



оригинальная статья

<https://elibrary.ru/lbxunl>

Особенности внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов, представляющих интегрированную отчетность

Дымова Ирина Альбертовна

Кузбасский государственный технический университет имени

Т. Ф. Горбачева, Россия, Кемерово

eLibrary Author SPIN: 9128-4180

<https://orcid.org/0000-0002-0327-458X>

i-dymova@mail.ru

Карпова Ольга Сергеевна

Кемеровский государственный университет, Россия, Кемерово

eLibrary Author SPIN: 6439-7113

<https://orcid.org/0000-0002-6455-6548>

Аннотация: В современном экономическом пространстве отсутствует единый подход к определению внутреннего контроля и внутреннего аудита, не выявлены закономерности их функционирования и взаимодействия. Цель – раскрыть особенности внутреннего контроля и внутреннего аудита на основе информации экономических субъектов, представляющих интегрированную отчетность, а также предложить новую концепцию системы внутреннего контроля. Применены российские и международные документы, регулирующие внутренний контроль и внутренний аудит. Больше внимание уделено изучению составляющих национального регистра корпоративных нефинансовых отчетов, формируемого Российским союзом промышленников и предпринимателей. Для обеспечения репрезентативности выборки исследовано содержание интегрированных отчетов за 2023–2024 гг. и выделены экономические субъекты, в отчетах которых имеются разделы корпоративного управления рисками, раскрывающие особенности организации внутреннего контроля и внутреннего аудита. Выявлены ключевые тенденции в развитии систем внутреннего контроля и управления рисками современного бизнеса. Установлено, что организация внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов – достаточно сложный процесс, обусловленный организационно-правовой формой, отраслевой принадлежностью и уровнем человеческого капитала экономических субъектов. В своей практической деятельности экономические субъекты применяют разнообразные варианты построения и реализации внутреннего контроля и внутреннего аудита. В результате предложена новая концепция системы внутреннего контроля, где внутренний контроль и внутренний аудит как институты системы внутреннего контроля организуют двухстороннее взаимодействие.

Ключевые слова: внутренний контроль, внутренний аудит, система внутреннего контроля, риски, комплаенс, интегрированная отчетность

Цитирование: Дымова И. А., Карпова О. С. Особенности внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов, представляющих интегрированную отчетность. *Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Политические, социологические и экономические науки.* 2025. Т. 10. № 4. С. 649–660. <https://doi.org/10.21603/2500-3372-2025-10-4-649-660>

Поступила в редакцию 25.08.2025. Принята после рецензирования 29.09.2025. Принята в печать 29.09.2025.

full article

Internal Control and Audit of Economic Entities with Integrated Reporting

Irina A. Dymova

Kuzbass State Technical University, Russia, Kemerovo

eLibrary Author SPIN: 9128-4180

<https://orcid.org/0000-0002-0327-458X>

i-dymova@mail.ru

Olga S. Karpova

Kemerovo State University, Russia, Kemerovo

eLibrary Author SPIN: 6439-7113

<https://orcid.org/0000-0002-6455-6548>

Abstract: The current economy has no single approach to internal control and internal audit: the patterns of their functioning and interaction remain unclear. The authors studied the specifics of internal control and internal audit in economic entities with integrated reporting to propose a new internal control system. The research relied on Russian and international documents of internal control and audit, as well as on the national register of corporate non-financial reports of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs. The research covered integrated reports made in 2023–2024 to identify economic entities whose reports contained sections on corporate risk management. The analysis made it possible to identify the key trends in the development of internal control and risk management systems. Internal control and audit are complex processes that depend on the organizational and legal form of the economic entity, the industry it belongs to, and the level of its human capital. Economic entities use various options to design and implement internal control and audit. The new concept of internal control system organizes a two-way interaction of internal control and internal audit.

Keywords: internal control, internal audit, internal control system, risks, compliance, integrated reporting

Citation: Dymova I. A., Karpova O. S. Internal Control and Audit of Economic Entities with Integrated Reporting. *Vestnik Kemerovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Politicheskie, sotsiologicheskie i ekonomicheskie nauki*, 2025, 13(4): 649–660. (In Russ.) <https://doi.org/10.21603/2500-3372-2025-10-4-649-660>

Received 25 Aug 2025. Accepted after review 29 Sep 2025. Accepted for publication 29 Sep 2025.

Введение

В последнее время не только в научной литературе в отношении контрольных действий, осуществляемых внутри экономических субъектов, используются самые разнообразные термины, определения и трактовки, но и в практике внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов. Наблюдается некоторая неясность в понятийном аппарате и иерархических подходах к категориям внутреннего контроля и внутреннего аудита, которые достаточно близки по смыслу, и это вызывает трудности в установлении степени их значимости в организационной структуре экономических субъектов.

Обобщающей характеристикой понятий *внутренний контроль* и *внутренний аудит* является контроль, составляющий часть внутреннего управления финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов. Это подчеркивает сходство данных понятий, но не их идентичность, т.к. каждый выполняет свою функцию в соответствии с занимаемым положением, установленными внутренними правилами и распорядком экономических субъектов. При этом внутренний контроль и внутренний

аудит имеют общую конечную цель – увеличение стоимости компании [1; 2].

В нашей стране на протяжении длительного времени внутренний контроль считался прерогативой учета, который не имел отношения к управлению, и ограничивался проведением инвентаризации и проверкой записей на бухгалтерских счетах. Тем не менее для принятия рациональных управленческих решений внутренний контроль участвует в регулировании рисков, применяются такие инструменты, как учет и анализ [3–5]. Это значительно расширяет его задачи и делает основным фактором преодоления рисков и угроз. Следовательно, в современном понимании внутренний контроль является одной из функций управления.

Внутренний аудит в Российской Федерации появился несколько позднее внутреннего контроля [6–12]. Его формирование пришлось на время зарождения современной рыночной экономики, которая способствовала развитию аудиторской деятельности. Это и послужило толчком к определению внутреннего аудита, которое впервые было

представлено в Перечне терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации¹.

В настоящее время сформировалось стойкое понимание того, что учетно-аналитическая система является информационной базой управления. В целях обеспечения эффективности управления отчетные данные должны соответствовать требованиям достоверности и полноты, следовательно, нуждаются в постоянном внутреннем контроле и внутреннем аудите. Это является неотъемлемым условием соблюдения экономическими субъектами принципа непрерывности деятельности, который осуществляется на постоянной основе и не предполагает ее прекращения в будущем, вследствие чего экономические субъекты имеют возможность рассчитывать по своим долгам. Следовательно, актуальность приобретает вопрос о разделении компетенций между внутренним контролем и внутренним аудитом, приоритете одного перед другим и их связи с системой внутреннего контроля [13; 14].

Цель данного исследования – раскрыть особенности внутреннего контроля и внутреннего аудита на основе информации экономических субъектов, представляющих интегрированную отчетность, а также предложить новую концепцию системы внутреннего контроля. Применены российские и международные документы, регулирующие внутренний контроль и внутренний аудит. Больше внимание уделено изучению составляющих национального регистра корпоративных нефинансовых отчетов, формируемого Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП). С целью обеспечения репрезентативности выборки исследовано содержание интегрированных отчетов за 2023–2024 гг. и выделены экономические субъекты, в отчетах которых имеются разделы корпоративного управления рисками, раскрывающие особенности организации внутреннего контроля и внутреннего аудита. Использован литературный обзор, эмпирический подход, системный и функционально-структурный анализ, методы сравнения и обобщения данных.

Результаты

Согласно теории систем, общая функция самой системы превышает сумму функций, входящих в нее элементов, и обладает качествами, которые отсутствуют у элементов по отдельности [15]. Следовательно, система внутреннего контроля с входящими в нее элементами, такими как контрольная среда, оценка рисков, процедуры внутреннего контроля, информация и коммуникация, оценка внутреннего контроля², более эффективно защищает интересы бизнеса и способствует обеспечению непрерывности деятельности экономических субъектов, чем процедуры внутреннего контроля и другие элементы, действующие изолированно. Однако основными признаками системности являются не только структурированность и целенаправленность, но и взаимосвязанность элементов. В результате слаженной работы всех звеньев управления рисками, в том числе внутреннего контроля и внутреннего аудита, повышается уровень обеспечения экономической безопасности бизнеса [16–21].

Для раскрытия особенностей внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов авторы на выборочной основе использовали данные интегрированной отчетности, размещенной в библиотеке корпоративных нефинансовых отчетов РСПП [22–32]. Далее мы произвели группировку и обобщение информации о действующих структурных подразделениях внутреннего контроля и внутреннего аудита, выполняемых ими функциях и регулирующих их внутренних нормативных документах (табл.³).

Большинство анализируемых экономических субъектов, комментируя в своей интегрированной отчетности раздел о корпоративном управлении рисками, ссылаются на использование риск-ориентированного подхода, практика применения которого показала наибольшую эффективность в организации и реализации внутреннего контроля. При этом внутренний аудит в большинстве случаев информационно не увязывается с процессом управления рисками, а сопряжен в основном с оценкой системы внутреннего контроля.

Таким образом, были выявлены не только особенности и закономерности, но и противоречия.

¹ Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ). СПС КонсультантПлюс.

² Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013. СПС КонсультантПлюс.

³ Сост. по: Таблица Библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов по состоянию на сегодня. РСПП. URL: <https://rspp.ru/tables/non-financial-reports-library/> (дата обращения: 10.08.2025).

Табл. Элементы организации внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов, 2023–2024 гг.
 Tab. Internal control and internal audit of economic entities, 2023–2024

Экономический субъект	Подразделения внутреннего контроля и аудита	Функции подразделений внутреннего контроля и аудита	Перечень внутренних документов, регламентирующих функции внутреннего контроля и аудита
<i>Нефтегазовая отрасль</i>			
ПАО «Татнефть»	Контрольно-ревизионный отдел	Проверка финансово-хозяйственной деятельности и ее подразделений, в том числе на предмет соответствия законодательству РФ, Уставу и иным внутренним документам, по результатам которых предоставляются предложения и рекомендации по устранению причин и последствий нарушений	Политика управления рисками и внутреннего контроля
	Управление безопасности	Внутренний контроль в области оценки и управления рисками контрагентов, обеспечения защиты активов, информации и персональных данных сотрудников, информационной и ИТ-безопасности, физической безопасности и сохранности активов, экономической безопасности процессов по закупке товаров, услуг и сбыту продукции, противодействия мошенничеству и коррупции	
	Управление внутреннего аудита	Тестирование эффективности внутреннего контроля в ходе плановых и внеплановых проверок, выработка рекомендаций по результатам проверок, отслеживание выполнения корректирующих мероприятий, оценка системы внутреннего контроля	Положение об Управлении внутреннего аудита
ПАО «Транснефть»	Отдельное подразделение внутреннего контроля отсутствует	Обеспечение полноты и достоверности финансовой и управленческой отчетности, выполнения финансово-хозяйственных планов, сохранности имущества и эффективного использования ресурсов, а также защита капиталовложений акционеров и активов, поддержание высокого уровня деловой репутации	Положение о процедурах внутреннего контроля
	Департамент внутреннего аудита и анализа	Оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля, системы управления рисками, корпоративного управления	<ul style="list-style-type: none"> • Положение о внутреннем аудите • Положение о Департаменте внутреннего аудита и анализа основных направлений деятельности • Кодекс этики внутренних аудиторов • Программа оценки и повышения качества внутреннего аудита • Положение о планировании деятельности внутреннего аудита, проведения аудиторских проверок и анализа основных направлений деятельности

Экономический субъект	Подразделения внутреннего контроля и аудита	Функции подразделений внутреннего контроля и аудита	Перечень внутренних документов, регламентирующих функции внутреннего контроля и аудита
<i>Энергетика</i>			
<ul style="list-style-type: none"> • ПАО «Россети Северо-Запад» • ПАО «Россети Московский регион» • ПАО «Россети Сибирь» • ПАО «Россети Центр и Приволжье» • ПАО «Россети Центр» • АО «Россети Тюмень» • ПАО «Россети Волга» • ПАО «Россети Кубань» • ПАО «Россети Ленэнерго» • ПАО «Россети Урал» • ПАО «Россети Юг» • ПАО «Россети Северный Кавказ» 	<p>Департамент (дирекция) внутреннего контроля, управления рисками и менеджмента качества (ДВКУРиМК)</p>	<p>Методологическая и координационная поддержка и развитие систем внутреннего контроля и управления рисками, менеджмента качества, процессной системы путем разработки и совершенствования бизнес-процессов, в том числе с учетом минимизации возможных рисков, а также функции в области оценки влияния рисков на ключевые финансово-экономические показатели деятельности</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Положение о ДВКУРиМК • Политика управления рисками и внутреннего контроля • Предпочтительный риск (риск-аппетит) • Программа развития систем управления рисками и внутреннего контроля • Порядок (руководство) организации управления рисками и внутреннего контроля • Методика оценки и мониторинга рисков • Порядок определения предпочтительного риска (риск-аппетита) • Матрицы рисков и контрольных процедур • Глоссарий в области управления рисками и внутреннего контроля • Реестр рисков
	<p>Департамент внутреннего аудита</p>	<p>Путем системного и последовательного подхода к анализу и оценке систем управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления как инструментов обеспечения разумной уверенности в достижении поставленных целей</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Политика внутреннего аудита • Положение о Департаменте внутреннего аудита • Программа гарантии и повышения качества внутреннего аудита • Внутренние стандарты деятельности внутреннего аудита и стандарты практического применения
<p>ПАО «РусГидро»</p>	<p>Департамент контроля и управления рисками</p>	<p>Координация, методологическая поддержка и обеспечение функционирования системы внутреннего контроля и управления рисками, исполнение контрольных процедур и мероприятий</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Политика в области внутреннего контроля и управления рисками • Положения о Системе внутреннего контроля (СВК) • Положения об управлении рисками
	<p>Служба внутреннего аудита</p>	<p>Независимая оценка эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками, а также содействие Совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления и совершенствования деятельности</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Политика в области внутреннего аудита • Положение об организации и проведении контрольных мероприятий Службой внутреннего аудита • План-график контрольных мероприятий
<p>ПАО «Интер РАО ЕЭС»</p>	<p>Отсутствует информация о внутреннем контроле и наличии отдельного подразделения внутреннего контроля</p>		
	<p>Центр внутреннего аудита</p>	<p>Содействие Совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления и совершенствовании его финансово-хозяйственной деятельности. Проведение аудиторских проверок организации и ее подконтрольных лиц, предоставление консультаций исполнительным органам по вопросам управления рисками, внутреннего контроля и корпоративного управления</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Политика по внутреннему аудиту • Положение о Центре внутреннего аудита

Экономический субъект	Подразделения внутреннего контроля и аудита	Функции подразделений внутреннего контроля и аудита	Перечень внутренних документов, регламентирующих функции внутреннего контроля и аудита
ПАО «Юнипро» (ранее – ОАО «Э.ОН Россия»)	Управление международной финансовой отчетности и внутреннего контроля	Обеспечение эффективной системы внутреннего контроля и управления рисками, вспомогательной консультативной помощи	Политика по внутреннему контролю
	Управление внутреннего аудита	Обеспечение уверенности в адекватности, функциональности, надежности и эффективности систем внутреннего контроля и управления рисками, а также информационных систем. Выполнение независимой оценки систем внутреннего контроля и управления рисками, а также отслеживание устранения недостатков	Положение об Управлении внутреннего аудита
АО «Сетевая компания»	Отдел внутреннего контроля	Исполнение контрольных процедур и мероприятий по управлению рисками, подготовка к проверкам внешних контролирующих органов	<ul style="list-style-type: none"> • Политика управления рисками • Положение о системе внутреннего контроля
	Отдел внутреннего аудита	Проведение комплексных и целевых аудиторских проверок филиалов, мониторинг исполнения филиалами планов корректирующих мероприятий, сформированных по результатам контрольных мероприятий	План корректирующих мероприятий
<i>Металлургическая и горнодобывающая отрасль</i>			
ПАО «Северсталь»	Управление риск-менеджмента и внутреннего контроля	Выявление, оценка коррупционных рисков в бизнес-процессах и формирование отчетов о результатах функционирования системы менеджмента противодействия коррупции	<ul style="list-style-type: none"> • Кодекс корпоративного управления • Политика противодействия коррупции
	Управление внутреннего аудита	Осуществление проверок соблюдения этических принципов и корпоративных ценностей, мониторинг соблюдения требований Политики противодействия коррупции	
ПАО «Селигдар»	Отсутствует информация о наличии отдельного подразделения внутреннего контроля		
	Отдел внутреннего аудита	Оценка эффективности системы управления рисками и внутреннего контроля	Положение об Отделе внутреннего аудита
En+ Group	Дирекция по контролю и внутреннему аудиту	Обеспечение методологической поддержки процессов управления рисками и внутреннего контроля, проведение комплексных аудитов и контрольных проверок	<ul style="list-style-type: none"> • Политика управления рисками • Регламент по управлению рисками

Экономический субъект	Подразделения внутреннего контроля и аудита	Функции подразделений внутреннего контроля и аудита	Перечень внутренних документов, регламентирующих функции внутреннего контроля и аудита
<i>Телекоммуникация и связь</i>			
VK	Отсутствует информация о наличии отдельного подразделения внутреннего контроля		Политика по управлению корпоративными рисками и внутреннему контролю
	Департамент внутреннего аудита	Планирование и проведение аудиторских проверок бизнес-процессов, предоставление консультаций по вопросам внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления, мониторинг выполнения рекомендаций, разработанных по итогам аудиторских проверок	Положение о внутреннем аудите
<i>Финансы и страхование</i>			
ПАО «Совкомбанк»	Служба внутреннего контроля	Выявление конфликтов интересов и регуляторного риска, учет связанных с ним событий, анализ новых банковских продуктов и услуг на наличие такого риска и мониторинг эффективности управления им	<ul style="list-style-type: none"> • Положение об организации и развитии системы внутреннего контроля • Положение о Службе внутреннего контроля
	Служба внутреннего аудита	Оценка процессов корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля, проверка и тестирование достоверности, полноты и своевременности бухгалтерского учета и отчетности	Положение о Службе внутреннего аудита

Например, в ПАО «РусГидро» есть должность *главный аудитор*, которую исполняет директор по внутреннему контролю и управлению рисками. Следует отметить такую особенность, как совмещение главным аудитором руководства внутренним контролем и внутренним аудитом при наличии руководителя службы внутреннего аудита. Скорее всего, главный аудитор приписан к должности директора по внутреннему контролю и управлению рисками для усиления статусности, а не для подтверждения объединения внутреннего контроля и внутреннего аудита. В интегрированном отчете ПАО «РусГидро» указано, что служба внутреннего аудита – самостоятельное структурное подразделение, которое функционально подчиняется Совету директоров, а административно – Председателю Правления (Генеральному директору ПАО «РусГидро»). Помимо этого, основная цель внутреннего аудита, зафиксированная в Политике в области внутреннего аудита, – независимая оценка эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками, которая не может осуществляться

главным аудитором, т. к. оценивается именно его работа в качестве директора по внутреннему контролю и управлению рисками.

В ПАО «Транснефть», ПАО «Интер РАО ЕЭС», ПАО «Селигдар», VK отсутствуют отдельные самостоятельные структурные подразделения внутреннего контроля, но функционал департамента (отдела, центра) внутреннего аудита, установленный данными экономическими субъектами, состоит в оценке надежности и эффективности системы внутреннего контроля, предоставления консультаций по вопросам внутреннего контроля. Если проводить оценку уровня системы внутреннего контроля, используя методы тестирования, инспектирования и наблюдения в рамках элементов данной системы, то давать советы и оказывать помощь вследствие отсутствия исполнителей внутреннего контроля придется напрямую Совету директоров. ПАО «Транснефть» – единственный экономический субъект, который при отсутствии подразделения внутреннего контроля утвердил функции внутреннего контроля и принял Положение о процедурах внутреннего контроля.

Практически все исследуемые экономические субъекты основной целью внутреннего аудита объявляют содействие Совету директоров и исполнительным органам в повышении эффективности управления, совершенствовании финансово-хозяйственной деятельности. Функции внутреннего аудита зависят от направленности деятельности подразделений внутреннего контроля, но практически всегда одной из его приоритетных функций является оценка уровня эффективности системы внутреннего контроля. При этом ряд экономических субъектов (ПАО «Северсталь», ПАО «Россети Северо-Запад», ПАО «Юнипро», ПАО «Селигдар», VK) имеют специальные службы комплаенса, а рамках которого рассматриваются случаи несоблюдения сотрудниками требований внутренних документов в области противодействия коррупции, и в случае выявления нарушений принимаются меры локального и превентивного характера.

Установлен приоритет двух отдельных подразделений внутреннего контроля и внутреннего аудита, функционирующих параллельно. Данная структура присуща экономическим субъектам, составляющим 58 % от всей совокупности исследуемых объектов. Соответственно, 34 % экономических субъектов не имеют подразделений внутреннего контроля, а один экономический субъект (En+ Group), чья доля составляет 8 %, объединил функции внутреннего контроля и внутреннего аудита в одном структурном подразделении – Дирекции по контролю и внутреннему аудиту.

Большинство экономических субъектов нефтегазовой отрасли и энергетики выстраивают и описывают систему внутреннего контроля в соответствии с моделью *четырёх линий* (ПАО «Татнефть», ПАО «Юнипро», VK). Однако все публичные акционерные общества в той или иной степени используют рекомендации Банка России⁴. На этой же основе выстроено и содержание внутренних нормативных актов, перечень которых, представленный в таблице, указывает на разнообразие в подходах к составлению пакета внутренних нормативных актов, регулирующих корпоративное управление рисками.

Наиболее часто встречающиеся документы – это Политика управления рисками и внутреннего контроля и Положение о внутреннем аудите. В ПАО «Транснефть» действует Кодекс этики внутренних

аудиторов, а в ПАО «Северсталь» – Кодекс корпоративного управления. Только в ПАО «Северсталь» разработана Политика противодействия коррупции, что свидетельствует об обеспеченности службы комплаенса нормативной базой в отличие от других экономических субъектов, также позиционирующих в интегрированной отчетности наличие комплаенса. О качестве внутреннего аудита позаботились ПАО «Транснефть» и группа компаний ПАО «Россети», которые приняли Программы оценки, гарантии и повышения качества внутреннего аудита. Группа компаний ПАО «Россети» отличается самым широким перечнем документов, регулирующих порядок организации и развития систем управления рисками и внутреннего контроля, включая методики оценки, матрицы, глоссарий и реестр рисков. Кроме того, это единственные экономические субъекты, которые имеют собственные внутренние стандарты деятельности внутреннего аудита и стандарты практического применения. ПАО «Транснефть» и ПАО «РусГидро» осуществляют внутренний контроль и внутренний аудит на основе системы планирования. Об этом свидетельствуют применяемые ими Положение о планировании деятельности внутреннего аудита, проведения аудиторских проверок и анализа основных направлений деятельности и План-график контрольных мероприятий соответственно. АО «Сетевая компания» использует План корректирующих мероприятий, что подчеркивает внимание к устранению выявленных недостатков и нарушений.

На наш взгляд, внутренний контроль и внутренний аудит должны быть встроены в систему внутреннего контроля. Внутренний контроль и внутренний аудит как институты системы внутреннего контроля организуют двухстороннее взаимодействие. С одной стороны, взаимная связь внутреннего контроля и внутреннего аудита обеспечивает высокий уровень функционирования системы внутреннего контроля, а с другой стороны, взаимная поддержка внутреннего контроля и внутреннего аудита содействует укреплению защитных механизмов бизнеса и эффективности корпоративного управления. При этом внутренний контроль выступает в качестве элемента *процедуры внутреннего контроля*, а внутренний аудит выполняет функции элемента *оценки внутреннего контроля* (рис.⁵).

⁴ 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 № ИН-06-28/143 от 01.10.2020. СПС КонсультантПлюс.

⁵ Сост. по: Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля...



Рис. Элементы системы внутреннего контроля
Fig. Elements of internal control system

Контрольная среда – это фундамент системы внутреннего контроля. Именно она является существенным признаком, который определяет качество всех последующих элементов. Оценка рисков своевременно обнаруживает триггеры бизнес-процессов и предвещает выполнение процедур внутреннего контроля, что делает внутренний контроль более целенаправленным и эффективным. Информационные коммуникации расположены между внутренним контролем и внутренним аудитом. Это указывает на то, что внутренний контроль и внутренний аудит имеют единый информационный источник, основой которого является учетно-аналитическая система экономического субъекта. Вершина системы внутреннего контроля – это внутренний аудит, производящий мониторинг и оценку системы внутреннего контроля.

Однако, несмотря на всю стройность системы внутреннего контроля и упорядоченность алгоритма взаимодействия внутреннего контроля и внутреннего аудита, следует указать на проблемы, которые могут возникнуть из-за противоречий интересов контроля и аудита. Дело в том, что внутренний контроль призван минимизировать внутренние риски и угрозы, которые связаны с возможными злоупотреблениями, нарушениями и мошенническими действиями, возникающими со стороны сотрудников экономических субъектов, а внутренний аудит занимается вопросами предупреждения и локализации внешних рисков и угроз, поступающих в результате заключения договоров с различными контрагентами и стейкхолдерами. Процедуры внутреннего контроля направлены на то, чтобы 1) факты хозяйственной деятельности в учете достоверно отражали временной период их осуществления, были

зафиксированы в правильных суммах и отражены на счетах бухгалтерского учета в соответствии с действующими нормативными актами и положениями учетной политики экономических субъектов; 2) была налажена фиксация деталей фактов хозяйственной деятельности, имеющих существенное значение для учета и отчетности; 3) была ограничена возможность злоупотреблений активами и обеспечена их сохранность.

Заключение

Организация внутреннего контроля и внутреннего аудита экономических субъектов достаточно сложный процесс, обусловленный организационно-правовой формой, отраслевой принадлежностью и уровнем человеческого капитала экономических субъектов. В своей практической деятельности экономические субъекты применяют разнообразные варианты построения и реализации внутреннего контроля и внутреннего аудита.

В современных условиях развития информационно-коммуникационных технологий особое внимание внутреннего контроля должно быть направлено на защиту и анализ информационных потоков с целью выявления мест дублирования, избытка или недостатка информации, причин ее сбоев и несвоевременности получения. Внутренний аудит не дублирует функции внутреннего контроля, он решает задачи, которые перед ним ставят собственники и руководство экономических субъектов, защищает от воздействия внешних угроз бизнес-процессы и в то же время должен проводить оценку эффективности внутреннего контроля. Сложность представляет некоторая формальность в проведении данной оценки, которая основывается на осуществлении процедур тестирования без применения глубокого анализа деятельности аппарата внутреннего контроля, получаемых им результатов и внедряемых мероприятий.

По нашему мнению, внутренний контроль и внутренний аудит должны функционировать параллельно, не мешая работе друг друга и не дублируя выполняемые функции. Следовательно, внутренний аудит должен проводить не оценку внутреннего контроля, а мониторинг системы внутреннего контроля, т.е. осуществлять на постоянной основе отслеживание качества работы и взаимодействия всех входящих в данную систему элементов.

Вопросы соотношения внутреннего контроля, внутреннего аудита, систем внутреннего контроля и управления рисками требуют дальнейшего теоретического исследования и практического решения в деятельности экономических субъектов.

Конфликт интересов: Авторы заявили об отсутствии потенциальных конфликтов интересов в отношении исследования, авторства и / или публикации данной статьи.

Conflict of interests: The authors declared no potential conflict of interests regarding the research, authorship, and / or publication of this article.

Критерии авторства: Авторы в равной степени участвовали в подготовке и написании статьи.

Contribution: All the authors contributed equally to the study and bear equal responsibility for the information published in this article.

Литература / References

1. Бочкарева Е. А., Барчо Р. Р. Автоматизация процессов контроля и организационно-правовые вопросы внедрения систем внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. *Евразийский юридический журнал*. 2019. № 8. С. 147–150. [Bochkareva E. A., Barcho R. R. Automation of the control processes and organizational-legal issues of implementation of the systems of internal financial control and internal financial audit. *Eurasian Law Journal*, 2019, (8): 147–150. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/pchbju>
2. Головач А. М. Внутренний контроль и внутренний аудит в организации: разграничение компетенции. *Аудиторские ведомости*. 2007. № 1. С. 33–39. [Golovach A. M. Internal control and internal audit in an organization: Differentiation of competence. *Auditorskie vedomosti*, 2007, (1): 33–39. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/sxcvfvz>
3. Дмитриева И. М., Машинистова Г. Е., Харакоз Ю. К. Процесс совершенствования МСФО и российская учетная практика. *Аудитор*. 2019. Т. 5. № 3. С. 35–40. [Dmitrieva I. M., Mashinistova G. E., Kharakoz Yu. K. The process of improving of IFRS and Russian accounting practices. *Auditor*, 2019, 5(3): 35–40. (In Russ.)] https://doi.org/10.12737/article_5c88f3464ddaf0.95746469
4. Кубатиева Л. М. Организация внутреннего контроля как ограничителя рисков хозяйственной деятельности. *Аудиторские ведомости*. 2022. № 2. С. 16–19. [Kubatueva L. M. Organization of internal control as a limiter of risks of economic activity. *Auditorskie vedomosti*, 2022, (2): 16–19. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/dlmbqz>
5. Черненко Е. Р., Сафина З. З. Значение внутреннего контроля организации и ошибки в его проведении. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020. № 12-3. С. 191–193. [Chernenko E. R., Safina Z. Z. The importance of internal control of the organization and errors in its implementation. *Economy and Business: Theory and Practice*, 2020, (12-3): 191–193. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/ljdvkc>
6. Джойс Э. А., Симаков А. А. Проблематика управления рисками организаций при осуществлении внутреннего контроля и внутреннего аудита. *Аудиторские ведомости*. 2021. № 3. С. 68–71. [Joyce E. A., Simakov A. A. Problems of risk management of organizations in the implementation of internal control and internal audit. *Auditorskie vedomosti*, 2021, (3): 68–71. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/vdodcm>
7. Джойс Э. А., Симаков А. А. Анализ применения и использования концепции COSO в России. *Аудиторские ведомости*. 2021. № 2. С. 33–36. [Joyce E. A., Simakov A. A. Analysis of the application and use of the COSO concept in the Russia. *Auditorskie vedomosti*, 2021, (2): 33–36. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/anzolv>
8. Егорова Е. В. Анализ современных проблем внутреннего аудита в организациях. *Аудиторские ведомости*. 2022. № 1. С. 30–32. [Egorova E. V. Analysis of modern problems of internal audit in organizations. *Auditorskie vedomosti*, 2022, (1): 30–32. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/veescs>
9. Зырянова Т. В., Терехова О. Е. Внутренний аудит как оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля. *Экономический анализ: теория и практика*. 2006. № 16. С. 8–14. [Zyryanova T. V., Terekhova O. E. Internal audit as an assessment of the reliability and effectiveness of the internal control system. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2006, (16): 8–14. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/hunaep>
10. Остаев Г. Я., Хосиев Б. Н., Эриашвили Н. Д. Организация внутреннего аудита для целей обеспечения экономической и информационной безопасности. *Аудиторские ведомости*. 2021. № 3. С. 72–77. [Ostaev G. Ya., Khosiev B. N., Eriashvili N. D. Organization of internal audit for the purposes of ensuring economic and information security. *Auditorskie vedomosti*, 2021, (3): 72–77. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/xkcpzt>
11. Шафранский В. Г. Внутренний аудит и консалтинг. О некоторых этических аспектах профессии внутреннего аудитора. *Аудиторские ведомости*. 2024. № 1. С. 21–32. [Shafranskiy V. G. Internal auditing and consulting. On some ethical aspects of the profession of internal auditor. *Auditorskie vedomosti*, 2024, (1): 21–32. (In Russ.)] <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-1-21-32>

12. Шафранский В. Г. О некоторых особенностях построения системы риск-ориентированного внутреннего аудита в организации. *Аудиторские ведомости*. 2024. № 4. С. 19–26. [Shafranskiy V. G. On some features of building a risk-oriented internal audit system in an organization. *Auditorskie vedomosti*, 2024, (4): 19–26. (In Russ.)] <https://doi.org/10.24412/1727-8058-2024-4-19-26>
13. Терюхов В. Е. Актуальность интеграции процессов управления рисками и внутреннего контроля / аудита. *Аудиторские ведомости*. 2022. № 3. С. 50–54. [Teryukhov V. E. The relevance of integrating risk management and internal control / audit processes. *Auditorskie vedomosti*, 2022, (3): 50–54. (In Russ.)] https://doi.org/10.56539/17278058_2022_3_50
14. Чикурова С. С. Внутренний аудит корпоративных рисков формирования оценочных резервов и обязательств в коммерческих организациях. *Аудиторские ведомости*. 2020. № 4. С. 7–14. [Chikurova S. S. Internal audit of corporate risks of formation of estimated reserves and liabilities in commercial organizations. *Auditorskie vedomosti*, 2020, (4): 7–14. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/hynjrb>
15. Колобов А. В. Ключевые принципы устойчивого развития бизнес-системы предприятия. *Управленческие науки*. 2020. Т. 10. № 3. С. 21–32. [Kolobov A. V. Key principles of sustainable development of a company's business system. *Upravlencheskie nauki*, 2020, 10(3): 21–32. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/wxgpht>
16. Бестаева Л. И. Организация процедуры взаимодействия финансовых служб при проведении внутреннего аудита. *Аудиторские ведомости*. 2021. № 2. С. 40–42. [Bestaeva L. I. Organization of the cooperation procedure between financial services during internal audits. *Auditorskie vedomosti*, 2021, (2): 40–42. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/cyzbxo>
17. Крюкова А. П. Перспективы развития внутреннего аудита и контроля. *Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития*: XIX Междунар. науч. конф. (Санкт-Петербург, 16 октября 2024 г.) СПб.: СПбГЭУ, 2024. С. 228–231. [Kryukova A. P. The prospects in the development of internal audit and control. *Accounting, analysis, and audit: History, modernity and development prospects*: Proc. XIX Intern. Sci. Conf., St. Petersburg, 16 Oct 2024. St. Petersburg: UNECON, 2024, 228–231. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/uccche>
18. Малецкая И. П. Особенности анализа рисков работы с контрагентами в системе внутреннего контроля. *Аудиторские ведомости*. 2022. № 2. С. 26–29. [Maletskaya I. P. Features of risk analysis of working with counterparts in the internal control system. *Auditorskie vedomosti*, 2022, (2): 26–29. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/ljsjcyv>
19. Малецкая И. П. Применение закона Бенфорда при выявлении мошеннических действий в компании. *Аудиторские ведомости*. 2022. № 3. С. 23–26. [Maletskaya I. P. Application of Benford's law in detecting fraudulent activities in a company. *Auditorskie vedomosti*, 2022, (3): 23–26. (In Russ.)] https://doi.org/10.56539/17278058_2022_3_23
20. Потапов Ю. А. Методология внутреннего контроля цифровой зрелости экономического субъекта для функций внутреннего контроля и аудита. *Audit*. 2023. № 3. С. 17–24. [Potapov Yu. A. Internal control methodology of digital maturity of an economic entity for internal control and audit functions. *Audit*, 2023, (3): 17–24. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/xmnode>
21. Ostaev G. Y., Khosiev B. N., Kubatieva L. M., Bestaeva L. I. Formation of a methodology for evaluating the internal control system in the agricultural business. *Journal of advanced research in dynamical and control systems*, 2020, 12(7): 2309–2317. <http://doi.org/10.5373/JARDCS/V12SP7/20202358>
22. Борисюк А. А., Гаджиев Г. М. Нефинансовая отчетность как инструмент «обратной связи» компании и проблемы ее развития в РФ. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2021. № 6-2. С. 17–21. [Borisjuk A. A., Gadzhiev G. M. Non-financial reporting as an instrument for company's "feedback" and the problems of its development in the Russian Federation. *Economy and Business: Theory and Practice*, 2021, (6-2): 17–21. (In Russ.)] <https://doi.org/10.24412/2411-0450-2021-6-2-17-21>
23. Бычкова С. М., Мальцева Е. А. Роль нефинансовой отчетности в принятии экономических решений. *Аудитор*. 2023. Т. 9. № 11. С. 19–24. [Bychkova S. M., Malceva E. A. The role of non-financial reporting in economic decision-making. *Auditor*, 2023, 9(11): 19–24. (In Russ.)] <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2023-9-11-19-24>
24. Винокурова О. А. Преимущества использования интегрированного мышления при составлении интегрированных отчетов. *Russian Economic Bulletin*. 2023. Т. 6. № 1. С. 151–154. [Vinokurova O. A. The advantages of using integrated thinking in the preparation of integrated reports. *Russian Economic Bulletin*, 2023, 6(1): 151–154. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/plsqie>

25. Днепрова А. Б. Раскрытие в бухгалтерской отчетности информации о рисках. *Бухгалтерский учет*. 2024. № 3. С. 75–84. [Dneprova A. B. Disclosure of information about risks in accounting statements. *Bukhgalterskii uchet*, 2024, (3): 75–84. (In Russ.)]
26. Карпова О. С., Думова И. А. Актуальные вопросы раскрытия информации в интегрированной отчетности экономических субъектов. *Вестник Кемеровского государственного университета. Серия: Политические, социологические и экономические науки*. 2024. Т. 9. № 4. С. 588–597. [Karpova O. S., Dumova I. A. Current issues of information disclosure in integrated reporting of economic entities. *Vestnik Kemerovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Politicheskie, sotsiologicheskie i ekonomicheskie nauki*, 2024, 9(4): 588–597. (In Russ.)] <https://doi.org/10.21603/2500-3372-2024-9-4-588-597>
27. Копкова Е. С. Интегрированная отчетность и интегрированное мышление в эволюции стратегического управления. *Вестник современной науки*. 2015. № 12-1. С. 64–65. [Kopkova E. S. Integrated reporting and integrated thinking in the evolution of strategic management. *Vestnik sovremennoi nauki*, 2015, (12-1): 64–65. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/vjipmt>
28. Рожнова О. В. Проблемы оценки элементов корпоративной отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2023. № 4. С. 42–47. [Rozhnova O. V. Valuation in corporate reporting: An analysis of current issues and recommendations. *Auditorskie vedomosti*, 2023, (4): 42–47. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/kovzyd>
29. Сабирьянова Л. Р., Сабирьянова Р. Р. Проблемы формирования интегрированной учетно-аналитической информации для развития стратегической управленческой и интегрированной отчетности. *Инновационное развитие экономики*. 2016. № 4. С. 267–271. [Sabirianova L. R., Sabirianova R. R. Integrated accounting and analytical information in strategic management and integrated reporting. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki*, 2016, (4): 267–271. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/wmcged>
30. Халикова Э. А., Муслимова Р. Ф. Анализ практики формирования отчетности в области устойчивого развития российскими компаниями в соответствии с международными стандартами. *Аудит*. 2024. № 1. С. 51–55. [Khalokova E. A., Muslomova R. F. Analysis of the practice of reporting in the field of sustainable development by Russian companies in accordance with international standards. *Audit*, 2024, (1): 51–55. (In Russ.)] <https://elibrary.ru/jtmqxm>
31. Hdeib T. S., Nesvetailov V. F. Strategic management accounting as a fundamental system for supporting integrated reporting. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*, 2023, 2(6): 140–152. <https://doi.org/10.36871/ek.up.p.r.2023.06.02.016>
32. Brînzaru S.-M., Grosu V., Socoliuc M., Petrescu C. Stakeholders' trust in the global performance information of companies applying integrated reporting: Pros and cons. *Actual Issues of Modern Science. European Scientific e-Journal*, 2022, 23(8): 7–23. <https://doi.org/10.47451/ecn2022-10-03>