

# Модель «COSO – три линии защиты» оценки системы риск-ориентированного внутреннего контроля в российских корпорациях

## The «COSO – Three Lines of Defense» Model for Assessing the Risk-Oriented Internal Control System in Russian Corporations

DOI 10.12737/2306-627X-2025-14-3-20-30

Получено: 19 августа 2025 г. / Одобрено: 24 августа 2025 г. / Опубликовано: 25 сентября 2025 г.

### Леванова Л.Н.

Канд. экон. наук, доцент кафедры менеджмента и маркетинга, ФГБОУ ВО «Саратовский государственный университет имени Н.Г. Чернышевского», г. Саратов  
e-mail: levanova1n@mail.ru

### Вавилина А.В.

Канд. экон. наук, заведующий кафедрой менеджмента, ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», г. Москва  
e-mail: vavilinaalla@rudn.ru

### Ломейко А.А.

Аспирант экономического факультета, кафедра менеджмента, ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов имени Патриса Лумумбы», г. Москва  
e-mail: 1142220832@rudn.ru

### Levanova L.N.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Department of Management and Marketing,  
Saratov State University named after N.G. Chernyshevsky, Saratov  
e-mail: levanova1n@mail.ru

### Vavilina A.V.

Candidate of Economic Sciences, Head of the Department  
of Management, Faculty of Economics, RUDN University,  
Moscow  
e-mail: vavilinaalla@rudn.ru

### Lomeiko A.A.

Postgraduate student, Faculty of Economics,  
Department of Management, RUDN University,  
Moscow  
e-mail: 1142220832@rudn.ru

### Аннотация

Анализируются международные подходы и российские методики оценки систем внутреннего контроля. Предлагается эффективность данной системы рассматривать с точки зрения внутренней и внешней. Внешняя эффективность системы внутреннего контроля предполагает интеграцию управления рисками в принятие решений на всех уровнях управления компании, направленных на обеспечение среднесрочной и долгосрочной эффективности корпорации. Необходимыми условиями эффективности являются прохождение управления рисками и контроля сквозь все процессы принятия решений, а также вовлеченность сотрудников в данный процесс. На примере службы комплаенса проводится анализ эффектов от ее деятельности, анализируются статистические данные применяемых показателей эффективности данной службы, а также анализируются подходы к ключевым показателям оценки службы внутреннего аудита в российских компаниях. На основе анализа существующих методик предложена модель оценки риск-ориентированной системы внутреннего контроля «COSO – три линии защиты», представляющая матрицу, элементами которой являются ключевые показатели эффективности, оценивающие вклад и вовлеченность сотрудников и подразделений в реализацию каждого элемента модели COSO, а также направления, в рамках которых можно разрабатывать такие показатели.

**Ключевые слова:** система риск-ориентированного внутреннего контроля, оценка эффективности системы внутреннего контроля.

### ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развития компаний сталкиваются с различными видами оппортунизма и мошенничества участников корпоративных отношений: мажоритарных акционеров, членов советов директоров, исполнительных директоров, рядовых сотрудников, других стейкхолдеров, находящихся не в штате компании.

Исходя из опроса руководителей и владельцев бизнеса 120 российских организаций из различных сфер деятельности, почти 90% столкнулись с теми или иными видами мошеннических действий: 19% компаний – с мошенничеством с продажами, 14% –

### Abstract

International approaches and Russian methods for assessing internal control systems were analyzed. It is proposed to consider the effectiveness of this system from an internal and external point of view. The external effectiveness of the internal control system involves the integration of risk management into decision-making at all levels of company management aimed at ensuring the medium and long-term efficiency of the corporation. It is assumed that the necessary conditions for effectiveness are the passage of risk management and control through all decision-making processes, as well as the involvement of employees in this process. In this paper, using the example of the compliance service, an analysis of the effects of its activities is conducted, statistical data of the applied performance indicators of this service are analyzed, as well as the indicators for assessing the internal audit service in Russian companies. Based on the analysis of existing methods, a model for assessing the risk-oriented internal control system "COSO – three lines of defense" is proposed, representing a matrix, the elements of which are key performance indicators that assess the contribution and involvement of employees and departments in the implementation of each element of the COSO model, as well as the areas within which it is possible to develop such indicators.

**Keywords:** risk-oriented internal control system, evaluation of the effectiveness of the internal control system.

с хищением денег и товарно-материальных ценностей, 12% – с вымогательством и взяточничеством, 9% – с искажением финансовой отчетности, столько же – с продажей конфиденциальной информации. [6]. Эти угрозы могут перерастать в стейкхолдерские риски, наносить вред репутации корпорации, интересам ее стейкхолдеров, подрывать корпоративную безопасность.

После того, как в 2018 г. в ФЗ «Об акционерных обществах» были внесены изменения (п. 25 статьи 1 Федерального закона № 209-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон о публичном обществе»), в соответствии с которыми в публичных кор-

порациях должны быть организованы управление рисками и внутренний контроль, для защиты и обеспечения своей безопасности отечественные компании стали выстраивать риск-ориентированные системы внутреннего контроля, встроенные в систему корпоративного управления.

На сегодняшний день, исходя из анализа годовых отчетов, размещенных на корпоративных сайтах 147 компаний, имеющих листинг акций на Московской бирже, почти у 40% компаний присутствует информация о системах внутреннего контроля, спроектированных в соответствии с моделью COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO).

В силу молодости данной структуры в российских корпорациях ученые и практики по корпоративному управлению ведут дискуссию о проблемах ее проектирования [10], выявляют неоднозначность функционала организационных элементов, отсутствие их независимости и конфликтность интересов при взаимодействии [14].

Также выделяют отсутствие скоординированности между органами системы, их формальность, избыточность контроля в отдельных областях деятельности компаний и отсутствие их в других [11].

Так как незначительное количество компаний внедрили данную систему и имеется внушительная статистика о стейххолдерских рисках, актуальной является не только дискуссия о противоречиях и направлениях проектирования системы внутреннего контроля, но и проблема эффективного функционирования отдельных элементов и системы в целом.

Проведены анализ уже имеющихся разрозненных методик оценки отдельных элементов системы внутреннего контроля и разработка на их основе единого теоретико-методологического подхода к понятию эффективности системы внутреннего контроля корпорации и оценки ее эффективности. Разработаны принципы систематизации ключевых показателей эффективности контрольных органов в единую систему.

## МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Основными методами исследования стали методы структурного, факторного, сравнительного, контент-анализа. В работе использовано сочетание объективных и субъективных методов научного исследования.

Обработка полученной информации проводилась с применением табличного метода, сводок, группировок. При моделировании были использованы методы эконометрики, экономико-математического моделирования, теория графов.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

На страницах современных изданий появляются публикации преимущественно практиков корпоративного управления, посвященные проблемам оценки и повышения эффективности отдельных элементов системы внутреннего контроля. Так, внутренние аудиторы ведущих корпораций поднимают вопрос о необходимости обеспечить независимость внутренних аудиторов и повысить эффективность их коммуникаций с другими субъектами системы внутреннего контроля [1, 14]. Затрагиваются вопросы оценки деятельности с помощью ключевых показателей эффективности как служб внутреннего аудита [7, 9, 13], так и подразделений комплаенса [16]. Обсуждаются проблемы оценки эффективности управления рисками и внутреннего контроля [2, 15] предлагаются методики оценки эффективности системы внутреннего контроля и управления рисками, применяемые в отдельных корпорациях, например в АО «Статус» [4] и в ПАО «РусГидро» [1]. Но несмотря на ряд публикаций, данная проблема остается инновационной для отечественных компаний, и требует теоретического обоснования подход к оценке системы внутреннего контроля.

Отталкиваясь от целевого, системного и ситуационного подходов к понятию эффективности, можно эффективность системы внутреннего контроля рассматривать с точки зрения внутренней и внешней эффективности, а также эффективности краткосрочного и долгосрочного периодов. Внутреннюю эффективность системы контроля, проявляющуюся в эффективности использования имеющихся корпоративных ресурсов, оцениваемую путем сопоставления результативности деятельности системы в целом, подразделений контроля с затраченными на них ресурсами, можно связать с внешней эффективностью.

Краткосрочной результативностью риск-ориентированной системы внутреннего контроля является идентификация рисков в различных бизнес-процессах компании и быстрая реакция на новые внешние угрозы посредством процессов контроля. Внешняя эффективность системы внутреннего контроля выходит за рамки получения прибыли и предполагает интеграцию управления рисками в принятие решений на всех уровнях управления компании, направленных на обеспечение среднесрочной и долгосрочной эффективности корпорации – обеспечение ее конкурентоспособности, сохранение устойчивых позиций на рынке и развитие, предполагающее процветание в долгосрочной перспективе.

Так как эффективная система корпоративного управления обеспечивает прибыльную реализацию

миссии компании, то есть достижение стратегических ее целей, эффективная система внутреннего контроля позволяет достигать эти цели с наименьшими потерями для всех стейкхолдеров и наилучшими вариантами действий.

В силу того, что оценкой эффективности системы внутреннего контроля в соответствии с нормативными документами в корпорации должна заниматься служба внутреннего аудита, практики – внутренние аудиторы стали разрабатывать соответствующие методики. Так, Велижанская Т. предлагает оцифровывать степень реализации 20 принципов элементов системы внутреннего контроля и управления рисками, соответствующих модели COSO: корпоративное управление и культура, стратегия и постановка целей, эффективность деятельности, анализ и пересмотр, информация, коммуникация и отчетность – по критериям «правила формализованы», «правила актуальны», «правила взаимосвязаны со стратегией», «в наличии средства контроля» в диапазоне от 0 до 1 [4, с.25]. Несомненным достоинством предлагаемой методики является разработанная автором количественная шкала степени эффективности соответствующей системы, а также оценка всех принципов через призму взаимосвязи со стратегией.

Для того чтобы максимально уйти от субъективных оценок и сделать порядок оценки более прозрачным, в ПАО «РусГидро» для каждого компонента внутреннего контроля и управления рисками разработаны анкеты с вариантами ответов, оцениваемых в баллах, с учетом целевого состояния компонентов. С помощью баллов оценивается наличие и работа принципа, относящегося к компоненту; существенность или несущественность отклонения. При этом часть вопросов учитывает результаты проверок, проведенных внутренним аудитом в течение года. Исходя из оценки соответствия текущего состояния компонентов установленным критериям их целевого состояния определяется уровень развития каждого компонента в баллах, а исходя из уровня развития всех компонентов получают итоговую оценку надежности и эффективности системы внутреннего контроля [1, с.14].

Необходимо заметить, что наличие регламентирующих документов и средств контроля не гарантируют эффективность его проведения. И зачастую в компаниях управление рисками осуществляется «для галочки», владельцы рисков и менеджмент не видят ценности в составлении реестра, карты и матрицы рисков, а отчетность формируют формально, воспринимая ее как докучливую процедуру [2, с. 56]. Для достижения эффективного функционирования системы риск-ориентированного внутреннего контроля управление рисками и контроль должны про-

ходить сквозь все процессы, помогая сотрудникам и руководству на каждом этапе эффективно принимать решения, достигать целей и действовать наилучшим возможным способом из доступных. И здесь без максимальной вовлеченности персонала не обойтись. Каждый сотрудник, являясь винтиком или шестеренкой такого сложного механизма, как корпорация, способен вносить индивидуальный вклад, оценивая который, можно оценить и всю систему.

Банк России для мотивации сотрудников поступать в соответствии с риск-культурой компании и установленным риск-аппетитом рекомендует включать в систему ключевых показателей эффективности (КПЭ) показатели, связанные с управлением рисками [8, с. 16]. Среди них могут быть отдельные показатели риск-аппетита, отдельные ключевые индикаторы риска, метрики выполнения мероприятий по воздействию на риск и их эффективности. Также Банк России рекомендует учитывать наличие ресурсов, выделенных на выполнение данных мероприятий.

Статьи 254–255 Кодекса корпоративного управления России рекомендуют реализацию внутреннего контроля как на операционном уровне, так и посредством деятельности специальных контрольных подразделений. Последние в отечественных публичных компаниях представлены службой безопасности и противодействия коррупции, департаментом комплаенса и антимонопольной практики, службой внутреннего контроля, комитетом по управлению рисками, службой внутреннего аудита.

Соответственно, их деятельность также может быть проанализирована на предмет эффективности. Чтобы контроль был эффективным, не обязательно, чтобы контролеров было много и разных. Но обязательно, чтобы задачи для контролирующих подразделений были точно определены с целью исключения дублирования функций и размытания ответственности. Кроме того, необходимо, чтобы для каждой задачи был поставлен в соответствие ключевой показатель эффективности, позволяющий эффект выразить не только в качественном, но и в количественном виде.

Предлагая ряд формул оценки эффективности системы внутреннего контроля, Гританс Я.М. [5, с.157] в одной из формул использует в качестве КПЭ сумму выявленного ущерба:

$$КЭ_{СВК} = \frac{(Сумма расходов на содержание СВК)}{(Сумма выявленного СВК ущерба)}.$$

По мнению ученого, оптимальное значение данного коэффициента должно составлять менее 5-10%. Если предположить, что ущерб в среднем снижает

рентабельность на 20–30%, то расходы на содержание системы внутреннего контроля снижают рентабельность основной деятельности, но это снижение должно быть в несколько раз ниже уровня снижения рентабельности вследствие причиненного ущерба.

В силу необходимости разработки КПЭ риск-ориентированной деятельности сотрудников и всех структур рассмотрим на примере службы комплаенса варианты оценки эффективности ее деятельности. Являясь современной инновацией, служба комплаенса, осуществляющая деятельность по обеспечению соблюдения законодательства, соответствия правилам и стандартам отраслевых союзов и ассоциаций, нормативным внутренним документам, кодексам поведения, присутствует уже в ведущих корпорациях России (ПАО «МТС», ПАО «ВымпелКом», ПАО «КАМАЗ», ПАО «Сибур», ПАО «Сбербанк», ПАО «Газпром» и др.) и доказала свою эффективность.

Для минимизации комплаенс-рисков служба ранжирует комплаенс-события по величине наносимого ущерба и частоте возникновения, строит карты комплаенс-рисков и их матрицы, содержащие меры реагирования в подразделениях, оценивает их результативность, которая должна быть привязана по возможности к КПЭ соответствующих сотрудников. Результатами деятельности службы комплаенса для компании могут стать следующие эффекты:

- увеличение количества выявленных / предотвращенных нарушений;
- экономия / сокращение штрафов в уголовном и гражданском порядке;
- сокращение предъявления исков со стороны стейкхолдеров компании, числа расследований;
- сокращение ущерба здоровью людей, природе, экологии;
- формирование клиентского капитала как нематериального актива вследствие повышения доверия клиентов благодаря соблюдению их интересов, выражавшегося в такой количественной величине, как гудвил;
- повышение качества корпоративного управления (корпоративного рейтинга), репутации вследствие соблюдения норм законодательства и корпоративных процедур относительно прав акционеров. Данный параметр сокращает риски вложения инвесторов в компанию и отражается в сокращении средне-звешенной стоимости капитала (WACC);
- получение скидки в поставках ресурсов и товаров, увеличение долгосрочных выгодных контрактов, сокращение дебиторской задолженности благодаря добросовестному отношению со стороны сотрудников к контрагентам;

- сокращение комплаенс-нарушений в подразделениях вследствие комплаенс-обучения, проводимого сотрудниками службы комплаенса;
- повышение компетенций персонала в области комплаенса вследствие обучения сотрудниками службы комплаенса.

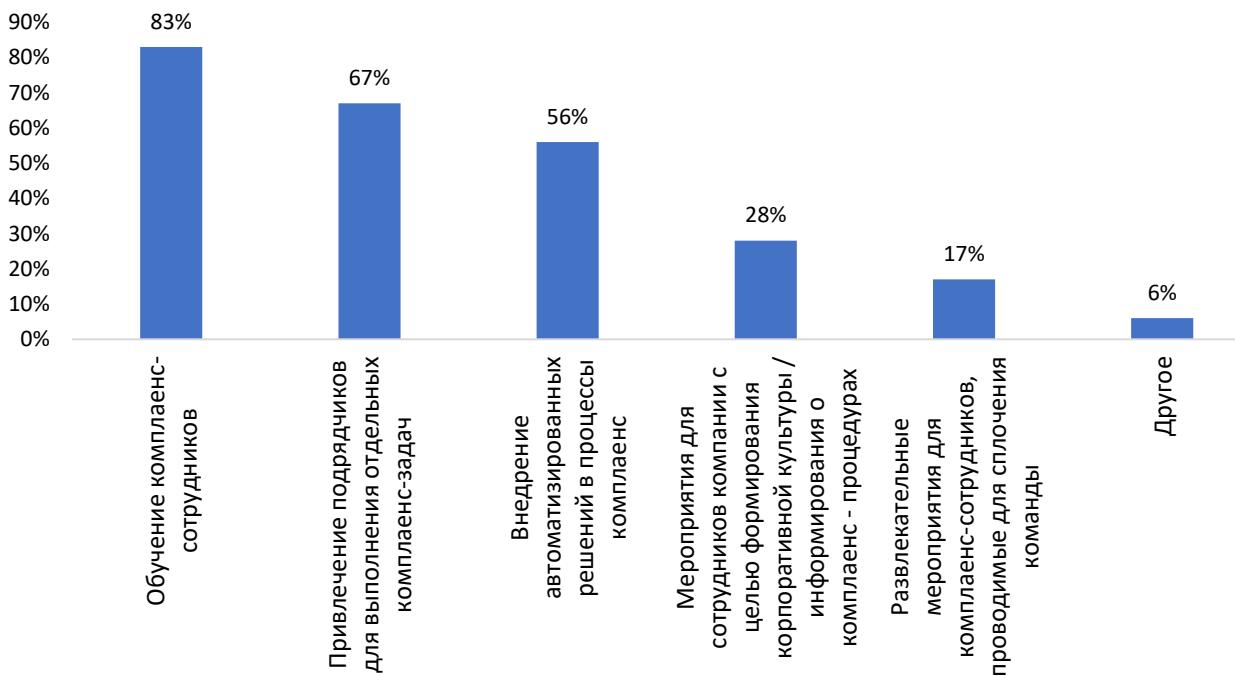
Большинство эффектов от внедрения комплаенса в корпорации можно оцифровать. И необходимым условием для этого является наличие процесса оценки комплаенс-рисков в компании, которую, исходя из опроса руководителей подразделений комплаенс, юридического, финансового, внутреннего аудита / контроля, безопасности ведущих российских и белорусских корпораций [16], осуществляют ежегодно только 50% опрошенных, 42% – по мере необходимости и 8% – ежеквартально. На базе данного исследования можно выделить основные ключевые показатели, принимающие количественные значения, которые опрашиваемые применяли к оценке комплаенс-функций (рис. 1).

73%	Своевременное выполнение запланированных комплаенс-мероприятий
63%	Выявленные комплаенс-функцией нарушения
53%	Предотвращенные комплаенс-функцией нарушения
53%	Результаты тестирования сотрудников на предмет знания и понимания ими комплаенс-требований и процедур компании
50%	Количество, частота, охват коммуникаций и обучения для сотрудников по вопросам комплаенс
43%	Количество сообщений о комплаенс-нарушениях на горячую линию
30%	Штрафы в отношении компании за комплаенс-нарушения

Рис. 1. Основные КПЭ, учитываемые в оценке комплаенс-функций ведущих российских и белорусских корпораций

К сожалению, к комплаенс-рискам не всегда можно применить количественный подход: сложно определить эффект от уголовной ответственности ведущих сотрудников. Поэтому 77% респондентов используют комбинированный подход в оценке эффектов влияния.

Исходя из исследований [16], большую часть расходов комплаенс-подразделения составляет фонд оплаты труда. Другие статьи расходов в годовом бюджете комплаенс-подразделений отражены на диаграмме (рис. 2). Ответы рассчитывались для компаний, которые положительно ответили на вопрос о наличии обосновленного структурного подразделения комплаенс; респонденты могли выбрать несколько вариантов ответов.



**Рис. 2.** Статьи расходов в годовом бюджете комплаенс подразделений ведущих российских и белорусских корпораций помимо фонда оплаты труда

Из диаграммы видно, что самыми популярными издержками в опрашиваемых компаниях являются расходы на обучение. В настоящие времена предлагается достаточно большой спектр образовательных услуг в Национальной ассоциации комплаенс, причем стоимость услуг различается в зависимости от периода и объема часов. Тем не менее, по мнению советника Департамента антимонопольного регулирования Евразийской экономической комиссии Антона Мартынова, затраты на внедрение комплаенса несоизмеримо ниже убытков, которые могут привести нарушения [3].

Исходя из понятия внутренней эффективности, эффективность внедрения системы комплаенс-менеджмента будет рассчитываться как разность результативности (эффекта) от внедрения комплаенса в денежном выражении и затрат на внедрение комплаенса. Опираясь на мнение экспертов «Национальной Ассоциации Комплаенс», в соответствии с которым внедрение комплексной комплаенс-системы в корпорации в среднем 1% выручки компании и увеличивает ее прибыльность на 5% [12], можно заключить, что данный функционал в системе внутреннего контроля оправдывает затраты и является эффективным.

Что касается оценки эффективности третьей линии защиты – внутреннего аудита, то методика сбалансированного набора показателей, разработанная Институтом внутренних аудиторов [17], предлагает следующие показатели (рис. 3).

Опираясь на эту методику, Зверев Е.Б. рекомендует использовать следующий набор показателей оценки эффективности внутреннего аудита: уровень вклада в совершенствование процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления; исполнение плана внутренних аудиторов; количество аудитов, связанных с улучшением бизнес-процессов; степень удовлетворения потребностей стейкхолдеров и др. Он предупреждает, что достижение количественным показателем выполнения плана аудита 100% может свидетельствовать о негибкости службы внутреннего аудита и проведении аудита не того что было важно, а что было запланировано [9, с. 46]. По опросам внутренних аудиторов, данный показатель доминирует среди топ-5 КПЭ службы внутреннего аудита, используемых в отечественных финансовых компаниях – 79%. Показатель значимости выводов и рекомендаций, полученных в результате проведения аудиторских проверок, применяется в 42% компаний выборки, а показатели, отражающие мнения стейкхолдеров внутреннего аудита, не превышают трети выборки: результаты опроса членов совета директоров – 33%, удовлетворенность руководителей аудируемых подразделений – 32%, удовлетворенность высшего исполнительного руководства – 27%. Кроме того, службы внутреннего аудита большинства компаний (67%) не привлекаются для консультаций и оценки рисков при формировании стратегических направлений деятельности их организаций. И только 16% участвуют в разработке долгосрочной



**Рис. 3.** Сбалансированный набор показателей оценки деятельности внутреннего аудита Института внутренних аудиторов

стратегии организации [7, с. 39–40]. Данная статистика свидетельствует о неразвитости применения различных показателей эффективности оценки внутреннего аудита и отсутствии стратегического функционала данной службы в большинстве корпораций.

При разработке методологии оценки системы риск-ориентированной системы внутреннего контроля необходимо, во-первых, оценивать уровень реализации компонентов системы в соответствии с моделью COSO, во-вторых, оценивать индивидуальный вклад сотрудников и подразделений контроля, разрабатывая соответствующие ключевые показатели эффективности, оценивая и стимулируя их вовлеченность. И, в-третьих, оценивать степень диффузии управления рисками и контроля в процесс принятия операционных и стратегических решений, что позволит выявить долгосрочную эффективность системы. На наш взгляд, данные требования можно реализовать, объединяя уже предложенные методики практиков корпоративного управления и две модели: COSO и «модель трех линий защиты», представленную Институтом внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors), отражающую организационный подход к системе внутреннего контроля.

Анализируя годовые отчеты публичных российских корпораций, в которых размещен раздел о системе внутреннего контроля (около 30% всех ком-

паний), можно заключить, что единства контрольных подразделений, реализующих вторую линию защиты, и их функционала в компаниях нет (рис. 4). На операционном уровне 1 и 2 линии защиты находятся функциональные подразделения, осуществляющие оперативное управление рисками и контроль в бизнес-процессах в силу своих функций и должностных обязанностей, а также все специализированные органы внутреннего контроля, такие как департамент рисков и методологии внутреннего контроля, комплаенс-служба, служба безопасности, комитет по управлению рисков и др. На стратегическом уровне можно выделить службу внутреннего аудита, комитет по аудиту совета директоров и общее собрание акционеров или комитет миноритарных акционеров (ПАО «Сбербанк», в ПАО ГК «ТНС энерго»), взаимодействующих со службой внутреннего аудита.

Если совместить элементы модели COSO и организационные уровни контроля в соответствии с «моделью трех линий защиты», то получим пересечение или диффузию этих моделей – новую модель «COSO – три линии защиты», которая может являться теоретико-методологической основой для оценки систем риск-ориентированной системы внутреннего контроля в российских компаниях. Для наглядного ее представления предлагаем использовать подход фор-



Рис. 4. Модель «три линии защиты» для российских публичных корпораций

мирования матриц: по горизонтали отразим элементы модели COSO, а по вертикали – уровни защиты в рамках модели «трех линий защиты». Соответственно, пересечение соответствующих строк и столбцов дадут 15 областей, в рамках которых необходимо разработать КПЭ, позволяющие оценить вклад субъекта контроля и вовлеченность сотрудников в формирование элемента в соответствии с моделью COSO.

Так, элемент «Контрольная среда – Первый уровень» будет представлен КПЭ, отражающим уровень компетенций персонала в структурных подразделениях и владельцев рисков в области соблюдения законов и нормативных актов. В качестве такого показателя можно предложить результат тестирования сотрудников на предмет знания и понимания ими комплаенс-требований и процедур компании, а также количество нарушений законов и нормативных актов.

А, например, элемент «Информация и коммуникация – Третий уровень» можно оценить количеством встреч руководителя службы внутреннего аудита с правлением, с комитетом совета директоров или самим советом директоров, а главное – с общим собранием акционеров или комитетом миноритарных акционеров, а также фактом предоставления отчета службы внутреннего аудита для собственников компаний, что до сегодняшнего момента было экзотикой для российских компаний.

Представим в таблице возможные ключевые показатели эффективности и направления их разработки по всем областям модели «COSO – три линии защиты». Из-за большого разнообразия подразделений контроля и отсутствия единства в их функционале КПЭ для второго уровня рассмотрим на примере службы комплаенс, функционал которой в российских компаниях имеет наибольшее сходство.

Особое внимание стоит уделить оценке деятельности службы внутреннего аудита как элемента стратегического уровня в рамках «модели трех линий защиты». Руководитель службы должен привлекаться на этапе формирования стратегических инициатив, принимая участие в совещаниях корпоративных органов в качестве слушателя при обсуждении ключевых проектов компании. Соответственно, одним из критериев эффективности деятельности службы внутреннего аудита является степень ее вовлечения в решение стратегических задач компании. В результате КПЭ внутреннего аудита должны связываться с КПЭ компаний. Если компания ставит стратегическую цель завоевание новых сегментов рынка, то КПЭ деятельности аудиторов должны формироваться в рамках направления оценки ими рисков выхода на эти сегменты, если же цель – удержание

рынка, то КПЭ аудиторов должны быть связаны с их деятельностью по оценке и совершенствованию бизнес-процессов. Кроме того, результаты их проверок по степени достижения стратегических КПЭ, поставленных перед топ-менеджерами компаний, должны учитываться в системе вознаграждения последних.

Современный внутренний аудитор – это доверительный советник менеджера, это консультант и помощник, соответственно такие показатели оценки внутреннего аудита, как длительность аудиторской проверки, количество и общая суммы выявленных нарушений, со временем теряют актуальность. Внутренний аудит должен приносить пользу всем категориям стейкхолдеров, а последние со своих точек зрения оценивают значимость предоставляемых гарантий, их актуальность и соответствие целям. А это зависит от наличия Карты поставщиков гарантий, которая разработана всего лишь у 11% компаний [7, с. 44]. Поэтому на первый план выходит оценка удовлетворенности совета директоров результатами работы подразделения внутреннего аудита, обоснованность выводов аудиторов, достаточность доказательств, а также степень внедрения рекомендаций внутреннего аудита в бизнес-процессы [13, с. 38]. Так, всего лишь 16% компаний используют показатель выполнения рекомендаций внутреннего аудита в КПЭ менеджмента [7, с. 45].

Так как эффективные системы контроля предусматривают эффективность коммуникационных взаимосвязей уровней контроля в системе иерархии корпоративного управления, об эффективности внутреннего аудита можно судить также, оценивая интенсивность его коммуникаций с комитетом совета директоров по вознаграждениям в рамках выполнения стратегических КПЭ топ-менеджерами, учета выявленных повторных нарушений менеджерами в системе вознаграждений. Соответственно, факты участия в заседаниях комитета по кадрам и вознаграждение совета директоров и в разработке системы вознаграждения корпоративного руководства также должны быть учтены, по крайней мере при оценке руководителя службы аудита.

Также должны при оценке учитываться факты по коммуникациям с основными стейкхолдерами – собственниками компании, а особенно с миноритарными акционерами, посредством предоставления отчетности и участия в комитетах миноритарных акционеров.

Последние коммуникации оставляют желать лучшего, так как всего 42% компаний предоставляют заключение внутреннего аудита в соответствии со ст. 52 и 87.1 ФЗ «Об акционерных обществах» общему собранию акционеров [14, с. 51].

Таблица

## Модель «COSO – три линии защиты» оценки риск-ориентированной системы внутреннего контроля

	Уровень модели «COSO – три линии защиты»		
	Первый уровень. Владельцы рисков	Второй уровень. Подразделения УР и контроля	Третий уровень. Служба внутреннего аудита
Элементы модели COSO	Контрольная среда	Количество нарушений законов и нормативных актов; Результаты тестирования сотрудников на предмет знания и понимания ими комплаенс-требований и процедур компании	Количество мероприятий по формированию этических ценностей и комплаенс-компетенций; Факт работающей горячей линии
	Оценка рисков	Своевременность анализа рисков; Наличие карты и матрицы рисков; Показатели риск-аппетита; Факты принятия решений с учетом выявленных рисков	Своевременность анализа комплаенс-рисков; Наличие карты и матрицы комплаенс-рисков; Санкционирование сделок и операций на предмет комплаенс-рисков
	Процедуры внутреннего контроля	Наличие средств контроля и их использование. Метрики выполнения мероприятий по воздействию на риск и их эффективность	Своевременное выполнение запланированных комплаенс-мероприятий; Доля предотвращенных комплаенс-функций нарушений в общем числе нарушений
	Информация и коммуникации	Наличие информационных систем, позволяющих оперативно обеспечить руководство важной информацией, рекомендациями по совершенствованию управления рисками, предоставление отчетов; Наличие горячей линии	Количество, частота, охват коммуникаций и обучения для сотрудников по вопросам комплаенс; Факты приглашения руководителя службы комплаенс на заседания правления и совета директоров
	Мониторинг	Наличие проверок деятельности и надежности контрагентов	Количество сообщений о комплаенс-нарушениях на горячую линию

## ОБСУЖДЕНИЕ И ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Появляющиеся методики оценки системы внутреннего контроля и отдельных ее элементов в ряде российских компаний свидетельствуют о назревшей необходимости разработки единого методологического подхода к оценке данной системы, которую можно будет применить в любой компании, независимо от специфики ее деятельности. Таким подходом может стать модель, являющаяся результатом диффузии двух моделей контроля: модели COSO и «модели трех линий защиты». Пересечение пяти элементов модели COSO и трех элементов «модели трех линий защиты» дает 15 областей, в каждой из которых в первом приближении есть попытка сформулировать возможные показатели эффективности или направления, в которых они могут быть разработаны.

В силу существующей критики практиками корпоративного управления ряда уже используемых показателей в процедурах оценки данная система не

может быть статичной, в дальнейшем каждая из данных областей может быть отдельной областью для исследования. Посредством коммуникации со стейкхолдерами компаний необходимо выявлять, какая информация с точки зрения минимизации стейкхолдерских рисков для них наиболее существенна в данный момент времени, и на базе этого разрабатывать ключевые показатели эффективности, количественные и качественные методы и шкалы их оценки, способы интерпретации, понятные акционерам и другим заинтересованным лицам. В силу редакции Федерального закона «Об акционерных обществах» от 01.03.2025 (п.1 ст.54) в публичных акционерных обществах на годовых заседаниях общего собрания акционеров необходимо предоставлять заключение внутреннего аудита. Соответственно, данный системный подход может быть полезен как при составлении такого отчета службой внутреннего аудита, так и для комитета совета директоров по аудиту при оценке деятельности самой службы и ее руководителя.

## Литература

1. Ажимов О. Заключение внутреннего аудита публичного общества для годового общего собрания акционеров // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2021. №6. С.12-16.
2. Брусенцова М.Л. Неформальный подход к риск-менеджменту в корпоративном управлении (non-formal) // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2020. №4. С. 52-58.
3. Внедрение комплаенса снижает количество нарушений и расходы на штрафы URL: <https://ac.gov.ru/news/page/vnedrenie-komplaensa-snizaet-kolichestvo-narusenij-i-rashody-na-strafy-26839> (дата обращения 15.10.2024).
4. Велиханская Т. Служба внутреннего аудита: проверки эффективности процессов // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2021. №2. С. 22-30.
5. Гританс Я.М. Система внутреннего контроля: как эффективно бороться с корпоративным мошенничеством / Гританс Я.М. – М.: Инфортропик Медиа, 2011. – 304 с.
6. Данные исследования ООО «СОЛАР СЕКҮЮРИТИ» «Мошенничество и слия данных в российских организациях» URL: [https://rt-solar.ru/upload/iblock/9e4/wbe0s6mkqyd09ymydi3l80pv688yhfm/RTK\\_Solar\\_-issledovanie-Moshennichestvo-i-slivy-dannykh-v-rossyskikh-kompaniyakh.pdf?ysclid=lpzs2wxhqq594157069](https://rt-solar.ru/upload/iblock/9e4/wbe0s6mkqyd09ymydi3l80pv688yhfm/RTK_Solar_-issledovanie-Moshennichestvo-i-slivy-dannykh-v-rossyskikh-kompaniyakh.pdf?ysclid=lpzs2wxhqq594157069) (дата обращения 28.02.2024)
7. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита финансовых организаций в России // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2021. №6. С. 37-47.
8. Информационное письмо Банка России от 01.10.2020 N ИН-06-28/143 «О рекомендациях по организации управления рисками, внутреннего контроля, внутреннего аудита, работы комитета совета директоров (наблюдательного совета) по аудиту в публичных акционерных обществах» // [https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/59420/20201001\\_in\\_06\\_28-143.pdf](https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/59420/20201001_in_06_28-143.pdf)
9. Зверев Е.Б. Оценка деятельности внутреннего аудита: применение практического руководства Institute of Internal Auditors // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2018. – №7.- С.42-50.
10. Зуева И.А. Построение модели и развитие инструментов внутреннего контроля в современной системе управления предприятием // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1. Экономика и управление. 2023. № 3. (46) С.101-111.
11. Костина О.В., Двоеглазов Д.Э. Анализ состояния системы внутреннего контроля и аудита на примере ПАО «НК «РОСНЕФТЬ» // Научно-практический электронный журнал «Оригинальные исследования» (ОРИС). 2023. №10. С.194-204.
12. Комплаенс в цифрах URL: <https://compliance.su/info/articles/komplaens-v-tsifrakh/> (дата обращения 14.10.2024)
13. Масюк Н.А. Система КПЭ для подразделения внутреннего аудита предприятий с организованной системой корпоративного управления // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2020. №10. С.34-40.
14. Независимость службы внутреннего аудита от менеджмента организации // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2024. №4. С.46-53
15. Парфенов А. Как создать систему управления рисками, эффективную на всех уровнях управления // Акционерное общество: вопросы корпоративного управления 2024. №11. С. 33-39.
16. Портрет современного комплаенс-специалиста URL: [https://kept.ru/news/portret-sovremennoego-komplaens-spetsialista/?utm\\_source=google.com&utm\\_medium=organic&utm\\_campaign=google.com&utm\\_referrer=google.com](https://kept.ru/news/portret-sovremennoego-komplaens-spetsialista/?utm_source=google.com&utm_medium=organic&utm_campaign=google.com&utm_referrer=google.com) (дата обращения 20.10.2024)

## References

1. Azhimov O. Zaklyuchenie vnutrennego audita publichnogo obshchestva dlya godovogo obshchego sobraniya akcionerov [Conclusion of the internal audit of a public company for the annual general meeting of shareholders]. Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2021, no. 6, pp. 12-16. (in Russian).
2. Brusencova M.L. Neformal'nyj podhod k risk – menedzhmentu v korporativnom upravlenii (non-formal) [Informal approach to risk management in corporate governance (non-formal)]. Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2020, no. 4, pp. 52-58. (in Russian).
3. Vnedrenie komplaensa snizhaet kolichestvo narushenij i raskhody na shtrafy [. Implementation of compliance reduces the number of violations and fines]. URL: <https://ac.gov.ru/news/page/vnedrenie-komplaensa-snizaet-kolichestvo-narusenij-i-rashody-na-strafy-26839> (in Russian).
4. Velizhanskaya T. Sluzhba vnutrennego audita: proverki effektivnosti processov [Internal Audit Service: Process Efficiency Checks]. Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2021, no. 2, pp. 22-30. (in Russian).
5. Gritans Ya.M. Sistema vnutrennego kontrolya: kak effektivno borot'sya s korporativnym moshennichestvom [Internal control system: how to effectively combat corporate fraud] – M.: Infortropik Media, 2011. 304 p. (in Russian).
6. Данные исследования ООО «СОЛАР СЕКҮЮРИТИ» «Мошенничество и слия данных в российских организациях» URL: [https://rt-solar.ru/upload/iblock/9e4/wbe0s6mkqyd09ymydi3l80pv688yhfm/RTK\\_Solar\\_-issledovanie-Moshennichestvo-i-slivy-dannykh-v-rossyskikh-kompaniyakh.pdf?ysclid=lpzs2wxhqq594157069](https://rt-solar.ru/upload/iblock/9e4/wbe0s6mkqyd09ymydi3l80pv688yhfm/RTK_Solar_-issledovanie-Moshennichestvo-i-slivy-dannykh-v-rossyskikh-kompaniyakh.pdf?ysclid=lpzs2wxhqq594157069) (дата обращения 28.02.2024)
7. Issledovanie tekushchego sostoyaniya i tendencij razvitiya vnutrennego audita finansovyh organizacij v Rossii [Study of the current state and development trends of internal audit of financial organizations in Russia]. Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2021, no. 6, pp. 37-47. (in Russian).
8. Informacionnoe pis'mo Banka Rossii ot 01.10.2020 N IN-06-28/143 «O rekomendaciyah po organizacii upravleniya riskami, vnutrennego kontrolya, vnutrennego audita, raboty komiteta soveta direktorov (nablyudatel'nogo soveta) po auditu v publichnyh akcionernyh obshchestvah» [Information letter of the Bank of Russia dated 01.10.2020 N IN-06-28/143 “On recommendations for organizing risk management, internal control, internal audit, work of the audit committee of the board of directors (supervisory board) in public joint-stock companies]. URL: [https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/59420/20201001\\_in\\_06\\_28-143.pdf](https://www.cbr.ru/StaticHtml/File/59420/20201001_in_06_28-143.pdf). (in Russian).
9. Zverev E.B. Ocenna deyatel'nosti vnutrennego audita: primenie prakticheskogo rukovodstva Institute of Internal Auditors [Evaluation of internal audit activities: application of the practical guide of the Institute of Internal Auditors]. Akcionernoe obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2018, no. 7, pp. 42-50. (in Russian).
10. Зуева И.А. Построение модели и развитие инструментов внутреннего контроля в современной системе управления предприятием // Вестник Московского университета имени С.Ю. Витте. Серия 1. Экономика и управление. 2023. № 3. (46) С.101-111.
11. Костина О.В., Двоеглазов Д.Э. Анализ состояния системы внутреннего контроля и аудита на примере ПАО

- 
17. Measuring Internal audit effectiveness and efficiency // <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness.pdf?ref=clarissalucas.com>
- «НК «РОСНЕФТЬ» // Научно-практический электронный журнал «Оригинальные исследования» (ОРИС). 2023. №10. С.194-204.
12. Komplaens v cifrah [Compliance in figures]. URL: <https://compliance.su/info/articles/komplaens-v-tsifrakh/>
13. Masyuk N.A. Sistema KPE dlya podrazdeleniya vnutrennego audita predpriyatiy s organizovannoj sistemoj korporativnogo upravleniya [KPI system for the internal audit department of enterprises with an organized corporate governance system]. Akcionernoje obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2020, no. 10, pp.34-40. (in Russian).
14. Nezavisimost' sluzhby vnutrennego audita ot menedzhmenta organizacii [Independence of the internal audit service from the organization's management]. Akcionernoje obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2024, no. 4, pp. 46-53. (in Russian).
15. Parfenov A. Kak sozdat' sistemу upravleniya riskami, effektivnyyu na vsekh urovnyah upravleniya [How to create a risk management system that is effective at all management levels]. Akcionernoje obshchestvo: voprosy korporativnogo upravleniya – Joint Stock Company: Corporate Governance Issues, 2024, no. 11, pp. 33-39. (in Russian).
16. Portret sovremennogo komplaens-specialista [Portrait of a modern compliance specialist]. URL: [https://kept.ru/news/portret-sovremennogo-komplaens-spetsialista/?utm\\_source=google.com&utm\\_medium=organic&utm\\_campaign=google.com&utm\\_referrer=google.com](https://kept.ru/news/portret-sovremennogo-komplaens-spetsialista/?utm_source=google.com&utm_medium=organic&utm_campaign=google.com&utm_referrer=google.com). (in Russian).
17. Measuring Internal audit effectiveness and efficiency. URL: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/content/articles/guidance/practice-guides/measuring-internal-audit-effectiveness-and-efficiency/practice-guide-measuring-internal-audit-effectiveness.pdf?ref=clarissalucas.com>. (in Russian).