

Доверие как фактор оптимизации взаимодействия внутреннего и внешнего аудита

Reliance as a Factor in Optimizing the Interaction of Internal and External Audit

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-11-10-18

Н.С. Белогина, канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»

e-mail: nsbelog@gmail.com.

Н.Ю. Ковалев, аспирант кафедры бухгалтерского учета и аудита, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»

e-mail: kov.nik.y@yandex.ru

N.S. Belogina, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, National Research Nuclear University MEPhI (Moscow Engineering Physics Institute)

e-mail: nsbelog@gmail.com

N.Yu. Kovalev, Postgraduate Student, Department of Accounting and Auditing, National Research Nuclear University MEPhI (Moscow Engineering Physics Institute)

e-mail: kov.nik.y@yandex.ru

Аннотация. В статье представлено исследование практики доверия внешнего аудитора к результатам внутреннего аудита на основе анализа результатов интервьюирования представителей семи компаний, для которых обязательно проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Среди интервьюируемых — руководители службы внутреннего аудита, аудиторы аудиторских организаций, исполнительный директор. По результатам анализа были установлены метадаанные, определяющие кейсы компаний с большей или меньшей степенью доверия. Концептуальными индикаторами стали: взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами, статус и ценность внутреннего аудита, компетентность внутреннего аудитора, использование прямой помощи внутреннего аудита, дублирование аудиторской работы и методология аудита.

Ключевые слова: внутренний аудит, внешний аудит, концепция практики доверия, концептуальные индикаторы, обязательный аудит, параметры доверия, доверие аудитора.

Abstract. The article presents a study of the practice of the external auditor's trust in the results of internal audit based on the analysis of the results of interviewing representatives of seven companies for which an audit of accounting (financial) statements is mandatory. Among the interviewees are the heads of the internal audit service, auditors of audit organizations, and the executive director. Based on the results of the analysis, metadata was established that defines the cases of companies with a greater or lesser degree of trust. The conceptual indicators were: interaction between internal and external auditors, the status and value of internal audit, the competence of the internal auditor, the use of direct assistance from internal audit, duplication of audit work and audit methodology.

Keywords: internal audit, external audit, concept of reliance practice, conceptual indicators, mandatory audit, reliance parameters, auditor's reliance.

В аудиторской деятельности взаимоотношения между аудитором и аудируемым лицом построены на доверии, что является необходимым условием конструктивности их взаимодействия. Международные профессиональные стандарты внешнего и внутреннего аудита признают необходимость использования внутреннего аудита во время обязательного внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности [8, 12]. В данной работе под термином «доверие» подразумевается использование работы внутреннего

аудитора в целях «изменения характера или сроков либо уменьшения объема аудиторских процедур, выполняемых им [внешним аудитором] непосредственно, или привлечения внутренних аудиторов к непосредственному участию в аудите» [12, п. 13] путем включения результатов работы внутреннего аудитора в доказательства внешнего аудитора. Такого рода включения, модифицируя процедуры внешнего аудита, дают значительный эффект синергии в его взаимодействии с внутренним аудитом [3].



Основополагающей предпосылкой доверия внешнего аудитора является актуальность для него работы внутреннего аудитора. Вместе с тем следует отметить существенное различие в ролях внешнего и внутреннего аудита. В частности, под внутренним аудитом в работе подразумевается деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на увеличение рыночной стоимости компании, совершенствование ее хозяйственной деятельности [7]. А под внешним аудитом мы понимаем независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [15, п. 3 ст. 3].

Несмотря на различие ролей внутреннего и внешнего аудита неизбежно некоторое дублирование в их работе. Степень данного дублирования зависит от объема и направленности процедур внутреннего аудита. В литературе также отмечается, что возможна путаница среди заинтересованных сторон, которые могут неправильно понимать границы внутреннего и внешнего аудита [4].

Вместе с этим отмечается, что внешние аудиторы в процессе подготовки рабочей документации и сбора аудиторских доказательств могут использовать выводы, предоставленные другими специалистами, например, экспертами по менеджменту [11]. Важно отметить, что внешний аудитор несет единоличную ответственность за подготавливаемое заключение независимо от того, на каких основаниях оно подготовлено [12, п. 11]. А.С. Мухина и А.М. Михайлов подчеркивают, что профессиональное сотрудничество зависит от четкости распределения ролей, правильной профессиональной компетентности, взаимного уважения и доверия [13].

Международный совет по стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) также признает необходимость поиска баланса между результативностью и экономностью внешнего аудита при использовании результатов внутреннего аудита. Данная проблема обсуждается также и в научной литературе [5]. По мнению Т.С. Анисифорова, такое балансирование сопряжено с необходимостью одновременного учета множества факторов, среди которых

противоречивость интересов стейкхолдеров [2]. Так, по его мнению, внешние аудиторы более консервативны в использовании результатов анализа внутренних аудиторов, чем руководство компании, в связи с асимметричностью информации о качестве проводимого в организации внутреннего аудита.

В литературе также присутствует позиция, согласно которой нет необходимости в поиске данного баланса, поскольку результативность является более важным аспектом [16]. Считается, что если внешний аудит не результативен и не достигает целей, поставленных в отношении использования внутреннего аудита, то он бесполезен, независимо от степени его экономности.

Что такое «доверие»?

В соответствии с профессиональными стандартами внешнего аудита [10, 12] внешние аудиторы могут использовать работу внутреннего аудита тремя способами.

Во-первых, когда в организации проводится внутренний аудит, внешний аудитор должен ежегодно собирать информацию о его результатах. Эта информация помогает внешним аудиторам понять организацию, ее структуру, а также выявить и оценить риск существенного искажения финансовой отчетности [10, п. А9]. Как правило, в этих целях используются запросы к внутренним аудиторам, изучаются их полномочия, планы и отчеты. Такая информация собирается независимо от планируемого объема включения работы внутреннего аудита в доказательства внешнего аудита.

Во-вторых, при необходимости внешний аудитор может включить непосредственные результаты работы внутреннего аудитора в свои доказательства [12, п. 13]. В таком случае данную информацию стоит относить к непосредственному результату доверия внешнего аудитора.

В-третьих, внешний аудитор может привлекать к проведению обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности внутреннего аудитора [12, п. 13]. Тогда результаты, достигнутые внутренним аудитором под руководством и надзором внешнего аудитора, стоит относить к результату доверия внешнего аудитора. Вместе с тем привлечение к пе-

риферийной работе, например, по картированию процессов в организации, как правило, не относится к работе по доверию, потому что такая работа не представляет доказательств для внешнего аудитора.

В то же время, по мнению К.К. Арабян, «доверие — это состояние, которое предшествует вере, когда не требуются доказательства, а убежденность в отношении чего-либо является безусловной» [1, с. 40]. Таким образом, в нашем исследовании под термином «доверие» понимается использование внешним аудитором в ходе обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности результатов внутреннего аудитора, полученных в ходе непосредственного самостоятельного аудита, а также под контролем и проверкой внешнего аудитора [12, п. 13].

Решения внешних аудиторов о характере и степени доверия к результатам внутреннего аудита должны учитывать профессиональные требования к качеству внешнего аудита. Внешние аудиторы должны выразить разумную уверенность в отношении раскрытия информации в финансовой отчетности [9, п. 5]. Разумная уверенность требует достаточных надлежащих аудиторских доказательств для снижения до приемлемо низкого уровня аудиторского риска [9, п. 5], связанного с выражением аудитором ненадлежащего мнения при существенном искажении финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства внешнего аудита должны быть достаточными и соизмеримы с риском существенного искажения финансовой отчетности [9, п. 13(b)]. Соответствие аудиторских доказательств оценивается путем определения их значимости и надежности в данных обстоятельствах [11, п. А5]. Таким образом, когда результаты работы внутреннего аудитора включаются в состав доказательств внешнего аудита и становятся неотъемлемой частью аудиторских доказательств обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, внешний аудитор оценивает их уместность и надежность. Доказательства считаются уместными, когда существует логическая связь между аудиторской процедурой и ее целью [11, п. А27]. Надежность же аудиторских доказательств характеризуется достоверностью источника и характера информации [11, п. А31].

По мнению А.М. Прониной, критериями оценивания уместности и надежности аудиторских доказательств, полученных в результате работы по доверию, могут выступать [14], например:

- объем и характер работы внутреннего аудитора, в том числе области аудита и виды аудиторских процедур;

- организационный статус внутреннего аудитора, в том числе его функциональная независимость;

- уровень профессиональной квалификации.

На основании классификации А.М. Прониной были разработаны концептуальные индикаторы: взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами, статус и ценность внутреннего аудита, компетентность внутреннего аудитора, использование прямой помощи внутреннего аудита, дублирование аудиторской работы и методология аудита.

Методология исследования

В данном исследовании единицей анализа является доверие внешнего аудита к результатам внутреннего аудита, а единицей наблюдения — утверждения участников интервью, передающие их представление о таком доверии. В свою очередь эмпирической основой построения исследования выступают качественные данные, полученные в ходе интервью.

На первом этапе исследования решение о выборке заключалось в том, чтобы сосредоточить внимание на компаниях, для которых обязательно проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с положениями российского законодательства. Далее были проанализированы годовые отчеты данных компаний за 2022 год на предмет осуществления функции внутреннего аудита.

Следующим этапом в формировании выборки стало определение отраслей, в которых компании осуществляют хозяйственную деятельность. В.Б. Лаврушина отмечает, что оценки доверия внешних аудиторов значительно отличаются в зависимости от отрасли [6]. Таким образом, было принято решение о целенаправленном сборе данных о компаниях из разных сфер хозяйствования. Выбранные организации представляют отрасли финансовых услуг (компания А), добывающей промышленности (компания В), телекомму-



никационных технологий (компании С) и розничной торговли (компании D).

Далее отбору подверглись аудиторские организации, осуществляющие обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности. Был учтен тот факт, что каждая крупная компания декларирует собственную методологию осуществления аудита. С целью расширения выборки было принято решение о включении аудиторских организаций из состава бывшей «Большой четверки» — «Технологии доверия» (бывший «PricewaterhouseCoopers»), «Деловые Решения» (бывший «Ernst&Young»), а также «Финансовые и бухгалтерские консультанты (ФБК)».

С целью сосредоточения внимания на лицах, принимающих решения о доверии и формирующих возможность этого доверия, в выборку были включены сотрудники компаний, имеющие квалификационный аттестат аудиторов и высокий уровень должностной ответственности — руководители служб внутреннего аудита и руководители аудиторских групп. Информация о расписании интервью с участниками исследования представлена в таблице 1. После формирования выборки было разработано руководство по проведению интервью, которое включает 11 вопросов для обсуждения¹.

Имена конкретных участников были определены из годовых отчетов и интегрированных

отчетов рассматриваемых компаний за 2022 год. Контактные данные (телефоны и адреса электронной почты) были найдены с помощью обращения в соответствующую компанию или аудиторскую фирму. Участникам заранее было направлено руководство по проведению интервью. Вначале каждому участнику объяснялась процедура интервью и подтверждалось добровольное согласие на его голосовую запись. После интервью каждая запись направлялась для транскрибации. После расшифровки голосовые записи сравнивались с текстом на предмет правильности стенограмм. Данные стенограммы интервью были направлены участникам для ознакомления и подтверждения. Никто из участников не внес изменений по существу, кроме редакционных и технических правок.

Результаты исследования

По результатам анализа стенограмм были выделены две уникальные группы. К первой можно отнести кейсы компаний А и С, в отношении которых руководитель аудиторской группы в аудиторской организации, осуществляющей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности, отметил что доверие не было ограничено. Для компаний же В и D доверие было ограничено. Таким об-

Таблица 1

Расписание интервью с участниками исследования

№ п/п	Дата	Код участника	Формат интервью	Длительность интервью, мин
1	12 июля 2023 г.	IAS-D	ВКС	42:15
2	27 июля 2023 г.	SAC-B	ВКС	37:52
3	8 августа 2023 г.	SAC-A	Очно	71:40
4	29 августа 2023 г.	SAC-D	Очно	65:16
5	4 сентября 2023 г.	IAS-A-C	ВКС	69:31
6	8 сентября 2023 г.	IAS-B	ВКС	49:25
7	19 сентября 2023 г.	SAC-C	ВКС	53:16
Общая длительность интервью				6 часов 30 минут

Примечание: SAC — руководитель службы внутреннего аудита в организации; IAS — руководитель аудиторской группы в аудиторской организации, осуществляющей обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности; А, В, С, D — кейсы компаний; ВКС — видеоконференц-связь.

¹ С данным руководством по проведению интервью можно ознакомиться по ссылке <https://disk.yandex.ru/i/YVNB0JyO1vovZQ>.

разом, в дальнейшем в исследовании компании будут категоризованы на группы с большей или меньшей степенью доверия.

Следующие шесть подразделов таблицы 2 (с. 15–16) раскрывают параметры и описание причин отнесения к группе с большей или меньшей степенью доверия. Таблица 2 содержит иллюстративные цитаты, подтверждающие аспекты отнесения к группам. Хотя цитаты и связаны с конкретными свойствами, многие из них включают концептуальные индикаторы, относящиеся более чем к одной категории.

Внутренние и внешние аудиторы убеждены, что взаимодействие между ними в целях координации работы оказало огромное влияние на доверие. С точки зрения группы с большей степенью доверия, «общение между нами всегда было продуктивным» (САС-С). Ценность общения отмечает и группа с низкой степенью доверия: «Наша компания сменила в этом году аудиторскую фирму и теперь мы проводим регулярные zoom-конференции» (САС-А).

В ходе исследования было также обнаружено, что меньше доверия наблюдается в организациях, где руководство считает функцию внутреннего аудита «второстепенной». IAS-B считает, что «поверхностные отчеты» внутреннего аудитора связаны в том числе с отсутствием у него доступа к руководству. Именно такой доступ, по его мнению, увеличивает возможность выявления рисков и определения действенных механизмов их минимизации.

Вместе с тем IAS-A-C отметил, что расширение доверия со стороны внешнего аудитора возможно тогда, когда менеджмент компании считает внутренних аудиторов авторитетными консультантами. Понять степень ценности внутренних аудиторов для организации, по его мнению, помогает непосредственное общение с руководством. По нашему мнению, оперативное реагирование руководства на риски и рекомендации, содержащиеся в отчетах внутреннего аудитора, также может выступать в качестве маркера статуса и добавленной стоимости внутреннего аудита. Также полезной метаинформацией будут ответы на вопросы о том, кто получает отчет, достаточен ли его уровень для принятия решений, что он делает с отчетом?

САС-А, в свою очередь, отметил, что существенное качество отчетов определяет статус внутреннего аудита и его ценность, демонстрируя «проницательность в выборе вопросов, включаемых в план... и прагматичность в выводах и рекомендациях». Также, по его мнению, замена формулировки «рекомендации» на «согласованные действия руководства» позволили ему «быть услышанным» руководством. Изменение формулировки оказало положительное влияние на реакцию менеджмента на выводы аудитора. Он уточнил, что внутренний аудит «получает большую поддержку со стороны руководителя, когда осознает свою [внутреннего аудитора] ответственность за принятие действий руководством».

Таким образом, можно выделить факторы, которые, по нашему мнению, повлияли на суждения руководства о статусе и ценности внутреннего аудита. К ним можно отнести:

- 1) объем и направленность мандата и планов внутреннего аудита;
- 2) компетентность службы внутреннего аудита;
- 3) существенное содержание и характер использования отчетов.

Рассмотрим также компетентность внутреннего аудитора как обстоятельство доверия внешнего аудитора. Все участники исследования так или иначе считают опыт, умения и навыки аудитора «критическим» (САС-В) и «абсолютно ключевым» (IAS-D) условием надежности. При этом САС-С отметил, что «...невозможно нанять одного сотрудника со всеми необходимыми знаниями», в связи с этим необходимо анализировать компетентность службы внутреннего аудита.

Привлечение к проведению внутреннего аудита бизнес-сотрудников, по мнению САС-В, позволяет минимизировать время погружения аудитора в отраслевую бизнес-среду. Временная совместная работа повышает понимание отраслевых особенностей. Без такой работы аудитору, по его мнению, необходимо было бы сначала начать работу в бизнесе, где он смог бы получить реальные знания, прежде чем они будут применены в аудите. САС-С также отметила, что наличие финансового образования для внутреннего аудитора «не является приоритетным» и ценнее отраслевые специалисты с гибкими навыками, которые

Параметры отнесения кейсов компаний к группам с большей или меньшей степенью доверия

Большая степень доверия		Меньшая степень доверия	
Описание	Цитата	Описание	Цитата
1	2	3	4
<p>Взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами состоит из:</p> <ul style="list-style-type: none"> - открытого формального и неформального общения; - частых разговоров и встреч в течение года; - обеспечения взаимного обмена знаниями 	<p>Взаимодействие между внутренними и внешними аудиторами</p> <p>«Мы [внутренние и внешние аудиторы] созваниваемся по любому вопросу и повлodu» (САС-А). «Вы [внутренние и внешние аудиторы] оглядываетесь назад и обсуждаете, что было опубликовано, а что было эффективно... а затем меняете, если нужно, в будущем» (IAS-A-C)</p>	<p>Вынужденное и осторожное общение между внутренними и внешними аудиторами усложняет работу над доверием</p>	<p>«Существует некий конфликт интересов [внешнего аудитора] с точки зрения попыток наладить хорошие отношения с внутренним аудитором, но при этом быть честным как с ним, так и с руководством бизнеса о качестве командь» (IAS-B). «[Внешние] аудиторы, как правило, не желают слышать наше [внутренних аудиторов] мнение» (САС-D)</p>
Статус и ценность внутреннего аудита			
<p>Отчеты внутреннего аудита содержат выводы и рекомендации по минимизации рисков, а также устранению коренных причин выявленных недостатков</p>	<p>«Я думаю, что статус службы внутреннего аудита способствует доверию [внешнего аудитора]... И тот факт, что [внутренний] аудитор является в организации авторитетным консультантом, действительно помогает в доверии» (IAS-A-C). «Мы [внутренние аудиторы] имеем более широкий доступ к информации, чем наши коллеги, потому что находимся в бизнесе круглый год... Мы также уделяем особое внимание операционным рискам, что позволяет отражать в отчетах многогранный анализ» (САС-C)</p>	<p>Внешние аудиторы предпочитают доверять аутсорсинговой работе внутреннего аудита. Отчеты внутреннего аудита, содержащие повторяющиеся выводы и рекомендации, подвергаются сомнению со стороны внешнего аудитора</p>	<p>«Когда функции по внутреннему аудиту переданы на аутсорсинг, еще и в бухгалтерскую фирму, то гораздо приятнее и информативнее изучать их отчеты [внутреннего аудита]» (IAS-D). «Поверхностные отчеты [внутреннего] аудитора с упрощенными рекомендациями бесполезны и для менеджмента организации, и для нас [внешних аудиторов]» (IAS-B). «Мы [внутренние аудиторы] настаиваем на наших инновационных предложениях, которые редко поддерживаются руководством» (САС-B)</p>
Компетентность внутреннего аудитора			
<p>Компетентность службы внутреннего аудита обеспечивает большую надежность выводов в случаях:</p> <ul style="list-style-type: none"> - наличия сертифицированных специалистов; - отраслевых экспертов 	<p>«При планировании аудита [внешним аудитором] достаточно просто проводить оценку [компетенций] аудиторов [службы внутреннего аудита] с довольно стабильной командой» (IAS-A-C). «В завершающую встречу [с внешними аудиторами] мы всегда просим рекомендации по обучению наших сотрудников [службы внутреннего аудита]» (САС-A).</p>	<p>Недостаточность компетенций внутренних аудиторов, особенно в крупных командах, снижает уровень доверия к результатам аудита</p>	<p>«В компаниях... с которыми я работала, как правило, [штатные] аудиторы не обладают необходимыми навыками... чем крупнее организация, тем глуже дефицит [квалифицированных специалистов]» (IAS-D)</p>

1	2	3	4
Внешний аудитор может опираться на выполняемую для него рутинную работу внутреннего аудитора, что позволяет сосредоточиться на более сложных задачах	<p>«Мой отдел [служба внутреннего аудита] состоит из отраслевиков высшей категории и административного персонала» (САС-С)</p> <p>Использование прямой помощи внутреннего аудитора</p> <p>«Иногда они [внутренние аудиторы] могут даже выполнять для нас [внешних аудиторов] существенную работу» (IAS-A-C).</p> <p>«Младшие аудиторы часто привлекаются для проведения инвентаризации в рамках обязательного аудита» (САС-С).</p> <p>«Имея опыт работы в небольших компаниях, могу смело сказать, что для них плата за внешний аудит по-прежнему является существенной статьей расходов... комбинированный подход позволяет сделать расходы более приемлемыми» (САС-А)</p>	Возможное снижение платы за проведение внешнего аудита снижает мотивацию к привлечению внутренних аудиторов	«Нет, ресурсы [внутренних аудиторов] крайне ограничены... у нас [внутренних аудиторов] нет возможности участвовать [в работе внешнего аудитора]» (САС-В). <p>«В тот момент, когда нас [внутренних аудиторов] привлекли для обязательного аудита, руководство потребовало снижения платы за их услуги. Больше нас не привлекали» (САС-D).</p> <p>«Я не думаю, что внешний аудитор когда-либо захочет добровольно полагаться на внутренний аудит... Я имею в виду делать меньше работы не в его интересах» (IAS-B)</p>
Согласование плана работ может свести к минимуму ненужное дублирование	<p>Дублирование аудиторской работы</p> <p>«Дублирование работы не допускается, если нет конкретной причины, по которой мы [внешние аудиторы] это делаем» (IAS-A-C).</p> <p>«Координация планов аудитов позволяет минимизировать дубли» (САС-А)</p>	Дублирование в процессе обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности воспринимается менеджментом как неэффективность ввиду возможного снижения платы за такой аудит	«Вероятно, где-то 20–30% того, что мы уже сделали, еще делают [внешние аудиторы]» (САС-D)
Применение комплексного подхода к анализу контрольной среды, в том числе связанной с культурой финансовой отчетности руководства, способствует доверию внешнего аудитора	<p>Методология аудита</p> <p>«Внутренний аудит должен сосредоточиться на аудите культуры и аудите людей... на самом деле, все дело в этом. Если посмотреть более пристально, то все проблемы в людях. Если вы проведете небольшой анализ контрольной среды и увидите, что она существенно изменилась [смена руководства, изменения в системе или процессах], то с большой вероятностью квантовый скачек произошел из-за человека» (САС-С)</p>	Отсутствие доступа к программному обеспечению ограничивает возможность участия внутренних аудиторов во внешнем. Различие в методологических подходах является ограничением в доверии	«Если размер выборки [внутреннего аудита] равен десяти, то это десять. [Внешний] аудитор не сможет убедить протестировать на двадцати» (САС-В). <p>«...довольно сложно [выполнять работу для внешнего аудитора], не имея доступа к его [внешнего аудитора] программному обеспечению» (САС-D).</p> <p>«Иногда это [методические различия] используется в качестве оправдания в отказе использования наших [внутреннего аудита] результатов» (САС-D)</p>



«...прошли курсы и получили сертификат внутреннего аудитора».

Что касается конкретных компетенций, которые могут оказать влияние на степень доверия внешнего аудитора, то участники интервью перечислили следующие:

- 1) «аналитическое мышление» (CAC-D, CAC-A, IAS-D);
- 2) понимание «целей аудитов» (IAS-B);
- 3) понимание «структуры COSO» (IAS-A-C, CAC-B);
- 4) знание «отраслевых особенностей» (CAC-C);
- 5) понимание «бизнес-процессов и функций» (CAC-D);
- 6) понимание финансовой стороны бизнеса (IAS-A-C);
- 7) коммуникативные навыки (CAC-B, IAS-D);
- 8) навыки управления проектами (CAC-D) и др.

Далее следует отметить, что участники интервью заявляли о приоритетности сведения к минимуму ненужного дублирования работы внутреннего и внешнего аудитора. Они связали эту цель с необходимостью повышения «надежности» (IAS-B), «эффективности гарантий» (IAS-D), «удовлетворенности сторон» (IAS-A-C).

Стоит отметить, что в ходе проведения обязательного внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, несмотря на доверие, аудитор может счесть необходимым получить дополнительные аудиторские доказательства путем перепроверки (дублирования) или расширения аудиторской выборки внутреннего аудитора. Целью данной работы является обеспечение достаточного участия внешнего аудитора в анализе ключевых рисков.

Согласно мнению CAC-A, согласованные индивидуальные планы аудита, разработанные в ходе предварительных обсуждений, были результатом работы двух команд в рамках «...комбинированного подхода к обеспечению качества».

В заключение следует рассмотреть методологические аспекты проблемы. Так, период, охватываемый контрольным тестированием внутреннего аудита «критически» (IAS-D), повлиял на степень доверия. В то время как внутренний аудит проверял операционную эффективность всей совокупности средств контроля в течение двух- или трехмесячного периода, внешний аудитор же тестирует

каждое средство контроля в течение всего периода его использования (IAS-D, CAC-B).

В свою очередь, IAS-B подчеркнул, что доверие также зависит от согласованной выборки внешнего и внутреннего аудита. Он отметил, что изучение отчетов внутреннего аудита улучшило понимание надежности внутреннего контроля как основы для определения подходов и размеров выборки. «Если нет недостатков [выявленных внутренним аудитором], очевидно, что наш риск ниже и размеры нашей выборки также будут небольшими».

Также отсутствие доступа у внутреннего аудитора к программному обеспечению препятствует доверию внешнего аудита (CAC-D). IAS-D пояснила, что разработанное программное обеспечение повысило эффективность внешнего аудита, поскольку встроенные инструменты управления проектами позволили осуществлять непрерывный анализ контрольной среды. Таким образом, внутренний аудитор, не использующий данное программное обеспечение, по ее мнению, может «...отрицательно повлиять на эффективность и результативность [внешнего] аудита».

Таким образом, в результате выполненных исследований были определены индикаторы, определяющие кейсы компаний с большей или меньшей степенью доверия. Ориентация внутреннего аудита в своем развитии на такие индикаторы обеспечивает возможность оптимизации процессов взаимодействия с внешними независимыми контролерами вследствие укрепления доверия. В свою очередь, внешний независимый аудит, используя те же параметры оценки степени доверия внутреннему аудиту, сокращает риски неадекватной оценки надежности внутреннего контроля и принятия ошибочных решений в отношении объемов и направлений использования внутреннего аудитора.

Вместе с тем следует отметить ограничения данного исследования.

Во-первых, основное внимание в анализе уделяется тому, как внешние аудиторы будут полагаться на работу внутреннего аудита в ходе обязательного внешнего аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, в работе не рассматриваются и не отрицаются другие возможные варианты использования работы внутреннего аудита.

Во-вторых, исследование не учитывает особенности взаимодействия внешнего и внутреннего аудита в государственном секторе. В связи с этим в дальнейшем планируется рас-

ширение знания о доверии внешнего аудитора к результатам работы внутреннего аудитора в государственном секторе.

Литература

1. *Анисифоров Т.С.* Институт аудита в системе финансового права // *Финансовое право*. — 2020. — № 5. — С. 3–6.
2. *Арабян К.К.* Доверие — как философия аудита // *Аудитор*. — 2020. — № 4. — С. 39–43.
3. *Бекботова Л.А.* Современное развитие аудита эффективности и внутреннего аудита в России // *Управленческий учет*. — 2022. — № 9-2. — С. 143–147.
4. *Белогина Н.С.* Диалектика взаимодействия внутреннего и внешнего финансового контроля // *Эпоха криптоэкономики: новые вызовы и Регтех в сфере ПОД/ФТ: Материалы IV Международной научно-практической конференции международного сетевого института в сфере ПОД/ФТ, Москва, 12–14 ноября 2018 г.* — М.: МИФИ, 2019. — С. 76–83.
5. *Ковалев Н.Ю., Белогина Н.С.* Эффективность внутреннего аудита: обзор эмпирических исследований // *Инновационные механизмы управления цифровой и региональной экономикой: Материалы V Международной студенческой научной конференции, Москва, 15–16 июня 2023 г.* — М.: МИФИ, 2023. — С. 698–704.
6. *Лаврушина В.Б.* Качество аудита и доверие к аудиторскому заключению // *Учетно-аналитическое обеспечение — информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов: Межвузовский сборник научных трудов и результатов совместных научно-исследовательских проектов: в 2 ч.* — М.: Аудитор, 2017. — Ч. 1. — С. 182–187.
7. *Макаренко Е.Н.* Внутренний аудит в системе управления предприятием // *Управленческий учет*. — 2011. — № 2. — С. 96–100.
8. Международный профессиональный стандарт внутреннего аудита 2050 «Координация деятельности» в составе Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, введенных в действие 01.01.2009.
9. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», введенный в действие на территории Российской Федерации приложением № 2 к приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
10. Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения», введенный в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н.
11. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства», введенный в действие на территории Российской Федерации приложением № 16 к приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
12. Международный стандарт аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов», введенный в действие на территории Российской Федерации приложением № 21 к приказу Минфина России от 09.01.2019 № 2н.
13. *Мухина А.С., Михайлов А.М.* Становление и развитие внутреннего аудита // *Образование. Наука. Научные кадры*. — 2013. — № 4. — С. 151–156.
14. *Пронина А.М.* Развитие аудита: история, современные трактовки, особенности организации внутреннего аудита // *Ученые записки Российской академии предпринимательства*. — 2016. — № 46. — С. 196–201.
15. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
16. *Lenz G. and Jeppesen K.K.* In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: an Institutional Perspective. *EDPACS 58.2* (2018): 1–36.

