b>Баланс</b>	<b>185 503 067</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>ПАССИВ</b>				
Собственные акции, выкупленные у акционеров	2 106 112	1,14	1,14	-
Переоценка внеоборотных активов	14 519 445	7,83	7,83	7,83
Добавочный капитал (без переоценки)	73 693 024	39,73	39,73	39,73

Общий план аудита				
Название статьи бухгалтерского баланса	Сумма, р.	Удельный вес в валюте баланса, %	Уровень значимости статей отчетности, %	
			1%	3%
Заемные средства (долгосрочные)	61 067 791	32,92	32,92	32,92
Кредиторская задолженность	28 747 393	15,50	15,50	15,50
Резервы предстоящих расходов	5 369 302	2,89	2,89	-
<b>Баланс</b>	<b>185 503 067</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Источник: составлено автором

– организация мониторинга статуса проводимых проверок на постоянной основе. Например, для своевременного принятия решения руководителю внутреннего аудита надо в любой момент времени понимать статус проведения проверки. Для этого может применяться форма «Отчет по статусу» (рисунок 3.8).

Отчет по статусу проверки "Закупки" на 16.08.2022							
Наименование этапов	Сроки проведения план		Дата направления шаблона РД	Сроки проведения факт		Статус проведения проверки в целом	
	Начало	Окончание (указан срок, включающий контроль качества и согласование)		Начало	Окончание		
1	2	3	4	5	6	7	8
Подготовка иницирующих документов и направление запроса документов и информации	22.07.22	26.07.22	x	22.07.22	26.07.22	Приказ от 21.07.2022	
Статус предоставления документов	22.07.22	В соответствии с запросом	x	22.07.22	В соответствии с запросом	указать % предоставляемых	
Заполнение рабочих документов	17.07.22	16.08.22	x	17.07.22	16.08.22	x	x
Заполнение РД.1.1	29.07.22	16.08.22	25.07.22	29.07.22	16.08.22	на согласовании у руководства проверяемого подразделения	100%
Заполнение РД.1.2	29.07.22	16.08.22	25.07.22	29.07.22	16.08.22	на контроле качества у куратора	100%
Заполнение РД.1.3	30.07.22	16.08.22	25.07.22	30.07.22		заполнение РД	50%
Заполнение РД.1.4	31.07.22	16.08.22	25.07.22			проверка не начата	0%
Формирование Анализа отклонений и недостатков и согласование с руководством проверяемого подразделения	19.08.22	30.08.22	14.08.22				
Предоставление согласованного Анализа отклонений и недостатков для подготовки отчета для Совета директоров	x	02.09.22	x			x	x

Рисунок 3.8 – Пример статуса проведения аудиторской проверки на определенную дату

Источник: составлено автором

При этом графа 7 заполняется автоматически данными из выпадающего списка (рисунок 3.9).

16.08.2022			
Ф	О	Н	И
Формирование ИТ	Статус проведения проверки в целом		Комментарий
Окончание			в случае отставания по причине
6	7	8	9
26.07.22	Приказ от 21.07.2022		
16.08.22	на контроле качества у куратора	100%	
	формирование детальной выборки	50%	
	сформирована выборка	0%	
	сбор информации и документов		
	заполнение РД		
	на контроле качества у куратора		
	на согласовании у руководства проверяемого подразделения		
	согласован руководством проверяемого подразделения		
	заполнение рабочего документа проверки не закончено		
		X	X
			X

Рисунок 3.9 – Пример автоматизации из всплывающих списков в Microsoft Excel

Источник: составлено автором

Значения в выпадающем списке разрабатываются исходя из внедренной методологии. Предлагаем следующие варианты:

- проверка не начата;
- формирование детальных выборок;
- сформирована выборка;
- сбор информации и документов;
- заполнение рабочего документа;
- на контроле качества у куратора;
- на согласовании у руководства проверяемого подразделения;
- согласован руководством проверяемого подразделения;
- заполнение рабочего документа проверки не закончено.

Помимо рассмотренных путей автоматизации, на рынке представлены и другие российские продукты: Solar addVisor – решение от ООО «СОЛАР

СЕКЬЮРИТИ», предназначенное для отслеживания производительности труда; Timetta – система управления проектами и анализа финансовых показателей; «Битрикс24» – сервис для управления бизнесом от компании «Битрикс» и др. В связи с все большей автоматизацией всех бизнес-процессов, разработкой отечественного программного обеспечения решение о необходимости и способе автоматизации внутреннего аудита остается на усмотрение руководителя подразделения внутреннего аудита и материально-технического оснащения организаций. Разработанные в настоящее время прикладные системы позволяют не только ускорить процессы расчета итоговых показателей, но и повышать эффективность процессов и соблюдать конфиденциальность данных. До автоматизации внутреннего аудита необходимо определить общую методологию и разработать единый подход к проведению аудита.

### **3.2 Адаптация плана и программы работ внутреннего аудита к учету целевой эффективности внутреннего аудита**

Исходя из методического инструментария анализа эффективности внутреннего аудита, предложенного в главе 2 настоящей работы, из всей совокупности элементов эффективности выделим те, на которые внутренний аудит может влиять только опосредованно, так называемые «вне внутреннего аудита» (рисунок 3.10).

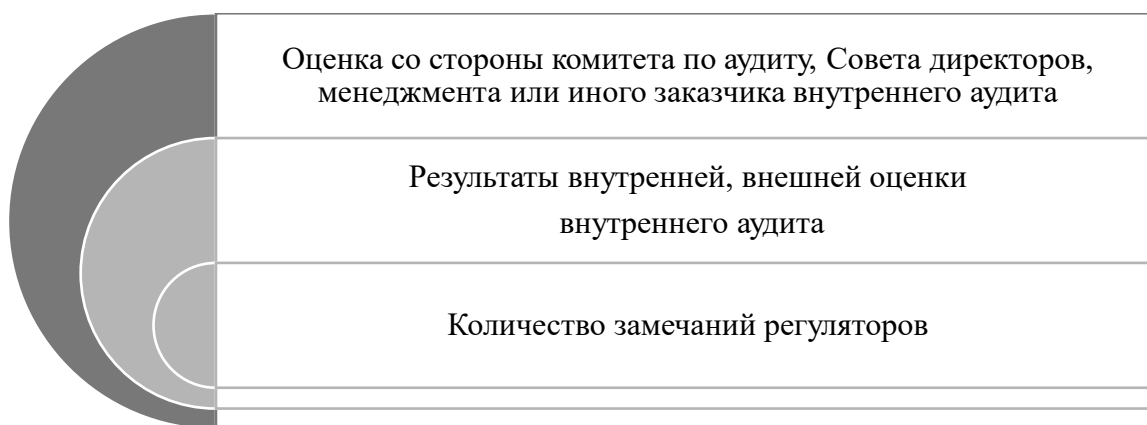


Рисунок 3.10 - Элементы эффективности вне внутреннего аудита

Источник: составлено автором

Цикл Деминга [48] можно совместить с элементами эффективности, находящимися вне внутреннего аудита, что наглядно представит взаимосвязь элементов и отразит возможность управления качеством в бизнес-процессе внутренний аудит (рисунок 3.11).



Рисунок 3.11 – Цикл Деминга применительно к внутреннему аудиту

Источник: составлено автором

Следует отметить, что только один показатель из включенных в цикл Деминга относится к этапу планирования аудиторских проверок и

рассчитывается на основании данных планирования – это охват процессов вселенной внутреннего аудита.

Остальные показатели можно разделить на два направления в целях управления эффективностью внутреннего аудита, в том числе достижения целевого значения. Исходя из ранее предложенной методики и примера расчета показателя эффективности, целевым значением может служить 100 % или иное значение, согласованное с советом директоров. В настоящей работе в качестве целевого значения установим 100 %.

Для достижения целевого значения наименьшими усилиями попробуем выделить те, на которые внутренний аудит может влиять в большей степени.

В состав элементов эффективности включено 9 показателей, 5 из которых сгруппируем в два основных направления (рисунок 3.12).

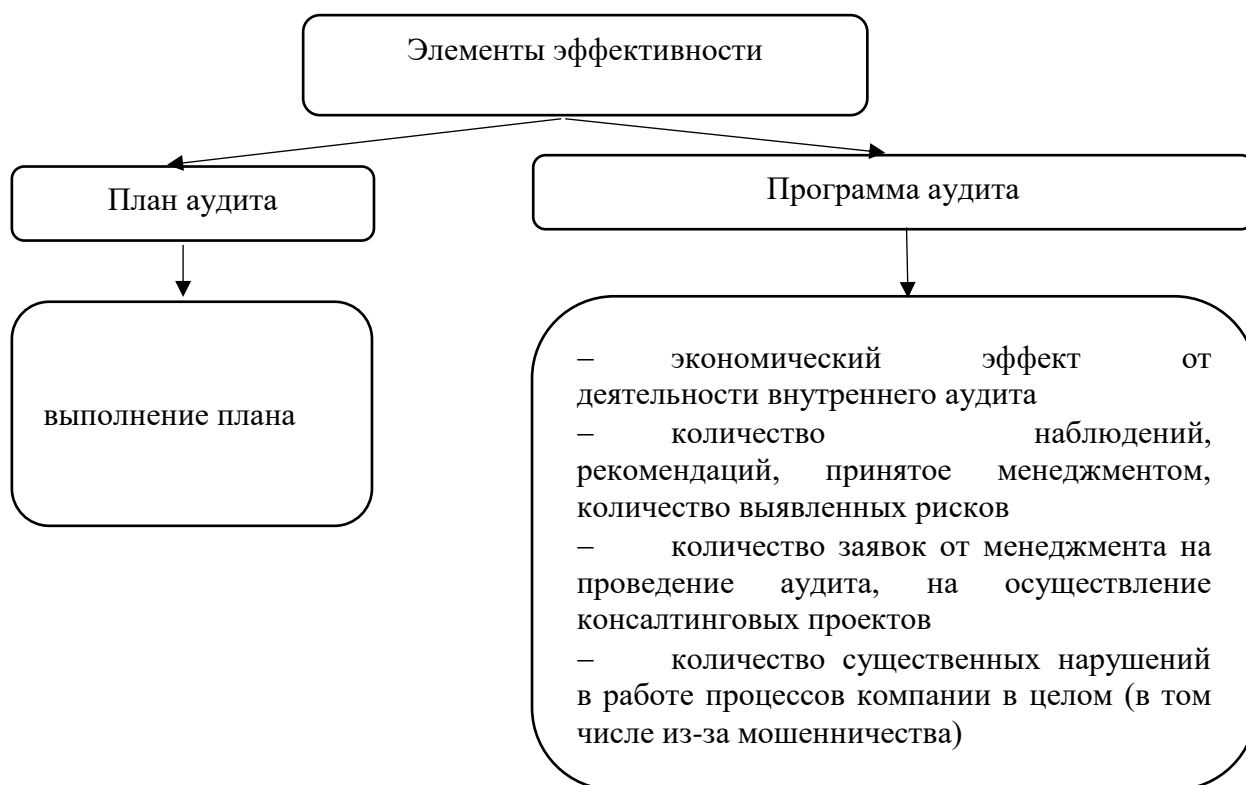


Рисунок 3.12 – Группы составных элементов показателей эффективности

Источник: составлено автором

План аудита – самый высокий по удельному весу показатель – 21 %, а совокупность элементов эффективности, объединенных в группу «программа аудита», составляет 39,7 %, что вместе равно 60,7 %.

В таблице 3.3 показано влияние несвоевременного выполнения плана работ на целевую эффективность внутреннего аудита. Из представленного расчета следует вывод, что для достижения целевой (максимальной) эффективности внутреннего аудита целесообразно определить среднее количество проверок в год, которые могут быть своевременно выполнены. Так как никаких нормативов по сроку проведения проверки, количеству тестов, объема аудита и других параметров, кроме утвержденных на уровне организации, не существует, одним из вариантов является определение числа проверок на уровне от 6 до 12 в год. Если в организации на протяжении нескольких лет есть проблемы со своевременностью завершения проверок, следует рассмотреть вопрос увеличения числа проверок за год, чтобы нивелировать влияние на целевую эффективность.

Таблица 3.3 – Влияние показателя «выполнение плана» на целевую эффективность внутреннего аудита

Количество проверок плана, шт.	Фактически вынесено отчетов на совет директоров, шт.	Значение составного элемента эффективности, %	Значение показателя эффективности, % <sup>4</sup>	Комментарий
1	1	100	100	Показатели гр. 3 и гр. 4 всегда будут равны 100 % при условии, что значения в гр. 1 и гр. 2 равны
138	138	100	100	
2	1	50	89,50	-
4	3	75	94,75	-
6	5	83	96,50	-

<sup>4</sup> При условии 100 % выполнения остальных составных элементов.

Количество проверок плана, шт.	Фактически вынесено отчетов на совет директоров, шт.	Значение составного элемента эффективности, %	Значение показателя эффективности, % <sup>4</sup>	Комментарий
8	7	88	97,38	-
10	9	90	97,90	-
<b>12</b>	<b>11</b>	<b>92</b>	<b>98,25</b>	Начиная с 12 проверок в год влияние <b>одной несвоевременно</b> выполненной проверки на достижение целевой эффективности внутреннего аудита нивелируется
14	13	93	98,50	-
16	15	94	98,69	-
18	17	94	98,83	-
20	19	95	98,95	-
22	21	95	99,05	-
2	0	0	79,00	-
4	2	50	89,50	-
6	4	67	93,00	-
8	6	75	94,75	-
10	8	80	95,80	-
12	10	83	96,50	-
14	12	86	97,00	-
16	14	88	97,38	-
18	16	89	97,67	-
20	18	90	97,90	-



Количество проверок плана, шт.	Фактически вынесено отчетов на совет директоров, шт.	Значение составного элемента эффективности, %	Значение показателя эффективности, % <sup>4</sup>	Комментарий
22	20	91	98,09	Начиная с 22 проверок в год влияние <b>двух несвоевременно</b> выполненных проверок на достижение целевой эффективности внутреннего аудита нивелируется
24	22	92	98,25	-
26	24	92	98,38	-

Источник: составлено автором

Таким образом, проведение более 12 проверок в год целесообразно только для очень крупных организаций с большим количеством бизнес-процессов и достаточным числом аудиторов, чтобы одновременно две аудиторские группы могли проверять два направления. В проверку следует включать полностью бизнес-процесс без дробления на несколько проверок, так как следует учитывать и занятость проверяемых подразделений, которые будут вынуждены отвлекаться на предоставление информации, участие в интервью и согласование выявленных отклонений и отчета. Например, можно несколько раз в год проводить проверку процесса продаж, если есть разделение на продажи и каждым направлением занимается соответствующее подразделение:

- бизнесу;
- частным лицам, массовый сегмент;
- правительству, органам власти.

Показатели, объединенные в группу «программа аудита» (рисунок 3.13), можно регулировать через корректировку программы каждой проверки и повышение качества проработки рекомендаций. В показателях имеется прямо пропорциональная зависимость между качеством и объемом процедур,

включенных в программу и отчет аудитора, и эффективностью внутреннего аудита. Представленное влияние не является исчерпывающим и отражает только один из возможных способов повышения качества внутреннего аудита.

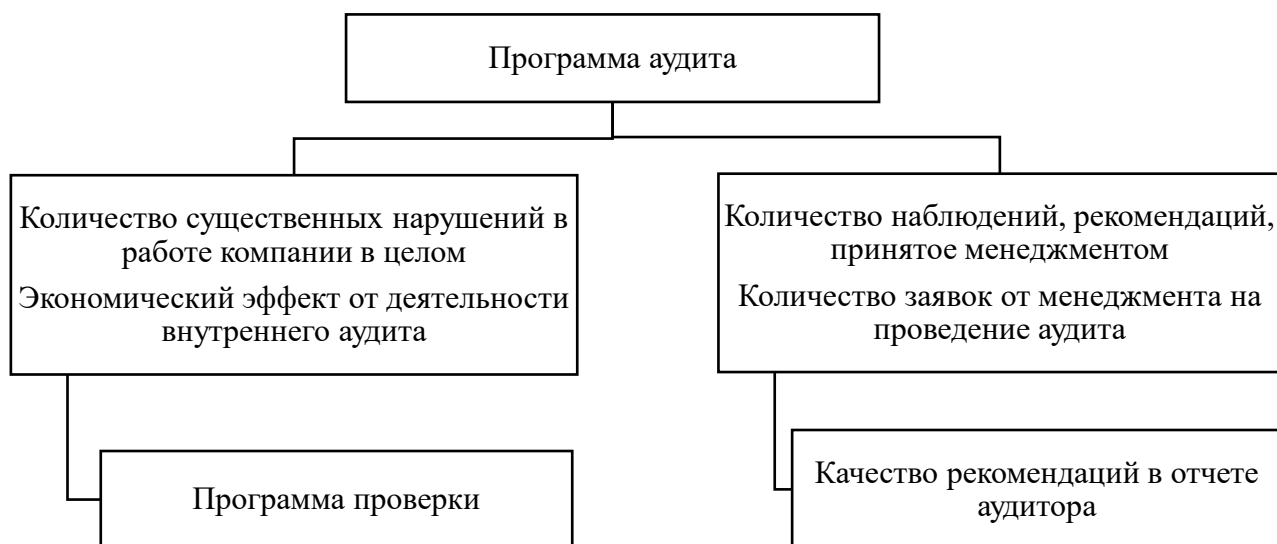


Рисунок 3.13 – Управление показателями «программа аудита»

Источник: составлено автором

Если показатели группы «программа аудита» выполнены на 0 %, то общий показатель эффективности составит 60,3 %.

Детально рассмотрим каждый из показателей группы «программа аудита».

Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита включает в себя: дополнительный доход, снижение расходов, выявленные в результате мониторинга устранения недостатков, и результаты проведенной инвентаризации.

Так, в программу аудита целесообразно включать тесты, которые помогут выявить экономический эффект для организации. В этих целях можно провести процедуры/тесты на небольшой совокупности объектов проверки; если

результат будет достаточным, то тесты целесообразно распространить на всю совокупность объектов проверки.

Сочетание статистических и нестатистических методов построения выборки позволит получить наилучшие результаты, особенно для неавтоматизированных операций. В данной рекомендации построение выборки с применением нестатистических методов позволит применить риск-ориентированный подход к построению выборки и дополнительно включить периоды с наибольшим влиянием внешних факторов: окончание проекта, окончание срока сдачи отчетности, конец календарного года и др.

В соответствии с международным стандартом аудита 530 «Аудиторская выборка»<sup>5</sup> выборка определяется аудитором самостоятельно и «при помощи статистической формулы или на основании профессионального суждения». В стандарте отсутствует взаимосвязь генеральной совокупности и количества элементов выборки, подлежащих проверке. Проведен расчет количества элементов выборки в зависимости от объема генеральной совокупности элементов проверяемой области и установленного доверительного интервала. Результат представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4 – Количество элементов выборки в зависимости от размера генеральной совокупности

Генеральная совокупность	Доверительный интервал				
	85 %	90 %	95 %	97 %	99 %
10	8	9	<b>9</b>	9	9
50	23	29	<b>33</b>	35	39
100	29	41	<b>49</b>	54	63
250	35	53	<b>70</b>	80	100
500	38	60	<b>81</b>	95	125

<sup>5</sup> Необходимый объем выборки определяется приемлемым для аудитора уровнем риска выборки. Чем ниже степень такого риска, тем больше должен быть объем выборки.

Генеральная совокупность	Доверительный интервал				
	85 %	90 %	95 %	97 %	99 %
1000	39	63	88	105	143
1500	40	65	90	109	150
2000	40	65	92	111	154
5000	41	67	94	115	161
10 000	41	67	95	116	164
15 000	41	67	95	117	165
50 000	41	68	96	117	166
100 000	41	68	96	118	166
150 000	41	68	96	118	166
500 000	41	68	96	118	166
1 000 000	41	68	96	118	166

Источник: составлено автором

На основании данных, представленных в таблице 3.4, можно сделать вывод, что оптимальным вариантом для достижения целевой эффективности внутреннего аудита будет количество элементов выборки – 80 единиц при совокупности более 500 единиц и определении оптимального доверительного интервала на уровне 95 %, так как увеличение доверительного интервала влечет непропорциональное увеличение выборки и завышение трудозатрат.

Определение выборки может быть индивидуальным исходя из значимости проводимых тестов. Для инвентаризации складских остатков целесообразно проводить проверку сплошным способом при наличии временных ресурсов, так как именно результат инвентаризации увеличит эффективность текущего, а не последующих периодов, что скажется и на повышении показателя «количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом».

Проанализировано влияние увеличения выборки для проведения инвентаризации с пропорциональным ростом выявленных отклонений при

условии, что генеральная совокупность элементов проверяемой области для инвентаризации примерно равна монетарной оценке результата внедрения аудиторских рекомендаций. Анализ представлен в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Влияние увеличения выборки на эффективность внутреннего аудита

Генеральная совокупность	Доверительный интервал 85 %	Показатель «экономический эффект», %	Итоговый показатель эффективности, %	Доверительный интервал 95 %	Показатель «экономический эффект», %	Итоговый показатель эффективности, %	Доверительный интервал 99 %	Показатель «экономический эффект», %	Итоговый показатель эффективности, %
500	38	102	91,8	81	104	92,2	125	106	92,5
1000	39	102	91,8	88	104	92,2	143	107	92,7
1500	40	102	91,8	90	105	92,4	150	108	92,9
2000	40	102	91,8	92	105	92,4	154	108	92,9
5000	41	102	91,8	94	105	92,4	161	108	92,9
10 000	41	102	91,8	95	105	92,4	164	108	92,9
15 000	41	102	91,8	95	105	92,4	165	108	92,9
50 000	41	102	91,8	96	105	92,4	166	108	92,9

Источник: составлено автором

Из проведенного анализа можно сделать вывод о целесообразности увеличения выборки для инвентаризации с целью достижения целевой эффективности внутреннего аудита только при возможности получения монетарного эффекта, значительно превышающего результаты мониторинга внедрения рекомендаций, или отсутствии мониторинга. Актуально для первого и второго года расчета эффективности внутреннего аудита.

Под инвентаризацией и ее результатами в настоящей работе понимается повторное независимое проведение пересчета материальных ценностей и нефинансовых активов организации, а не только проверка правильности проведения, оформления и отражения в учете результатов инвентаризации.

Проверка правильности проведения, оформления и отражения в учете результатов инвентаризации является качественной характеристикой результата внутреннего аудита и не влияет на расчет эффективности.

Следующая группа показателей: количество наблюдений, рекомендаций, принятых менеджментом, количество выявленных рисков. Влияние показателя «количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом» аналогично влиянию показателя «несвоевременное выполнение плана работ» на целевую эффективность внутреннего аудита, приведенного в таблице 3.3. Вывод: необходимо качественно прорабатывать каждую рекомендацию, начиная с первого согласования рабочих документов, и, по возможности, детализировать рекомендации по ответственным, срокам, мероприятиям.

Количество заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов – при проведении аудиторских проверок и согласовании отчета необходимо рассказать и показать возможности внутреннего аудита, определить области максимальной заинтересованности заказчика внутреннего аудита. Следует заранее предложить варианты проверок или консультаций для повышения вовлеченности менеджмента в количестве организуемых аудитов. Соответственно, внутренний аудит сможет быстрее достичь целевой эффективности.

Количество существенных нарушений в работе компании в целом (в том числе из-за мошенничества) – если применять подход по определению количества элементов выборки, приведенный в таблице 3.5, можно с вероятностью 85 % при минимальной выборке около 40 элементов охватить большее число процессов в компании и выявить большее число нарушений. При проверке выбранных 40 элементов в случае появления ошибок чаще, чем в 25 % случаев, целесообразно по возможности типизировать нарушения и расширить выборку для увеличения монетарности выявленных отклонений.

### 3.3 Разработка предложений по повышению эффективности внутреннего аудита

Основной ресурс во внутреннем аудите – это персонал. Навыки, скорость обработки информации, компетенции внутренних аудиторов влияют на полноту процессов, которые может и должен проверить внутренний аудит. Главный аудитор, руководитель подразделения внутреннего аудита напрямую могут управлять только своими сотрудниками. Выделим человеческий фактор – это психологические и социальные характеристики участников системы внутреннего аудита, которые могут влиять на её эффективность. Для уменьшения влияния человеческого фактора необходим комплекс мер, состоящий из оценки связанных рисков, совершенствования внутренних контрольных процедур, и разработка регламентов с мерами по минимизации рисков. На рисунке 3.14 представлено влияние количества сотрудников на достижение целевой эффективности внутреннего аудита.

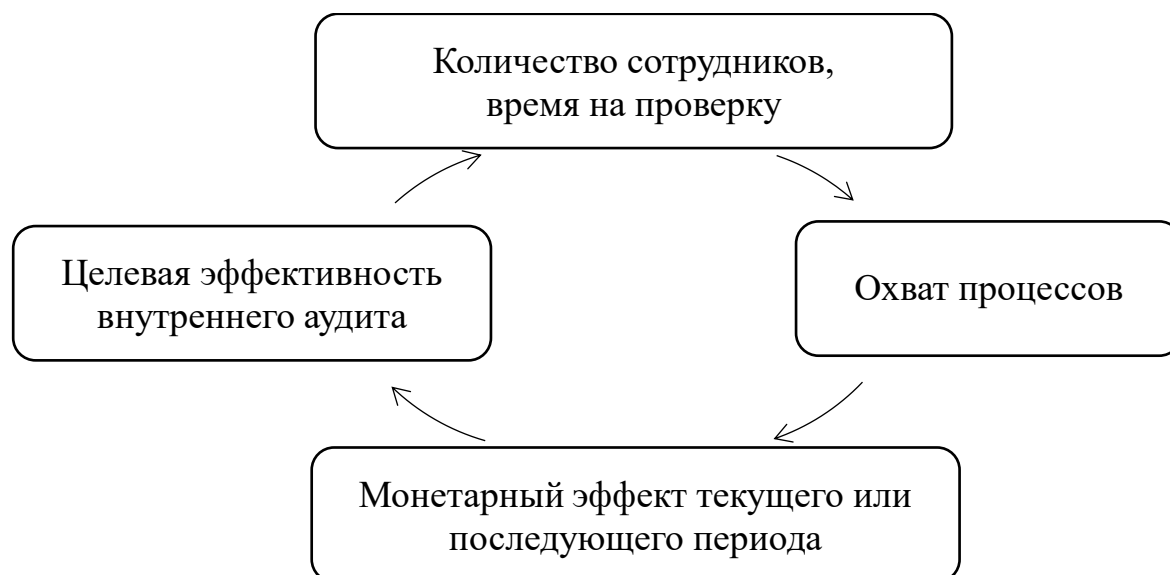


Рисунок 3.14 – Цикличность влияния количества сотрудников на эффективность внутреннего аудита

Источник: составлено автором

**Предложения по повышению эффективности внутреннего аудита можно сгруппировать по направлениям:**

1. В план работ включать не менее 4 и не более 12 проверок на год.

2. Для оценки со стороны комитета по аудиту, совета директоров или иного заказчика направлять как можно больше анкет обратной связи для минимизации влияния негативных оценок. Ежегодно пересматривать подходы к проведению внутреннего аудита с целью повышения получаемой оценки. Рассмотреть вариант разработки двух видов анкет: для совета директоров, менеджеров, для руководителей проверяемых подразделений и для сотрудников, с кем непосредственно взаимодействуют аудиторы при проведении проверок (форма в приложении В).

3. Периодически проводить внешнюю оценку внутреннего аудита и ежегодно – самооценку внутреннего аудита. Внутренняя самооценка может быть проведена руководителем внутреннего аудита или иным уполномоченным лицом, а также дополнена мнением рядовых аудиторов в части оценки качества выстраивания деятельности службы, наличия зон для профессионального роста. Самооценка аудиторов может быть проведена с учетом ответов на следующие вопросы, приведенные в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Вопросы для анкеты по самооценке внутреннего аудита

Вопрос	Ответ да/нет	Комментарий, если в гр. 2 – нет
1. Хватило ли Вам времени на проверку?	-	-
2. Хватает ли, по Вашему мнению, Вам знаний и компетенций для аудита проверяемой области?	-	-
3. Считаете ли Вы достаточной выборку по проверяемым направлениям?	-	-
4. Хватило ли времени на знакомство с программой аудита до начала проверки?	-	-
5. Вы успели ознакомиться с итоговым отчетом в Вашей зоне ответственности?	-	-
6. Были ли Вами заблаговременно изучены нормативные документы по проверяемому	-	-



Вопрос	Ответ да/нет	Комментарий, если в гр. 2 – нет
направлению?		
7. Нужна ли Вам помощь методологов, куратора при проведении проверки?	-	-

Источник: составлено автором

Работу внутреннего аудита необходимо постоянно совершенствовать, этот процесс целесообразно совместить с этапом проведения самооценки, то есть применить элементы метода оценки персонала «360 градусов», включив в анкету/опросник вопросы, приведенные в таблице 3.7.

Опрос целесообразно проводить на анонимной основе путем заполнения печатным способом и анализировать распечатанные бланки с целью сохранения конфиденциальности, что позволит своевременно предотвратить конфликты внутри аудиторских групп и улучшить внутренние коммуникации.

Таблица 3.7 – Образец вопросов для анкеты по методу «360 градусов»

Вопрос	Ответ, комментарий
1. Какие пожелания есть к форме рабочих документов и почему?	-
2. Какой способ коммуникации предпочитаете с внутренними аудиторами в рамках проведения аудиторской проверки? Почему?	-
3. Какой способ коммуникации (электронная почта, телефон, группы, дашборды или иное) предпочитаете? Почему?	-
4. Какой способ коммуникации предпочитаете с проверяемым подразделением в рамках проведения аудиторской проверки? Почему? Меняется ли способ коммуникации в зависимости от этапа проведения проверки: запрос документов, проведение тестов, согласование результатов?	-
5. Что бы Вы изменили в работе руководителя проверки? Почему?	-
6. Какие пожелания и зоны роста видите для себя?	-
7. Какие пожелания и зоны роста видите для подразделения внутреннего аудита?	-
8. Какие пожелания и зоны роста видите для совершенствования методологической базы?	-

Источник: составлено автором

В компаниях, анализ автоматизации внутреннего аудита которых был проведен в разделе 3.1, самооценку не проводят. В одной из компаний организован опрос в форме обратной связи по итогам каждого аудита среди участников одной проверки без соблюдения анонимности.

Результаты самооценки, приведенной в таблице 3.6, можно проанализировать на предмет наличия рисков и их определения. Выделим три базовых направления группировки рисков по видам:

- 1) аудиторские ошибки;
- 2) ложная гарантия;
- 3) репутационный риск (внутреннего аудита).

В таблице 3.8 представлен пример группировки вопросов анкеты самооценки по направлениям улучшения аудиторской деятельности в организации и возможные риски в случае игнорирования выявленных недостатков.

Проработать улучшения по всем направлениям одновременно достаточно затруднительно, поэтому необходимо ранжировать те области или риски, работа с которыми является первоочередной, то есть провести рейтингование рисков.

Таблица 3.8 – Взаимосвязь вопросов анкеты самооценки с возможными рисками

Направление для улучшения	Вопрос	Риск
Сроки	Хватило ли Вам времени на проверку?	Репутационный 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 Вам знаний и компетенций для аудита проверяемой области?	Ложная гарантия

Направление для улучшения	Вопрос	Риск
Коммуникация	Нужна ли Вам помощь методологов, куратора при проведении проверки?	Аудиторские ошибки
	Вы успели ознакомиться с итоговым отчетом в Вашей части?	Репутационный риск

Источник: составлено автором

Каждому риску можно присвоить количество баллов так, чтобы сумма баллов была равна 1 (таблица 3.9). Вариант присвоения баллов соответствующему риску должен определить руководитель службы внутреннего аудита.

Таблица 3.9 – 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

Тогда в каждой анкете, если при ответе на вопрос выбирается «нет», то считаем рейтинг по реализации соответствующего риска. Просуммировав данные по всем анкетам, можно будет не только в количественном выражении, но и с учетом значимости риска определить область для первоочередного принятия решений.

4. Повышать качество написания отчетов, точность формулировок рекомендаций, рассмотреть вопрос изменения формата представления отчета. Например, из Microsoft Word переложить в формат презентаций с добавлением большого числа визуализаций отклонения и перспективы для менеджмента от реализации аудиторских рекомендаций.

5. 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 внедрения рекомендаций) заранее определить долю внутреннего аудита в итоговом результате, подтверждающую необходимость реализации мероприятий.

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

7. При распределенной команде внутреннего аудита детализировать методологию проведения проверки от запроса документов, формирования выборки до заполнения рабочих документов. При возникновении вопросов от аудиторов пересматривать имеющиеся подходы и их описания с целью детализации, что особенно важно при удаленном режиме работы.

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

9. Разработать совместно с ответственным структурным подразделением стратегию автоматизации всех процессов организации с учетом одновременной автоматизации аудиторских тестов для внедрения непрерывного аудита.

Внедрение указанных рекомендаций приведет к повышению эффективности внутреннего аудита коммерческой организации, а также позволит улучшить взаимодействие и обозначить общность намерений между внутренним аудитом и проверяемыми подразделениями.

## Заключение

Проведенное исследование позволило уточнить теоретические положения и разработать комплекс практических рекомендаций, направленных на апробацию модели информационно-методического инструментария для анализа эффективности внутреннего аудита, а также совершенствование терминологического аппарата с формулировкой определений, дающих однозначное понимание системы индикаторов для расчета эффективности внутреннего аудита, выбор источников информации для определения целевой эффективности внутреннего аудита, адаптацию плана и программы внутреннего аудита с учетом целевой эффективности внутреннего аудита.

На основании проведенного диссертационного исследования сделаны следующие научные выводы и практические предложения:

1. Осуществлен ретроспективный анализ этапов становления аудита в России. На основе имеющихся взглядов и подходов к толкованию понятия «внутренний аудит» выделены отличительные характеристики, присущие внутреннему аудиту, внутреннему финансовому аудиту и внутреннему контролю. Скорректирован существующий терминологический аппарат исследования внутреннего аудита, уточнены задачи и функции внутреннего аудита.

В частности, было проведено сравнение аудиторской деятельности XVIII и XXI веков и применяемых аудиторских процедур. Была выявлена взаимосвязь повышения значимости аудита и выделения отдельного направления «внутренний аудит» и развития внутрихозяйственного контроля в банковской сфере, увеличения числа бирж и их участников. Определена историческая роль внутреннего аудита, выраженная только в выявлении нарушений в бухгалтерском учете и подтверждении отчетности, при этом систематическая работа по предупреждению последующих нарушений не проводилась.

Проведенный анализ этапов становления внутреннего аудита и определение отличительных характеристик в зависимости от исторической ситуации позволили уточнить определение «внутренний аудит» как независимой деятельности внутреннего структурного подразделения, основанной на применении риск-ориентированного подхода и направленной на выявление и подтверждение способов достижения целей, поставленных руководством организации (собственником). Деятельность внутреннего аудита основана на оценке эффективности внутреннего контроля и системы управления рисками в процессе достижения поставленных собственником целей, в том числе с выявлением новых путей достижения целей. Деятельность внутреннего аудита основывается на риск-ориентированном подходе, что соответствует международной практике.

Полученные результаты позволили определить независимость внутреннего аудита как состоящую из двух элементов: функциональной независимости и независимости в части материального поощрения, то есть процесс оплаты труда внутреннего аудитора выведен из-под зоны ответственности руководителей проверяемых структурных подразделений. В случае несоблюдения принципа независимости автор предлагает рассматривать внутренний аудит как отдельный уровень внутреннего контроля.

2. Разлит подход к определению категории эффективности в экономической науке. Проанализированы научные и законодательные подходы к определению эффективности внутреннего аудита. Подтверждено отсутствие однозначного подхода к определению эффективности внутреннего аудита. Сформирована авторская концепция определения видовой эффективности внутреннего аудита:

– 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; 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.

Поиск новых источников доходов, предложение путей и способов увеличения продаж, предотвращение рисков хищения, резерв экономии затрат рассматриваются как доход от деятельности внутреннего аудита и учитываются при определении эффективности внутреннего аудита.

Обосновано применение термина «эффективность внутреннего аудита» путем всестороннего исследования содержания понятий «качество внутреннего аудита» и «эффективность внутреннего аудита». Проиллюстрирована возможность управления эффективностью внутреннего аудита.

Обосновано введение термина «целевая эффективность внутреннего аудита» и сформулировано его авторское определение как конкретное значение эффективности, которое устанавливает совет директоров организации до начала календарного года для достижения желаемого результата. 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 годовом премировании сотрудников подразделения внутреннего аудита.

3. Сформирован методический подход к определению состава основополагающих показателей для анализа эффективности внутреннего аудита, определены факторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита. Предложен вариант применения инструментария управления эффективностью бизнес-процессов для внутреннего аудита, сформулированы и классифицированы принципы анализа эффективности внутреннего аудита.

Проведена систематизация показателей эффективности в зависимости от объекта и предмета оценки, подтверждающая возможность дифференциации элементов, включаемых в расчет анализа эффективности, в зависимости от целей и подходов, определяемых до начала оценки. Проанализированы предлагаемые учеными методы оценки эффективности, что позволило выявить зоны для корректировки существующих методов с целью включения характеристик внутреннего аудита. Проведен анализ полноты и соответствия принципов внутреннего аудита, предусмотренных международными стандартами, которые включают только принципы профессиональной практики.

Предложен авторский подход к систематизации принципов анализа эффективности в зависимости от обязательности их применения: принципы-допущения, принципы-требования и принципы-правила, которые обосновывают критерии эффективности внутреннего аудита и характеризуют выбранный подход к оценке эффективности внутреннего аудита.

Предложена группировка информационных потоков в зависимости от направления (этапа) организации внутреннего аудита и по основным характеристикам для определения соответствующих источников информации.



При автоматизации всех процессов в организации информация может быть получена из однородных информационных потоков, которым присущ один вид носителя информации, единая форма информации на протяжении всего периода, одна точка входа и выхода информации. С ростом информатизации в обществе в организациях всё большее число бизнес-процессов будет автоматизировано, а количество источников информации на бумажном носителе – сокращаться.

4. Предложен методический инструментарий анализа эффективности внутреннего аудита как совокупность средств и способов оценки уровня организации внутреннего аудита, доли участия внутреннего аудита в результативности деятельности организации, который позволяет решать задачи управления внутренним аудитом. Методический инструментарий представлен в форме методики анализа эффективности внутреннего аудита, отражающей полный цикл бизнес-процесса: от планирования и прогнозирования до контроля и анализа результатов деятельности.

Определена общая методическая концепция и структурно-организационные элементы модели, учитывающие разнонаправленность деятельности внутреннего аудита: рекомендации по увеличению роста доходов, снижению расходов или только обеспечение сохранности активов организации. На основании анализа направлений сравнения показателей эффективности внутреннего аудита представлено обоснование необходимости применения интегральной оценки, включающей количественные и качественные показатели, с учетом мнений ученых и аудиторов-практиков. Разработана формула интегральной оценки эффективности, учитывающая значимость ее элементов. Предлагаемая методика оценки эффективности внутреннего аудита предусматривает пороговые значения составных элементов для достижения целевой эффективности.

Составные элементы целевой эффективности включают в себя следующие показатели: выполнение плана, оценку со стороны комитета по

аудиту или иного заказчика внутреннего аудита, экономический эффект от деятельности внутреннего аудита, результаты внутренней и внешней оценки внутреннего аудита, количество рекомендаций, принятое менеджментом, количество заявок от менеджмента на проведение аудита; охват процессов процедурами внутреннего аудита (соблюдение принципа риск-ориентированности внутреннего аудита), количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом, количество замечаний регуляторов. Для каждого составного элемента целевой эффективности внутреннего аудита определены минимальные и максимальные значения элементов эффективности, учитывающие возможную динамику изменения показателя по годам.

Все расчеты автоматизированы с целью применения возможностей Microsoft Excel и приведены в приложении к диссертации, что позволяет рассчитать эффективность внутреннего аудита любой коммерческой организации. Разработана типовая методика применения модели расчета эффективности внутреннего аудита, которая может быть адаптирована к цели и задачам каждой коммерческой организации.

5. Предложены пути автоматизации деятельности внутреннего аудита в целях достижения его целевой эффективности на основании анализа опыта применения информационных технологий в деятельности подразделения внутреннего аудита трех крупных коммерческих организаций. Проведена экспертная оценка трудоемкости расчета составных элементов эффективности внутреннего аудита, и предложена схема автоматизации внутреннего аудита от регламентации проведения процедур внутреннего аудита, внедрения работы по разработанным стандартам, выбор подходящего программного обеспечения с учетом присущих рисков до полной автоматизации всех процессов. Обозначены проблемные вопросы автоматизации внутреннего аудита, а именно ее невозможность без автоматизации и цифровизации всех бизнес-процессов организации, а такие этапы аудита, как поиск причин выявленных отклонений и формулировка соответствующих рекомендаций, в настоящее время не

автоматизированы ни в одной из анализируемых компаний. Предложены варианты автоматизации процедур внутреннего аудита с применением:

– программного обеспечения Jira (австралийской компании Atlassian) для организации списка задач, формирования табеля учета рабочего времени в разрезе выполняемых сотрудником задач, управления аудиторской проверкой, управления проверками дочерних зависимых обществ. Программное обеспечение Jira позволяет прикреплять рабочие документы, что дает возможность одновременно информировать всех членов аудиторской группы и упрощает процесс проведения контроля качества заполненных рабочих документов. Из недостатков программного обеспечения Jira следует отметить, что оно является иностранным продуктом, поддержка которого в 2023 году прекращена; не позволяет автоматически заполнять рабочие документы, то есть требуется дополнительное использование других программ;

– российского аналога Jira – облачного сервиса управления задачами Kaiten, который позволяет видеть статусы проектов, задач и планировать будущие этапы работы. Сервис Kaiten позволяет организовать хранение информации на локальных серверах для обеспечения информационной безопасности и определить роль для каждого сотрудника в зависимости от его функционала: администратор, редактор или комментатор. Роль комментатора может быть назначена сотруднику, проводящему контроль качества заполнения рабочих документов по проверкам, а роль администратора – главному аудитору, руководителю внутреннего аудита. Применение Kaiten позволяет наглядно представить все задачи одной аудиторской проверки и статус их выполнения: «готово», «на проверке», «выполняется», «запланировано». Далее для каждой проверки формируем задачи или по аналогии с Microsoft Excel этапы выполнения с указанием сроков и ответственных (рисунок 3.5). Информацию в систему Kaiten можно загрузить из иных используемых приложений: Trello, Jira или Excel. В рамках каждой задачи выбираем

исполнителя, подэтапы и устанавливаем сроки выполнения, при необходимости прикрепляем файлы для общего информирования;

– Microsoft Excel, которая фактически является одной из самых универсальных и доступных программ, что позволяет автоматизировать заполнение рабочих документов с применением двухшаговой проверки каждого заполненного рабочего документа, упростить этап планирования детальных аудиторских процедур по существу, корректируя заданный уровень существенности, и определять области проверки для экономии временных и трудовых ресурсов или организовать текущий мониторинг статуса проведения проверки для своевременного принятия управленческих решений.

Помимо рассмотренных путей автоматизации на рынке представлены и другие российские продукты: Solar addVisor – решение от ООО «СОЛАР СЕКЬЮРИТИ», предназначенное для отслеживания производительности труда; Timetta – система управления проектами и анализа финансовых показателей; «Битрикс24» – сервис для управления бизнесом от компании «Битрикс» и др. Решение о необходимости и способе автоматизации внутреннего аудита остается на усмотрение руководителя подразделения внутреннего аудита и материально-технического оснащения организаций.

6. Разработаны методические и практические рекомендации, помогающие компании достичь баланса с учетом ограниченных ресурсов подразделения внутреннего аудита и целевой эффективности. Выделены две группы индикаторов в совокупности, составляющих более 60 % удельного веса целевого показателя эффективности внутреннего аудита: выполнение плана работ как показатель, имеющий наибольший удельный вес, и группа взаимозависимых показателей, объединенных общим источником управления – программой аудита. С применением статистических методов обосновано оптимальное количество аудиторских проверок от 4 до 12 в год. Корректируя программу аудита, руководитель службы внутреннего аудита может одновременно управлять четырьмя составными элементами: экономическим

эффектом от деятельности внутреннего аудита, количеством рекомендаций, принятых менеджментом, количеством заявок от менеджмента на проведение аудита и количеством существенных нарушений в работе процессов компании. Показатели обладают прямо пропорциональной зависимостью между качеством и объемом процедур, включенных в программу и отчет аудитора, и эффективностью внутреннего аудита. Предложен способ определения достаточного числа элементов, подлежащих детальным процедурам проверки, для формирования аудиторского мнения с заданным уровнем доверия в зависимости от размера совокупности объектов, подлежащих аудиту, что особенно актуально при количестве элементов генеральной совокупности более 500. Предложены примеры вопросов анкет по ежегодной самооценке внутреннего аудита и по методу «360 градусов» для совершенствования работы службы внутреннего аудита и нормализации микроклимата в подразделении. Рекомендовано результаты самооценки анализировать на предмет наличия рисков следующих видов: аудиторские ошибки, ложная гарантия и репутационный риск (внутреннего аудита). Рейтингование рисков по результатам самооценки позволит направить ограниченные ресурсы на первоочередные области для внесения корректировок. Предложено повышать качество написания отчетов и точность рекомендаций за счет представления итоговых результатов внутреннего аудита в формате презентаций с добавлением большего числа визуализаций потенциальных отклонений с учетом рекомендаций внутреннего аудита и без учета, то есть сохраняя имеющуюся практику организации бизнес-процессов: формулировать мероприятия с коротким сроком исполнения (до одного года) и единоличным ответственным.

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.

Сделанные выводы и полученные результаты будут полезны как ученым-теоретикам, так и практикующим внутренним аудиторам, а также высшим руководителям учреждений и ведомств, которым вменена обязанность организации внутреннего аудита.

## Список литературы

### Нормативные правовые акты

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [ред. от 15.10.2020] : Москва : Проспект, 2020. 480 с. – 4000 экз. – ISBN 978-5-392-32922-9. – Текст : непосредственный.

2. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» : [Принят Государственной Думой 24.11.1995]. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=420703&dst=100001%2C-1&date=28.04.2021> (дата обращения: 28.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

3. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» : [Принят Государственной Думой 13.07.2001 : Одобрен Советом Федерации 20.07.2001]. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=89011&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021/> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

4. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» : [Принят Государственной Думой 24.12.2008 : Одобрен Советом Федерации 29.12.2008]. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=415005&dst=100001%2C-1&date=26.04.2021/> (дата обращения: 25.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

5. «Об организации страхового дела в Российской Федерации» : Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. № 4015-1. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=436571&dst=670%2C-1&date=02.06.2022> (дата обращения: 02.06.2022). – Режим доступа : по подписке.

6. Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности». – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=431667&dst=433&date=02.06.2022> (дата обращения: 02.06.2022). – Режим доступа : по подписке.

7. Федеральный закон от 16 ноября 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» : – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=389306&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021/> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

8. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=451726&dst=100001%2C-1&date=28.04.2021> (дата обращения: 28.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

9. Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)». – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=401702&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.



10. «Временные правила аудиторской деятельности» : Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=34240&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

11. «О Стратегии научно-технологического развития Российской Федерации»: Указ Президента Российской Федерации от 1 декабря 2016 г. № 642. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=379344&dst=100034&date=12.05.2022> (дата обращения: 12.05.2022). – Режим доступа : по подписке.

12. «Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации»: Постановление Правительства Российской Федерации от 11 июня 2015 г. № 576: – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=373782&dst=100001%2C-1&date=25.04.2021/> (дата обращения: 25.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

13. «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности»: Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 : – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=124340&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

14. «Об утверждении Стратегии развития отрасли информационных технологий в Российской Федерации на 2014–2020 годы и на перспективу до 2025 года»: Распоряжение Правительства Российской Федерации от 1 ноября 2013 г. № 2036-р: – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=309433&dst=100091&date=13.05.2022> (дата обращения: 13.05.2022). – Режим доступа : по подписке.

15. «О создании советской аудиторской организации»: Постановление Совета Министров СССР от 8 сентября 1987 г. № 1033-245: – Текст : электронный // – URL : <http://inaudit.group/wyswyg/File/SUMinistr.pdf/> (дата обращения: 12.02.2020).

16. «Об организации внутреннего контроля в кредитных организациях и банковских группах»: Положение Банка России от 16 декабря 2003 г. № 242-П. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=283996&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

17. «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации»: Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL: <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=404967&dst=100001%2C-1&date=25.04.2021/> (дата обращения: 25.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

18. «Об утверждении Перечня нормативных правовых актов (их отдельных положений), содержащих обязательные требования, оценка соблюдения которых осуществляется в рамках государственного контроля

(надзора) за деятельностью саморегулируемой организации аудиторов»: Приказ Минфина России от 10 марта 2022 г. № 94. – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=411508&dst=100003&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

19. «Положение о Совете по аудиторской деятельности» : приказ Минфина России от 29 декабря 2009 г. № 146н. – Текст : электронный // URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=119327&ysclid=lh7f4aaz8c441193963](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=119327&ysclid=lh7f4aaz8c441193963) (дата обращения: 28.01.2021).

20. «Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка»: Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н (ред. от 27.10.2021) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=406268&dst=100001%2C-1&date=26.04.2022/> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

21. «Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»: Приказ Минфина России от 9 января 2019 г. № 2н (ред. от 27.10.2021) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=406246&dst=100001%2C-1&date=26.04.2022/> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

22. «Методические рекомендации по организации работы внутреннего аудита в акционерных обществах с участием Российской Федерации» : Приказ Росимущества от 4 июля 2014 г. № 249 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=141636&dst=100001%2C->

1&date=26.04.2022/ (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

23. «Методические рекомендации по построению функции внутреннего аудита в холдинговых структурах с участием Российской Федерации» : Приказ Росимущества от 3 сентября 2014 г. № 330 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=168346&dst=100001%2C->

1&date=26.04.2022/ (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

24. СГА 105. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). «Стратегический аудит», утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 10.11.2020 № 17ПК – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=375062&dst=100054&date=12.05.2022/> (дата обращения: 12.05.2022). – Режим доступа : по подписке.

25. СГА 311. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита: утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 27.04.2017 № 4ПК – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=216253&dst=100001%2C->1&date=26.04.2021/ (дата обращения: 26.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

26. «Концепция риск-ориентированного подхода в Счетной палате Российской Федерации» : утв. Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 22.06.2021 № 44К (1487) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=388583&dst=100135&date=12.05.2022/> (дата обращения: 12.05.2022). – Режим доступа : по подписке.

27. «Кодекс профессиональной этики аудиторов» : Протокол заочного голосования Совета по аудиторской деятельности при Минфине России от 21.05.2019 № 47 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=400958&dst=100001%2C-1&date=26.04.2021/> (дата обращения: 26.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

28. «Кодекс профессиональной этики аудиторов»: одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=130160&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

29. «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах» : Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 № ИН-06-28/143 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=364286&dst=100182&date=26.04.2022/> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

30. «О внесении изменения в пункт 3.3 Указания Банка России от 7 мая 2018 года № 4792-У «О требованиях к порядку осуществления организатором торговли внутреннего контроля и внутреннего аудита»: Указание Банка России от 17.05.2021 № 5792-У (Зарегистрировано в Минюсте России 23.06.2021 № 63962) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=389135&dst=100004%2C3&date=26.04.2022> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

31. «О внесении изменения в пункт 3.2 Указания Банка России от 15 марта 2018 года № 4739-У «О требованиях к организации и осуществлению клиринговой организацией внутреннего контроля и внутреннего аудита»: Указание Банка России от 17.05.2021 № 5793-У (Зарегистрировано в Минюсте России 23.06.2021 № 63963) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=389134&dst=100005%2C-2&date=26.04.2022> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

32. «О рекомендациях руководителям службы внутреннего контроля, службы внутреннего аудита, службы управления рисками финансовых организаций» : Информационное письмо Банка России от 24.12.2020 № ИН-06-14/180 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=374415&dst=100001%2C-1&date=26.04.2022> (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

33. «О требованиях к системе внутреннего контроля профессионального участника рынка ценных бумаг» : Указание Банка России от 28.12.2020 № 5683-У (Зарегистрировано в Минюсте России 05.02.2021 № 62416) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=377124&dst=100095&date=02.06.2022> (дата обращения: 02.06.2022). – Режим доступа : по подписке.

34. «Методические рекомендации по организации и проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» : Приказ Росимущества от 21.01.2016 № 12 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=193072&dst=100001%2C->

1&date=26.04.2022 (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

35. «Методические рекомендации по организации работы совета директоров в акционерном обществе» : Приказ Росимущества от 21.11.2013 № 357 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=155942&dst=100001%2C->

1&date=31.07.2022 (дата обращения: 31.07.2022). – Режим доступа : по подписке.

36. «Проект методических рекомендаций по организации взаимодействия с внешним аудитором в процессе организации и проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» / дата публикации 27.01.2015 – Текст : электронный // Федеральное агентство по управлению государственным имуществом: [сайт]. – URL : <https://rosim.gov.ru/documents/247169?ysclid=lgz3f8eqpj790402759> (дата обращения: 22.03.2021).

37. «Правила (стандарты) аудиторской деятельности» : одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации от 25.12.1996, протокол № 6 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=16813&dst=100001%2C-> 1&date=27.09.2022/ (дата обращения: 27.09.2022). – Режим доступа : по подписке.

38. «Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Изучение и использование работы внутреннего аудита»: одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 27.04.1999, протокол № 3 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=17424&dst=100001%2C->

1&date=03.05.2021 (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

39. «Правило (стандарт) № 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»: Постановление Правительства Российской Федерации от 25.08.2006 № 523 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=124340&dst=102605&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

40. Профессиональный стандарт «Внутренний аудитор»: Приказ Минтруда России от 24.06.2015 № 398н – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=184462&dst=100001%2C-1&date=03.05.2021> (дата обращения: 03.05.2021). – Режим доступа : по подписке.

41. Постановление № 42-13 Межпарламентской Ассамблеи государств – участников СНГ (Принято в г. Санкт-Петербурге 16.04.2015) – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : [https://e-ecolog.ru/docs/doj69TFHh-WIUBFd9jdPy/1?ysclid=ln1rsur4cj952747369&utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2F](https://e-ecolog.ru/docs/doj69TFHh-WIUBFd9jdPy/1?ysclid=ln1rsur4cj952747369&utm_referrer=https%3A%2F%2Fyandex.ru%2F) (дата обращения: 26.04.2022). – Режим доступа : по подписке.

42. «О документах, рассмотренных на Седьмой конференции Координационного совета по методологии бухгалтерского учета стран – членов СНГ»: Письмо Минфина Российской Федерации от 23.12.1997 № 16-00-16-267 – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18321/?ysclid=lh7cm1qhog878473620](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18321/?ysclid=lh7cm1qhog878473620) / (дата обращения: 25.04.2021). – Режим доступа : по подписке.

43. ГОСТ Р ИСО 9004-2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент качества. Качество организации. Руководство по



достижению устойчивого успеха организации: утв. Приказом Росстандарта от 20.08.2019 № 514-ст – Текст : электронный // КонсультантПлюс : справочно-правовая система. – URL : <https://docs7.online-sps.ru/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=337000&dst=100420&date=12.05.2022> (дата обращения: 12.05.2022). – Режим доступа : по подписке.

### Научные и учебные издания

44. Баранова, И. В. Оценка эффективности и результативности деятельности субъектов государственного сектора экономики / И. В. Баранова ; Сибирская акад. финансов и банковского дела. – Новосибирск : САФБД, 2007. – 177 с. : табл.; 21 см. – ISBN 978-5-88748-071-8. – Текст: непосредственный.

45. Вольчик, В. В. Институциональная и эволюционная экономика: учебное пособие / В. В. Вольчик. – Ростов н/Д: Изд-во ЮФУ, 2011. – 228 с. – ISBN 978-5-9275-0814-3. – Текст : непосредственный.

46. Внутренний аудит по Сойеру : сохранение и повышение стоимости организации : учебное пособие : [перевод] / [Дэн Клейтон, Крис Риддл, Фара Джордж Арай и др.]. – 7-е изд. – [Б. м.] : [б. и.], [2020?]. – XIX с., 380, [1] с. : ил., табл.; 29 см. – ISBN 978-5-6041621-3-2. – Текст : непосредственный.

47. Глущенко, А. В., Харчева Ю. С. Организация и методика проведения внутреннего аудита филиалов предприятий газовой промышленности / А. В. Глущенко, Ю. С. Харчева ; М-во образования и науки Рос. Федерации, Волгогр. гос. ун-т. - Волгоград : Волгогр. науч. изд-во, 2004 (ООО «Волгоградское науч. изд-во»). – 101, [1] с. : ил., табл.; 20 см.; ISBN 5-98461-068-X (в обл.). – Текст : непосредственный.

48. Деминг, Э. Выход из кризиса: Новая парадигма управления людьми, системами и процессами / Эдвардс Деминг ; Пер. с англ. – 6-е изд. – М.: Альпина Паблицер, 2014. – 417 с. ISBN 978-5-9614-4717-0. – Текст : непосредственный.

49. Джон Кеннет Гэлбрейт. Экономика невинного обмана: правда нашего времени. – М.: Издательство «Европа», 2009. – 88 с. – ISBN 978-5-9739-0185-1. – Текст : непосредственный.

50. Добролюбова, Е. И., Южаков В. Н., Старостина А. Н. Цифровая трансформация государственного управления: оценка результативности и эффективности / Е. И. Добролюбова, В. Н. Южаков, А. Н. Старостина ; Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС). – Москва : Дело, 2021. – 232, [1] с. : ил., табл.; 21 см. . – ISBN 978-5-85006-305-4. – Текст : непосредственный.

51. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы гармонизации концептуальных основ формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов : монография / Т. Ю. Дружиловская ; Т. Ю. Дружиловская ; Федеральное агентство по образованию Российской Федерации, гос. образовательное учреждение высш. проф. образования «Нижегородский коммерческий ин-т». – Нижний Новгород : Изд-во Нижегородского госуниверситета им. Н. И. Лобачевского, 2008. – 197 с. – ISBN 978-5-85746-990-3. – EDN QTCSEP. – Текст : непосредственный.

52. Евдокимова, А. В., Пашкина И. Н. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации : практическое пособие / А. В. Евдокимова, И. Н. Пашкина ; Издательско-торговая корпорация «Дашков и К». – Москва : Дашков и К, 2009. – 204, [1] с.; 20 см; ISBN 978-5-394-00348-6. – Текст : непосредственный.

53. Ерофеева, В. А., Принцева С. А. Бухгалтерский учет и внутренний аудит в системе управления организацией в условиях становления рыночных отношений : Учеб. пособие / В. А. Ерофеева, С. А. Принцева; Санкт-Петербург. ун-т экономики и финансов, Высш. экон. шк. – СПб. : Изд-во Санкт-Петербург. ун-та экономики и финансов, 1995. – 60 с. : ил.; 20 см; ISBN 5-7310-0458-7 : Б. ц. – Текст : непосредственный.

54. Ефимова, Н. П. Внутренний финансовый аудит и риск-ориентированный внутренний контроль : учебник / Н. П. Ефимова, А. А. Васильев, С. А. Терехина, О. А. Шилкина // Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова, Высшая школа государственного аудита. – Москва : Изд-во Московского ун-та, 2021. – 438, [1] с. : ил.; 23 см. – 200 экз – ISBN 978-5-19-011589-5. – Текст : непосредственный.

55. Завгородняя, А. В. Маркетинговое планирование: учеб. пособие для бакалавриата и магистратуры / А. В. Завгородняя, Д. О. Ямпольская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство «Юрайт», 2018. – 340 с. – (Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс). – ISBN 978-5-534-06590-9. – Текст : непосредственный.

56. Камышанов, П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М., 1996. – 552 с. – ISBN: 5-85225-286-X. – Текст : непосредственный.

57. Канторович, Л. В. Экономический расчет наилучшего использования ресурсов / Издательство Академии наук СССР. Москва Б-62, 1960. – С. 346 // URL: [https://systems-analysis.ru/assets/organization\\_planning\\_of\\_production\\_kantorovich.pdf?ysclid=lgxnexho7r200298841/](https://systems-analysis.ru/assets/organization_planning_of_production_kantorovich.pdf?ysclid=lgxnexho7r200298841/) (дата обращения: 11.04.2022). – Текст : электронный.

58. Кеворкова, Ж. А. Внутренний аудит : Учебное пособие / Ж. А. Кеворкова, Т. П. Карпова, А. А. Савин, Г. А. Ахтамова. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Издательство Юнити-Дана», 2013. – 319 с. – ISBN 978-5-238-02333-5. – EDN RXGNBT. – Текст : непосредственный.

59. Кетс де Врис М. Мистика лидерства: Развитие эмоционального интеллекта / Манфред Кетс де Врис; пер. с англ. – 7-е изд. – М.: Альпина Паблишер, 2016. – 277 с. – ISBN: 978-5-9614-5481-9. – Текст : непосредственный.

60. Ковалев, В.В. Финансы: учеб. - 2-е изд., перераб. и доп. / под ред. В. В. Ковалева. – М.: ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2006. – 640 с. – ISBN: 5-482-00162-8. – Текст : непосредственный.

61. Ковалев, В. В. Введение в финансовый менеджмент. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 768 с.: ил. – ISBN: 5-279-01907-0. – Текст : непосредственный.

62. Кови, С. Семь навыков высокоэффективных людей: Мощные инструменты развития личности: Краткая версия / Стивен Кови; пер. с англ. – М.: Альпина Паблишер, 2012. – 47 с. – ISBN: 978-5-9614-1681-7. – Текст : непосредственный.

63. Максимова, Г. В. Внутренний аудит и управление в рыночных условиях хозяйствования / Г. В. Максимова; М-во общ. и проф. образования Рос. Федерации. Иркут. гос. экон. акад. – Иркутск : Изд-во ИГЭА, 1998. – 142 с. : ил., табл.; 21 см. – ISBN 5-7253-0268-7. – Текст : непосредственный.

64. Марр, Б. Ключевые показатели эффективности : 75 показателей, которые должен знать каждый менеджер / Б. Марр ; пер. с англ. А. В. Шаврина. – Москва : Бином. Лаб. знаний, 2014. – 339 с.; 24 см. – ISBN 978-5-9963-2334-0. – Текст : непосредственный.

65. Мирошниченко, Т. А. Аудит : Учебное пособие. Ч. 1. Основы аудита / Т. А. Мирошниченко ; Донской ГАУ. – Новочеркасск : Колорит, 2018. – 163 с. – URL: [https://www.dongau.ru/obuchenie/nauchnaya-biblioteka/Ucheb\\_posobiya/%D0%9C%D0%B8%D1%80%D0%BE%D1%88%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE\\_%D0%A2%D0%90\\_%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82\\_2018\\_163%20%D1%81..pdf?yclid=lgxnsomv73120210437](https://www.dongau.ru/obuchenie/nauchnaya-biblioteka/Ucheb_posobiya/%D0%9C%D0%B8%D1%80%D0%BE%D1%88%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE_%D0%A2%D0%90_%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82_2018_163%20%D1%81..pdf?yclid=lgxnsomv73120210437) (дата обращения: 11.11.2021). – Текст : электронный.

66. Соколов, Б. Н., Русакова А. С. Внутренний аудит и контроль бизнес-процессов (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов, А. С. Русакова. – Москва : Изд-во СГУ, 2013. – 432 с. : ил., табл.; 22 см. – ISBN 978-5-8323-0859-3. – Текст : непосредственный.

67. Соколов, Я. В. Очерки развития аудита / Я. В. Соколов, А. А. Терехов. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 374 с. – ISBN 5-88103-128-8. – EDN QQDKVX. – Текст : непосредственный.

68. Сонин, А. М. Внутренний аудит: современный подход / А. М. Сонин. – Москва : Финансы и статистика, 2007. – 60, [3] с. : табл.; 21 см; ISBN 978-5-279-02514-5. – Текст : непосредственный.

69. Сотникова, Л. В. Оценка состояния внутреннего аудита : практическое пособие / Л. В. Сотникова ; под ред. В. И. Подольского. – Москва : ЮНИТИ, 2012. – 143 с. : ил., табл.; 20 см. – (Аудит : организация и технологии). – ISBN 5-238-00843-0. – Текст : непосредственный.

70. Управление результативностью / переводчик Е. Бакушева ; редактор В. Ионов. - Москва : Альпина Паблишер, 2020. – 241, [1] с.; 21 см. – 2000 экз. – (Гид HBR). – ISBN 978-5-9614-3847-5. – Текст : непосредственный.

71. Фридаг, Хервиг Р. Сбалансированная система показателей / Хервиг Р. Фридаг, Вальтер Шмидт; [пер. с нем. М. В. Лапшинова]. – Москва: Омега-Л, 2006 (Саратов : Полиграфист). – 144 с.: ил.; 17 см. – (Taschen Guide. Просто! Практично!). – ISBN 5-370-00010-7. – Текст : непосредственный.

72. Холлифорд, С., Уиддет С. Мотивация. Практическое руководство для менеджеров / Сара Холлифорд и Стив Уиддет [пер. с англ. ООО «Пароль»]. – М.: ГИППО, 2008. – 354 с. – ISBN 978-5-98293-087-3. – Текст : непосредственный.

73. Щербакова, Е. П. Методологические аспекты организации и функционирования внутреннего аудита в коммерческих организациях / Е. П. Щербакова. - Ростов-на-Дону : АзовПечать, 2011. – 218 с. : ил., табл.; 21 см. – ISBN 978-5-4382-0017-8. – Текст : непосредственный.

74. Эмерсон, Гаррингтон. Двенадцать принципов производительности : [Пер. с англ.] / Г. Эмерсон. – 2-е изд. – Москва: Экономика, 1992. – 224 с.; 20 см. – ISBN 5-282-01384-3: Б. ц. – Текст : непосредственный.

75. Эффективный тайм-менеджмент : [Как повысить стоимость и результативность своего рабочего времени : пер. с англ.] / Джон Адаир. – Москва : ЭКСМО, 2003. – 251 с.; 20 см. – (Гуру менеджмента). – ISBN 5699035230. – Текст : непосредственный.

### Статьи

76. Акишин, М. О. У истоков юридической профессии в России: военные аудиторы Петра Великого // Ленинградский юридический журнал. – 2009. – № 2. – С. 117–131. – Текст : непосредственный.

77. Баранов, П. П., Шапошников А. А. Аудиторы и фискалы эпохи Петра Великого: зарождение российских институтов финансового контроля // Финансы и кредит. – 2016. – С. 28–40. Finance and Credit ISSN 2311-8709 (Online) ISSN 2071-4688 (Print) Финансовый контроль. – Текст : непосредственный.

78. Баскакова, Л. Оценка эффективности деятельности внутреннего аудита // Внутренний аудитор. 2021. – № 1 (13). – С. 115–118. – Текст : непосредственный.

79. Булыга, Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 6–19. – Текст : непосредственный.

80. Васин, С. М., Мамонова О. А. Природа и сущность понятия эффективности системы управления предприятием // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2012. – № 4. – С. 229–233. – Текст : непосредственный.

81. Врублевский, Н. Д. Формирование и использование показателей эффективности производства / Н. Д. Врублевский, В. Э. Керимов // Бухгалтерский учет. – 2017. – № 9. – С. 72–82. – EDN ZEFOND. – Текст : непосредственный.

82. Гиниятуллина, Д. Р. Совершенствование внутреннего аудита в государственном секторе / Д. Р. Гиниятуллина // Учет. Анализ. Аудит. – 2019. –

Т. 6, № 2. – С. 95–100. – DOI 10.26794/2408-9303-2019-6-2-95-100. – EDN ZDNUNN. – Текст : непосредственный.

83. Горегляд, В. П. Цифровой аудит в Банке России как механизм повышения эффективности бизнес-процессов / В. П. Горегляд // Государственная служба. – 2019. – Т. 21, № 1 (117). – С. 64–70. – DOI 10.22394/2070-8378-2019-21-1-64-70. – EDN VYHSGM. – Текст : непосредственный.

84. Зверев, Е. Б. Оценка деятельности внутреннего аудита: применение практического руководства Institute of Internal Auditors // Акционерное общество. – 2018. – № 07. – С. 42–50. – Текст : непосредственный.

85. Казакова, Н. А. Оценка компетенций и профессиональных навыков аудитора в цифровой среде: наиболее значимые аспекты использования информационных технологий в аудите / Н. А. Казакова, Н. Д. Бровкина // Аудитор. – 2020. – Т. 6, № 8. – С. 20-24. – DOI 10.12737/1998-0701-2020-20-24. – EDN ZCTKZM. – Текст : непосредственный.

86. Казакова, Н. А. Перспективы внедрения аналитики больших данных в аудиторскую профессию / Н. А. Казакова, М. В. Мельник, Е. В. Дудорова // Аудитор. – 2021. – Т. 7, № 3. – С. 40-47. – DOI 10.12737/1998-0701-2021-7-3-40-47. – EDN EWBIWK. – Текст : непосредственный.

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

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

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

90. Каламанова, Е. Н. Роль риск-ориентированного годового планирования в оценке эффективности внутреннего аудита / Е. Н. Каламанова. // Бухучет в строительных организациях. – 2023. – № 4. – С. 36-47. – EDN RTUPVK. – Текст : непосредственный.

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

92. Камышникова, А. В. Внутренний аудит в эпоху цифровой экономики в России / А. В. Камышникова, В. М. Печерских // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. – 2019. – № 16. – С. 24–29. – EDN QFGEAR. – Текст : электронный.

93. Карпова, Т. П. Современные способы аудита дистанционного формата / Т. П. Карпова, Ж. А. Кеворкова, В. В. Карпова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2022. – № 9 (153). – С. 107–119. – DOI 10.17308/meps/2078-9017/2022/9/107-120. – EDN PVBDOV. – Текст : электронный.

94. Кизилов, А. Н. Особенности становления и этапы развития аудиторской деятельности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 26. – Текст : непосредственный.

95. Козменкова, С. В. Аудит: проблемные вопросы и пути развития / С. В. Козменкова, С. А. Кемаева // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 3. – С. 31–43. – Текст : непосредственный.

96. Крикливец, А. А. Понятие эффективности в экономической науке / А. А. Крикливец, П. С. Сухомыро // Молодой ученый. – 2019. – № 2 (240). – С.



237–239. – URL: <https://moluch.ru/archive/240/55571/> (дата обращения: 14.05.2021). – Текст : непосредственный.

97. Курочкина, И. П. Метод нейронных сетей в моделировании финансовых показателей компании / И. П. Курочкина, И. И. Калинин, Л. А. Маматова, Е. Б. Шувалова // Статистика и Экономика. – 2017. – № 5. – С. 33–41. – DOI 10.21686/2500-3925-2017-5-33-41. – EDN ZSJNQD. – Текст : электронный.

98. Курочкина, И. П. Некоторые аспекты повышения эффективности управления страховыми резервами / И. П. Курочкина, О. С. Бобков // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2012. – № 5. – С. 74–78. – EDN PDDBGB. – Текст : электронный.

99. Малицкая, В. Б. Современное понимание аудита и его концептуальное содержание / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2013. – № 2 (37). – С. 313–319. – EDN RAEQOX. – Текст : непосредственный.

100. Малицкая, В. Б. Анализ рынка аудиторских услуг: перспективы и возможности / В. Б. Малицкая, А. М. Мустафин, Р. Г. Ахмадеев, А. А. Аксенова // Вестник Мичуринского государственного аграрного университета. – 2021. – № 3 (66). – С. 142–149. – EDN LZHVCSB. – Текст : непосредственный.

101. Мельник, М. В. Новые направления развития учета, анализа и аудита как функций управления / М. В. Мельник // Модернизация учетно-контрольных и аналитических процессов в условиях цифровой экономики : Сборник научных статей I Всероссийской научно-практической конференции, Самара, 25–26 апреля 2018 года / Ответственные редакторы Г.Р. Хасаев, С.И. Ашмарина. – Самара: Самарский государственный экономический университет, 2018. – С. 3–16. – EDN VANCBV. – Текст : электронный.

102. Мельник, М. В. Развитие внутреннего финансового контроля и аудита в коммерческих организациях / М. В. Мельник // Казанский

экономический вестник. – 2014. – № 6 (14). – С. 89–98. – EDN UYWYKT. – Текст : электронный.

103. Мерзликина, Е. М. Методология оценки эффективности деятельности организации: дисс. д-ра экон. наук. – М.: ГОУ ВПО МГУП, 2008. – Текст : непосредственный.

104. Миронова, О. А. Методологическое единство бухгалтерского учета и аудита / О. А. Миронова, М. А. Азарская, И. П. Курочкина // Вестник Самарской государственной экономической академии. – 2007. – № 2 (28). – С. 84–85. – EDN ICFCCZ.

105. Мизиковский, И. Е. Применение модели сбалансированной системы показателей Фридага – Шмидта 2015 г. / И. Е. Мизиковский // Вестник Нижегородского государственного университета им. Н. И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. – 2015. – № 1 (37). – С. 39–44. – Текст : непосредственный.

106. Останина, Е. В. Проблемы повышения эффективности внутреннего аудита / Е. В. Останина, А. С. Кортюкова, Е. А. Минакова // Социально-экономические проблемы развития старопромышленных регионов : Сборник материалов международного экономического форума, посвященного 65-летию КузГТУ, Кемерово, 20–21 мая 2015 года. – Кемерово: Кузбасский государственный технический университет им. Т. Ф. Горбачева, 2015. – С. 97. – EDN UGSXIJ. – Текст : непосредственный.

107. Пакшина, Т. П. Подходы к методике оценки эффективности внутреннего аудита / Т. П. Пакшина, к.э.н., доц. Витебский государственный технологический университет, г. Витебск, Республика Беларусь. Социально-экономическое развитие организаций и регионов Беларуси: эффективность и инновации, 2017. – С. 254–257. – Текст : непосредственный.

108. Парамонова, Л. А. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита экономического объекта / Л. А. Парамонова // Гуманитарные балканские исследования. – 2017. – № 1. – С. 35–37. – EDN YRMMGT. – Текст : непосредственный.

109. Петров, А. М. Внутренний финансовый контроль и внутренний финансовый аудит – инструменты устранения финансовых нарушений / А. М. Петров, В. В. Шнайдер, Д. В. Гаврилов // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2020. – Т. 9, № 4 (33). – С. 271–276. – DOI 10.26140/anie-2020-0904-0064. – EDN WHRBNX. – Текст : непосредственный.

110. Пласкова, Н. С. Развитие методического обеспечения оценки эффективности закупочной деятельности / Н. С. Пласкова // Бухучет в строительных организациях. – 2022. – № 4. – С. 37–43. – EDN QKGDDS. – Текст : непосредственный.

111. Плахотя, Т. В. Критерии оценки эффективности службы внутреннего аудита // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 6. – С. 68–69. – eLIBRARY ID: 17348696. – Текст : электронный.

112. Попова, И. Е. Развитие аудиторской деятельности в России / Современные тенденции в экономике и управлении. – М.: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. – 2015. – С. 128–133. – Текст : непосредственный.

113. Поспелова, Е. А. Реализация риск-ориентированного подхода при проведении внутренних аудитов / Е. А. Поспелова, В. М. Мордова, В. А. Здесенко // Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В. Г. Шухова. – 2017. – № 8. – С. 215–218. – DOI 10.12737/article\_5968b4536b80c7.20556483. – EDN ZCRBLN. – Текст : непосредственный.

114. Селиванова, В. С. Риск-ориентированный внутренний контроль в системе финансового менеджмента / В. С. Селиванова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 5-3 (75). – С. 82–85. – DOI 10.24412/2411-0450-2021-5-3-82-85. – EDN HZCAGB. – Текст : непосредственный.

115. Сергеева, И. Г. Оценка эффективности службы внутреннего аудита на предприятии / И. Г. Сергеева, Н. О. Абдураимова, Ю. В. Васильева; Санкт-Петербургский государственный университет информационных технологий,

механики и оптики // *Modern Economy Success*. – 2020. – № 3. – С. 130–135. – Текст : непосредственный.

116. Ситдикова, Э. Э. Определение эффективности деятельности подразделения внутреннего аудита / Э. Э. Ситдикова // *Международный молодежный симпозиум по управлению, экономике и финансам : сборник научных статей, Казань, 24–25 ноября 2016 года / Институт управления, экономики и финансов КФУ*. – Казань: Solo Press, 2016. – С. 510–512. – EDN XEWURN. – Текст : электронный.

117. Стефатов, А. Экономическая эффективность внутреннего аудита: реальная польза для бизнеса // *Внутренний аудитор*. 2022. – № 2 (18). – С. 46–50. – Текст : непосредственный.

118. Тамбовцев В. Л., Рождественская И. А. Эффективность в государственном секторе: иллюзия понимания и ее последствия // *Terra Economicus*. – 2021. – № 19 (1). – С. 17–35. – DOI: 10.18522/2073-6606-2021-19-1-17-35. – Текст : непосредственный.

119. Турищева, Т. Б. Особенности проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях / Т. Б. Турищева, Л. А. Чайковская // *Азимут научных исследований: экономика и управление*. – 2020. – Т. 9, № 3 (32). – С. 373–377. – DOI 10.26140/anie-2020-0903-0089. – EDN GYOZBX. – Текст : непосредственный.

120. Умарова, Г. А., Кенжебаева И. Б. Анализ эффективности работы службы внутреннего аудита / Г. А. Умарова, И. Б. Кенжебаева; Западно-Казахстанский государственный медицинский университет им. Марата Оспанова // *Менеджер*. –2015. – № 2 (15). – С. 30–34. – Текст : непосредственный.

121. Фан, Т. Т. К. Факторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита: Обзор российских исследований / Т. Т. К. Фан // *Актуальные вопросы современной экономики*. – 2020. – № 1. – С. 586–595. – DOI 10.34755/IROK.2020.76.70.084. – EDN NZDQQJ. – Текст : непосредственный.

122. Чайковская, Л. А. Внутренний аудит и ведомственный финансовый контроль в государственном секторе: сущностное содержание и сравнительная характеристика / Л. А. Чайковская, Н. В. Трухина // Экономические и гуманитарные науки. – 2021. – № 10 (357). – С. 37–44. – DOI 10.33979/2073-7424-2021-357-10-37-44. – EDN MBUMXX. – Текст : непосредственный.

123. Штеле, Е. А. К вопросу о понятии «эффективность» / Е. А. Штеле, О. Б. Вечерковская // Экономический анализ: теория и практика. – 2017. – Т. 16, вып. 5. – С. 935–944. – URL: <https://rucont.ru/efd/613008> (дата обращения: 28.07.2022). – Текст : электронный.

### Интернет-ресурсы

124. Аудит на автомате. Профессию аудитора в ближайшее время ожидает значительная трансформация // Вестник СРО ААС № 09 от 15 мая 2023 года // Саморегулируемая организация аудиторов ассоциация «СОДРУЖЕСТВО» (sroaas.ru): [сайт]. – URL: [https://sroaas.ru/upload/iblock/66b/cjkwdq3kfarxahpqfy471vrnvb9guf9f/Vestnik-SRO-AAS-\\_09-ot-15.05.2023.pdf](https://sroaas.ru/upload/iblock/66b/cjkwdq3kfarxahpqfy471vrnvb9guf9f/Vestnik-SRO-AAS-_09-ot-15.05.2023.pdf) (дата обращения: 16.05.2023) – Текст : электронный.

125. Власти обсуждают с компаниями вопросы обязательности применения МСФО / Софья Шелудченко. –11.08.2022 // Ведомости: [сайт]. – URL: <https://www.vedomosti.ru/finance/articles/2022/08/10/935469-obsuzhdayut-kompaniyami-msfo?ysclid=1708388roq931208520> (дата обращения: 13.09.2023). – Текст : электронный.

126. Выборка. Размер – не главное. Или главное // Агентство Скан Маркет: [сайт]. – URL: <https://scanmarket.ru/blog/vyborka-razmer-ne-glavnoe-ili-glavnoe?ysclid=lgnyqetmn379848124> (дата обращения: 15.03.2023). – Текст : электронный.

127. Дистанционный аудит в период пандемии COVID-19 и в дальнейшей перспективе: Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/applied\\_materials/inner\\_audit/Remote%20Auditing%20for%](https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/applied_materials/inner_audit/Remote%20Auditing%20for%20)

20COVID-19%20and%20Beyond\_RUS.pdf/ (дата обращения: 18.01.2021). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

128. Доверительное отношение. Укрепление связей между комитетом по аудиту и внутренним аудитом: Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL:[https://www.iiaru.ru/upload/documents/professional\\_practice/position\\_papers/2019%20IIA%20PP%20Relationships-of-Trust\\_RUS.pdf/](https://www.iiaru.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/2019%20IIA%20PP%20Relationships-of-Trust_RUS.pdf/) (дата обращения: 18.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

129. Значение и оценка внутреннего аудита для процедуры внешнего аудит / Е. Чурин. – дата публикации 04.12.2015 // Корпоративный менеджмент: [сайт]. – URL: [https://www.cfin.ru/management/practice/internal\\_auditor\\_conf\\_5.shtml?ysclid=lhosdwc2pm795808491](https://www.cfin.ru/management/practice/internal_auditor_conf_5.shtml?ysclid=lhosdwc2pm795808491) (дата обращения: 11.08.2020). – Текст : электронный.

130. Интервью с Олегом Ажимовым, руководителем службы внутреннего аудита ПАО «РусГидро» // Внутренний аудитор. – 2022. – № 1 (17). – С. 73–78. – URL: [https://www.iiaru.ru/upload/iblock/83a/lsokgqu9kp0xiiyv4b0d1d01wk29baoq/2022\\_01%20%D0%92%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80\\_%D0%BC%D0%B0%D1%80%D1%82%202022.pdf](https://www.iiaru.ru/upload/iblock/83a/lsokgqu9kp0xiiyv4b0d1d01wk29baoq/2022_01%20%D0%92%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B8%D0%B9%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80_%D0%BC%D0%B0%D1%80%D1%82%202022.pdf) (дата обращения: 20.07.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

131. Институт внутренних аудиторов. Общая информация: Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: <https://www.iiaru.ru/about/info/> – Текст : электронный.

132. К вопросу о стандартизации процессов управления рисками и внутреннего контроля: Информационно-аналитический портал GAAP.RU [сайт]. – URL: [https://gaap.ru/articles/k\\_voprosu\\_o\\_standartizatsii\\_protseessov\\_upravleniya\\_riskami\\_](https://gaap.ru/articles/k_voprosu_o_standartizatsii_protseessov_upravleniya_riskami_)

i\_vnutrennego\_kontrolya/?ysclid=lh7i716mpm447579501 (дата обращения: 18.01.2021). – Текст : электронный.

133. Как выбрать и эффективно внедрить решение для автоматизации внутреннего аудита, внутреннего контроля или управления рисками / дата публикации 09 июня 2021 // НОВАК: [сайт]. – URL: <https://nuiac.ru/page20213072.html> (дата обращения: 15.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

134. Как сбалансированная система показателей помогает успешной деятельности внутреннего аудита (PDF, 139Кб) / пер. Иванова Е.А. // Институт внутренних аудиторов [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/applied\\_materials/estimation\\_of\\_quality\\_of\\_work/How-the-Balanced-Scorecard-Supports-Successful-Internal-Audit-Practices\\_RUS.pdf](https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/applied_materials/estimation_of_quality_of_work/How-the-Balanced-Scorecard-Supports-Successful-Internal-Audit-Practices_RUS.pdf) (дата обращения: 10.02.2021). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

135. Как оценить эффективность внутреннего аудита\_Норман Маркс / Норман Маркс, 30 января 2013 пер. Елена Фролова-Иванова при участии Евгения Зверева, CIA // Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publications/articles/performance%20evaluation/kak-otsenit-effektivnost-vnutrennego-audita-norman/?ysclid=lgyt86exuq897410777](https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/performance%20evaluation/kak-otsenit-effektivnost-vnutrennego-audita-norman/?ysclid=lgyt86exuq897410777) (дата обращения: 15.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

136. Количество утечек данных в крупных компаниях выросло в 1,5 раза / Курашева А. – дата публикации 12.05.2023 // Ведомости (vedomosti.ru): [сайт]. – URL: <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2023/05/12/974660-kolichestvo-utechek-dannih-v-krupnih-kompaniyah-viroslo?ysclid=lhqc7rtndd803446639> (дата обращения: 15.05.2023). – Текст : электронный.

137. Международные основы профессиональной практики внутреннего аудита (ред. 2016 г.) // Институт внутренних аудиторов: [сайт]. – URL:

<https://www.iaa-ru.ru/contact/Standards%20rus%202016%20IIA%2025012017.pdf?ysclid=lgz2jf9wuc155464986> (дата обращения: 15.01.2021). – Текст : электронный.

138. Мошенничество (фрод) и внутренний аудит: Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/professional\\_practice/position\\_papers/PP\\_Fraud\\_RUS.pdf](https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/PP_Fraud_RUS.pdf) / (дата обращения: 16.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

139. Методические рекомендации по организации внутреннего аудита в секторе государственного управления / презентация Ernst & Young 20.07.2017. – URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/07/main/Method\\_rekomendatsii\\_po\\_organizatsii\\_VA.pdf?ysclid=lhorblnxnr699804440](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/07/main/Method_rekomendatsii_po_organizatsii_VA.pdf?ysclid=lhorblnxnr699804440) (дата обращения: 11.02.2020). – Текст : электронный.

140. Независимость внутреннего аудита в государственном секторе. INTOSAI GOV 9140 // Счетная палата Российской Федерации: официальный сайт. – URL: [https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Froskazna.gov.ru%2Fupload%2Fiblock%2F1cf%2Fissai-9140\\_nezavisimost-vnutrennego-audita-v-gossektore\\_rus.docx%3Fysclid%3Dlhkjrzqks4519590512&wdOrigin=BROWSELINK](https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Froskazna.gov.ru%2Fupload%2Fiblock%2F1cf%2Fissai-9140_nezavisimost-vnutrennego-audita-v-gossektore_rus.docx%3Fysclid%3Dlhkjrzqks4519590512&wdOrigin=BROWSELINK) (дата обращения: 05.06.2022). – Текст : электронный.

141. Обзор и оценка качества методического обеспечения оценки эффективности внутреннего аудита / Е. Д. Кузякина // Эпоха криптоэкономики: новые вызовы и Регтех в сфере ПОД/ФТ : Материалы IV Международной научно-практической конференции международного сетевого института в сфере ПОД/ФТ, Москва, 12–14 ноября 2018 года. – Москва: Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», 2019. – С. 324–331. – EDN VZJFOW. – Текст : электронный.



142. Обзор выступления Павла Кисельгофа в рамках пленарного заседания «Внутренний контроль и аудит: регулирование и стандарты» / дата публикации 15.03.2017 // Федеральное агентство по управлению государственным имуществом: [сайт]. – URL: <https://rosim.gov.ru/press/news/307266?ysclid=lgyw1hmzf514009915> (дата обращения: 21.02.2021). – Текст : электронный.

143. Объем выборки и доверительный интервал // Каталог онлайн-калькуляторов: [сайт]. – URL: <https://raschitat-online.ru/raschet-doveritelnogo-interval/?ysclid=lgmqv4wd91943965102> (дата обращения: 15.01.2023). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

144. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ достижения федеральными органами исполнительной власти целей внутреннего финансового аудита и влияние их результатов на повышение экономности и результативности использования бюджетных средств в 2016–2018 годах» / Аудитор Счетной палаты Российской Федерации Т. В. БЛИНОВА. Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 4 декабря 2019 года // URL: <http://audit.gov.ru/upload/iblock/217/217cc5cfa25ea5f4037f979327871d11.pdf?highlight-search-result=%D0%AD%D0%A4%D0%A4%D0%95%D0%9A%D0%A2%D0%98%D0%92%D0%9D&highlight-search-result=%D0%92%D0%9D%D0%A3%D0%A2%D0%A0%D0%95%D0%9D&highlight-search-result=%D0%A4%D0%98%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92&highlight-search-result=%D0%90%D0%A3%D0%94%D0%98%D0%A2> (дата обращения: 21.02.2021). – Текст : электронный.

145. Оценка комплаенс-рисков и бизнес-процессов: поиск золотой середины внутренним аудитором / Д. Починок // Вестник СРО ААС № 10 от 31 мая 2022 года // Саморегулируемая организация аудиторов ассоциация

«СОДРУЖЕСТВО» (sroaas.ru): [сайт]. – URL: [https://sroaas.ru/upload/iblock/fa7/pe0aqzjnanyg5qtvaxepa0fo2ck9ak3b/Vestnik-SRO-AAS-\\_10-ot-31-maya-2022.pdf](https://sroaas.ru/upload/iblock/fa7/pe0aqzjnanyg5qtvaxepa0fo2ck9ak3b/Vestnik-SRO-AAS-_10-ot-31-maya-2022.pdf) (дата обращения: 01.07.2022). – Текст : электронный.

146. Практические подходы к выбору средств автоматизации сбора и анализа данных / А. Бобылева, П. Нагорнов // Вестник СРО ААС № 21 от 15 ноября 2022 года // Саморегулируемая организация аудиторов ассоциация «СОДРУЖЕСТВО» (sroaas.ru): [сайт]. – URL: [https://sroaas.ru/upload/iblock/f66/m554isat8zsdmglli696pf179ghey8zz/Vestnik-SRO-AAS-\\_21-ot-15.11.2022\\_.pdf](https://sroaas.ru/upload/iblock/f66/m554isat8zsdmglli696pf179ghey8zz/Vestnik-SRO-AAS-_21-ot-15.11.2022_.pdf) (дата обращения: 19.11.2022) – Текст : электронный.

147. Роль внутреннего аудита в органах управления и рабочих комиссиях организации: Институт внутренних аудиторов : [сайт]. – URL: [https://www.iaa.ru/upload/documents/professional\\_practice/position\\_papers/%D0%A0%D0%BE%D0%BB%D1%8C%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B5%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%B0%20%D0%B2%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%B8%20%D1%80%D0%B0%D0%B1%D0%BE%D1%87%D0%B8%D1%85%20%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%81%D0%B8%D1%8F%D1%85%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8.pdf/](https://www.iaa.ru/upload/documents/professional_practice/position_papers/%D0%A0%D0%BE%D0%BB%D1%8C%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%B5%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%B0%20%D0%B2%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D0%B0%D1%85%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F%20%D0%B8%20%D1%80%D0%B0%D0%B1%D0%BE%D1%87%D0%B8%D1%85%20%D0%BA%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%81%D1%81%D0%B8%D1%8F%D1%85%20%D0%BE%D1%80%D0%B3%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%B8.pdf/) (дата обращения: 14.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

148. Саморегулируемая организация аудиторов «Ассоциация «Содружество» / сайт: URL: <https://sroaas.ru/about/> – Текст : электронный.

149. Современные подходы к оценке эффективности работы подразделений внутреннего контроля и аудита / И. М. Лавров: – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennye-podhody-k-otsenke-effektivnosti->

raboty-podrazdeleniy-vnutrennego-kontrolya-i-audita/viewer (дата обращения: 15.01.2023). – Текст : электронный.

150. Технические характеристики и ограничения Excel // Служба поддержки Майкрософт (microsoft.com): [сайт]. – URL: [https://support.microsoft.com/ru-ru/office/%D1%82%D0%B5%D1%85%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B5-%D1%85%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8-%D0%B8-%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F-excel-1672b34d-7043-467e-8e27-269d656771c3#ID0EDBD=Office\\_2007](https://support.microsoft.com/ru-ru/office/%D1%82%D0%B5%D1%85%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B5-%D1%85%D0%B0%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8-%D0%B8-%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D1%87%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D1%8F-excel-1672b34d-7043-467e-8e27-269d656771c3#ID0EDBD=Office_2007) (дата обращения: 21.11.2022). – Текст : электронный.

151. Что такое бизнес-процессы. Обзор базовых понятий BPM / Ю. Калинина // ELMA: [сайт]. – URL: <https://www.elma-bpm.ru/journal/что-такое-biznes-processy-obzor-bazovyh-ponyatij-bpm/?ysclid=l6ywi4rygi424445047#bpm> (дата обращения: 15.01.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

152. Эффективное подразделение внутреннего аудита / Майя Милосавлевич (Maja Milosavljevic). пер. Н. Рыбина, дата публикации 6 мая 2021 г. // Институт внутренних аудиторов: [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/inner\\_auditor/publications/articles/performance%20evaluation/effektivnoe-podrazdelenie-vnutrennego-audita/](https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/performance%20evaluation/effektivnoe-podrazdelenie-vnutrennego-audita/) (дата обращения: 11.02.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

153. Эффективность функции внутреннего аудита (PDF, 2445 Kb) / М. Антошин. – М., 2011 // Институт внутренних аудиторов: [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/meeting\\_materials/Effektivnost\\_Antoshin\\_old.pdf](https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/meeting_materials/Effektivnost_Antoshin_old.pdf) (дата

обращения: 11.02.2021). – Режим доступа : для авторизир. пользователей. – Текст : электронный.

### **Зарубежная литература**

154. ALfrijat, Y. S. Compliance with Continuing Professional Development (IES7) of Internal Auditor and Quality of Internal Audit Function / Y. S. ALfrijat // Accounting and Finance Research. – 2020. – № 9. – P. 28. – Текст : электронный.

155. Al Shbail, M. O., Alshurafat H., Ananzeh H., Bani-Khalid T. O. The moderating effect of job satisfaction on the relationship between human capital dimensions and internal audit effectiveness/ M. O. Al Shbail, H. Alshurafat, H. Ananzeh, T. O. Bani-Khalid // Cogent Business and Management. – 2022. – № 9. – doi:10.1080/23311975.2022.2115731. – Текст : электронный.

156. Arena, M., Azzone G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness/ M. Arena, G. Azzone // International Journal of Auditing. – 2009. – № 13. – P. 43-60. – Текст : электронный.

157. Azizah Sunnari, N. A., Rasyid S. The Effect of Competence, Objectivity, Independence on The Effectiveness of Internal Audit with Management Support as Moderating Variable / N. A. Azizah Sunnari, S. Rasyid // International Journal of Innovative Science and Research Technology. – 2021. – № 6 (available at www.ijisrt.com993). – Текст : электронный.

158. Douglas Havelka, Jeffrey W. Merhout. Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group processes / Douglas Havelka, Jeffrey W. Merhout // International Journal of Information Management Data Insights. 2023. – Vol. 3. – Issue 2 – <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.12.001>. – Текст : электронный.

159. Đukić, T., Đorđević M. Needs and specifics of ensuring effective internal audit / T. Đukić, M. Đorđević. – 2014. – P. 353-365. – Текст : электронный.

160. Fachrurozy, M. E., Nurafiah N., Deliana D., Hasibuan R. P. S. Effectiveness of Internal Audit Implementation at BPJS of Employment // Kajian Akuntansi. – 2022. – № 23. – P. 238-258. – Текст : электронный.

161. Gusfiardi1, R., Cheisvyanny C., Fitria Sari V., Pengaruh Kompetensi, Profesionalisme, Dan Pengalaman Kerja Auditor Terhadap Kualitas Audit Internal Pada Perusahaan Swasta Dan Bumn Di Padang / R. Gusfiardi1, C. Cheisvyanny, V. Fitria Sari // Jurnal Eksplorasi Akuntansi. – 2019. – № 1. – P. 1828-1844. – Текст : электронный.

162. Harris, K.M., Williams T.L. Audit quality indicators: perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees / K.M. Harris, T.L. Williams // International Journal of Accounting Information Systems. – 2013. – Vol. 14. – Issue 3 – P. 165-192. – Текст : электронный.

163. Hamza Alqudah, The impact of empowering internal auditors on the quality of electronic internal audits: A case of Jordanian listed services companies / Hamza Alqudah, Abdalwali Lutfi, Shadi habis abualoush, Mohammad Zakaria Al Qudah, Ahmad Farhan Alshira'h, Mohammed Amin Almaiah, Mahmaod Alrawad, Magdy tork // International Journal of Information Management Data Insights. – 2023 – Vol. 3. – Issue 2. – <https://doi.org/10.1016/j.jjime.2023.100183>. – Текст : электронный.

164. Himawati, D., Mulatsih, F. Putri, Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kualitas Audit Internal pada Inspektorat Jenderal Kementerian Pekerjaan Umum dan Perumahan Rakyat. / D. Himawati, Mulatsih, F. Putri // Forum Keuangan dan Bisnis Indonesia (FKBI). – 2017. – № 6. – P. 141–148. – Текст : электронный.

165. IPPF — Practiceguide. Measuring internal audit effectiveness and efficiency. December, 2010. // Институт внутренних аудиторов: [сайт]. – URL: [https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/professional\\_practice/practice\\_guides/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf](https://www.iaa-ru.ru/upload/documents/professional_practice/practice_guides/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf) (дата обращения: 10.02.2022). – Режим доступа : для авторизир. пользователей – Текст : электронный.

166. Jemaneh Deribe, W., Getachew Regasa D. Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks. / W. Jemaneh Deribe, D. Getachew Regasa, // *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN. – 2014. – № 5. – P. 86–95. – Текст : электронный.

167. Nugroho, Y., Uzliawati L., Taqi M. The Effect of Audit Quality, Internal Audit Size, Auditor Competency and Management Support on the Effectiveness of Internal Audit / Y. Nugroho, L. Uzliawati, M. Taqi // *Asian Journal of Social Science and Management Technology*. – 2021. – № 3. – P.48–60. – Текст : электронный.

168. Ogunwole, R.A., Oluwakemi C.A. Appraisal of Determinants of Effectiveness of Internal Audit of the Public Tertiary Institutions in Nigeria / R. A. Ogunwole, C. A. Oluwakemi // *Respondent Perspectives. Global Scientific Journal*. – 2019. – № 7. – P. 247-263. – Текст : электронный.

169. Qiu Gaosong, Yuan Leping. Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis / Qiu Gaosong, Yuan Leping // *Microprocessors and Microsystems*. Available online 23 April 2023, Version of Record 7 June 2023. 104046. – Текст : электронный.

170. Prihartono, P., Theresia T., Mayangsari S. Pengaruh intrgritas, objektivitas, dan kompetensi auditor internal terhadap efektivitas audit internal dengan gaya kepemimpinan demokrasi sebagai variabel moderasi pada inspektorat jenderal kementerian dalam negeri / P. Prihartono, T. Theresia, S. Mayangsari // *Jurnal Magister Akuntansi Trisakti*. – 2019. – № 5. – P. 63–88. – Текст : электронный.

171. Ren Kai, Kong Yusheng, Albert Henry Ntarmah, Chen Ti. Constructing internal audit quality evaluation index: evidence from listed companies in Jiangsu province, China / Ren Kai, Kong Yusheng, Albert Henry Ntarmah, Chen Ti// *Heliyon*. – 2022. – Vol. 8. – Issue 9. – DOI: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2022.e10598>. – Текст : электронный.

172. Robin, L Knowles, Angel Arturo Pacheco Paredes. International culture and audit deficiencies: Evidence from inspection reports of non-US companies listed

in the US / Robin L Knowles, Angel Arturo Pacheco Paredes // Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Elsevier. – 2023. – June. – Vol. 51. – 100542. – Текст : электронный.

173. Salehi, T. Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. / T. Salehi // Review of European Studies. – 2016. – № 8. – P. 224. – Текст : электронный.

174. Slapničar, S., Vuko T., Čular M., Drašček M. Effectiveness of cybersecurity audit / S.Slapničar, T.Vuko, M.Čular, M.Drašček // International Journal of Accounting Information Systems. – 2022. – № 44. – doi:10.1016/j.accinf.2021.100548. – Текст : электронный.

175. Sunnari, N. A. A., Nirwana S. R. The Effect of Competence, Objectivity, Independence on the Effectiveness of Internal Audit with Management Support as Moderating Variable / N. A. A. Sunnari, S. R. Nirwana // International Journal of Innovative Science and Research Technology. – 2021. – № 6. – P. 993–1000. – Текст : электронный.

176. Та, Т.Т., Doan T.N. Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam. / Т. Т. Та, Т. N. Doan // International Journal of Financial Studies. – 2022. – № 10 – doi:10.3390/ijfs10020037. – Текст : электронный.

177. Thi Hong Lam N. Factors affecting the effectiveness of internal audit / N. Thi Hong Lam // International Journal of Scientific Research and Management. – 2022. – № 10. – P. 3405–3499. – Текст : электронный.

**Приложение А**  
**(обязательное)**  
**Исторические этапы становления аудита**

Таблица А.1 – Исторические этапы становления аудита

Период	Страна	Развитие и роль аудита
Около 200 г. до н. э.	Древний Египет и Древний Рим	Квесторы (должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами) Римской империи, осуществляли контроль за государственными бухгалтерами на местах. Отчеты квесторов направлялись в Рим и выслушивались экзаменаторами. Такая практика и дала термин «аудитор» от латинского «слушать» [51]
Примерно 1130 г.	Англоязычные страны	Феодалы нанимали независимого ревизора (аудитора), чтобы удостовериться, что дань, получаемая от фермеров, строго отражает доходы фермеров от своих поместий
Начало XIV столетия	Лондонское Сити	В число выборных должностных лиц включались и аудиторы. С того времени в архивах содержится множество документов, свидетельствующих о регулярном осуществлении аудита в отчетах муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий
1844 г.	Великобритания	Принят закон о британских компаниях, которым в обязательном порядке предписывалась проверка счетов и отчетов компании специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю не реже одного раза в год
1853 г.	Шотландия	Официально учрежден Эдинбургский институт аудиторов
1862 г.	Великобритания	Принят закон об обязательном аудите
1867 г.	Франция и другие страны	Принят аналогичный закон об обязательной проверке и оценке балансов акционерных обществ особыми ревизорами, именуемыми «комиссарами по счетам»
1870 г.	Германия	Принято дополнение к закону об акционерных обществах, по которому на общем собрании акционеров наблюдательные советы должны были докладывать о результатах проверки баланса и отчета о распределении прибыли
1887 г.	США	Создана Ассоциация аудиторов Америки
1932 г.	Германия	Учрежден Институт аудиторов Германии
1937 г.	США	Принят закон об аудиторской деятельности
1969 г.	Франция	Создание Национальной компании независимых ревизоров Франции



Период	Страна	Развитие и роль аудита
1716 г.	Россия	Введение Петром I звания аудитора в воинский устав и включение этого звания в табель о рангах [71]
1889–1917 гг.	Россия, Санкт-Петербург	В 1889 г. на учредительном собрании Общества для распространения коммерческих знаний было предложено создать Институт присяжных бухгалтеров (прообраз Института аудиторов). Институт не был создан
1941 г.	Штаб-квартира в Лейк-Мэри, Флорида, США	Создание Института внутренних аудиторов
1922–1991 гг.	СССР	В условиях командно-административной системы управления необходим был контроль, направленный на поиск упущений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной сфере деятельности предприятий, ошибок и отступлений в отчетности, выявление и наказание виновных. Развивался институт ревизии. Аудит в его собственном смысле был не нужен. В Советском Союзе не было понятия «коммерческая тайна» и проверять отчетность в целях оценки ее достоверности для банков, партнеров не было необходимости, поскольку хозяйственные и финансовые отношения стали строиться на иной основе
2000 г.	Российская Федерация	Ассоциация «Институт внутренних аудиторов» (Ассоциация «ИВА») была образована в 2000 г. и является профессиональным объединением внутренних аудиторов, внутренних контролеров и ревизоров российских компаний и организаций

Источник: составлено автором

**Приложение Б  
(обязательное)**

**Внешняя независимая оценка качества деятельности внутреннего аудита**

Таблица Б.1 – Опубликованные закупочные процедуры коммерческих организаций с целью проведения внешней независимой оценки качества деятельности внутреннего аудита за период 2013 – 2023 гг.

Дата размещения	Реестровый номер закупки	Наименование закупки	Начальная (максимальная) цена контракта, р.	Наименование заказчика
10.07.2023	32312567666	Оказание информационно-консультационных услуг по внешней независимой оценке качества деятельности внутреннего аудита в АО «Росгеология»	3 120 000,00	АО «Росгеология»
13.09.2021	32110636270	Запрос предложений в электронной форме на право заключения договора на оказание услуг по независимой оценке внутреннего аудита ПАО «Ростелеком» на предмет соответствия Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита	2 500 000,00	ПАО «Ростелеком»
25.06.2021	32110417818	Оказание услуг по проведению внешней независимой оценки деятельности Службы внутреннего аудита АО «Росагролизинг» за 2019 - 2020 гг.	1 120 000,00	АО «Росагролизинг»
13.05.2021	32110275765	Оказание услуг по проведению независимой оценки деятельности Службы внутреннего аудита АО	6 000 000,00	АО «ДОМ.РФ» (организация, осуществляющая размещение)

Дата размещения	Реестровый номер закупки	Наименование закупки	Начальная (максимальная) цена контракта, р.	Наименование заказчика
		«ДОМ.РФ» и АО «Банк ДОМ.РФ» в 2020-2021 гг.		
06.11.2020	32009653785	Право заключения договора оказания услуг по проведению внешней независимой оценки качества реализации функции внутреннего аудита в АО «СО ЕЭС» (2498953)	1 800 000,00	АО «Системный оператор единой энергетической системы»
10.09.2019	31908285811	Запрос предложений в электронной форме на право заключения договора на оказание услуг по проведению внешней независимой оценки соответствия деятельности Службы внутреннего аудита ПАО «РусГидро» Международным профессиональным стандартам внутреннего аудита и требованиям Кодекса этики внутренних аудиторов, включая проведение диагностики деятельности внутреннего аудита, за 2018 – 2019 гг. (лот № 2-КОНС-2019-ИА)	2 000 000,00	ПАО «Федеральная гидрогенерирующая компания – РусГидро»
15.02.2019	31907537576	Право заключения договора на оказание услуг по проведению внешней независимой оценки соответствия деятельности внутреннего аудита Госкорпорации «Росатом» Международным основам	1 480 000,00	Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»

Дата размещения	Реестровый номер закупки	Наименование закупки	Начальная (максимальная) цена контракта, р.	Наименование заказчика
		профессиональной практики внутреннего аудита.		
26.07.2018	31806758258	Оказание услуг по проведению независимой внешней оценки соответствия деятельности внутреннего аудита АО «Концерн Росэнергоатом» Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита	970 000,00	АО «Российский концерн по производству электрической и тепловой энергии на атомных станциях»
02.07.2018	31806679412	Независимая оценка функции внутреннего аудита ПАО «Аэрофлот» на предмет соответствия Международным профессиональным стандартам, включая проведение диагностики функции внутреннего аудита ПАО «Аэрофлот»	3 500 000,00	ПАО «Аэрофлот – - российские авиалинии»
29.03.2018	31806306636	Право заключения договора на оказание услуг по проведению внешней независимой оценки соответствия деятельности Департамента внутреннего аудита ПАО «ФСК ЕЭС» Международным профессиональным стандартам внутреннего	5 657 000,00	ПАО «Федеральная сетевая компания Единой энергетической системы»

Дата размещения	Реестровый номер закупки	Наименование закупки	Начальная (максимальная) цена контракта, р.	Наименование заказчика
		аудита и Кодексу этики Института внутренних аудиторов		
29.05.2017	31705163743	Открытый запрос предложений на оказание услуг по независимой оценке внутреннего аудита ПАО «Ростелеком» на предмет соответствия Международным профессиональным стандартам, включая проведение диагностики деятельности внутреннего аудита ПАО «Ростелеком»	5 000 000,00	ПАО «Ростелеком»
24.10.2016	31604242578	Оказание услуг по независимой оценке деятельности Службы внутреннего аудита АО «АИЖК»	2 405 000,00	АО «Агентство по ипотечному жилищному кредитованию»
23.06.2016	31603808137	[34006] Выбор организации на оказание консультационных услуг по независимой оценке деятельности Службы внутреннего аудита ПАО Сбербанк	3 481 000,00	ПАО «Сбербанк России»

Дата размещения	Реестровый номер закупки	Наименование закупки	Начальная (максимальная) цена контракта, р.	Наименование заказчика
14.11.2013	№31300675165	Право заключения договора на Оказание услуг по проведению независимой внешней оценки качества деятельности Управления внутреннего аудита Госкорпорации «Росатом»	1 018 661,26	Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»

Источник: составлено автором на основании информации сайта [www.zakupki.gov.ru](http://www.zakupki.gov.ru)

**Приложение В**  
**(обязательное)**  
**Форма анкеты обратной связи по результатам работы**  
**внутреннего аудита в 202X году**

Анketируемый:

Должность \_\_\_\_\_

ФИО \_\_\_\_\_

№	Вопрос	Оценка (максимум 5 баллов)	Комментарий
1	2	3	4
1	Полезны ли, по вашему мнению, наблюдения и выводы по результатам проверки для бизнеса? По возможности опишите ценность / прокомментируйте, почему не полезны		
2	Корректны ли, по вашему мнению, установленные причинно-следственные связи и наблюдения, обоснованы ли выводы? Если нет, опишите, почему		
3	Какое влияние, по вашему мнению, оказали рекомендации аудита на эффективность бизнес-процессов, оптимизацию затрат, предотвращение убытков, сохранность активов?		
4	Эффективно ли, по вашему мнению, взаимодействие с менеджментом и качество коммуникаций в процессе проверки? Если нет, опишите, почему		
5	Выразите мнение относительно качества аудиторских отчетов: - понятен ли документ? - содержит ли необходимый объем информации?		
6	Какие, по вашему мнению, существуют		

	возможности для повышения качества аудита?		
--	--	--	--

Дата заполнения: \_\_\_\_\_ 202\_\_

Для заполнения сотрудником внутреннего аудита:

Средний балл по анкете: \_\_\_\_\_  
(сумму всех значений в графе 3 разделить на количество строк с ответами)



**Приложение Г  
(обязательное)**  
**Характеристики и целевой уровень составных элементов показателя  
эффективности внутреннего аудита**

Таблица Г.1 – Опубликованные закупочные процедуры коммерческих организаций с целью проведения внешней независимой оценки качества деятельности внутреннего аудита за период 2013 – 2023 гг.

Показатель	Характеристика показателя	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Макси-мальное значение показателя, %	Минимальное значение показателя, %
Выполнение плана	Все проверки плана работ за период оценки выполнены в полном объеме, заключение о результатах проверки вынесено на рассмотрение совета директоров, комитета по аудиту	100	> 100	0
Оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита	По выбранной системе от всех респондентов получены максимальные оценки (например, у 5 респондентов оценка 10 баллов из 10)	100	> 100 %, один или несколько респондентов оценили деятельность внутреннего аудита с превышением ожидаемого эффекта	0 %, все респонденты отрицательно оценили деятельность внутреннего аудита
Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в том числе любые виды экономии затрат и дополнительного дохода)	Экономия расходов (получение дополнительного дохода) от внедрения рекомендаций внутреннего аудита в течение двух лет после окончания проверки, подтвержденная результатами мониторинга устранения недостатков, проводимого внутренним аудитом, соответствует	100	> 100 %, если ожидания аудитора оказались ниже фактически полученного эффекта от внедрения рекомендации или дополнительно выявлены	0

Показатель	Характеристика показателя	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Макси-мальное значение показателя, %	Минимальное значение показателя, %
	<p>расчетному ожидаемому значению показателя, отраженного внутренним аудитором в соответствующем отчете. По проверкам, направленным на сохранность активов, выявленные отклонения фактического наличия активов организации за период оценки дополнительно суммируются с результатом экономии расходов. Целевое значение в натуральном показателе не устанавливается для соблюдения независимости внутреннего аудитора</p>		недостачи	
Результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита	По проведенной оценке, внутреннему аудиту присвоено максимальное количество баллов (например, по внешней оценке получено 100 баллов из 100)	100	100	0 %, если за период расчета показателя эффективности оценка внутреннего аудита не проводилась
Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков	Все наблюдения, рекомендации приняты менеджментом к исправлению	100	100	0 %, если за период расчета ни одна рекомендация не была принята менеджментом
Количество заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых	Наличие заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов подтверждает востребованность	100	> 100 %, количество заявок превышает количество плановых аудитов за	0 %, отсутствуют заявки от менеджмента

Показатель	Характеристика показателя	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Макси-мальное значение показателя, %	Минимальное значение показателя, %
проектов	внутреннего аудита, сравнение проводится с количеством плановых аудитов за период расчета		период расчета	
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	Все процессы, включенные во вселенную внутреннего аудита, охвачены на основании трехлетнего риск-ориентированного планирования. Например, в организации определены бизнес-процессы по всем направлениям, значит, за три года должны быть покрыты 100 % идентифицированных бизнес-процессов. Для бюджетных учреждений покрытие целесообразно считать по определенным бюджетным полномочиям или процедурам, не детализируя до операции или первичного документа	100	100	0
Количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества)	Так как показатель используется для оценки эффективности внутреннего аудита, то сравнение показателя производится с предыдущим аналогичным периодом. Целевое значение: увеличение числа выявленных существенных нарушений. Предельное ограничение для коэффициента 200 %, то есть увеличение количества существенных нарушений, принимаемых в расчет, ежегодно не	100	200	0

Показатель	Характеристика показателя	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Макси-мальное значение показателя, %	Минимальное значение показателя, %
	<p>более чем в 2 раза. При сохранении числа выявленных существенных нарушений целевой уровень достигнут и равен 100 %. Расчет производится по формуле:</p> $\frac{\text{кол-во замечаний текущего периода}}{\text{кол-во замечаний предыдущего периода}} \times 100, \%$			
Количество замечаний регуляторов	<p>Если замечаний нет, то аудит работает эффективно на 100 %.</p> <p>Если замечания есть, то производится сравнение с количеством замечаний периода, аналогичного периоду оценки, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– количество замечаний осталось на уровне предыдущего периода, то 50 %;</li> <li>– количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом уменьшается, то по формуле: <math>50 + 50 / \frac{\text{кол-во замечаний предыдущего периода}}{\text{кол-во замечаний текущего периода}} \times 100, \%</math>;</li> <li>– количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом увеличивается, то по формуле: <math>\frac{\text{кол-во замечаний предыдущего периода}}{\text{кол-во замечаний текущего периода}} / 2, \%</math></li> </ul>	100	100	0

Источник: составлено автором

**Приложение Д  
(обязательное)  
Типовая методика применения модели расчета эффективности  
внутреннего аудита**

**УТВЕРЖДЕНО**  
**приказом**  
**№ \_\_ от « \_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.**

**Типовая методика применения модели расчета эффективности  
внутреннего аудита**

**Москва, 20\_\_ г.**

**СОДЕРЖАНИЕ**

1	Назначение	183
2	Общие положения	183
2.1	Область применения	183
2.2	Нормативные ссылки	183
2.3	Термины, определения и сокращения	183
3	Общие требования к модели	184
4	Заполнение данных	185
5	Хранение и архивирование	188
6	Рассылка и актуализация	188
Приложение 1. Модель оценки эффективности		189
Приложение 2. Покрытие бизнес-процессов		189

## **Назначение**

1.1.1 Настоящая Методика применения модели расчета эффективности внутреннего аудита (далее – Методика) является описанием процесса расчета эффективности внутреннего аудита, проводимого сотрудником внутреннего аудита по завершении календарного года, и необходима для дальнейшей оценки и корректировки деятельности внутреннего аудита.

1.1.2 Настоящая Методика вводится впервые с момента ее утверждения приказом.

## **Общие положения**

### **Область применения**

Требования настоящей Методики распространяются на сотрудников подразделения внутреннего аудита и применяются при расчете эффективности внутреннего аудита за прошедший календарный год.

### **Нормативные ссылки**

В настоящей Методике использованы ссылки на следующие нормативные документы:

2.2.1 Политика в области внутреннего аудита;

2.2.2 Регламент проведения процедуры планирования внутреннего аудита;

2.2.3 Методика мониторинга устранения выявленных недостатков по результатам внутреннего аудита.

### **Термины, определения и сокращения**

2.3.1 В настоящей Методике применяются следующие термины, определения и сокращения:

**план работ** – утвержденный советом директоров план работ на очередной календарный год;

**уровень существенности** – определяется для каждой плановой аудиторской проверки отдельно. Выделяют три уровня существенности выявленных недостатков в процессе проведения аудиторской проверки: существенный, значительный, незначительный;

**внутренний аудит** – структурное подразделение, наделенное полномочиями организации и проведения внутреннего аудита на основе функциональной независимости.

### **Общие требования к модели**

3.1.1 Модель предназначена для расчета эффективности внутреннего аудита и предполагает наличие плановых аудиторских проверок, реализацию риск-ориентированного подхода к планированию и соблюдение основных требований политики в области внутреннего аудита.

3.1.2 С использованием модели возможно направлять усилия для повышения эффективности внутреннего аудита в соответствии с запросом совета директоров и выбирать оптимальный путь достижения заданного уровня эффективности.

3.1.3 Сотрудник внутреннего аудита заносит определенные значения показателей в модель оценки эффективности (файл Excel), приведенную в приложении 1, и во вспомогательный файл «Покрытие бизнес-процессов» приложения 2. Формулы в модели не меняются, расчет производится автоматически.

3.1.4 При осуществлении расчета необходимо сохранить модель в новом файле, в названии которого к имеющемуся имени файла через нижнее подчеркивание добавляется год, за который произведен расчет, и фамилия сотрудника внутреннего аудита, например: Модель эффективности ВА\_2022\_Иванов.



3.1.5 Все финансовые показатели заполняются в тысячах рублей без учета НДС.

3.1.6 Удельный вес показателя на листе «Итоговая оценка» приложения 1 могут быть пересмотрены при наличии достаточных оснований главным аудитором. Сотрудник внутреннего аудита при заполнении данных корректировки не вносит.

3.1.7 Поля для заполнения выделены зеленым цветом. Желтым цветом выделены ячейки с итоговыми и промежуточными значениями. Светло-зеленая заливка – значения не должны меняться вручную.

### **Заполнение данных**

4.1.1 В первую очередь данные заносят в приложение 2 «Покрытие бизнес-процессов» в выделенные поля для заполнения на листах «Планирование», «Существенные нарушения», «Рекомендации»; дополнительные данные для расчета при необходимости могут быть скорректированы вручную в соответствующих полях.

На листе «Планирование» отражается информация о плановых проверках на прошедшие два года и на расчетный год в разрезе покрытия по бизнес-процессам, включенным в план проверок соответствующего периода. В дальнейшем добавляется информация о плановых проверках следующего периода, в итоге в ячейках L34 : L36 автоматически считается покрытие бизнес-процессов процедурами внутренними аудиторами.

На листе «Существенные нарушения» собрана информация из отчетов внутренних аудиторов, выносимых на совет директоров, в разрезе «недостатки/проверки». Недостатки выделяют существенные и значительные. Незначительные недостатки не включают в анализируемые данные. Результатом будет количество существенных и значительных недостатков по всем проверкам за отчетный и предшествующий года.

На листе «Рекомендации» собрана информация о количестве рекомендаций, принятых бизнесом к исполнению в процессе согласования

результатов внутреннего аудита, то есть количество рекомендаций, включенных в мониторинг устранения выявленных недостатков по результатам внутреннего аудита.

4.1.2 Основной расчет эффективности внутреннего аудита производится в модели оценки эффективности (приложение 1), ячейка Н16. Данные для расчета значения эффективности переносятся автоматически из вспомогательных листов «Показатель 1», «Показатель 2» ... «Показатель 9».

Данные для расчета показателей 5, 7, 9 переносятся из приложения 2 «Покрытие бизнес-процессов».

Для каждого показателя определены максимальное и минимальное значения показателя в процентах (%), автоматический расчет производится по формуле, соответствующей показателю.

В модель расчета эффективности внутреннего аудита включены следующие показатели:

- выполнение плана – все проверки плана работ за период оценки выполнены в полном объеме, заключение о результатах проверки вынесено на рассмотрение совета директоров, комитета по аудиту;
- оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита – по выбранной системе от всех респондентов получены максимальные оценки (например, у 5 респондентов оценка 10 баллов из 10);
- экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в том числе любые виды экономии затрат и дополнительного дохода) – экономия расходов (получение дополнительного дохода) от внедрения рекомендаций внутреннего аудита в течение двух лет после окончания проверки, подтвержденного результатами мониторинга устранения недостатков, проводимого внутренним аудитом, соответствует расчетному ожидаемому значению показателя, отраженному внутренним аудитором в соответствующем отчете. По проверкам, направленным на сохранность активов, выявленные

отклонения фактического наличия активов организации за период оценки дополнительно суммируются с результатом экономии расходов. Целевое значение в натуральном показателе не устанавливается для соблюдения независимости внутреннего аудитора;

- результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита – по проведенной оценке, внутреннему аудиту присвоено максимальное количество баллов (например, по внешней оценке получено 100 баллов из 100);

- количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков – все наблюдения, рекомендации приняты менеджментом к исправлению;

- количество заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов – наличие заявок от менеджмента на проведение аудита, на осуществление консалтинговых проектов подтверждает востребованность внутреннего аудита, сравнение проводится с количеством плановых аудитов за период расчета;

- охват процессов вселенной внутреннего аудита – все процессы, включенные во вселенную внутреннего аудита, охвачены на основании трехлетнего риск-ориентированного планирования. Например, в организации определены бизнес-процессы по всем направлениям, значит, за три года должны быть покрыты 100 % идентифицированных бизнес-процессов. Для бюджетных учреждений покрытие целесообразно считать по определенным бюджетным полномочиям или процедурам, не детализируя до операции или первичного документа;

- количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в том числе из-за мошенничества) – сравнение показателя производится с предыдущим аналогичным периодом. Целевое значение: увеличение числа выявленных существенных нарушений. Предельное ограничение для коэффициента 200 %, то есть увеличение количества существенных нарушений, принимаемых в расчет, ежегодно не более чем в 2

раза. При сохранении числа выявленных существенных нарушений целевой уровень достигнут и равен 100 %. Расчет производится по формуле: кол-во замечаний текущего периода, деленное на кол-во замечаний предыдущего периода, %;

- количество замечаний регуляторов – если замечаний нет, то аудит работает эффективно на 100 %. Если замечания есть, то производится сравнение с количеством замечаний периода, аналогичного периоду оценки, а именно:

- количество замечаний осталось на уровне предыдущего периода, то 50 %;

- количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом уменьшается, то по формуле:  $50 + 50 / \text{кол-во замечаний предыдущего периода} \times \text{кол-во замечаний текущего периода}$ , %;

- количество замечаний по сравнению с предыдущим периодом увеличивается, то по формуле:  $\text{кол-во замечаний предыдущего периода} / \text{кол-во замечаний текущего периода} / 2$ , %.

## **Хранение и архивирование**

5.1.1 Подлинник настоящего документа во время срока действия хранится у главного аудитора в соответствии с инструкцией по делопроизводству.

5.1.2 Актуальная электронная версия документа доступна по ссылке: \_\_\_\_\_.

5.1.3 Ответственность за доступность актуальной электронной копии документа несет главный аудитор.

## **Рассылка и актуализация**

6.1.1 Периодическая проверка настоящей Методики проводится главным аудитором по мере необходимости, но не реже одного раза в 36 месяцев.

6.1.2 Решение об инициации процесса внесения изменений в документ принимает главный аудитор на основании предложений других подразделений, результатов применения документа, анализа зарегистрированных и устраненных несоответствий, а также рекомендаций внутренних или внешних аудиторов.

6.1.3 Порядок периодической проверки и внесения изменений в документ определен в процедуре управления внутренней нормативной документацией.

6.1.4 Ознакомление сотрудников структурных подразделений с настоящей Методикой осуществляется в соответствии с приказом о ее утверждении.

6.1.5 Актуальная версия утвержденного документа размещается на интернет-портале и в журнале регистрации и учета внутренней нормативной документации.

**Приложение 1. Модель оценки эффективности (приложение Е)**

**Приложение 2. Покрытие бизнес-процессов (приложение Ж)**

**Приложение Е**  
**(обязательное)**  
**Модель расчета эффективности внутреннего аудита (пример)**

Таблица Е.1 – Расчет эффективности внутреннего аудита

Составной элемент эффективности	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Удельный вес составного элемента эффективности, %	Фактическое значение составного элемента эффективности за 2022 год <sup>6</sup> , %
Выполнение плана	100	21,0	100
Оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита	100	19,1	97
Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в т.ч. любые виды экономии затрат и дополнительного дохода)	100	18,0	40
Результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита	100	11,2	87
Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков	100	9,4	94
Количество заявок от менеджмента на проведение аудита; на осуществление консалтинговых проектов	100	7,1	50
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	100	5,2	96
Количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в т.ч. из-за мошенничества)	100	5,2	100
Количество замечаний регуляторов	100	3,8	40

<sup>6</sup> Детальная информация для расчета фактического значения составных элементов эффективности приведена в Таблице Е.2

Составной элемент эффективности	Целевой уровень составного элемента эффективности, %	Удельный вес составного элемента эффективности, %	Фактическое значение составного элемента эффективности за 2022 год <sup>6</sup> , %
Итоговое значение интегрированного показателя эффективности внутреннего аудита			80,7

Источник: составлено автором

Таблица Е.2 – Составные элементы эффективности внутреннего аудита:  
формулы и информация для расчета

Составной элемент эффективности	Источник информации	Информация для расчета значения составного элемента эффективности		Фактическое значение составного элемента эффективности за 2022 год <sup>7</sup> , %
		Количество проверок	Количество отчетов <sup>8</sup> по проверкам вынесено на совет директоров в 2022 году <sup>9</sup>	
Выполнение плана	Утвержденный советом директоров План работ на 2022 год			100
		2	2	
Оценка со стороны комитета по аудиту, совета директоров, менеджмента или иного заказчика внутреннего аудита	Полученная обратная связь по анкетам	Средний балл в анкете	Максимальный балл в анкете	97
	Анкета 1	5	5	
	Анкета 2	5	5	
	Анкета 3	4	5	
	Анкета 4	5	5	
	Анкета 5	5	5	
	Анкета 6	5	5	
	Анкета 7	5	5	
средняя оценка показателя	4,86	5		
Экономический эффект от деятельности внутреннего аудита (в т.ч.	-	Фактическое значение, тыс. р.	Прогнозное значение, тыс. р.	40
	Мониторинг устранения	700	1 000	

<sup>7</sup> Расчет произведен по формулам из приложения Г.

<sup>8</sup> По одной проверке выносится один отчет на совет директоров.

<sup>9</sup> Протоколы для включения отчета внутреннего аудита в повестку совета директоров.

Составной элемент эффективности	Источник информации	Информация для расчета значения составного элемента эффективности		Фактическое значение составного элемента эффективности за 2022 год <sup>7</sup> , %
любые виды экономии затрат и дополнительного дохода)	недостатков за 2022 год по проверкам 2022 и 2021 года: дополнительный доход			
	Мониторинг устранения недостатков за 2022 год по проверкам 2022 и 2021 годов: снижение расходов	7 000	19 500	
	Выявленный размер отклонений в рамках проведенной инвентаризации остатков на складе в рамках проверки административных расходов (недостача)	600	Неприменимо	
Результаты внутренней, внешней оценки внутреннего аудита	-	Фактически полученное количество баллов	Максимальное количество баллов	
	Отчет о внешней оценке внутреннего аудита	Неприменимо, оценка не проводилась	Неприменимо, оценка не проводилась	Неприменимо
	Отчет о внутренней оценке внутреннего аудита (самооценка)	87	100	87
Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков	Покрытие бизнес-процессов (таблица Ж.2, приложение Ж)	Количество наблюдений, рекомендаций в отчете внутреннего аудита в 2022 году	Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков в 2022 году	94
		18	17	
Количество заявок от менеджмента на проведение	Запрос в адрес руководителей о проведении аудита или консалтинга	Количество заявок от менеджмента на 2022 год	Количество плановых аудитов в 2022 году из плана	50



Составной элемент эффективности	Источник информации	Информация для расчета значения составного элемента эффективности		Фактическое значение составного элемента эффективности за 2022 год <sup>7</sup> , %
		1	2	
аудита или на консультирование			проверок на 2022 год	
		1	2	
Охват процессов вселенной внутреннего аудита	Покрытие бизнес-процессов в организации (таблица Ж.1, приложение Ж)	Всего бизнес-процессов <sup>10</sup>	Количество бизнес-процессов, охваченных аудитом	96
		28	27	
Количество существенных нарушений в работе компании в целом (в т.ч. из-за мошенничества)	Количество существенных нарушений (таблица Ж.3, приложение Ж)	Количество существенных нарушений в проверках в 2022 году	Количество существенных нарушений в проверках в 2021 году	100
		3	3	
Количество замечаний регуляторов	Запросы в юридический отдел, в отдел закупок о наличии замечаний регуляторов (ФАС, прокуратура)	Количество замечаний в проверках в 2022 году	Количество замечаний в проверках в 2021 году	40
		5	4	

Источник: составлено автором

<sup>10</sup> За исключением такого бизнес-процесса, как внутренний аудит



государственной тайны										
Управление МП ГО и ЧС	-	-	-	-	-	-	1	-	-	
Управление операционной эффективностью	-	-	-	1	-	-	-	-	-	
Управление проектами	-	1	-	1	-	-	-	-	-	
Обеспечение безопасности	-	-	-	-	-	-	1	-	-	
Правовое обеспечение	1	-	-	1	-	1	-	-	-	
Внутренний аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Административное и организационное обеспечение	-	-	-	-	1	1	-	-	-	
Всего бизнес-процессов								29		
Включено в покрытие внутреннего аудита								27		
Не включено в покрытие внутреннего аудита								2		

Источник: составлено автором

Таблица Ж.2 – Информация для расчета показателя «Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом, количество выявленных рисков»

Покрытие бизнес-процессов проверками	Количество наблюдений, рекомендаций в отчете внутреннего аудита		Количество наблюдений, рекомендаций, принятое менеджментом	
	Управление дебиторской задолженностью	Проверка административных расходов	Управление дебиторской задолженностью	Проверка административных расходов
Расчеты за услуги связи	5		4	
Управление финансами		3		3
Бухгалтерский учет и отчетность	4	1	4	1
ИТ-обеспечение	3	2	3	2
Итого	18		17	

Источник: составлено автором

Таблица Ж.3 – Информация для расчета показателя «Количество существенных нарушений в работе процессов компании в целом (в т.ч. из-за мошенничества)» за 2021 и 2022 годы

Покрытие бизнес-процессов проверками	Вид недостатка	Проверки 2021 года			Проверки 2022 года	
		Количество недостатков				
		Аудит 1	Аудит 2	Аудит 3	Управление дебиторской задолженностью	Проверка административных расходов
Управление инвестиционной деятельностью	Существенный	1	-	-	-	-
	Значительный	-	-	-	-	-
Расчеты за услуги связи	Существенный	-	-	-	1	-
	Значительный	-	-	-	1	-
Управление закупками	Существенный	-	1	-	-	-
	Значительный	-	1	-	-	-
Управление финансами	Существенный	-	-	-	-	-
	Значительный	1	-	-	-	1
Бухгалтерский учет и отчетность	Существенный	-	-	-	-	1
	Значительный	-	1	-	-	1
ИТ-обеспечение	Существенный	-	-	-	1	-
	Значительный	-	-	-	1	1
Управление МП ГО и ЧС	Существенный	-	-	1	-	-
	Значительный	-	-	1	-	-
Обеспечение безопасности	Существенный	-	-	-	-	-
	Значительный	-	-	1	-	-
Административное и организационное обеспечение	Существенный	-	-	-	-	-
	Значительный	1	1	-	-	-
Всего недостатков за год	Существенный	3			3	
	Значительный	7			5	

Источник: составлено автором