ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ БЮДЖЕТНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ «ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ» (ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ)

АЛМАТИНСКИЙ ГУМАНИТАРНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

УЧЕТ, КОНТРОЛЬ, АНАЛИЗ: РАЗВИТИЕ И ПРОБЛЕМЫ

Коллективная монография
под редакцией

д.э.н., профессора Мезенцевой Татьяны Мартемьяновны
и д.э.н., профессора Назаровой Веры Леонидовны

Москва-Алматы, 2025

УДК 657 (035.3)
ББК 65.052.8
У 91

Рекомендовано к печати Ученым Советом Алматинского гуманитарно-экономического университета г.Алматы, Республика Казахстан

Рецензенты:

Ержанов Мухтар Салтаевич - д.э.н., профессор, научный руководитель кафедр «Учет и аудит», и «Финансы» университета «Туран», Казахстан, г. Алматы, советник управляющего партнера «Grant Thornton» сопредседатель Форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии, аудитор и профессиональный бухгалтер Республики Казахстан

Сейдахметова Фавзия Сихимбаевна - д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, Алматинского гуманитарно-экономического университета, Казахстан, г. Алматы

Курныкина Ольга Васильевна – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ» (г. Москва, Российская Федерация)

Блинова Ульяна Юрьевна - доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве РФ» (г. Москва, Российская Федерация)

У 91 Учет, контроль, анализ: развитие и проблемы: ***Коллективная монография под редакцией д.э.н., профессора Мезенцевой Татьяны Мартемьяновны и д.э.н., профессора Назаровой Веры Леонидовны.*** / Алматы, 2025. – 442 с.

ISBN 978-601-311-179-7

Монография «Учет, контроль, анализ: развитие и проблемы» рассматривает, вопросы бухгалтерского и статистического учета; отчетности, внутреннего контроля, аудита и экономического анализа деятельности экономического субъекта.

Данной монографией раскрываются существующие проблемы в этой области. Предлагаются их решения. Развивается будущее этого направления в экономике при совершенствовании цифровизации, реализации принципа связности, внедрении интегрированного мышления в управленческую практику экономических субъектов. Предложенные в монографии подходы могут быть использованы организациями при составлении корпоративной отчетности. Монография обобщает проведенные исследования коллектива ученых разных стран, работающих в разных направлениях на предприятиях различных форм собственности, проводящих исследования над процессами формирования, анализа и использования учетной и отчетной информации, обеспечивающими устойчивое развитие экономических субъектов. Монография предназначена для специалистов финансово-экономических служб, менеджеров, студентов бакалавриата, магистратуры, аспирантуры.

Ключевые слова: Бухгалтерский учет, налоговый учет, учет затрат, статистика, анализ, отчетность, аудит, внутренний финансовый контроль, федеральные стандарты, инвестиции, устойчивое развитие, внешнеэкономическая деятельность.

УДК 657 (035.3)
ББК 65.052.8

Монография включена в Научную Электронную Базу Российский индекс цитирования НЭБ РИНЦ

ISBN 978-601-311-179-7

© Коллектив авторов, 2025

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ – Исследование проблем учета, контроля и анализа (Т.М. Мезенцева, В.Л. Назарова) 6

Глава 1 Различные аспекты учета деятельности экономического субъекта 9

1.1. Налоговый учет: сущность понятия, принципы организации и модели. Методологические и практические аспекты налогового учета расходов организации (Агабекян О.В.) 9

1.2. Современное состояние, особенности и перспективы развития бюджетного учета и бюджетной отчетности в условиях цифровизации (Лукинова Е.А.) 26

1.3. Методика гармонизации бухгалтерского учета, анализа и аудита государств членов ЕАЭС, Республики Таджикистан в условиях цифровой экономики (Тохирова Р.С.) 51

1.4. Роль внеоборотных активов в современных условиях бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта (Листопад Е.Е.) 60

1.5. Учёт затрат и калькулирование себестоимости платных медицинских услуг: состояние и развитие (Глинник Е.П.) 69

1.6. Бухгалтерский и налоговый учет судебных расходов на проведение экспертизы и проблемы их документального подтверждения (Астахова Е.Ю.) 79

1.7. Учет оплаты труда, на производственных предприятиях, и международный опыт. (Мезенцева Т.М.) 92

1.8. Структура налоговой культуры и методика её оценки (Исроилов Б.И., Ибрагимов Б.Б., Бердиева У.А.) 109

1.9. Современные проблемы управления затратами (Назарова В.Л., Корвяков В.А. Бутин Е.М.) 139

1.10. Методология формирования затрат на производство продукции в системе бухгалтерском учете и их классификация (Биймырсаева Э.М., Сыябеков А.К.) 146

Глава 2 Аудит деятельности экономического субъекта 161

2.1. Эффективность внутреннего аудита: герменевтика, методы оценки, показатели (Данилкова С.А.) 161

2.2. Роль аудита эффективности в стратегическом управлении (Собирзода Н.М., Калемуллоев М.В.) 180

2.3. Аудит учета денежных средств организации: методический аспект (Саркисян Г.А.) 194

Глава 3 Особенности осуществления контроля 204

3.1. Аутсафинг: новое веяние в системе финансового контроля (Давлатзода Д.А., - Зокирова Ф.Дж.) 204

3.2. Особенности деятельности институтов государственного финансового контроля в Республике Таджикистан (Давлатзода М.Х., Зокирова Ф.Дж.) 213
3.3. Использование нормативных документов в процессе контроля внешнеэкономической деятельности (Мезенцев А.А.) 222
3.4. Оценка экономической результативности деятельности организации: подходы и реализация (Акпарова А.А.) 236

3.5. Институциональные механизмы контроля пенсионных отчислений в Республике Казахстан: проблемы и направления развития (Тутенов Б.В., Назарова В.Л., Когут О.Ю., Ксенофонтов Д.А.) 242

Глава 4 Вопросы формирования отчетности 252
4.1. Адаптация стандартов нефинансовой отчетности в российских условиях (Мезенцева Т.М., Абакумова А.В., Колмаков А.Н.) 252
4.2. Проблемы формирования показателей статистической отчетности по логистике организаций и ИП в секторе нефинансовых корпораций (Архангельская Л.Ю.) 261
4.3. Многогранность нефинансовой отчетности как основного источника нефинансовой деятельности компаний (Штиллер М.В., Штиллер Д.М.) 272
4.4. Оценка рисков на основе прогнозной консолидированной финансовой отчетности (Ерназарова З.А.) 282
4.5. Совершенствование финансовой отчетности в условиях цифровой экономики (Сейдахметова Ф.С.) 287

Глава 5 Использование анализа при экономических исследованиях 302
5.1. Аналитическое исследование банковских кредитов и экономического роста в регионе: Республика Тыва (Балакина Г.Ф., Монгуш О.Н.) 302
5.2. Аналитический обзор современного инструментария прогнозирования спроса: алгоритмы искусственного интеллекта и классические статистические методы (Саввари Р.Д.) 309
5.3. Анализ смарт-контрактов и смарт-сетей искусственного интеллекта в экономике (Парасоцкая Н.Н.) 323
5.4. Анализ брендинга и его влияние на веб-маркетинг (Парасоцкая Н.Н.) 340
5.5. Анализ инновационных технологий в нефтегазовой отрасли: проблемы и пути их решения (Парасоцкая Н.Н., Ерохин С.Г.) 356
5.6. Фундаментальное исследование и анализ состояния и развития теории капитала в экономических трудах классиков и современности (Арзыбаев А.А., Акылбекова Н.И. Толонбаев Т.Т.) 367

Глава 6 Экологический учет и его роль в менеджменте организации 389
6.1. Эффективность экологических управленческих решений экологического учета и менеджмента (Тайгашинова К.Т., Раимов Д.С.) 389
6.2. Информационное обеспечение менеджмента, производственным учетом в управлении затратами (Тайгашинова К.Т., Загорская В.В.).... 395
6.3. Экологический учет и его информационное обеспечение в управлении экологией окружающей среды (Раимов Д.С.) 402
6.4. Приоритетные аспекты экологического учета в повышении эффективности экологических затрат и снижении себестоимости продукции (Ержанов А.К., Тайгашинова К.Т., Даузова А.М., Раимов Д.С.) 410

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 418

АВТОРСКИЙ КОЛЛЕКТИВ 438

Глава 2 АУДИТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

2.1.Эффективность внутреннего аудита: герменевтика, методы оценки, показатели (Данилкова С.А.)

Предпринимательство как социально-экономическое явление, характеризуется самостоятельностью, новаторством, решительностью действий по преобразованию окружающего мира и росту благосостояния предпринимателя, его близких и в целом государства обусловлено рациональным использованием ресурсов и получением прибыли как в обозримом будущем, так и в долгосрочной перспективе. Гибкость мышления, умение оценивать конъектуру рынка, искусство прогнозировать развитие финансово-экономических событий позволяют предпринимателям применять передовые технологии, лучшие практики управления бизнесом. Основной целью управления является создание среды, где сотрудники, реализуя свои знания и навыки получают результат (прибыль) который характеризует эффективность деятельности.

Согласно национальному законодательству Республики Беларусь, регулирующему систему корпоративного управления, а также публикациям в экономической литературе внутренний аудит является одним из ее элементов, который напрямую оказывает влияние на конечный финансовый результат. Следовательно, от степени участия внутреннего аудита в принятии управленческих решений на основе его оценки предпринимательских рисков, рекомендаций, прогнозов, диагностики альтернативных бизнес-моделей зависит достижение стратегических целей бизнеса. Таким образом, возникает потребность в оценке вклада внутреннего аудита на предмет эффективности функционирования вне зависимости от организационной формы: собственная служба внутреннего аудита, аутсорсинг, косорсинг, аутстаффинг.

Проблемами идентификации эффективности деятельности, как и понятий «продуктивность», «результативность», их отличий, характеристик и показателей занимались ведущие ученые разных времен и стран: Рикардо Д., Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф., Гиг Дж.Ван, Пучков О.А., Воронин В.П., Пыткин А.Н., Друкер П.Ф., Штеле Е.А., Вечерковская О.Б., Ямпольская Д., Кнышова Е.И., Черевко Г.В., Котарбинский Т., Суглобов А.Е., Андрийчук В.Г. и др. Исследования в

области герменевтики понятия «эффективность внутреннего аудита», показателей, характеризующих ее проводили отечественные и зарубежные ученые: Данилкова С.А., Панков Д.А., Толкачева Е.Г., Шашло Н.В., Кузубов А.А., Христаускас Ч., Сергеева И.Г., Абдураимова Н.О, Васильева Ю.В., Каламанова Е.Н., Сафохина Е. А., Баташева Е.С., Зверев Е.Б., Андреев В.Д., Фан Тхи Тхань Куен, Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Галлямова, Т.Р., Badara M.S., Saidin S.Z. и др.

Однако, несмотря на результаты проведенных исследований имеют место дискуссионные вопросы, обусловленные междисциплинарными подходами авторов, организационно-теоретическими аспектами внутреннего аудита и проблемами практики.

Следовательно, целью исследования является на основе изучения сущности понятий «продуктивность», «результативность», «эффективность» определить герменевтику понятия «эффективность внутреннего аудита», рассмотреть методы оценки и установить связь с качеством внутреннего аудита, обосновать и классифицировать показатели продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита.

Основными задачами исследования являются:

- изучение природы содержания понятий «продуктивность», «результативность», «эффективность», раскрытие их характерных признаков и измерителей;
- познание герменевтики понятия «эффективность внутреннего аудита», установление связи с качеством внутреннего аудита;
- раскрытие методов оценки эффективности внутреннего аудита;
- обоснование применения показателей эффективности внутреннего аудита и раскрытие их содержания.

Методологической основой исследования послужили положения теории экономических систем, аудита, содержавшие анализ и научное обобщение отечественных и зарубежных публикаций по идентификации эффективности внутреннего аудита, методов оценки и системы показателей действенности внутреннего аудита для удовлетворения информационных ожиданий различных стейкхолдеров. В ходе проведенного исследования использован герменевтический, системно-интеграционный подходы, сравнительный анализ, метод аналогий, обработка эмпирических данных для выявления причинно-следственных связей и тенденций, экстраполяции тенденций, экспертный анализ.

Каждый экономический субъект, располагающий ресурсами, имеет желание с наибольшей вероятностью прирастить, приумножить их. Данное желание обусловлено экономическими отношениями. В связи с чем возникло понятие «эффективность». Благодаря содержанию данного понятия выстроена система показателей, характеризующая прирост вклада собственника или государства в целом. Однако на протяжение всей истории развития экономической мысли содержание понятия «эффективность» трансформировалось. Автором приведены мнения различных ученых от первых исследователей данного понятия до современных экономистов (таблица 1).

Таблица 1 – Экономическая сущность понятия «эффективность»

ФИО ученого	Содержание
Рикардо Д.	эффективность - превышение результата над затратами
Мескон М. и др.	эффективность – внутренняя экономичность, которая измеряет наилучшее использование ресурсов
Rotbard M.	эффективность не имеет смысла вне контекста преследования специфических целей
Гиг Дж. Ван	эффективность – степень достижения ряда целей
Долан Э.Дж., Линдсей Д.Е.	эффективность в производстве — это ситуация, в которой при наличии данного уровня знаний и данного количества производственных ресурсов невозможно произвести большее количество одного товара, не жертвуя при этом возможностью произвести определенное количество другого товара
Пучков О.А.	эффективность – достижение максимальных результатов соответственно поставленным (субъективным) целям, запросам, потребностям с одновременными минимизацией затрат, наращиванием пользы, отдачи, достижением выгод от осуществляемой деятельности
Зверев Е.Б.	под понятием «эффективность» понимается достижение каких-либо определенных результатов с минимально возможными издержками. Для оценки эффективности сравнивают достигнутые результаты с затратами на их достижение

Исходя из эволюции содержания понятия «эффективность» в экономической литературе выделяют подходы: затратный, ресурсный

и затратно-ресурсный. Однако, какой бы не применялся подход каждый ученый подчеркивает, что эффективность это прежде всего достижение цели, а основной целью предпринимательской деятельности является получение прибыли. Далее авторы выделяют условия или критерии эффективности: минимизация затрат (издержек); рациональное использование ресурсов. Следовательно, выполнение критериев эффективности невозможно без выявления и активизации внутренних резервов. Вместе с тем эффективность имеет ограничения, так как затраты можно минимизировать при условии прекращения производства или осуществления каких-либо действий, а ресурсы исходя из своей природы ограничены.

В экономической литературе присутствуют публикации авторы которых отождествляют понятие «эффективность» с понятием «результативность» в связи с чем возникает потребность раскрыть содержание второго (таблица 2).

Таблица 2 – Экономическая сущность понятия «результативность»

ФИО ученого	Содержание
Воронин В.П., Панина И.В.	результативность – соотношение полученного результата с произведенными затратами
Пыткин А.Н., Блаженкова Н.М.	результативность характеризует достижение поставленных целей
Друкер П. Ф.	результативность означает делать правильные вещи (doing the right things)
Ожегов С.И.[203]	результативность – дающий хороший результат, имеющий хорошие результаты
ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Системы менеджмента качества.[204]	результативность – степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов
Зверев Е.Б.	результативность - это степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов

[203] Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка: 72500 слов и 7500 фразеологических выражений / С.И. Ожегов, Н. Ю. Шведова. – М.: Азъ, 1992. – 960с.
[204] ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь. Режим доступа: https://meganorm.ru/Index2/1/4293759/4293759339.htm. Дата обращения: 23.01.2025.

Приведенные в таблице 2 мнения действительно свидетельствуют о том, что результативность это прежде всего наличие, достижение результата, возможно не всегда запланированного, желаемого, так как результат может иметь положительное значение или отрицательное. Он является следствием действий субъектов на преобразование объектов и как подчеркивает Зверев Е.Б. «вне зависимости от стоимости и способа».

Проведя анализ суждений о синомичности понятий «результативность» и «эффективность» учеными разных наук автором составлена таблица 3.

Таблица 3 – Подходы ученых к синомичности понятий «результативность» и «эффективность»

ФИО ученого	Понятия «результативность» и «эффективность»	
	отождествление	разграничение
1. Друкер П. Ф.	—	+
2. Поршнев А.Г.	+	—
3. Штеле Е.А., Вечерковская О.Б.	—	+
4. Семенов А.К., Набоков В.И.	—	+
5. Бондаренко И.В.	—	+
6. Ямпольская Д.О., Зонис М.	—	+
7. Кнышова Е.И.	+	—
8. Ланкин В.Е. и др.	+	—
9. Насакина Л.А.	—	+
10. Черевко Г.В.	—	+
11. Шашина О.Ю.	—	+
12. Пыткин А.Н., Блаженкова Н.М.	—	+
13. Андрийчук В.Г.	+	—
14. Суглобов А.Е., Манышин Д.М.	+	—
15. Котарбинский Т.	+	—
16. Зверев Е.Б.	+	—

Согласно мнений ученых приведенных в таблице 3 можно сделать вывод о том, что прослеживается тенденция группировки герменевтики понятий «результативность» и «эффективность» исходя из

сферы научных интересов исследователей. Так, ученые в области менеджмента, экономической теории в основном разграничивают изучаемые понятия, а иные авторы отождествляют их. Данная система взглядов приводит к замещению и отождествлению не только данных понятий, но и показателей, характеризующих их.

Весьма неширокое распространение получило понятие «продуктивность». Согласно экономико-математического словаря продуктивность – это способность экономической системы производить полезную продукцию и мера реализации этой способности[205]. Следовательно, понятия «продуктивность», «результативность» и «эффективность» не являются синонимами и их отличия заключается в измерителях (таблица 4). Продуктивность можно измерить в натуральных и натурально-стоимостных единицах, но не в стоимостных. Прямо пропорциональная ситуация с эффективностью, которую невозможно оценивать в натуральных измерителях.

Таблица 4 – Измерители продуктивности, результативности и эффективности

Измерители	Продуктивность	Результативность	Эффективность
Натуральные	+	+	—
Натурально-стоимостные	+	+	+
Стоимостные	—	+	+

Как каждый элемент управления внутренний аудит подлежит оценке на эффективность, т.е. полезности в приращении стоимости организации. Эффективность внутреннего аудита напрямую связана с качеством внутреннего аудита. Понятие «качество» хорошо исследовано учеными различных областей знаний: философии, экономики, права. Качество характеризуется набором конкретных свойств, которые ожидают получить потребители, то есть основным критерием оценки выступает соответствие интересам, потребностям, ожиданиям конечных потребителей. В нормативных актах Республики Киргизия определена цель оценки качества внутреннего аудита как степень эффективности деятельности служб внутреннего аудита и каждого

[205] Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: Дело, 2003. — 520с.

аудитора в отдельности, а также оценки того, насколько его деятельность соответствует требованиям в сфере внутреннего аудита, предъявляемым в установленном порядке[206]. Возникает потребность в обосновании критериев оценки качества внутреннего аудита.

По мнению автора, к ним следует отнести: этические (наличие утвержденного локального нормативного акта, регулирующего поведение внутренних аудиторов; его соответствие Международным основам профессиональной практики внутреннего аудита; наличие письменного обязательства о соблюдении внутренними аудиторами Кодекса этики; создание органа, осуществляющего контроль за соблюдением Кодекса этики; разработка мер реагирования на факты нарушения положений Кодекса); организационные (наличие Положения о службе внутреннего аудита; наличие штатного расписания службы внутреннего аудита, ее структуры; разработка должностных инструкций; периодичность разработки и утверждения форм рабочей документации, отчетов, планов работы, бюджета; сертификация специалистов внутреннего аудита; порядок повышения ими квалификации; разработка политик и процедур по управлению внутренним аудитом; наличие политики документооборота по внутреннему аудиту); функциональные (наличие специалистов по направлениям внутреннего аудита (бухгалтерской и /или финансовой отчетности, информационной безопасности, технологической дисциплины и др.); порядок коммуникации со специалистами различных подразделений, основными стейкхолдерами; наличие программы обеспечения и повышения качества специалистов службы внутреннего аудита; отношение руководства к внутреннему аудиту и его результатам); методические (наличие утвержденных регламентов внутреннего аудита исходя из объектов аудита; порядок внесения изменений и дополнений в них; владение и применение регламентов внутреннего аудита работниками СВА); сервисные (наличие перечня сопутствующих услуг и порядка их оказания; документирование результатов консультационных услуг и наилучших практик; предоставление рекомендаций); сообщение результатов (наличие регламентов по формированию промежуточных и окончательных результатов; разработка перечня требований по качеству сообщений; периодичность отчетности перед Советом директоров и высшим руководством); стратегиче-

[206] Руководство по составлению программы гарантии и повышения качества внутреннего аудита: приказ Министерства финансов Киргизской Республики от 28.12.2016г. № 212-П // http://cbd.minjust.gov.kg/act/view/ru-ru/200096

ские (наличие возможности и компетентности службы внутреннего аудита выявлять проблемы; меры реагирования руководства на выводы и рекомендации внутреннего аудита, их действенность; развитие профессиональных компетенций сотрудников; бенчмаркинг; рост стоимости бизнеса; разработка альтернатив развития бизнеса в условиях вызовов, угроз и перспектив; развитие человеческого капитала)[207].

Исходя их информационных интересов основных стейкхолдеров, а также предлагаемых автором критериев оценки можно построить матрицу удовлетворения качеством внутреннего аудита с целью выявления недостатков и разработки мер по его повышению. Автором сгруппированы элементы, где по оси OX отражены рекомендуемые критерии оценки качества внутреннего аудита; по оси OY указан состав пользователей информации: собственники имущества, государственные контролирующие органы, руководство организации и сотрудники, внешние аудиторы, инвесторы и контрагенты, общество; по оси OZ представлены основные цели стейкхолдеров: развитие бизнеса, рост стоимости бизнеса, эффективная система внутреннего контроля, соблюдение законодательства, достоверность данных бухгалтерской отчетности, сохранность и противодействие злоупотреблениям (рисунок 1).

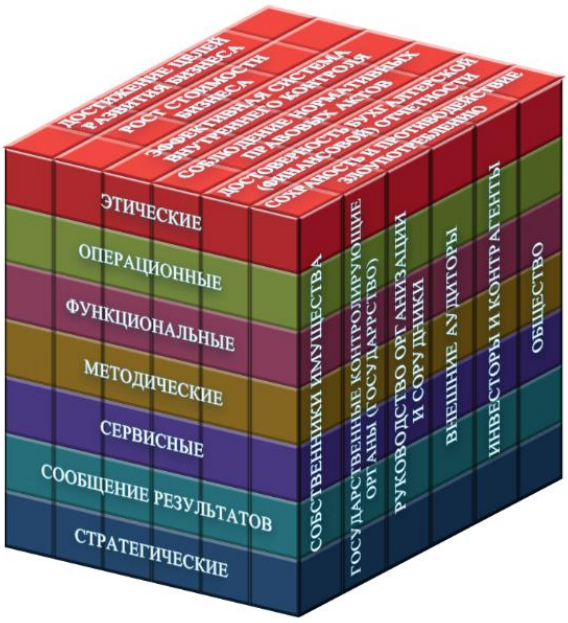


Рисунок 1. — Матрица оценки качества внутреннего аудита

[207] Данилкова, С.А. Качество внутреннего аудита как гарантия достижения стратегических целей развития бизнеса: проблемы оценки / С.А. Данилкова // Экономика и банки. – 2023. – № 2. – С. 3–11.

Далее возникает потребность в исследовании понятия «эффективность внутреннего аудита». Публикации по данному вопросу свидетельствуют о неоднозначности подходов ученых, что обуславливает интерес к его изучению. Ряд авторов считают, что внутренний аудит эффективен если минимизировать затраты на его содержание и максимально увеличить получение доходов от него.

Истиной является мнение, что затраты по внутреннему аудиту в перспективе невозможно свести к нулю если только не осуществлять его и при этом получать доход. Дискуссионным является вопрос о содержании дохода от внутреннего аудита: сумма не выявленных и неуплаченных штрафов, сумма дополнительной выручки, экономия ресурсов, прибыль и т.д. Зачастую ученые полагают, что эффективностью внутреннего аудита является получение положительного результата, что противоречит природе понятий «результативность» и «эффективность». В связи с данными обстоятельствами автором приведены основные мнения ученых по раскрытию экономического содержания понятия «эффективность внутреннего аудита» (таблица 5).

Можно сделать вывод о том, что мнения ученых о эффективности внутреннего аудита указывают на тесную связь работы внутреннего аудита с финансовыми показателями субъекта хозяйствования (получение выгоды, прибыли, повышение стоимости, ценности). Следовательно, чем эффективнее внутренний аудит, тем больше увеличивается прибыль организации как показатель качества управления.

Интерес о связи и целевой направленности оценки эффективности внутреннего аудита вызывают мнения ученых и экономистов стран, обладающих богатым опытом в данной области. Так, Cohen A., Sayag G. считают, что при оценке эффективности аудита следует учитывать потребности заинтересованных сторон как удовлетворения. Во-первых, внимание данных авторов обращено на удовлетворение информационных интересов и ожиданий стейкхолдеров, но их перечень столь разнообразен и их потребности зачастую разнонаправленные, что возникает проблема поиска баланса. Во-вторых, заинтересованные стороны удовлетворяют свои потребности из подтвержденных источников, то есть бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Baharud-din Z., Shokiyah A., Ibrahim M. S. установили по результатам проведенного исследования наличие прямой связи между эффективностью внутреннего аудита и компетентностью, независимостью и управленческой поддержкой аудиторов. Авторы указывают на

обратную связь внутренних аудиторов с руководством субъекта, функциональную подотчетность службы внутреннего аудита, то есть принятие и внедрение рекомендаций.

Таблица 5 – Экономическая сущность понятия «эффективность внутреннего аудита»

ФИО ученого	Содержание
1. Шашло Н.В., Кузубов А.А.	эффективность аудита – это положительный результат от функционирования системы аудита на предприятии, который определяется через соотношение экономического эффекта и затрат, понесенных на его достижение, и может быть выражен в стоимостных показателях
2. Badara M.S., Saidin S.Z.	эффективность внутреннего аудита должна повысить ценность предприятия и повысить ее операционную эффективность
3. Mihret D., Yisman A.	эффективность внутреннего аудита показывает как подразделение аудита может выполнять возложенные на него функции
4. Христаускас Ч.	эффективность внутреннего аудита – это аудит, который создает добавленную стоимость для организации
5. Сергеева И.Г., Абдураимова Н.О, Васильева Ю.В.	оценивание эффективности системы внутреннего аудита – это генерализация показателей ее действенности и результативности
6. Каламанова Е.Н.	эффективность внутреннего аудита – это 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
7. Сафохина Е.А.	под эффективностью внутреннего аудита, с точки зрения экономики, следует понимать прибыльность данного аудита, то есть соотношение затрат на внутренний аудит, с выгодой, получаемой при его проведении

Заслуживает внимания суждение Van Wijk E.R. и Holmes T.R. о том, что эффективность внутреннего аудита характеризуется временем обучения аудиторов, опытом персонала, образованием аудиторов и шкалой сертификации, примерами применения передовой практики, выполненными рекомендациями, количеством управленческих поручений, удовлетворенностью аудиторскими услугами и т.д. Авто-

ры обращают внимание на профессиональную компетентность внутренних аудиторов, на наличие обратной связи и удовлетворенностью слугами, что достигается в результате опросов, анкетирования.

Ученые из Саудовской Аравии Alzeban A. и Gwilliam D. эффективность внутреннего аудита определяют управленческой поддержкой. По мнению автора, сложно не согласиться с данным мнением, так как управленческая поддержка подразумевает организационную форму внутреннего аудита, функциональный суверенитет, обеспеченность ресурсами, персоналом, взаимоотношения со стейкхолдерами и др.

Fadzil F.H., Haron H. и Jantan M. полагают, что эффективность внутреннего аудита достигается путем соблюдения требований международных основ профессиональной практики внутреннего аудита. Данное мнение сводит деятельность внутреннего аудита к комплаенсу, не учитывает интересы стейкхолдеров и перспектив развития.

По мнению ученых дальнего зарубежья, эффективность внутреннего аудита тесно связана с организационными аспектами деятельности внутреннего аудита, профессиональной компетентностью аудиторов, а также изменениями финансовых показателей, в частности, с конечным финансовым результатом.

В экономической литературе посвященной проблеме оценке эффективности внутреннего аудита авторы выделяют эффективность внутреннего аудитора, эффективность службы внутреннего аудита и эффективность внутреннего аудита. Исходя из чего можно сделать вывод о том, что, оценивая эффективность внутреннего аудитора и службы внутреннего аудита ученые рассматривают их как сотрудников субъекта хозяйствования, а анализируя эффективность внутреннего аудита можно определить ценность внутреннего аудита в том числе на условиях аутсорсинга.

Плахотя Т.В. выделяет критерии по которым необходимо оценивать эффективность службы внутреннего аудита: организационный статус, объем функций, профессиональная компетентность, должная профессиональная добросовестность. Данные критерии определены национальным законодательством при рассмотрении внешним аудитором возможности использовать работу внутреннего аудита, тем самым автор отождествляет их с методикой эффективности внутреннего аудита, что носит дискуссионный характер и удовлетворяет информационные ожидания внешних аудиторов.

Кутырев Ю. предлагает проводить оценку эффективности внутреннего аудита по балльной системе исходя из организационно-методических критериев функционирования внутреннего аудита. Автор не приводит методику расчета показателей, характеризующих эффективность внутреннего аудита.

Сидоренко Е.А. определяет эффективность внутреннего аудита через контрольные параметры в рамках которых выделяет количественные и качественные показатели. Данная точка зрения, по мнению автора, весьма спорна. Во-первых, происходит отождествление понятий «продуктивность», «результативность», «эффективность». Во-вторых, эффективность характеризуется динамикой качественных показателей, выраженными в стоимостной оценке.

Сергеева И.Г., Абдураимова Н.О, Васильева Ю.В. рекомендуют при оценке эффективности внутреннего аудита применять количественные (степень выполнения плана внутреннего аудита, период времени для подготовки отчета внутреннего аудита, мониторинг времени, затраченного на выполнение корректирующих действий, оценка личной компетентности, определение отчета между временем, отведенным для определенных действий внутреннего аудита, и временем, отведенным для административной деятельности) и качественные (проведение исследований: анкетирования или собеседования) методы. Данные ученые предприняли попытку комплексно, всесторонне оценить эффективность внутреннего аудита, но такой подход противоречит природе понятий «продуктивность», «результативность», «эффективность» и в полной мере достичь основной цели внутреннего аудита — оценить эффективность системы внутреннего контроля субъекта хозяйствования.

Баташева Е.С. рассматривает эффективность внутреннего аудитора и эффективность подразделения внутреннего аудита, что не позволяет оценить эффективность внутреннего аудита осуществляемого на условиях аутсорсинга. Кроме того, оба индикатора содержат количественные и качественные показатели, содержание некоторых из них не раскрыто и, следовательно, возникает субъективный подход к решению вопроса. Например, при расчете эффективной загрузки персонала предлагается соотносить полезное временя внутреннего аудитора к доступному, при этом автор не уточняет что следует понимать под полезным и доступным временем.

Зверев Е.Б. считает, что количественные и качественные показатели важны для демонстрации эффективности деятельности внутрен-

него аудита. В составе количественных показателей автор относит процент завершенных или запланированных аудитов. Таким образом, подменяет показатели, характеризующие продуктивность на показатели эффективности. Качественные показатели формируются, по его мнению, на сборе информации путем исследования или интервью, что подчеркивает их субъективность. Кроме того, Зверев Е.Б. обобщает показатели результативности и эффективности в единое целое, что по мнению автора, некорректно, так как показатели результативности могут быть измерены натуральными, стоимостными и натурально-стоимостными единицами, а показатели эффективности стоимостными единицами. Вместе с тем, результат, который лежит в основе понятия «результативность» может иметь положительное и отрицательное значение, а эффект как основа понятия «эффективность» — только положительное значение. Вызывает интерес суждение о применении сбалансированных показателей, которые представляют соотношение количественных и качественных показателей и их долевые значения.

Андреев В. Д. указывает на показатели, характеризующие деятельность внутренних аудиторов. Однако, автор не разграничивает количественные и качественные показатели, отсутствует методика их расчета, а ряд показателей (улучшение использования рабочего времени, совершенствование профессиональной подготовки, методов и технических приемов контроля, информационно-правового обеспечения) весьма сложно объективно оценить. Кроме того, Андреев В.Д. не разграничивает показатели, характеризующие деятельность внутренних аудиторов на показатели продуктивности, результативности и эффективности.

Толкачева Е.Г. привела систему показателей состояния и эффективности внутреннего аудита, которая основана на контрольно-ревизорском опыте прошлого века, не разграничивает количественные и качественные показатели и считает их совокупность показателями эффективности внутреннего аудита. Кроме того, при расчете предлагаемых показателей не представляется возможным оценить эффективность внутреннего аудита, оказываемого на условиях аутсорсинга.

Фан Тхи Тхань Куен создал модель оценки эффективности внутреннего аудита компании с государственным участием исходя из основных четырех целей: обеспечение достаточности и достоверности опубликованной финансовой и нефинансовой информации; обес-

печение соблюдения требований законодательства, нормативных правовых актов, стандартов ИСО; обеспечение эффективности управления рисками: достижение установленных целей и рациональное использование капитала; обеспечение непрерывного совершенствования деятельности аудита. Преимуществом данного подхода является группировка показателей, полученных из объективных, достоверных источников, то есть из бухгалтерской отчетности, что повышает доверие к эффективности внутреннего аудита. Однако, автор не разграничивает количественные и качественные показатели, что не позволяет сформировать мнение о продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита.

Каламанова Е.Н. выделяет эффективность работы подразделения внутреннего аудита, эффективность аудитора и эффективность внутреннего аудита. По мнению автора, эффективность аудитора должна быть оценена, как и эффективность любого сотрудника организации с использованием системы KPI. Предлагаемое содержание данного понятия акцентирует личную эффективность и дублирует задачи внутреннего аудита, не раскрывает динамику профессионального роста. Кроме того, Каламанова Е.Н. рассматривает эффективность подразделения внутреннего аудита как структурного подразделения организации и не дает возможности оценить эффективность внутреннего аудита оказываемого на условиях аутсорсинга. В целом, данный ученый указывает на выполнение ряда количественных показателей, что не соответствует природе эффективности.

Сафохина Е. А. идентифицирует показатели эффективности внутреннего аудита как количественные, которые включают показатели продуктивности и результативности, так и качественные, которые основываются на результатах опросов членов Совета Директоров, потребителей. Однако, показатели результативности могут включать и качественные показатели, так как оценивают результат. Предлагаемые качественные показатели эффективности внутреннего аудита отражают неопределенность, неизмеримость и имеют субъективный характер. По мнению автора, некорректное наименование дано показателю рентабельность внутреннего аудита при расчете которого соотносят доходы, полученные при реализации службой внутреннего аудита своих полномочий к расходам, связанным с обеспечением службы внутреннего аудита. Следует данный показатель именовать как показатель доходности внутреннего аудита, так как при расчете рентабельности применяют прибыль. Положительным мо-

ментом исследования Сафохиной Е.А. является раскрытие содержания понятия «доходы службы внутреннего аудита», так как многие авторы оперируют им, но не поясняют сущность.

Остаев Г.Я., Концевая С.Р., Галлямова Т.Р. отождествляют результативность и эффективность, но при расчете рекомендуемых показателей предлагают использовать объективные данные, содержащиеся в отчетной форме №2 бухгалтерской отчетности «Отчет о прибылях и убытках».

Сложившаяся система взглядов на расчет показателей эффективности внутреннего аудита обусловлена требованиями национального законодательства. Так, в Республике Казахстан действует Процедурный стандарт внутреннего государственного аудита и финансового контроля «Оценка эффективности деятельности служб внутреннего аудита», утвержденного Приказом и.о. Министра финансов Республики Казахстан от 20 апреля 2018 года № 480. Согласно этого акта необходимо рассчитывать, как количественные, так и качественные показатели при оценке эффективности внутреннего аудита[208].

Международный Институт внутренних аудиторов в практическом руководстве IPPF Practice Guide Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency рекомендует примерную систему оценки эффективности СВА[209]. Показатели оценки группируются:

1) по направлениям:
   a) основные показатели работы СВА;
   b) услуги заинтересованным сторонам;
   c) процессы внутреннего аудита;
   d) развитие команды;
2) по видам:
   a) количественные;
   b) качественные.

Согласно исследования текущего состояния внутреннего аудита в Российской Федерации[210] субъекты хозяйствования оценивают эффективность внутреннего аудита по показателям, указанным в таблице 6.

---

[208] Процедурный стандарт внутреннего государственного аудита и финансового контроля «Оценка эффективности деятельности служб внутреннего аудита»: утв. Приказом и.о. Министра финансов Республики Казахстан от 20.04.2018г. № 480 (с изм. и доп.) // https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1800016878

[209] Костикова Л. Эффективность деятельности СВА: критерии и системы оценки / Л. Костикова // Внутренний контроль в кредитной организации. — 2018. — № 3(39). — С.88-100.

[210] Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита нефинансовых организаций в России // https://www.iia-ru.ru/upload/inner-auditor/articles/ Дата доступа: 27.01.2025

Таблица 6 – Используемые в организациях России показатели оценки эффективности деятельности службы внутреннего аудита за 2021-2023гг., %

Показатели эффективности деятельности службы внутреннего аудита	2021 г.	2023 г.	Откл. (+, -)
1. Степень фактического выполнения плана аудиторских заданий	72	85	+13
2. Результаты опроса высшего исполнительного руководства	55	57	+2
3. Количество реализованных аудиторских рекомендаций	48	49	+1
4. Результаты опроса членов Совета Директоров/Комитета по аудиту	55	46	-9
5. Результаты опроса аудируемых подразделений	48	43	-5
6. Степень выполнения программы обеспечения (повышения) качества внутреннего аудита или аналогичной программы	26	32	+6
7. Экономический эффект (величина предотвращенных и выявленных потерь, сэкономленных ресурсов и др.)	28	31	+3
8. Соблюдение регламентов выпуска отчетов по результатам аудиторских заданий	12	22	+10
9. Отсутствие существенных замечаний со стороны государственных контролирующих органов	12	12	—
10. Другое или показатели не используются	10	8	-2

Согласно данных таблицы 6 можно сделать вывод, что к показателям эффективности внутреннего аудита относят количественные и качественные показатели. Вместе с тем, данные показатели являются как объективными, так и субъективными. Так, показатель «Степень фактического выполнения плана аудиторских заданий», по мнению автора, характеризует результативность деятельности внутреннего аудита, рассчитан на основе достоверных данных, характеризуется объективностью. Если считать его показателем эффективности, то внутренние аудиторы для достижения наилучших значений могут акцентировать свои усилия на выполнение плановых заданий, что может не повлиять или незначительно оказать влияние на достижение основной цели создания организации. Как в фильме «Золушка», где дочери мачехи на балу подсчитывали количество знаков внимания со стороны Принца, что можно считать результатом, но эффекта (пред-

ложение руки и сердца) не получили. Следовательно, их деятельность является результативной, но не неэффективной.

Показатель «Количество реализованных аудиторских рекомендаций» заслуживает особого внимания. Во-первых, следует определить, что считать рекомендациями, их глубину и масштабность, формальность и реалистичность, оказывают ли они прямое или вспомогательное влияние на достижение цели основных стейкхолдеров. Во-вторых, необходимо наладить учет предлагаемых рекомендаций, ведь внутренний аудитор в ходе проведения контрольных мероприятий может высказать устные предложения по оптимизации исследуемого объекта, не столь масштабные, но актуальные на данный момент времени которые опосредовано окажут влияние на получение прибыли, а наиболее значимые рекомендации будут отражены в итоговых документах. Следовательно, для достоверности данного показателя надо документировать, накапливать все внесенные предложения, что забюрократизирует работу внутренних аудиторов.

Показатели, полученные в результате опроса высшего руководства, аудируемых подразделений весьма важны, так как свидетельствуют о наличии интереса к работе внутренних аудиторов со стороны высшего менеджмента, обратной связи и способны характеризовать многие стороны деятельности внутренних аудиторов: соблюдение внутренних регламентов, этических норм поведения, взаимодействия и коммуникации и др. Однако, данные полученные в результате опросов, интервьюирования, анкетирования имеют недостаток — субъективизм, влияние человеческого фактора, личных симпатий (антипатий), заинтересованности и др.

Показатель «Отсутствие существенных замечаний со стороны государственных контролирующих органов» требует уточнения. Во-первых, следует раскрыть значение «существенные замечания» во избежание субъективности понимания различными субъектами хозяйствования. Во-вторых, в национальном законодательстве Республики Беларусь, регулирующим контрольную деятельность[211] введен двухлетний мораторий на проведение плановых проверок контролирующими органами субъектов предпринимательской деятельности отвечающим соответствующим требованиям (например, со дня государственной регистрации). Кроме того, после окончания данного срока

[211] О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 16.10.2009 г., №510 (с изм. и доп.) // https://pravo.by/document/?guid=3871&p0=p30900510

не факт что субъект хозяйствования включат в план выборочных проверок, если он не будет идентифицирован как субъект с высоким уровнем риска. Таким образом, проведение плановых проверок контролирующими органами в течение 3-5 лет имеет неопределенность. По мнению автора, наибольшее значение оценка эффективности внутреннего аудита имеет на начальном этапе функционирования субъекта хозяйствования, так как рекомендации внутренних аудиторов будут способствовать внедрению наилучших практик хозяйствования.

В Республике Беларусь исследования по изучаемой тематике не проводилось, поэтому не представляется возможным провести сравнение.

Для оценки продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита, по мнению автора, следует ранжировать показатели на объективные и субъективные. К объективным показателям (как количественным, так и качественным) следует отнести показатели при расчете которых были использованы достоверные сведения измеримые в натуральных, натурально-стоимостных и стоимостных единицах, их существование подтверждено документально (планами, документами учета и отчетности, заключениями, актами и др.). К субъективным показателям необходимо причислить сведения, полученные в результате анкетирования, опроса, интервьюирования различных стейкхолдеров, характеризующиеся неопределенностью влияния на конечный финансовый результат. Доводы использования данных бухгалтерской или финансовой отчетности при оценке эффективности внутреннего аудита указаны на рисунке 2.

Исходя из перечисленного, автор считает, что показатели полученные при оценке продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита, ранжированные как объективные должны иметь коэффициент 0,6, а показатели, рассчитанные как субъективные — 0,4.

При расчете показателей продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита необходимо сравнить их значения с нормативными, приемлемыми для конкретного субъекта хозяйствования, которые приняты им. Так, если показатели продуктивности внутреннего аудита соответствуют приемлемым значениям можно сделать вывод о том, что работа внутреннего аудита продуктивна, если имеют место значительные отрицательные отклонения от нормативов следует считать работу непродуктивной, что будет являться

сигналом о возможной не результативности и неэффективности. Аналогично следует поступать и с показателями результативности и эффективности внутреннего аудита. По каждой группе показателей необходимо установить причины отклонений, разработать меры реагирования, а возможно изменить «систему координат» как не отвечающую современному состоянию.

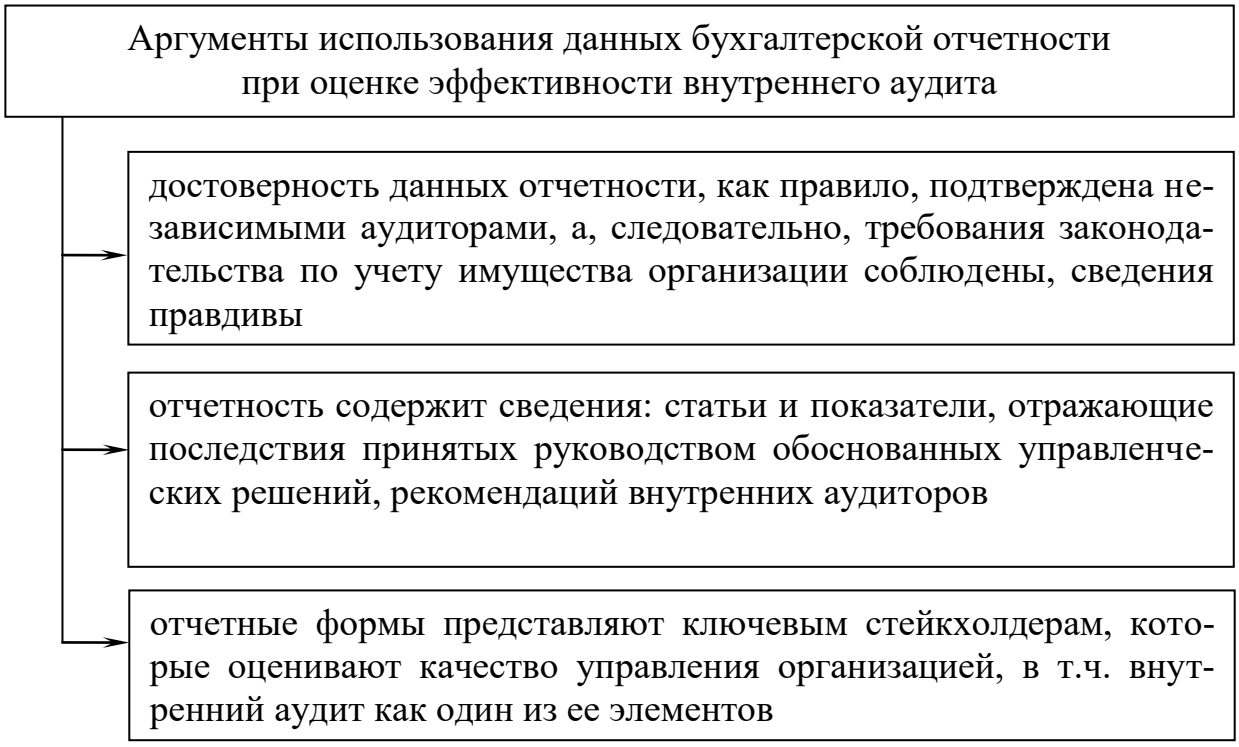


Рисунок 2. — Аргументы использования данных бухгалтерской отчетности при оценке эффективности внутреннего аудита

Многообразие мнений ученых о выборе тех или иных показателе при оценке продуктивности, результативности и эффективности внутреннего аудита обусловлен как объективными и субъективными, так и внешними и внутренними обстоятельствами. По мнению автора, это можно объяснить требованиями национального законодательства, интересами стейкхолдеров, степенью зрелости внутреннего аудита в стране и в организации исходя из применяемых моделей внутреннего аудита[212]. Так, при контрольно-аналитической модели внутреннего аудита где объектами выступают элементы бухгалтерского учета и от-

[212] Данилкова, С.А. Идентификация внутреннего аудита как науки, бизнеса, общественного института: состояние и развитие / С.А. Данилкова // Исследование механизмов информационного обеспечения внутреннего аудита деятельности экономического субъекта: монография / кол. авторов; под ред. Т.М. Мезенцевой, В.Л. Назаровой. — М.: РУСАЙНС, 2023. — С. 8-19.

четности, основная цель внутреннего аудита заключается в обеспечении сохранности имущества, соблюдении нормативных правовых актов, анализе имущественного потенциала и финансового состояния показателями продуктивности и результативности будут данные о выполнении плановых заданий, среднего времени на проведение проверок и т.д., а показателями эффективности внутреннего аудита — сумма взысканного ущерба, процент привлеченных виновных лиц к ответственности и т.д. При экспертно-консультационной модели внутреннего аудита где объектом является деятельность организации, а основная задача состоит в консалтинге бизнеса в состав показателей будут входить качественный состав внутренних аудиторов, их сертификация, соблюдение этических принципов, регламентов внутреннего аудита, оценка качества управления и т.д.

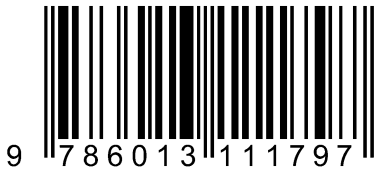
При стратегической модели — к объектам относят риски, альтернативные бизнес-модели, деловую репутацию, социальную ответственность и т.д. Решая задачу по обеспечению устойчивого развития социально-экономической среды в условиях цифровой экономики, созданию нового технологического уклада результатами внутреннего аудита будет удовлетворение потребностей будущих поколений и показатели, характеризующие их, что свидетельствует о динамичном развитии сотрудников внутреннего аудита, отношении основных стейкхолдеров к деятельности внутреннего аудита, ее организации, регламентации, бюджетирования.

УЧЕТ, КОНТРОЛЬ, АНАЛИЗ:
РАЗВИТИЕ И ПРОБЛЕМЫ

Коллективная монография
под редакцией

д.э.н., профессора Мезенцевой Татьяны Мартемьяновны
и д.э.н., профессора Назаровой Веры Леонидовны

ISBN 978-601-311-179-7



Технический редактор: Накипов М.Н.

Подписано в печать 30.05.2025 г.
Формат 60x84 1/16. Бумага офсетная №1.
Печать RISO. Объем 27,6 п.л. Тираж 1000 экз.

Отпечатано в ТОО «Жания-Полиграф»
г. Алматы, ул. Жандосова 58.