

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Фан Тхи Тхань Куен

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ КАК ИНСТРУМЕНТ ОБЕСПЕЧЕНИЯ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ КОМПАНИЙ С ГОСУДАРСТВЕННЫМ УЧАСТИЕМ

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет,
аудит и экономическая статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель

Сидорова Марина Ильинична,
доктор экономических наук, доцент

Москва – 2022

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать ученые степени кандидата наук, ученые степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоится 15 марта 2023 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.121 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125167, Москва, Ленинградский проспект, д. 49/2, комн. 200.7 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru.

Персональный состав диссертационного совета:

председатель – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Демина И.Д., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Петров А.М., д.э.н., профессор;
ученый секретарь – Блинова У.Ю., д.э.н., доцент;

члены диссертационного совета:

Башина О.Э., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;
Гришкина С.Н., д.э.н., профессор;
Евстафьева Е.М., д.э.н., доцент;
Ефимова О.В., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королёв О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Толмачев М.Н., д.э.н., доцент.

Автореферат диссертации разослан 6 декабря 2022 г.

Ученый секретарь диссертационного совета
Финансового университета Д 505.001.121

У.Ю. Блинова

I Общая характеристика работы

Актуальность темы исследования. Концепция устойчивого развития продолжает оставаться центральной темой обсуждения на научных форумах, хотя прошло более трех десятилетий с тех пор, как в 1987 году был опубликован доклад Брундтланд по этой проблеме. Если на глобальном уровне применение концепции устойчивого развития не принесло пока значительных результатов, то на уровне компании есть некоторые положительные сдвиги. Современное мировое сообщество наблюдает, как постепенно 17 целей устойчивого развития, сформулированные Организацией Объединенных Наций, становятся стратегическими целями ведущих мировых компаний, и они активно интегрируют эти цели в свои долгосрочные планы. Однако в настоящее время на три ключевых вопроса (далее – 3К ВОПРОСа), касающихся устойчивого развития (Как достичь целей устойчивого развития? Как оценить уровень достижения целей устойчивого развития? Как представить результаты достижения целей устойчивого развития в отчетности?), пока не получено четких и однозначных ответов. В качестве ответа на первый вопрос «Как достичь целей устойчивого развития?» учеными предлагается использование различных методов управления: модель делового совершенства, разработка руководства, следование стандартам и др. Внутренний аудит, как один из инструментов достижения целей устойчивого развития, является перспективным объектом исследований, привлекающим все большее внимание научного сообщества во всем мире.

Отметим, что до сих пор отсутствует четкий ответ на вопрос об оценке реального вклада внутреннего аудита в устойчивое развитие компаний с государственным участием. Такие компании не перестали существовать во всем мире после распада Советского Союза, как предсказывало научное сообщество, они продолжают функционировать в современной экономике и расширяют свое присутствие на глобальном фондовом рынке, трансформировавшись в гибридные организации с большей долей частной собственности. Согласно отчету Международной финансовой корпорации, в 2018 году на компании с государственным участием приходилось 20% инвестиций, 5% занятости и до 40% внутреннего производства всего мира. Они оказывают важнейшие услуги в ключевых секторах экономики, включая коммунальные услуги, финансы и природные ресурсы. В России, по оценке экспертов РАНХиГС, вклад компаний с государственным участием в ВВП и занятость имел тенденцию к увеличению в период с 2000 по 2018 гг. и достиг 38,7% и 7,7% соответственно. Доля государственного участия России в пакете акций публичных компаний на Мосбирже

представлена инвестиционным портфелем общей стоимостью в 12 трлн руб. Однако по сравнению с ними частные компании обладают явными преимуществами высокого уровня производительности и эффективности. Во Вьетнаме, по данным Министерства планирования и инвестиций, в 2020 г. на государственные компании, потребляющие около 60% социальных ресурсов, приходится только более 29% ВВП страны. Таким образом, необходимостью поиска эффективного инструмента для повышения операционной эффективности этих компаний обусловлен выбор объекта исследования, которым являются компании с государственным участием России и Вьетнама.

Деятельность внутренних аудиторов способствует формированию необходимых характеристик и компетенций управленческого персонала, и, благодаря этому, рассматривается как эффективный инструмент обеспечения устойчивого развития компании. Многочисленные исследования свидетельствуют о значительном вкладе внутреннего аудита в эффективность деятельности компании, в том числе, в разработку и реализацию стратегий корпоративной социальной ответственности. Являясь фактором, способствующим формированию надлежащей системы корпоративного управления, внутренний аудит косвенно помогает компаниям в достижении стратегии устойчивого развития. Некоторые зарубежные ученые с помощью регрессионно-корреляционного анализа подтверждают наличие взаимосвязи между внутренним аудитом и различными зависимыми переменными, например, эффективностью компании (Б. Лаваль, Ф. Элеазер, А. Наджи, С. Нораини и др.), достоверностью системы нефинансовой отчетности (С. Дезимоне, Л. Энгельбрехт). По мнению А. Шамеуна, высокое качество системы внутреннего аудита оказывает положительное влияние на качество корпоративного управления, и создает дополнительную ценность, помогая компании достичь целей устойчивого развития.

Однако, чаще всего зависимой переменной, изучаемой учеными, является не устойчивое развитие как комплексное явление, а лишь один из трех основных аспектов устойчивости – экономический, то есть ключевые финансовые показатели (чистая прибыль, рентабельность активов и другие). При этом меньше внимания уделяется экологическим и социальным аспектам устойчивого развития, что особенно актуально для компаний с государственным участием. Поэтому исследование вопроса, влияет ли деятельность внутреннего аудита на устойчивое развитие таких компаний во всех трех измерениях, остается актуальным.

Важно определить, в какой степени внутренний аудит оказывает влияние на достижение целей устойчивого развития компаний с государственным участием, и соизмерим ли этот вклад с его фактическими возможностями и ожиданиями общества.

Полученные ответы помогут менеджерам оценить истинную роль внутреннего аудита, а также станут убедительным доказательством того, что осуществление инвестиций как в человеческие, так и в материальные ресурсы, направленных на повышение его эффективности, оправдано. Таким образом, необходимо построить адекватную модель оценки влияния эффективности внутреннего аудита на устойчивое развитие компании с государственным участием. Результаты применения модели станут основой для разработки практических предложений по повышению эффективности внутреннего аудита компаний с государственным участием.

Степень разработанности темы исследования. Важная роль внутреннего аудита в системе корпоративного управления устойчивостью и также его вклад в обеспечение устойчивого развития компании были рассмотрены в исследованиях зарубежных ученых: Б. Акерса, В. Динева, Дж. Пуси, С. Сенала, и российских ученых: А.А. Барабанова, Р.П. Булыги, В.А. Кабашкина, Ж.А. Кеворковой, М.В. Мельник, В.Ф. Мищенко, А.А. Ситнова, Л.В. Сотниковой и др.

Актуальным проблемам оценки деятельности внутреннего аудита посвящены труды И.Д. Деминой, Л.В. Каширской, Т.И. Кришталевой, И.С. Санжиевой, Л.В. Сотниковой и других. Особое внимание заслуживает позиция Института внутренних аудиторов, формирующего Международные основы профессиональной практики для проведения оценки эффективности внутреннего аудита.

Значительный вклад в разработку методологии оценки работы внутреннего аудита внесли ученые: В. Богуславкас, Т. Боровой, Г. Боску, Б. Иванович, Э. Киркос, У. Кирни, Х.А. Крюгер, Ф.С. Макарие, С. Мизрахи, О. Молдован, И. Несс-Вайсман, Р. Рупсис, П.Дж. Стейн и другие. Построением системы критериев и показателей оценки эффективности внутреннего аудита на основе модели «вход – процесс – выход – итог» занимались зарубежные исследователи: Р.А. Адедокун, Н.С. Ахмад, П. Беднарк, Х. Делла, К.М. Зуригат, Х.Л. Ли, М. Кертали, П. Кутзее, А.А. Мошайге, А.С. Мустика, К.А.О. Огунволе, М.А.Б. Омри, Р. Отман, С.Б. Тахаджуддин, М.М. Ханефа, У.Х. Цай, К.А. Эндайя, Л.Д ж. Эразмус, и также российские исследователи: Р.А. Алборов, М.В. Вахрамеева, Е.Б. Зверев, Д.Н. Хорохордин, Б.Н. Хосиев, З.В. Чуприкова и другие.

Среди зарубежных и российских ученых, которые выявляют и анализируют факторы, влияющие на деятельность внутреннего аудита, можно выделить следующих исследователей: С. Аззали, О.Дж. Альмалики, З.А.Х. Аль-Тебех, П. Андре, А.А. Бектурганова, М.В. Вахрамеева, М.Б. Васильева, А.К. Видагдо, Р.Р. Гамаюни, О.В. Грищенко, Х. Делэй, Е.А. Ковригин, Е.Н. Колесникова, П. Кутзее, И.В. Логинова, Н.С. Логинова, Т. Мазза, С.К. Менза, В.В. Морунов, С. Мунир, У. Ньюман,

М.А.Б. Омри, Э.А. Онатуйе, Т.П. Пакшина, Л.А. Парамонова, Д. Сетянингрум, А.М. Сонин, А. Темесген, Н.Н. Хахонова, Л. Цзян, Д.А. Чирков, З.В. Чуприкова, Л.Дж. Эразмус, Л.В. Юрьева.

Интерпретация концепции устойчивого развития и современные подходы к определению «устойчивой компании» освещены в работах известных экономистов: О.В. Аксеновой, В.И. Бариленко, Е.Б. Герасимовой, Е.С. Григорян, Е.А. Дудниковой, О.В. Ефимовой, Дж.А. Ван Зантен, А. Йолинк, А.С. Кутовой, Э. Нистен, Р.В. Талдер.

Международные концептуальные основы устойчивого развития и вопросы его аналитической поддержки на уровне компании исследовали зарубежные ученые: С.Дж. Барроу, К.С.Д.С. Локувадуге, А. Мансардо, А. Мацци, М. Мейсон, А. Сципиони, В. Стрезов, К. Хеенетигала, А. Эванс, Т.Дж. Эванс, и также российские ученые: В.И. Бариленко, А.Г. Виноградов, Е.Б. Герасимова, Е.В. Дробот, О.В. Ефимова, А.В. Канаев, О.А. Канаева, И.Н. Макаров, Н. Маминги, П.С. Щербаченко. Существенный вклад в решение отдельных 3К ВОПРОСов внесла Организация Объединенных Наций, сформулировав 17 целей устойчивого развития, и Глобальная инициатива по отчетности, результатом которой стала разработка стандартов GRI.

Несмотря на обширные труды по оценке эффективности внутреннего аудита и устойчивого развития компании, до сих пор не опубликованы исследования, доказывающие существование четкой взаимосвязи между внутренним аудитом и уровнем устойчивого развития, а также отсутствует официальный документ, представляющий практическое руководство по оценке эффективности внутреннего аудита. Большинство предлагаемых методов оценки деятельности внутреннего аудита обладают одним из двух важных недостатков – субъективностью и неосуществимостью. Чаще всего собранные для оценки исходные данные основываются на субъективных мнениях респондентов, а система показателей трудно применима независимыми исследователями из-за внутреннего характера необходимой информации. Кроме того, следует обратить внимание на отсутствие интеграции между различными международными документами в сфере управления устойчивым развитием, что особенно важно, когда цели устойчивого развития ООН должны стать стратегическими целями каждой компании, что станет ценным вкладом в повышение мировой стабильности. Рассматриваемые вопросы определяют цель, задачи и актуальность исследуемой темы.

Целью исследования является доказательство тезиса о наличии положительной взаимосвязи между эффективностью проведения внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития в государственных компаниях, а также возможности определения

ее количественной оценки. Чтобы достичь указанной цели, были поставлены следующие задачи:

- сформировать модель оценки эффективности внутреннего аудита в компаниях с государственным участием на основе системы показателей и правил расчетов баллов, направленную на снижение субъективности и неосуществимости применяемых на практике методов;

- разработать методику оценки уровня устойчивого развития компании на основе интеграции между 17 целями устойчивого развития ООН и стандартами GRI;

- собрать необходимые данные и провести эмпирическую проверку взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компаний с государственным участием;

- выявить факторы, оказывающие влияние на эффективность внутреннего аудита, и обосновать практические рекомендации по повышению эффективности внутреннего аудита для обеспечения достижения целей устойчивого развития компаний с государственным участием.

Объектом исследования является деятельность компаний с государственным участием в разных отраслях промышленности и секторах экономики России и Вьетнама.

Предметом исследования являются методы оценки взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компаний с государственным участием.

Область исследования. Диссертация выполнена в соответствии с пунктами 11.6. «Аудиторская деятельность»; 11.7. «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; 11.8. «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика (экономические науки).

Научная новизна исследования заключается в формировании модели для эмпирической проверки взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компаний с государственным участием, а также в разработке рекомендаций по повышению качества системы внутреннего аудита на основе выявления и анализа факторов, оказывающих влияние на эффективность такой системы.

Теоретическая значимость работы состоит в формировании методологии исследования взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компании с учетом интеграции между 17 целями устойчивого

развития ООН и стандартами GRI, а также в выявлении и классификации факторов, оказывающих влияние на эффективность внутреннего аудита.

Практическая значимость работы заключается в создании методики оценки уровня устойчивого развития компании, базирующейся на использовании системы нефинансовой отчетности, подготовленной в соответствии со стандартами GRI, а также в разработке модели оценки эффективности внутреннего аудита, способствующей решению проблем субъективности, осуществимости и увеличению возможностей использования модели независимыми заинтересованными лицами. Предложенные методика и модель могут быть использованы как полезные инструменты для ранжирования уровня эффективности внутреннего аудита и устойчивого развития компаний с государственным участием в разных регионах и областях деятельности, и, исходя из этого результата, обеспечить основу для создания «устойчивой компании» со встроенной в общую систему корпоративного управления службой внутреннего аудита. Кроме того, практическая значимость работы также заключается в определении меры влияния внутреннего аудита на устойчивое развитие компаний с государственным участием и выявлении факторов, оказывающих влияние на эффективность внутреннего аудита, на основании которых сформулированы практические рекомендации по повышению его эффективности. Результаты интеграции между 17 целями устойчивого развития ООН и стандартами GRI могут быть основой для определения структуры и содержания необходимого раскрытия нефинансовой информации в отчетности в области устойчивого развития.

Методология и методы исследования. Работа основывается на научных трудах мирового сообщества ученых по методологии и методике оценки деятельности внутреннего аудита, идентификации факторов, оказывающих влияние на эффективность внутреннего аудита, а также по интерпретации концепции устойчивого развития на уровне компании в качестве теоретической базы. В исследовании применялись общепризнанные научные методы: систематический обзор литературы, группировка и классификация, анализ и синтез, рейтинговая оценка. При оценке взаимосвязи между рассматриваемыми переменными и выявлении влияющих факторов применялись статистическое моделирование и методы статистического анализа.

Данные, используемые для проведения исследования, собраны из опубликованных отчетов государственных органов, а также с корпоративных порталов в сети Интернет компаний с государственным участием России и Вьетнама. Технической средой для апробации методики является программное обеспечение статистической обработки данных SPSS и табличный процессор MS Excel.

Положения, выносимые на защиту:

– сформирована модель оценки эффективности внутреннего аудита на основе концепции COSO «Внутренний контроль» и теории заинтересованных сторон. Снижены субъективность и неосуществимость модели, за счет включения в модель не характеристик процесса, а результативных показателей, а также благодаря использованию объективных данных, опубликованных компаниями на своих официальных сайтах (например, финансовая отчетность, аудиторское заключение, годовой отчет и система отчетности государственных органов) (С. 52-59);

– разработана методика оценки уровня устойчивого развития компании с государственным участием, основанная на измерении уровня достижения 17 целей устойчивого развития ООН и установленном соответствии между этими целями и стандартами GRI, которая позволит производить мониторинг успешности реализации стратегии и корректировку распределения ресурсов между стратегическими задачами компании с государственным участием (С. 59-78);

– продемонстрировано существование положительной корреляции и статистической взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компаний с государственным участием, то есть подтвержден тезис о возможности использования внутреннего аудита как инструмента обеспечения устойчивого развития компании (С. 78-105; 106-113);

– выявлено влияние атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита компаний с государственным участием с помощью одностороннего дисперсионного анализа ANOVA и двухвыборочного статистического t-теста, и разработаны рекомендации по повышению качества системы внутреннего аудита данных компаний, а именно, по определению оптимального значения рассматриваемых показателей (в том числе касающихся доли представителей государства в совете директоров и применяемой модели внутреннего аудита) (С. 113-129).

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов исследования.

Достоверность предложенных модели и методики, разработанных рекомендаций обусловлена тем, что данные результаты основываются на фундаментальных положениях и концептуальных основах, разработанных известными российскими и зарубежными исследователями, профессиональными организациями. Используемые данные собраны из объективных источников – опубликованной отчетности российских и вьетнамских компаний с государственным участием и статистических сведений государственных органов.

Основные результаты исследования докладывались и обсуждались на следующих научно-практических мероприятиях: на 2-й Международной научно-практической конференции «Механизмы бухгалтерского учета, контроля и анализа, обеспечивающие современную и будущую экономику» (Москва, Финансовый университет, 21 февраля 2020 г.); на XI Международном научном студенческом конгрессе «Память о Великой Отечественной войне в сознании молодежи XXI века» (Москва, Финансовый университет, 6–20 мая 2020 г.); на VII Международной межвузовской научно-практической конференции «Роль налогового планирования и учетно-аналитического обеспечения в безопасности функционирования хозяйствующих субъектов», посвященной памяти профессора М.И. Баканова и профессора В.И. Петровой (Москва, РЭУ им. Г.В. Плеханова, 12 ноября 2020 г.); на VI Всероссийской научной конференции магистрантов и аспирантов «Современные парадигмы развития учета, анализа и аудита в исследованиях молодых ученых» (г. Новосибирск, Санкт-Петербург, Москва, Новосибирский государственный технический университет, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Финансовый университет, 23 апреля 2021 г.); на Международной научно-практической конференции «Экономический анализ: опыт и перспективы развития», посвященной 70-летию проф. В.И. Бариленко (Москва, Финансовый университет, Международная ассоциация организаций финансово-экономического образования – МАОФЭО, 10 сентября 2021 г.); на XIII Международной научно-практической конференции «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» (Москва, Финансовый университет, 17 декабря 2021 г.); на 47-м Международном конкурсе научно-исследовательских работ (Москва, «ОНР ПТСАЙНС», 1 сентября – 31 октября 2021 г.); на V Международной научной конференции «Социальные и культурные трансформации в контексте современного глобализма», посвященной 70-летию доктора философских наук, профессора Акаева Вахита Хумидовича, в рамках II Международного научного конгресса «Современная наука, человек и цивилизация» (г. Грозный, Комплексный научно-исследовательский институт им. Х.И. Ибрагимова РАН, 26-27 февраля 2022 г.); на Международном конкурсе научно-исследовательских работ (Москва, «ОНР ПТСАЙНС», 1 марта – 16 апреля 2022 г.); на XI международном конкурсе научных работ студентов и аспирантов (Москва, Финансовый университет, 1 марта – 31 мая 2022 г.).

Результаты исследования используются в деятельности АО «Рустехэкспорт», в частности, реализованы меры по повышению эффективности системы внутреннего аудита компании. Результаты интеграции между стандартами GRI и 17 ЦУР ООН, представленные в исследовании, позволили разработать программу внутреннего аудита

в целях достаточного и достоверного предоставления необходимой информации, связанной с индикаторами устойчивого развития компании. Внедрение методики оценки уровня устойчивого развития позволило АО «Рустехэкспорт» произвести корректировку стратегических задач и организовать мониторинг успешности реализации стратегии устойчивого развития компании.

Материалы исследования применяются в практической деятельности ПАО «Корпорация «Иркут», в частности, при разработке методических рекомендаций для службы внутреннего аудита. Методика оценки уровня устойчивого развития компании применена внутренними аудиторами в качестве вспомогательного инструмента для построения процесса отслеживания, сбора, расчета и раскрытия показателей, предложенных стандартами GRI, способствуя совершенствованию информационной базы для составления отчетности по устойчивому развитию. На основе внедрения результатов исследования разработаны предложения по более рациональному распределению трудовых и финансовых ресурсов между целями устойчивого развития, соответствующими операционной стратегии компании.

Материалы исследования используются Департаментом аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Аудит и контроль».

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 10 научных работах общим объемом 8,83 п.л. (весь объем авторский), в том числе 7 работ авторским объемом 6,83 п.л. в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 125 наименований, списка иллюстративного материала и трех приложений. Текст диссертации изложен на 181 странице, содержит 61 рисунок и 40 таблиц.

II Основное содержание работы

Методы внутреннего аудита постоянно эволюционируют в современном бизнес-сообществе. Внутренний аудит все больше становится нацеленным не только на предотвращение возможных хищений и мошенничеств, но и на оказание помощи менеджменту компаний в поиске наиболее эффективной бизнес-модели, превращаясь, по сути, в аудит бизнес-процессов. В этом состоит ключевое отличие системы

внутреннего аудита от системы внутреннего контроля. Если внутренний контроль является неотъемлемым компонентом всех подсистем тактического и оперативного управления, то внутренний аудит решает более важные стратегические задачи, являясь инструментом мониторинга степени достижения ключевых показателей деятельности компании по различным аспектам, в том числе социальным и экологическим.

В повышении прибыльности и эффективности заинтересованы не только частные коммерческие компании, но и компании с государственным участием, традиционно ориентирующие свою деятельность на решение задач социального, культурного и экологического характера. Несмотря на активные процессы приватизации, доля компаний с государственным участием остается довольно высокой в экономиках многих стран мира и составляет от 20 до 40% ВВП. Новым явлением современности является гибридная организационная форма компаний с государственным участием, а также все большая направленность их стратегий не на кратковременное улучшение экономических показателей, а на долгосрочное стабильное функционирование, обеспечивающее устойчивость общественного развития. Несмотря на то, что они играют важную роль в таких переходных экономиках, как Россия и Вьетнам, по результатам статистического анализа МВФ эффективность деятельности компаний с государственным участием ниже, чем у частных организаций. Таким образом, в сферу данного исследования входит идентификация внутреннего аудита как инструмента реализации стратегии компании с государственным участием, а именно стратегии устойчивого развития, в то время как совершенствование методических аспектов внутреннего аудита, являющееся не менее важной задачей, осталось за рамками диссертации.

Полученные научные результаты в процессе выполнения поставленных задач для достижения цели исследования заключаются в следующих положениях:

Сформирована модель оценки эффективности внутреннего аудита на основе концепции COSO «Внутренний контроль» и теории заинтересованных сторон. Снижены субъективность и неосуществимость модели, благодаря включению в модель не характеристик процесса, а результативных показателей; использованию объективных данных, опубликованных компаниями на своих официальных сайтах.

Понятия эффективности внутреннего аудита и методики ее оценки до настоящего времени являются дискуссионными в научной среде. Систематический обзор научной литературы подтверждает, что в настоящее время отсутствует единый, обязательный для всех компаний стандарт в области оценки эффективности внутреннего аудита.

Кроме того, наиболее распространенным методом для сбора информации, в том числе внутренней, необходимой для расчета количественных показателей оценки эффективности внутреннего аудита, остается анкетирование на основе шкалы Ликерта. Данный способ отличается субъективностью и неосуществимостью из-за запретов на доступ к внутренней информации. Таким образом, для снижения этих факторов предлагается сделать акцент на последний компонент в модели «вход – процесс – выход – итог», используемой учеными для описания бизнес-модели. В данном случае необходимые данные собираются из отчетности, публикуемой компаниями на официальных корпоративных порталах в сети Интернет. Эффективность внутреннего аудита компании с государственным участием измеряется на основе уровня достижения четырех конкретных целей, в которых, в дополнение к трем требуемым целям внутреннего контроля в соответствии с COSO, модель предлагает дополнительную цель, касающуюся процесса «обеспечения непрерывного совершенствования деятельности внутреннего аудита».

В таблице 1 отражена подробная информация о предлагаемых показателях, соответствующих каждой цели, и установленных правилах. Максимальная оценка, которая может быть выставлена системе внутреннего аудита, составляет 100 баллов и распределяется между четырьмя указанными целями. В отличие от остальных целей, конвертированный балл первой цели включает пять «минус-баллов», связанных с существенностью неверной информации, влияющей на мнение внешнего аудитора.

Разработана методика оценки уровня устойчивого развития компании с государственным участием, основанная на измерении уровня достижения 17 целей устойчивого развития ООН и установленном соответствии между этими целями и стандартами GRI, которая позволит производить мониторинг успешности реализации стратегии и корректировку распределения ресурсов между стратегическими задачами компании с государственным участием.

Компании с государственным участием играют главную роль в ускорении развития таких ключевых секторов мировой экономики, как нефтегазовая и горнодобывающая промышленность, энергетика, строительство и другие, в России и во Вьетнаме. Каждая из отраслей может иметь собственный набор показателей, характеризующих устойчивое развитие организации. Однако, существует универсальный набор из 17 целей устойчивого развития, сформированный ООН, что позволяет на практике использовать его для оценки уровня устойчивого развития любой компании, применяя систему весов для установления приоритетов в зависимости от специфики деятельности компании.

Таблица 1 – Система показателей, используемая в предложенной модели оценки эффективности внутреннего аудита

Критерии и показатели	Условные обозначения	Конвертируемый балл
1	2	3
Цель 1: Обеспечение достаточности и достоверности опубликованной финансовой и нефинансовой информации	Ц1	30 (max)
1. Форма аудиторского мнения о финансовой отчетности 1.1 Немодифицированное мнение; 1.2 Немодифицированное мнение (Отрицательное мнение; Мнение с оговоркой; Отказ от выражения мнения)	Ц1.1 AM1; AM2; AM3; AM4	20 (max) 20; 15; 10; 5
2. Влияние неверной информации, являющейся основой для мнения аудиторов	Ц1.2	(НП + НК + РА) – (4) (max)*
2.1 Возникновение неверной информации из-за невозможности получения достаточного количества надлежащих доказательств Отношение неподтвержденных активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения к общей сумме активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения	НП НПа; НПo; НПк; НПп	НП = НПа+НПo+НПк+НПп (1,5) если НП = max; наоборот (1,5 x НП/НПmax)
2.2 Изменение финансовых данных в соответствии с запросами внешних аудиторов, государственных аудиторов и правительственного инспектора Отношение скорректированных активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения к общей сумме активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения	НК НКа; НКo; НКк; НКп	НК = НКа + НКo + НКк + НКп (1,5) если НК = max; Наоборот (1,5 x НК/НКmax)
2.3 Возникновение разницы из-за применения особенного руководства государства по сравнению с общими положениями Отношение разницы стоимости активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения к общей сумме активов/ обязательств/ капитала/ прибыли до налогообложения	РА РАa; РАo; РАк; РАп	РА = РАa + РАo + РАк + РАп (1) если РА = max; Наоборот (РА/РАmax)
3. Существенность вопросов, представленных в разделе «Важные обстоятельства»	Ц1.3	(0,9) (max)
3.1 Вопросы, связанные с субъективными факторами	Ксфв	(Ксфв x 0,7/maxКсфв)
3.2 Вопросы, связанные с объективными факторами	Кофв	(Кофв x 0,2/maxКофв)
4. Существенность прочих ключевых вопросов аудита	Ц1.4	(0,1) (max)
4.1 Прочие вопросы, связанные с субъективными факторами	Ксфп	(Ксфп x 0,08/maxКсфп)
4.2 Прочие вопросы, связанные с объективными факторами	Кофп	(Кофп x 0,02/maxКофп)
5. Достаточность отчетности в области устойчивого развития	Ц1.5	6 (max)
5.1 Составление и представление отчетности Наличие отчета в области устойчивого развития с содержанием «Вклад в достижение 17 ЦУР ООН»; Наличие отчета в области устойчивого развития; Наличие отчетности EHS/ КСО; Наличие годового отчета с разделом «Устойчивое развитие»; Отсутствие нефинансовой отчетности	СО СО1; СО2; СО3; СО4; СО5	4 (max) 4; 3; 2; 1; 0
5.2 Основные правила, применяемые при составлении отчетности (например, Стандарты GRI и др.) и отсутствие таковых	ОП ОП1; ОП2	2 (max) 2; 0
6. Достоверность отчетности в области устойчивого развития Была подтверждена внешним аудитом; Была подтверждена внешним аудитом, но с замечаниями; Была подтверждена общественной организацией; Не была подтверждена	Ц1.6 БП1; БП2; БП3	4 (max) 4; 3; 2; 0
Цель 2: Обеспечение соблюдения требований законодательства, нормативных правовых актов, стандартов ИСО	Ц2	25 (max)
2.1 Количество выявленных правонарушений, включая случаи пересчитанных данных финансовой отчетности в соответствии с запросами государственных органов	Ц2.1 Кпн	5 (max) - Кпн

Продолжение таблицы 1

1	2	3
2.2 Количество возникающих споров и судебных разбирательств с позитивными и негативными результатами	Ц2.2 Ксрп; Ксрн	5 (max) – [Ксрп x 0,25 + Ксрн x 0,5]
2.3 Отношение штрафов и пеней к выручке	Ц2.3 ОШВ	2 если ОШВ = 0; 1,5 если ОШВ = min (кроме 0); наоборот 1,5 x ОШВ min/ ОШВ
2.4 Отношение резерва по судебным, налоговым искам и прочим к общей сумме обязательств	Ц2.4 ОРС	1 если ОРС = 0; 0,5 если ОРС = min (кроме 0); наоборот 0,5 x ОРС min/ ОРС
2.5 Количество полученных сертификатов ИСО (в том числе ИСО 9001; ИСО 50001; ИСО 45001/ OHSAS 18001; ИСО 31000; ИСО 27001/20000; ИСО 14001; ИСО 17025, ИСО 19600 и ИСО/ IEC 37001)	Ц2.5 Кпс	5 (max) Кпс x 5/max Кпс
2.6 Упоминание интегрированной системы менеджмента	Ц2.6 – ИСМ	2 (max)
2.7 Уровень соответствия корпоративного управления рекомендациям Кодекса корпоративного управления Банка России, АСЕАН или Комиссии по ценным бумагам Вьетнама	Ц2.7 Уску	5 (max) если Уску = max; наоборот 5 x Уску /Ускуmax
Цель 3: Обеспечение эффективности управления рисками: достижение установленных целей и рациональное использование капитала	Ц3	25 (max)
1. Достижение установленных бизнес-целей Коэффициент выполнения планов (выручки, прибыли, объема продукции, и др.)	Ц3.1 КВП1, КВП2	8 (max) – 4 если КВП ≥ 1; 2 x КВП если КВП < 1; 0 если КВП < 0
2. Наличие социально-экологических показателей	Ц3.2 – Нсэп	2 (max)
3. Рациональное использование капитала	Ц3.3	15 (max)
3.1 Отношение резервов под обесценение финансовых вложений к общей сумме финансовых вложений (ОРВ); 3.2 Отношение резервов по сомнительным долгам к дебиторской задолженности (ОРД); 2.3 Отношение недостающих активов в ожидании решения к общей сумме активов; 3.4 Рентабельность финансовых вложений	ОРВ; ОРД; ОНА; РФВ (X)	4 если X = 0, 2 если ОШВ = min (кроме 0); наоборот 2 x (Xmin/X) 3 если РФВ = max; наоборот 3 x РФВ/РФВmax; 0 если РФВ < 0
Цель 4: Обеспечение непрерывного совершенствования деятельности аудита	Ц4	20 (max)
1. Неразрешенные повторяющиеся вопросы в течение определенного периода. Количество неразрешенных повторяющихся вопросов	Ц4.1 Кнпв	11 – Кнпв x 1.5
2. Уровень улучшения деятельности внутреннего аудита Уровень улучшения результатов Ц1; Уровень улучшения результатов Ц2; Уровень улучшения результатов Ц3	Ц4.2 УУ1; УУ2; УУ3	9 (max) 3 если УУ > 1, 2 если УУ = 1; 0 если УУ < 1, в том числе УУ=Цо/Цб
* Жирным шрифтом выделены показатели с отрицательными значениями.		

Источник: разработано автором.

Интерпретация концепции устойчивого развития на уровне компании демонстрируется путем включения 17 целей устойчивого развития ООН в корпоративные стратегии, составления и публикации отчета в области устойчивого развития в соответствии со стандартами GRI. В этих отчетах многие компании начинают представлять раздел «Вклад в реализацию 17 целей устойчивого развития ООН». При этом, чтобы воспользоваться преимуществами обширных нефинансовых данных, а также улучшить сопоставимость информации для анализа и сравнения, предложена методика оценки уровня устойчивого развития компании, которая основана на интеграции 17 целей устойчивого развития ООН и стандартов GRI.

В таблице 2 представлено соотношение между стандартами GRI (столбец 1) и целями устойчивого развития ООН (столбец 3).

Таблица 2 – Результат интеграции между 17 целями устойчивого развития ООН и стандартами GRI

Стандарт GRI	Индикатор	Цели устойчивого развития ООН
1	2	3
201-1; 203-1	Отношение затрат и инвестиций на конкретное направление к выручке	1+2; 3; 4; 5; 6; 7; 9+11; 10; 12; 13; 14+15; 16; 17
201-1	Коэффициент рентабельности продаж	8
	Темп роста коэффициента рентабельности продаж	
	Отношение операционных расходов к выручке	
	Отношение затрат на оплату труда к выручке	
	Отношение выплаченных дивидендов к чистой прибыли	
	Отношение уплачиваемых налогов к выручке	
	Отношение затрат/инвестиций в развитие инфраструктуры страны к выручке	
Отношение капитальных вложений в расширение производства, приобретение оборудования, новое строительство к выручке		
Отношение затрат на НИОКР к выручке		
Количество полученных патентов и объектов интеллектуальной собственности		
	Доля выручки от экспорта	12
	Отношение плат за отрицательные воздействия на природу к выручке	13; 14+15
201-4	Отношение финансовой помощи из государства к сумме уплаченных налог	17
202-1	Отношение заработной платы первого разряда женского персонала к мужскому персоналу	5
202-2	Доля высшего руководства, нанятого из местного сообщества	10
204-1	Доля товаров, приобретенных из разных источников	1+2; 9+11; 13
205-2	Доля сотрудников, участвующих в обучении в области противодействия коррупции	16
	Подтвержденные случаи коррупции	
205-3	Доля публичных судебных дел о коррупции, возбужденных против организации	
	Доля случаев коррупции, в которых сотрудники были уволены или привлечены к дисциплинарным мерам	
	Доля случаев коррупции, когда контракты с деловыми партнерами были расторгнуты или не продлены	
	Количество судебных исков в связи с антиконкурентным поведением и нарушениями антимонопольного и монопольного законодательства	
206-1	Количество судебных исков, ожидающих рассмотрения или завершенных в течение отчетного периода в отношении антиконкурентного поведения	
301-1	Доля возобновляемых материалов, используемых для производства и упаковки	12

Продолжение таблицы 2

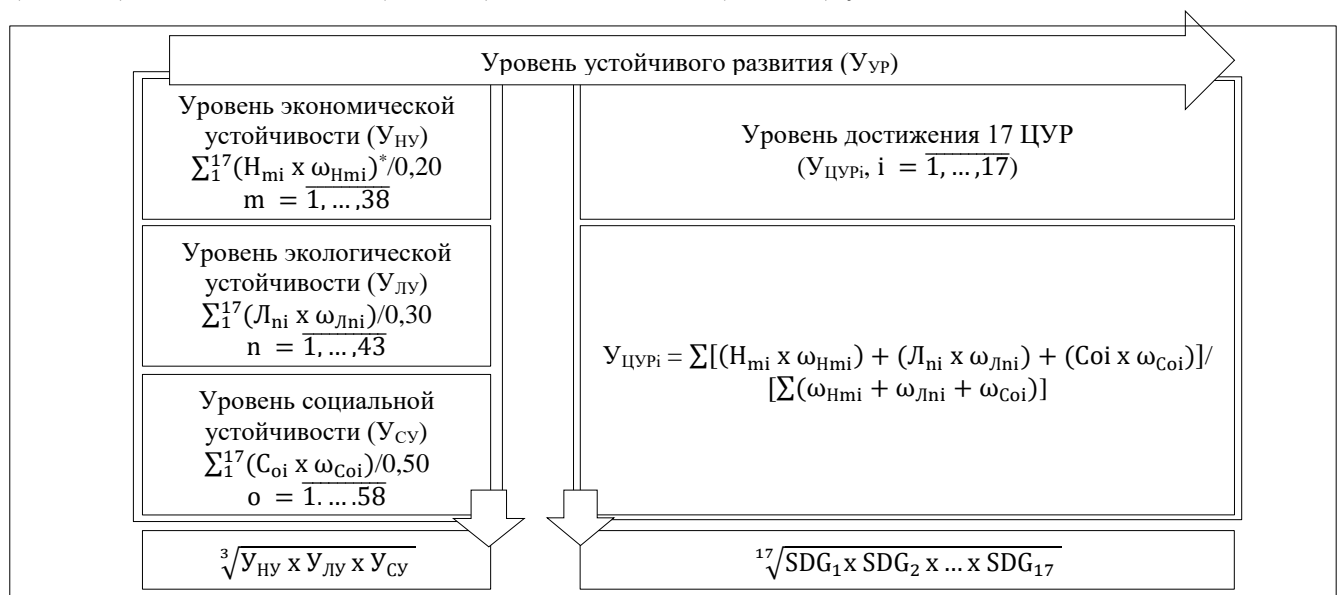
1	2							3	
301-1	Коэффициент материалоемкости							12	
301-2	Доля переработанных исходных материалов								
301-3	Доля переработанных продуктов и их упаковочных материалов								
302-1	Доля потребления топливно-электроэнергии из возобновляемых источников							7	
302-3	Коэффициент энергоемкости								
302-4	Темп снижения потребления топливно-электроэнергии								
303-4	Интенсивность водоотведения								
403-8	Доля водоотведения в поверхностные водоемы загрязненных								
303-5	Водоемкость							14+15	
	Доля оборотной и повторно используемой воды								
304-3	Отношение площади образованных нарушенных и загрязненных земель к выручке							14+15	
	Доля площади рекультивированных нарушенных земель								
305-4	Интенсивность выбросов парниковых газов							13	
305-5	Темп снижения выбросов парниковых газов								
305-7	Интенсивности выбросов загрязняющих веществ в атмосферу								
306-3	Интенсивность образования отходов							12	
306-5	Доля обезвреженных и переработанных отходов и отходов, направленных на утилизацию								
307-1	Отношение суммы штрафа за нарушение экологических законов							6; 7; 12; 13; 14+15	
	Число нефинансовых санкций за нарушение экологических законов								
	Число судебных процессов, возбужденных за нарушение экологических законов								
308-1	Доля поставщиков, прошедших отбор с использованием экологических критериев							7; 9+11; 12; 13; 14+15	
308-2	Доля поставщиков, отношения с которыми были прекращены в результате оценки								
401-1	Коэффициент приёма кадров (общий и по категориям)							1+2; 5	
413-1	Доля операций с участием местного сообщества							17	
412-1	Среднее число часов обучения в области прав человека на одного сотрудника							16	
414-1	Доля новых поставщиков, прошедших отбор с использованием социальных критериев							3; 5; 10; 16	
414-2	Доля поставщиков, отношения с которыми были прекращены в результате оценки								
415-1	Отношение суммы внесенных взносов на политические цели к выручке							17	
416-1	Доля продуктов, которых воздействие на здоровье оценивается для улучшения							3	
416-2	Число случаев несоблюдения правил, касающихся воздействия продуктов на здоровье, приводящие к штрафу								
417-2; 417-3	Доля случаев несоблюдения правил маркировки и маркетинга, приводящие к штрафу							17	
418-1	Доля выявленных утечек данных клиентов							16	
419-1	Отношение суммы штрафа за нарушение требований в разных областях к выручке							3; 5; 10; 16	
	Число судебных процессов, возбужденных против компании за нарушение требований в разных областях								
419-1	Число нефинансовых санкций за нарушение требований в разных областях							3; 5; 10; 16	
102-8	Доля бессрочных трудовых договоров							8	
102-41	Доля сотрудников, охваченных коллективными договорами							16	
1+2 (2Н+1С)	3 (1Н+15С)	4 (1Н+3С)	5 (2Н+14С)	6 (1Н+9Л)	7 (1Н+8Л)	8 (7Н+2С*)	9+11 (5Н)		
10 (2Н+11С)	12 (3Н+11Л)	13 (2Н+8Л)	14+15 (2Н+7Л)	16 (7Н+10С*)	17 (2Н+2С)	17 ЦУР ООН			
Примечание – (Н) Экономический показатель; (Л) Экологический показатель; (С) Социальный показатель.									
* Использование показателей, принадлежащих группе стандартов GRI 100 «Общая информация».									

Источник: разработано автором.

Результаты интеграции определяют индикаторы, необходимые для раскрытия в

соответствии со стандартами GRI, которые могут быть применены для оценки уровня достижения одной конкретной цели устойчивого развития. В общей совокупности для оценки уровня устойчивого развития были отобраны 139 индикаторов, включая 38 экономических (GRI 200), 43 экологических (GRI 300) и 58 социальных (GRI 400) (исключая качественные индикаторы и имеющие неопределенность отнесения к конкретной категории). Особое внимание было уделено показателям, характеризующим специфику деятельности компаний с государственным участием (целевое использование государственной помощи, предотвращение коррупционного поведения менеджмента и др.).

В исследовании предложена методика оценки уровня вклада в реализацию 17 целей устойчивого развития ООН и в достижение устойчивого развития. Каждая цель устойчивого развития оценивается комбинацией групп индикаторов, относящихся к различным темам в соответствии со стандартами GRI. На рисунке 1 показано, что уровень устойчивого развития компании с государственным участием можно определить путем вычисления среднего геометрического значения экономической (вес 0,2), экологической (вес 0,3) и социальной (вес 0,5) устойчивости.



* ω_{Hmi} , ω_{Lni} , ω_{Coi} : весовые коэффициенты индикаторов, относящихся к трем аспектам устойчивого развития.

Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Предложенная методика оценки уровня вклада в достижение устойчивого развития компаний с государственным участием

Показатели устойчивости по каждой теме представляют собой средневзвешенные значения всех оценочных показателей данной группы. Предлагаемое соотношение весов демонстрирует акцент на социальной и экологической составляющих оценки, которые являются более важными для компаний с государственным участием, по сравнению с частными компаниями. В качестве основы для оценки и ранжирования компаний

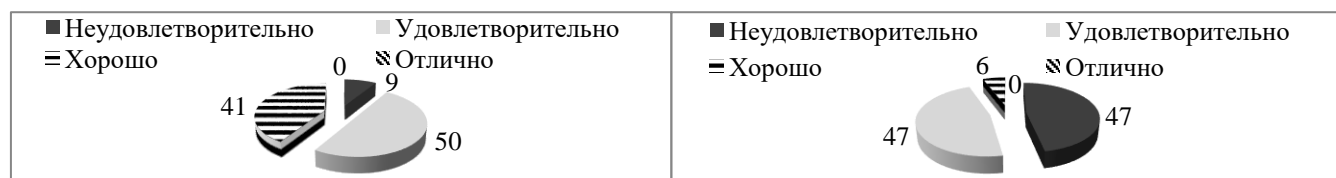
используется среднее геометрическое значение конвертированных баллов уровня достижения каждой цели устойчивого развития.

Уровень достижения каждой конкретной цели устойчивого развития определяется на основе средневзвешенного значения соответствующих критериев. Все значения индикаторов перед использованием преобразуются по 100-балльной шкале в расчете величин, необходимых для проведения окончательной оценки. Для примера, рассчитанный по данной методике уровень устойчивого развития для ПАО Сбербанк составил 26,3 балла.

Продемонстрировано существование положительной корреляции и статистической взаимосвязи между эффективностью внутреннего аудита и уровнем устойчивого развития компаний с государственным участием, то есть подтвержден тезис о возможности использования внутреннего аудита как инструмента обеспечения устойчивого развития компании.

В процессе исследования из общего объема выбранной совокупности объектов – 211 компаний с государственным участием ($N_1 = 62$ из России; $N_2 = 149$ из Вьетнама), отобрано 68 компаний ($n_1 = 34$ из России; $n_2 = 34$ из Вьетнама), представляющих публично данные, раскрывающие нефинансовую информацию в области устойчивого развития. Необходимые показатели для оценки эффективности систем внутреннего аудита собраны из отчетности, опубликованной на официальных сайтах информационных агентств России¹⁾ и Вьетнама²⁾, и конвертированы на основе установленных правил. Результаты применения предложенной модели оценки в компаниях с государственным участием показывают, что в целом эффективность внутреннего аудита в компаниях обеих стран достигает лишь «удовлетворительного уровня» в течение трех лет (в 2018-2020 гг. диапазон значений – 59,2-73,4 из 100 баллов).

На рисунке 2 отображен разительный контраст в уровнях эффективности отделов внутреннего аудита между российскими и вьетнамскими компаниями.



Источник: составлено автором.

Рисунок 2 – Рейтинг уровня эффективности внутреннего аудита компаний с государственным участием в России (слева) и Вьетнаме в 2020 г. (справа), в процентах

¹⁾ Интерфакс : официальный сайт. – URL: <https://www.e-disclosure.ru/> (дата обращения: 30.07.2022). – Текст : электронный.

²⁾ Вьетстокфинанс: официальный сайт. – URL: <https://finance.vietstock.vn/> (дата обращения: 30.07.2022). – Текст : электронный.

Отметим, что на момент проведения исследования деятельность внутреннего аудита в обеих странах сталкивается с трудностями в обеспечении эффективности управления рисками.

Из-за недостаточности и несопоставимости раскрываемой компаниями нефинансовой информации только 67 из 139 (около 50%) индикаторов в соответствии со стандартами GRI используются при применении предложенной методики оценки. Средние значения конвертируемых баллов по 17 целям устойчивого развития ООН являются низкими, как в российских, так и во вьетнамских компаниях с государственным участием; средневзвешенное значение всех целей устойчивого развития не достигает 50 баллов (наивысший балл – 45,4).

Если ранжировать компании по уровню устойчивого развития, то 100% исследуемых компаний с государственным участием получили неудовлетворительную оценку. Это означает, что вклад компаний с государственным участием в достижение 17 целей устойчивого развития ООН в настоящее время недостаточен. Только две вьетнамские компании, а именно Vinamilk и Traphaco, входят в топ-15 компаний с государственным участием России и Вьетнама как по уровню эффективности внутреннего аудита, так и по уровню устойчивого развития.

Результаты проведения корреляционного и регрессионного анализа, описанные в таблице 3, показывают, что между уровнем эффективности внутреннего аудита и устойчивого развития имеется сильная позитивная взаимосвязь с достаточно высоким коэффициентом корреляции Пирсона (0,640 в целом).

Таблица 3 – Результаты проведения корреляционного и регрессионного анализа: зависимая переменная – уровень устойчивого развития ($Y_{ур}$)

Исследуемые переменные	Корреляция Пирсона	Скорректированный квадрат R_1	Нестандартизированные коэффициенты бета	Стандартизированные коэффициенты бета	Константа
$Y_{ур}$ и $Y_{ЭВА}$	0,640	0,405	0,549	0,640	-23,829
$Y_{урВ*}$ и $Y_{ЭВАВ}$	0,459	0,199	0,269	0,459	-10,350
$Y_{урР**}$ и $Y_{ЭВАР}$	0,344	0,105	0,363	0,344	-6,964
* – Вьетнам. ** – Россия.					

Источник: разработано автором.

Скорректированный квадрат R_1 , равный 0,405, означает, что независимая переменная объясняет почти 41% вариации зависимой переменной «Уровень устойчивого развития» ($Y_{ур}$). Нестандартизированная форма уравнения регрессии в целом – формула (1), и для наблюдаемых переменных во Вьетнаме – формула (2), в России – формула (3)

$$Y_{ур} = -23,829 + 0,549Y_{ЭВА} + \varepsilon, \quad (1)$$

$$Y_{урВ} = -10,350 + 0,269Y_{ЭВАВ} + \varepsilon_B, \quad (2)$$

$$Y_{урР} = -6,964 + 0,363Y_{ЭВАР} + \varepsilon_P. \quad (3)$$

По сравнению с российскими компаниями с государственным участием, эффективность деятельности отдела внутреннего аудита компаний во Вьетнаме оказывает более сильное положительное влияние на достижение целей устойчивого развития ООН (коэффициенты корреляции 0,459 для России и 0,344 для Вьетнама).

Данные в таблице 4 доказывают, что внутренний аудит является фактором, влияющим на полноту и достаточность нефинансовой отчетности компании. При этом службы внутреннего аудита в российских компаниях с государственным участием выполняют функцию обеспечения качества информации эффективнее, чем подобные подразделения во Вьетнаме (коэффициенты 0,349 и 0,157 соответственно).

Таблица 4 – Результаты проведения корреляционного и регрессионного анализа: зависимая переменная – уровень качества раскрываемой нефинансовой информации (Y_K)

Исследуемые переменные	Корреляция Пирсона	Скорректированный квадрат R_2	Нестандартизированные коэффициенты бета	Стандартизированные коэффициенты бета	Константа
Y_K и $Y_{ЭВА}$	0,658	0,425	0,306	0,658	55,233
Y_{KB*} и $Y_{ЭВАВ}$	0,427	0,157	0,440	0,427	-9,025
$Y_{КР**}$ и $Y_{ЭВАВ}$	0,607	0,349	0,425	0,607	-79,699
* – Вьетнам. ** – Россия.					

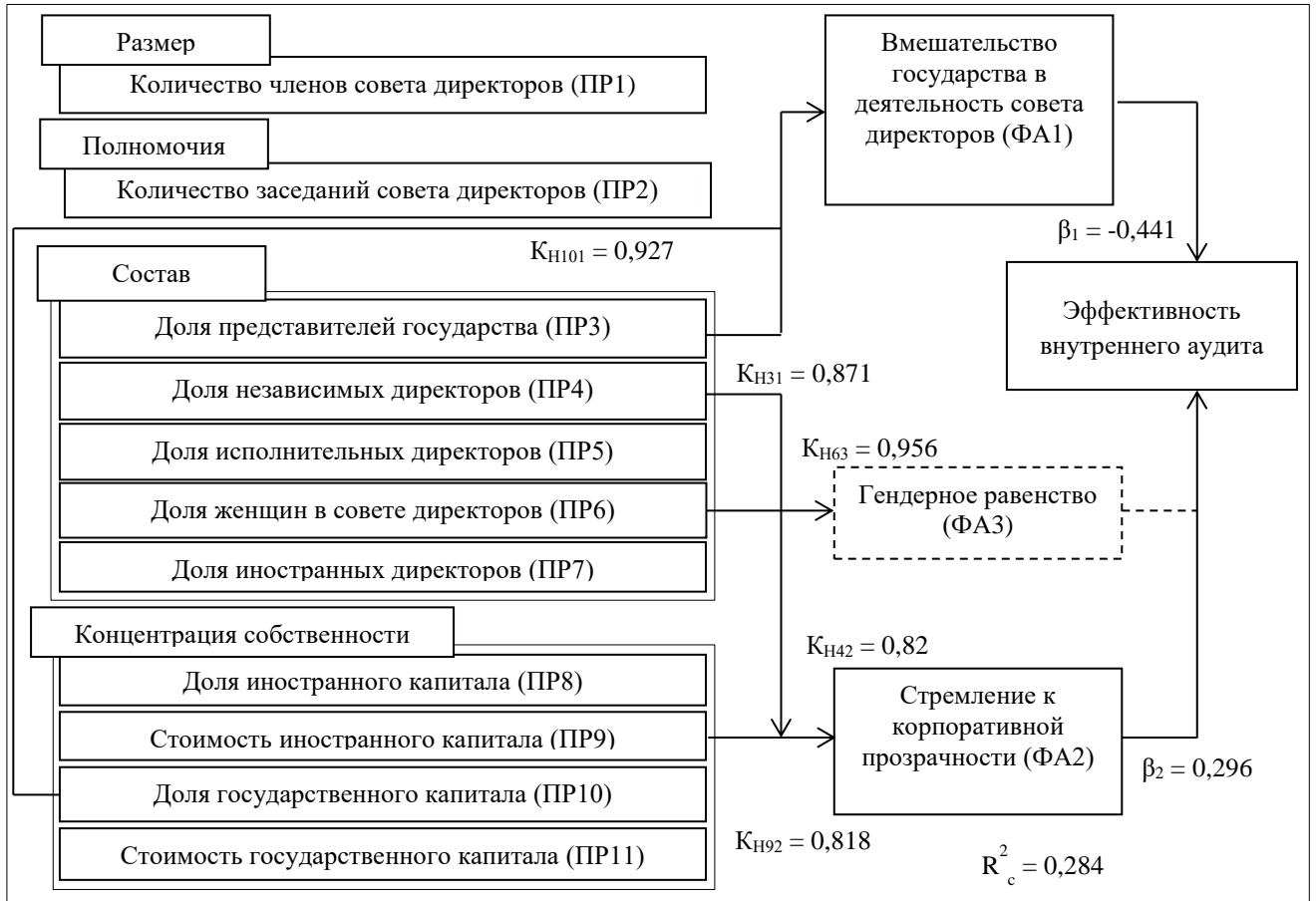
Источник: разработано автором.

Выявлено влияние атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита компаний с государственным участием с помощью одностороннего дисперсионного анализа ANOVA и двухвыборочного статистического t-теста, и разработаны рекомендации по повышению качества системы внутреннего аудита данных компаний, а именно, по определению оптимального значения рассматриваемых показателей (в том числе касающихся доли представителей государства в совете директоров и применяемой модели внутреннего аудита).

В процессе исследования наблюдаемые переменные, связанные с атрибутами корпоративного управления, разделены на четыре группы, включающие характерные черты совета директоров (размер, полномочия, состав) и степень концентрации собственности компаний с государственным участием.

После семи проведенных вращений методом Варимакс с нормализацией Кайзера наблюдаемые переменные ПР5, ПР1, ПР7, ПР8, ПР11 и ПР2 исключаются из предлагаемой факторной модели. Пять оставшихся сводятся к трем основным факторам: ПР10 и ПР3 объединены в один «Вмешательство государства в деятельность совета директоров» (ФА1); ПР9 и ПР4 – в «Стремление к корпоративной прозрачности (ФА2)»; «Гендерное равенство» становится третьим фактором (ФА3). Факторы, влияющие на деятельность внутреннего аудита вьетнамских компаний с государственным участием,

подробно отражены на рисунке 3.



Источник: составлено автором.

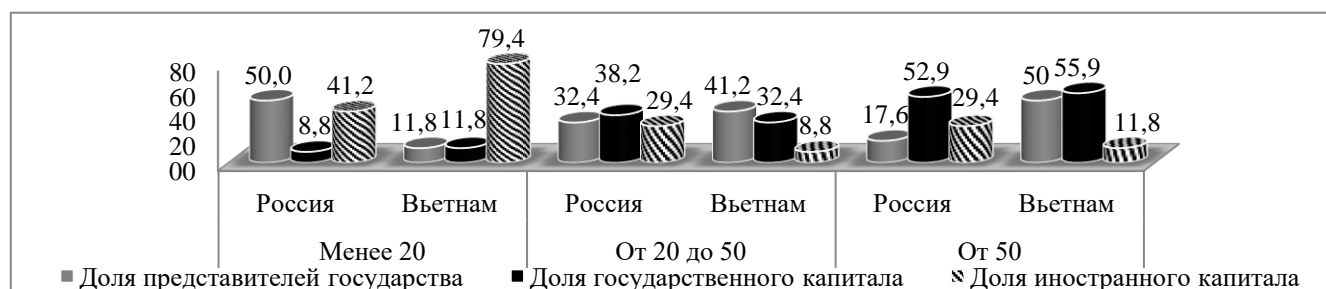
Рисунок 3 – Рассматриваемые характеристики корпоративного управления и факторы, влияющие на деятельность внутреннего аудита вьетнамских компаний с государственным участием

Вычисленные коэффициенты корреляции Пирсона подтверждают, что только ФА1 и ФА2 имеют корреляцию с переменной $Y_{ЭВАВ}$. Эти сформированные новые факторы могут дополнить объяснение почти 30% изменений зависимой переменной. Вмешательство государства в деятельность совета директоров через назначение его представителей и сохранение высокой концентрации собственности негативно влияет на эффективность внутреннего аудита. В отличие от первого фактора (коэффициент $\beta_1 = 0,441$) второй фактор, характеризуемый долями независимых директоров и иностранного капитала, оказывает положительное влияние на эффективность внутреннего аудита (коэффициент $\beta_2 = 0,296$). Преобразованная форма уравнения регрессии представлена формулой (4)

$$Y_{ЭВАВ} = -0,441 \text{ ФА1} + 0,291 \text{ ФА2} + \varepsilon_{В}. \quad (4)$$

На рисунке 4 продемонстрировано, что структура государственного капитала во вьетнамских компаниях практически не отличается от российских, но существует яркий контраст между странами в отношении уровня представительства государства в совете

директоров, а также доли иностранного капитала.



Источник: составлено автором.

Рисунок 4 – Показатели, характеризующие структуру капитала компаний с государственным участием и представительство государства в их советах директоров, в процентах

Вместе с факторным анализом при выявлении причин, влияющих на деятельность внутреннего аудита, в качестве надежных методических инструментов использованы односторонний дисперсионный анализ ANOVA и двухвыборочный t-тест. На основе результатов проведенного анализа были разработаны рекомендации по повышению эффективности внутреннего аудита.

Таблица 5 – Результаты выполнения двухвыборочного t-тест – ФА1 и ФА2

Выборка	Сиг. – Тест Левена на равенство дисперсий	Сиг. – t-критерий равенства средних значений	Существование различия	Среднее значение уровня эффективности внутреннего аудита	
				< 50%	≥ 50%
1. Доля представителей государства в совете директоров					
Россия	0,704	0,770	Нет	Нет	Нет
Вьетнам	0,368	0,033	Да	64 (удовл.)	55 (неудовл.)
Всего	0,073	0,003	Да	69 (удовл.)	60 (удовл.)
2.1. Независимость председателя совета директоров				Независимый	Зависимый
Россия	0,133	0,824	Нет	Нет	Нет
Вьетнам	0,000	0,000	Да	77,2 (хорошо)	59,2 (неудовл.)
Всего	0,166	0,904	Нет	Нет	Нет
2.2 Независимость председателя комитета по аудиту				Независимый	Зависимый
Россия	0,647	0,806	Нет	Нет	Нет
Вьетнам	0,136	0,241	Нет	Нет	Нет
Всего	0,029	0,000	Да	74,7 (удовл.)	60,6 (удовл.)

Источник: разработано автором.

На основе данных, представленных в таблице 5, можно сделать выводы о том, что, во-первых, существуют статистически значимые различия в уровне эффективности внутреннего аудита между компаниями, в которых доля представителей государства в совете директоров – более или равна 50%, и такими, где она менее 50%. Поэтому для повышения эффективности внутреннего аудита предложено ограничить вмешательство государства в деятельность компаний с государственным участием посредством дополнительного нормативного акта, определяющего максимальное количество его представителей в совете директоров до 50%. Альтернативным решением может стать назначение представителей государства в подкомитеты при совете директоров (комитет по стратегическому планированию или комитет по аудиту). Во-вторых, с

аналогичной целью, вместо ускорения процесса изъятия государственного капитала и расширения доли собственности иностранных инвесторов предложено законодательно закрепить требование о том, чтобы председатель совета директоров компаний с государственным участием был их независимым членом.

Если в России распространена гибридная модель, в которой сочетается деятельность ревизионной комиссии и комитета по аудиту, то во Вьетнаме популярен ее вариант с ревизионной комиссией, функционирующей непосредственно при общем собрании акционеров.

Результаты проведения проверки однородности дисперсий выборки, представленные в таблицах 6 и 7, подтверждают существование различий в уровнях эффективности внутреннего аудита между компаниями с государственным участием, в которых реализованы: гибридная модель внутреннего аудита с сочетанием ревизионной комиссии и комитета по аудиту (M_{KY1}), одноуровневая модель с комитетом по аудиту (M_{KY2}), модель с ревизионной комиссией (M_{KY3}).

Таблица 6 – Результаты проверки однородности дисперсий выборки между моделями внутреннего аудита

Выборка	Статистика Левена Сиг.	t-критерий Уэлча Сиг.	Существование различия	Среднее значение об уровне эффективности внутреннего аудита		
				M_{KY3}	M_{KY2}	M_{KY1}
Вьетнам	0,048	0,016	Да	55 (неуд.)	71 (удовл.)	64 (удовл.)
Всего	0,029	0,000	Да	55 (неуд.)	73 (удовл.)	72 (удовл.)
Выборка	Сиг. – Тест Левена на равенство дисперсий	Сиг. – t-критерий равенства средних значений	Существование различия	M_{KY2}	M_{KY1}	
Россия	0,434	0,961	Нет			

Источник: разработано автором.

Компаниям с государственным участием предложен переход к одноуровневой модели с комитетом по аудиту непосредственно при совете директоров, как наиболее соответствующей цели повышения эффективности внутреннего аудита в компаниях.

Таблица 7 – Результаты проведения множественных сравнений в ANOVA

(А) M_{KY}	(В) M_{KY}	Сиг.	Существование разницы
Гибридная модель	Одноуровневая модель с комитетом по аудиту	0,338	Нет
	Модель с ревизионной комиссией	0,015	Да
Одноуровневая модель с комитетом по аудиту	Гибридная модель	0,338	Нет
	Модель с ревизионной комиссией	0,011	Да
Модель с ревизионной комиссией	Гибридная модель	0,015	Да
	Одноуровневая модель с комитетом по аудиту	0,011	Да

Источник: разработано автором.

III Заключение

В исследовании доказан тезис о значимости внутреннего аудита для обеспечения устойчивости развития компаний с государственным участием, а также сформированы

практические рекомендации по повышению эффективности внутреннего аудита в российских и вьетнамских компаниях. Для их реализации разработана модель, позволяющая изучить взаимосвязи между независимой переменной – уровнем эффективности внутреннего аудита и зависимой переменной – уровнем устойчивого развития компании. Уровень эффективности внутреннего аудита оценивается на основе соответствия критериям четырех конкретных целей, определенных на базе концепции COSO с учетом удовлетворения интересов заинтересованных сторон компании. В предлагаемой методике оценки устойчивого развития его уровень определен путем измерения величины вклада в достижение 17 целей устойчивого развития Организации Объединенных Наций на основе результатов интеграции между этими целями и стандартами GRI. Кроме того, выявлены факторы, связанные с атрибутами системы корпоративного управления и влияющие на эффективность внутреннего аудита компаний с государственным участием.

Итоги работы можно назвать отправной точкой для будущих исследований, поскольку для повышения надежности полученных результатов предлагаемые модель и методика могут быть расширены и дополнены (с точки зрения места и времени применения), чтобы иметь основу для углубленного анализа и поиска эффективных мер, направленных на повышение эффективности внутреннего аудита и устойчивое развитие компаний с государственным участием.

IV Список работ, опубликованных по теме диссертации

*Публикации в рецензируемых научных изданиях,
определенных ВАК при Минобрнауки России:*

1. Фан, Тхи Тхань Куен. Оценка эффективности результативности внутреннего аудита в соответствии с международными основами профессиональной практики (МОПП): проблемы и решения / Тхи Тхань Куен Фан // Журнал «АУДИТ». – 2020. – № 6. – С. 31-36. – ISSN 2227-9288.
2. Фан, Тхи Тхань Куен. Оценка деятельности системы внутреннего аудита: методы и критерии / Тхи Тхань Куен Фан // Журнал «АУДИТ». – 2020. – № 11. – С. 17-24. – ISSN 2227-9288.
3. Фан, Тхи Тхань Куен. Факторы, влияющие на деятельность внутреннего аудита / Тхи Тхань Куен Фан // Вестник Евразийской науки. – 2020. – № 5. Том 12. – ISSN 2588-0101. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://esj.today/PDF/45ECVN520.pdf> (дата обращения: 29.08.2022).
4. Фан, Тхи Тхань Куен. Трансформация внутреннего аудита – эффективный способ увеличения вклада в устойчивое развитие хозяйствующего субъекта / Тхи Тхань Куен Фан // Научно-практический, теоретический журнал «Экономика и управление: проблемы, решения». – 2021. – № 2. Том 2 (110). – С. 114-119. – ISSN 2227-

3891.

5. Фан, Тхи Тхань Куен. Влияние атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита в компаниях с государственным участием / Тхи Тхань Куен Фан // Учет. Анализ. Аудит. – 2021. – № 6. Том 8. – С. 77-88. – ISSN 2408-9303.

6. Фан, Тхи Тхань Куен. Оценка вклада внутреннего аудита в обеспечение качества раскрываемой нефинансовой информации / Тхи Тхань Куен Фан // Вестник Евразийской науки. – 2022. – № 3. Том 14. – ISSN 2588-0101. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://esj.today/PDF/06ECVN322.pdf> (дата обращения: 29.08.2022).

7. Фан, Тхи Тхань Куен. Методика оценки устойчивого развития предприятия на основе интеграции между 17 ЦУР ООН и стандартами GRI / Тхи Тхань Куен Фан // Russian Economic Bulletin / Российский экономический вестник. – 2022. – № 5. Том 5. – С. 318-324. – ISSN 2658-5286. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: <https://dgpu-journals.ru/wp-content/uploads/2022/09/reb-t-5-5-2022.pdf> (дата обращения: 29.08.2022).

Публикации в других научных изданиях:

8. Фан, Тхи Тхань Куен. Факторы, влияющие на эффективность внутреннего аудита: Обзор российских исследований / Тхи Тхань Куен Фан // Актуальные вопросы современной экономики. – 2020. – № 1. – С. 586-595. – ISSN 2311-4320. – Текст : электронный. – DOI 10.34755/IROK.2020.76.70.084. – URL: <http://админ.авсэ.рф/Files/ArticleFiles/23f456ce-47ba-4a4f-a3d7-49c8c6bf0313.pdf> (дата обращения: 29.08.2022).

9. Фан, Тхи Тхань Куен. «3H issues» and the conceptual frameworks for sustainable development at enterprise level: problems and solutions = «3К вопросы» и концептуальные основы устойчивого развития на уровне предприятия: проблемы и решения / Тхи Тхань Куен Фан // Мировая экономика и мировые финансы: проблемы и перспективы развития : сборник научных статей студентов по результатам проведения XII Международного научного студенческого конгресса. Выпуск 2 : в 2 частях. Часть 1 : под редакцией М.И. Сидоровой, Е.В. Оглоблиной. – Москва : Издательство «Научные технологии», 2021. – С. 222-227. – ISBN 978-5-4443-0226-2.

10. Фан, Тхи Тхань Куен. Экономический анализ: опыт и перспективы развития (Параграф 2.1.2 «Применение методов экономического анализа для оценки деятельности внутреннего аудита») : монография / Тхи Тхань Куен Фан ; под редакцией В.И. Бариленко, М.Н. Толмачева. – Москва : КНОРУС, 2022. – С. 764-771. – 916 с. – 500 экз. – ISBN 978-5-406-09443-3. – Текст : электронный. – DOI отсутствует. – URL: https://pure.spbu.ru/ws/portalfiles/portal/91188171/_v8_6420_e.pdf (дата обращения: 29.08.2022).