

УДК 330:657.4

DOI: 10.26140/anie-2020-0903-0089

## ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ ОЦЕНОК КАЧЕСТВА ВНУТРЕННЕГО АУДИТА И КОНТРОЛЯ В АВТОНОМНЫХ УЧРЕЖДЕНИЯХ

© 2020

SPIN: 9447-3163

AuthorID: 455620

ORCID: 0000-0003-0502-5912

ScopusID: K-2821-2018

**Турищева Татьяна Борисовна**, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения РЭА им. Г.В. Плеханова, доцент департамента учета, анализа и аудита

*Финансовый университет при Правительстве РФ*

*(125993, Россия, Москва, ГСП-3, Ленинградский просп., 49, e-mail: ttb2812@mail.ru)*

SPIN:8739-3835

AuthorID: 534396

ORCID: 0000-0002-1292-402X

ScopusID: G-7275-2017

**Чайковская Любовь Александровна**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения РЭА им. Г.В. Плеханова

*(117997, Россия, Москва, Стремянный пер., 36, e-mail: chaik4@yandex.ru)*

**Аннотация.** Статья посвящена исследованию особенностей осуществления оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях. В процессе анализа отдельный акцент сделан на важности обеспечения состоятельности внутреннего аудита и контроля, их содержании, а также на его влиянии на результаты деятельности автономного учреждения в целом. Особое внимание уделено отличительным чертам проведения внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях суть которых сводится к тому, что проверка может быть шире и более детальной по сравнению с аудитом финансовой отчетности в частном секторе. Выделена сфера и направления оценки качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях. Также уточнен перечень операций, оценка риска которых должна осуществляться в обаятельном порядке в ходе определения качества системы внутреннего аудита и контроля. Проведенный анализ позволил сформулировать авторское предложение, согласно которому целесообразно выделять два уровня оценивания качества внутреннего контроля и аудита в автономном учреждении – это постоянный мониторинг функции внутреннего аудита и проведение периодических оценок деятельности подразделений внутреннего аудита. Детально рассмотрены элементы оценки качества внутреннего контроля и аудита в ходе осуществления постоянного мониторинга, также обозначены уровни ответственности за получение результатов оценивания.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, внутренний контроль, оценка, качество, автономное учреждение, методики, постоянный мониторинг, учет, структура, документация, достоверность.

## FEATURES OF PERFORMANCE ASSESSMENT OF THE INTERNAL AUDIT AND CONTROL IN AUTONOMOUS INSTITUTIONS

© 2020

**Turishcheva Tatyana Borisovna**, Candidate of Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation Plekhanova, Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit Plekhanov Russian University of Economics, associate Professor of accounting, analysis and audit Department

*Financial University under the Government of the Russian Federation*

*(125993, Russia, Moscow, GSP-3, 49 Leningradsky Ave, e-mail: ttb2812@mail.ru)*

**Tchaikovskaya Lyubov Aleksandrovna**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting and Taxation

*Plekhanov Russian University of Economics*

*(445020, Russia, Москва, Stremyanny lane, 36, e-mail: bas14@rambler.ru)*

**Abstract.** The article is devoted to the study of the features of the implementation of internal quality assessments of internal audit and control in autonomous institutions. In the analysis process, a separate emphasis is placed on the importance of ensuring the consistency of the internal audit and its content, as well as on its impact on the performance of the autonomous institution as a whole. Particular attention is paid to the features of conducting an internal audit in autonomous institutions, the essence of which is that the audit of internal controls can be wider and more detailed in comparison with the audit of financial statements in the private sector. The sphere and directions of assessing the quality of internal audit and control are highlighted. The list of operations, the risk assessment of which should be carried out charmingly in the course of determining the quality of the internal audit system in autonomous institutions, is also specified. The analysis made it possible to formulate the author's proposal, according to which it is advisable to distinguish two levels of assessing the quality of internal control and audit in an autonomous institution - this is continuous monitoring of the internal audit function and periodic assessments of the internal audit unit. The elements of assessing the quality of internal control and audit in the course of ongoing monitoring are examined in detail, and the levels of responsibility for obtaining assessment results are also indicated.

**Keywords:** education, master's program, tasks, master's training, two-level education system, higher education, economic direction, innovation-oriented model, innovative activity.

## ВВЕДЕНИЕ

*Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами.* Функционирование автономных учреждений в России в новых экономических условиях требует сбалансированного, целевого и максимально эффективного использования финансовых ресурсов. [1]. С этой целью осуществля-

ется постоянное совершенствование форм и методов контрольно-ревизионной работы, о чем свидетельствует возникновение таких новых видов контроля, как аудит финансово-хозяйственной деятельности автономных учреждений и аудит эффективности выполнения бюджетных программ. Особое место в системе проведения аудита занимает корректная и своевременная оценка его

качества.

Оптимальная организация и качественное проведение внутреннего аудита составляют основу прогрессивного развития как самого аудита, так и субъектов хозяйствования в целом [2]. Не подлежит сомнению тот факт, что достижение ощутимого экономического эффекта от организации внутреннего аудита в автономных учреждениях возможно только при обеспечении существующего эффективного контроля качества процедур внутреннего аудита, а также его организационных моментов.

Необходимость оценки качества внутреннего контроля и аудита в автономных учреждениях в значительной степени связана с вероятностью того, что некоторые аудиторские проверки могут оказаться несостоятельными. Несостоятельность аудита - это ситуация, когда аудитор приходит к неточному выводу в результате аудиторской проверки вследствие чего формируется ложный вывод [3]. Качество работы подразделения внутреннего аудита влияет на его репутацию и авторитет, и в итоге - на его способность эффективно выполнять свои полномочия и функции. Качественная работа подразделения внутреннего аудита позволяет обеспечить рост доверия заинтересованных сторон (в частности, высшего руководства и учреждений-объектов аудита), и как следствие - способствует тому, что результаты проведенных внутренних аудитов будут должным образом восприняты и признаны, а сформулированные рекомендации реализованы.

При этом следует отметить, что особенностью проведения аудита в автономных учреждениях является то, что проверка средств внутреннего контроля может быть шире и более детальной по сравнению с аудитом финансовой отчетности в частном секторе, соответственно подходы к оценке качества внутреннего аудита и контроля требуют особого внимания и углубленного исследования, что и обуславливает выбор темы данной статьи.

*Анализ последних исследований и публикаций.* Вопросы теории, практики, а также актуальные проблемы организации внутреннего аудита исследовали такие ученые, как Swanson, Dan [4], Горчакова Е.Н. [5], Егорова И.С. [6], Mazza, Tatiana; Azzali, Stefano [7].

В России научными и практическими проблемами реформирования системы государственного финансового контроля в бюджетной сфере, в том числе, и в автономных учреждениях, занимается ряд известных ученых, таких как: Варламова Д.В. [8], Нагимова И.А., Шерышева А.Н., Мендель О.П., Комарова Е.С., Е.А Федченко [9].

Методам и приемам оценки системы внутреннего контроля в государственном секторе посвятили свои труды Ayagre, Philip [10], Schroeder, Joseph H.; Shepardson, Marcy L. [11], Lämsiluoto, Aapo; Jokipii, Annukka; Eklund, Tomas [12], Roussy, Mélanie [13].

Отдавая должное научным разработкам указанных авторов, считаем, что важные проблемы, которые поднимаются в контексте данных исследований, требуют дальнейшего научного обоснования. В частности, отечественные ученые тематике контроля и оценки качества внутреннего аудита не уделяют должного внимания, в большинстве своем они рассматривают контроль качества внешнего аудита в бюджетной сфере. Кроме того, расширенных научно-практических исследований требуют правовые, организационные, методические, прикладные аспекты контроля за формированием и рациональным использованием финансовых ресурсов в автономных учреждениях.

*Формирование целей статьи.* Изучение порядка и процедур проведения оценок качества внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях.

*Используемые в исследовании методы, методики и технологии.* Основу проводимого исследования составляют как общенаучные, так и эмпирические методы исследований: исторический и диалектический; индукции и дедукции, классификации, теоретического обобщения и сравнения; метод научного абстрагирования; методы

анализа и синтеза.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

*Изложение основного материала исследования с полным обоснованием полученных научных результатов.* Оценка качества внутреннего аудита и контроля в автономном учреждении - это процесс анализа деятельности подразделения внутреннего аудита и контроля для получения обобщенного вывода о качестве выполнения функций, присущих данной деятельности, на предмет соответствия национальным стандартам, кодексам, правилам и другим требованиям нормативно-правовых актов в сфере внутреннего аудита, а также определение возможности осуществления мер по улучшению реализуемых процедур [15]. Проводимые оценки касаются всех направлений реализации функции внутреннего аудита и контроля, в частности, организационно-правовых аспектов функционирования подразделения внутреннего аудита, кадровой политики, внутренней нормативно-правовой базы по вопросам контроля и аудита, системы планирования, организации и проведения внутренних аудитов, их документирования; результативности внутренних аудитов, в том числе достижение «экономического эффекта» по их результатам; системы мониторинга результатов внедрения аудиторских рекомендаций; взаимодействия с внутренними и внешними заинтересованными структурами и т.п.

На практике оценка качества внутреннего аудита и контроля может быть внешней и внутренней. Внутренняя оценка предусматривает мониторинг деятельности подразделения внутреннего аудита автономного учреждения, который проводится руководителем подразделения внутреннего аудита.

Внешняя оценка качества внутреннего аудита и контроля автономного учреждения осуществляется органами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля. По результатам такой оценки орган, который ее проводил, предоставляет руководителю автономного учреждения рекомендации, касающиеся совершенствования практик и процедур внутреннего аудита и контроля, и устранения выявленных недостатков.

В таблице 1 представлено описание обязательных элементов оценки и действий уполномоченного лица в процессе осуществления постоянного мониторинга качества функции внутреннего аудита и контроля в автономных учреждениях.

В международной практике внешняя оценка качества внутреннего аудита и контроля учреждений, которые финансируются за счет бюджета, реализуется через:

- полноценную внешнюю оценку (однако, учитывая то, что ее осуществляют независимые организации (эксперты) она является дорогостоящей);
- внутреннюю оценку с независимым внешним подтверждением;
- коллегальное исследование (оценку), которое проводят не меньше двух руководителей подразделения внутреннего аудита других учреждений;
- оценку, проводимую специализированным независимым институтом, который ежегодно отслеживает отдельные аспекты по эффективности деятельности внутренних аудиторов, однако данный вид оценки не заменяет независимую внешнюю экспертизу.

Принимая во внимание специфику деятельности автономного учреждения, связанную с тем, что предоставляемые услуги финансируются за счет государственного бюджета и в некоторых случаях оказываются бесплатно, кроме того, учреждения в процессе производства нематериальных благ для населения осуществляют расходы, по экономическому содержанию отличающиеся от издержек субъектов предпринимательской деятельности, под которыми понимаются государственные платежи, не подлежащие возврату, то есть такие платежи, которые не создают и не компенсируют финансовые требования, считаем, что оценка качества внутреннего

аудита обязательно должна включать оценку риска по таким видам операций как:

Таблица 1 - Элементы оценки качества внутреннего контроля и аудита в ходе осуществления постоянного мониторинга\*

Элементы оценки	Порядок действий уполномоченного лица
Оценка организационной структуры, распределения должностных обязанностей и ответственности сектора внутреннего аудита и контроля	Изучение организационных документов, закрепляющих распределение функциональных полномочий отделов, их руководителей, сотрудников, должностных инструкций с целью определения порядка подчиненности и подотчетности работников, адекватности распределения обязанностей, компетентности персонала
Оценка стиля и основных принципов управления сектором внутреннего аудита и контроля	Исследование практики принятия решений в учреждении и определение стиля управления (демократический, авторитарный, либеральный), определение адекватности стиля управления задачам проведения аудита и контроля, а также ожиданиям, которые проявляют подчиненные. Определение уровня делегирования полномочий. Оценка соблюдения основных принципов управления (разделение труда, дисциплина, единоначалие, подчиненность интересам, единство действий, вознаграждение персонала, централизация, порядок, справедливость и т.д.)
Оценка деятельности службы внутреннего аудита	Определение наличия службы внутреннего аудита, оценка системности, частоты, результативности контрольных действий, своевременности информирования руководства, возможности предотвращения нарушений
Оценка кадровой политики комплектования службы внутреннего аудита	Исследование кадровой документации с целью изучения практики приема, увольнения сотрудников, предоставления материального поощрения, материальной помощи, исследования соответствия их образования, квалификации, опыта работы занимаемым должностям. Оценка уровня текучести кадров.
Оценка коммуникации	Исследование каналов обмена информацией между службой внутреннего аудита, а также отделами и подразделениями. Анализ своевременности поступления необходимой информации от структурных подразделений в службу внутреннего аудита.
Оценка рисков	Исследование существования в службе внутреннего аудита системы оценки рисков деятельности в соответствии с их классификацией
Оценка практики организации и ведения учета, составления и обнародования отчетности	Изучение особенностей организации службы внутреннего аудита, закрепление функциональных обязанностей сотрудников, анализ положений о подразделении аудита с целью определения его особенностей в учреждении и анализа соответствия его деятельности. Исследование правильности применения методик и методов проведения контроля и аудита. Определение особенностей составления отчетов, проверки и утверждение проведенных сверок, арифметической точности записей. Оценка существующего контроля над приложениями и средой компьютерных информационных систем. Определение особенностей ведения и проверки аналитических счетов и оборотных ведомостей; утверждение документов и осуществление контроля за их движением. Изучение результатов инвентаризаций, проведенных учреждением и частоты их осуществления. Исследование системы ограничения прямого физического доступа к активам и записям службы внутреннего аудита

\*Составлено автором по материалам [22,23].

- проверка правильности формирования смет бюджетных учреждений;
- проверка правильности учета и использования оборотных активов учреждения;
- проверка правильности ведения кассовых операций, соблюдения кассовой дисциплины;
- проверка операций на счетах в банках и казначей-

стве;

- проверка достоверности и реальности дебиторской и кредиторской задолженности, правильности отражения ее в учете;
- проверка правильности начисления и выплаты заработной платы и обязательных отчислений в фонды социального страхования;
- проверка правильности отражения в учете и использования финансовых ресурсов учреждения;
- проверка правильности формирования и использования средств специального фонда учреждения;
- проверка законности, целесообразности государственных закупок.

*Сравнение полученных результатов с результатами в других исследованиях.* Рассмотрим более подробно особенности осуществления внутренних оценок качества внутреннего аудита и контроля. Традиционно ученые [16-21] описывают три основных этапа оценки системы внутреннего контроля бюджетных учреждений:

1. Общее ознакомление с системой внутреннего контроля.
2. Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля.
3. Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

По мнению автора, целесообразно выделить два уровня оценивания качества внутреннего контроля и аудита в автономном учреждении:

- 1) постоянный мониторинг функции внутреннего аудита и контроля;
- 2) осуществление периодических оценок деятельности подразделения внутреннего аудита и контроля.

Постоянный мониторинг деятельности по внутреннему аудиту и контролю проводится:

- на уровне руководителя аудиторской группы;
- на уровне выполнения задания, в том числе каждым аудитором;
- на уровне руководителя подразделения внутреннего аудита.

*На уровне руководителя аудиторской группы.* Мониторинг ежедневной аудиторской и контрольной деятельности является обязанностью руководителя аудиторской группы, который разрабатывает программу, проводит непосредственные проверки и анализ, а также предоставляет руководителю подразделения внутреннего аудита на рассмотрение проект аудиторского отчета.

*На уровне выполнения задания* оценивание качества внутреннего аудита и контроля предусматривает вовлечение всех непосредственно причастных исполнителей к выполнению задания, а именно: внутренние аудиторы, руководитель аудиторской группы, руководитель подразделения внутреннего аудита.

*На уровне руководителя подразделения внутреннего аудита.* Оценка качества осуществляется руководителем подразделения внутреннего аудита в ходе визирования (согласования) документов, проведения рабочих совещаний, рассмотрения проектов аудиторских отчетов, анализа периодической отчетности о результатах деятельности подразделения внутреннего аудита и тому подобное.

К основным мероприятиям, осуществляемым руководителем подразделения внутреннего аудита в процессе оценивания качества реализации функций аудита и контроля в автономном учреждении относятся:

- оценка качества составления плана по проведению внутреннего аудита и контроля;
- рассмотрение, подписание/визирование документов, касающихся организации внутренних контрольных процедур (программы осуществления проверки, предписывающего документа на проведение аудита, запросов для получения информации в порядке изучения объекта внутреннего аудита и контроля и т.д.);
- заслушивание аудиторских групп для оценивания качества подготовки к работе на объекте аудита, пред-



варительных результатов и хода проведения контроля; введение систематического информирования руководителем аудиторской группы руководителя подразделения внутреннего аудита о ходе проведения аудита;

- рассмотрение проекта аудиторского отчета; оценка качества составленного аудиторского отчета и рекомендации по реализации его результатов. Например, возможно введение в практику работы автономного учреждения составление руководителем подразделения внутреннего аудита заключения по каждому аудиторскому отчету, в котором будет указано о наличии (отсутствии) недостатков в работе каждого аудитора при осуществлении соответствующего аудита и рекомендации по предотвращению соответствующих недостатков в будущем

- анализ загруженности работников в подразделении внутреннего аудита, контроль за соблюдением сроков выполнения задания;

- анализ действенности мониторинга, осуществляется подразделением внутреннего аудита для обеспечения внедрения рекомендаций, предоставленных по результатам внутренних аудитов;

- контроль за своевременностью и полнотой выполнения подразделением внутреннего аудита плана деятельности по внутреннему аудиту;

- анализ основных показателей деятельности подразделения внутреннего аудита, периодической отчетности о результатах деятельности подразделения внутреннего аудита и т.д.

Периодические оценки деятельности, связанные с проведением внутреннего аудита и контроля, проводятся непосредственно самим работниками подразделения внутреннего аудита путем самооценки или другими работниками автономного учреждения, обладающими практическими знаниями в сфере внутреннего аудита.

С результатами внутренних оценок качества внутреннего аудита и контроля, а также мерами, рекомендованными для повышения качества этих функций, руководитель подразделения внутреннего аудита обязан ознакомить всех работников подразделения.

По результатам внутренних оценок качества руководитель подразделения внутреннего аудита определяет перечень мероприятий, которые необходимо предпринять для повышения эффективности внутреннего аудита и контроля, и которые в свою очередь должны найти отражение в Программе обеспечения и повышения качества внутреннего аудита и контроля. Программа обеспечения и повышения качества внутреннего аудита и контроля подписывается руководителем подразделения внутреннего аудита и утверждается руководителем автономного учреждения.

Необходимо отметить, что на всех работниках подразделения внутреннего аудита, в пределах их полномочий, лежит ответственность за обеспечение качества внутреннего аудита и контроля, которая реализуется через реализацию системы постоянного мониторинга функций внутреннего аудита и контроля. В то же время руководитель подразделения внутреннего аудита несет персональную ответственность за качество осуществления этой функции в целом.

Также следует обратить внимание на тот факт, что перечень вопросов, по которым оценивается качество реализации функций внутреннего аудита и контроля, а также критерии оценивания не определены, ни национальными, ни международными стандартами внутреннего аудита, они, так же, как и периодичность и другие ключевые аспекты внутренней оценки качества, должны быть установлены каждым учреждением индивидуально во внутренних документах.

Как правило, такие вопросы являются одинаковыми для внешнего и внутреннего оценивания, что дает возможность при проведении внутренних оценок предупредить имеющиеся в деятельности недостатки, обеспечить их устранение к проведению внешней оценки качества

## ВЫВОДЫ

**Выводы исследования.** Одной из основных предпосылкой на пути достижения поставленных задач перед службой внутреннего аудита в автономных учреждениях является обеспечение такого качества работы аудиторов, которое отвечало бы выбранным критериям. Это в свою очередь предопределяет необходимость проведения на регулярной основе внутренних оценок качества внутреннего аудита и контроля. С учетом вышеизложенного, в статье выделены особенности проведения оценочных процедур, также обозначены этапы их осуществления.

**Перспективы дальнейших изысканий в данном направлении.** Представляется, что значительный научный интерес, в контексте оценки качества системы внутреннего контроля и аудита в автономных учреждениях, заключается в разработке методики и формализации основных принципов перехода от фискальных форм контроля к профилактически-предупредительным, целью которых является не только наказание и поиск нарушений, а и повышение эффективности деятельности учреждений и пользователей государственного и коммунального имущества.

Также отдельного внимания заслуживает анализ и определение методики проведения периодических оценок деятельности подразделения внутреннего аудита.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Санжиева И.С. Проблема оценки эффективности службы внутреннего финансового аудита // Современные гуманитарные исследования. 2019. №3(88). С. 17-19.
2. Quality of internal auditing in the public sector: perspectives from the Bulgarian and international context / Plamena Nedyalkova. Cham, Switzerland: Springer, 2020. 266 p.
3. Crossover of audit and evaluation practices: challenges and opportunities / edited by Maria Barrados & Jeremy Lonsdale. London: Routledge, 2020. 387 p.
4. Swanson, Dan Setting internal audit's long-term priorities // EDPACS: the EDP audit, control and security newsletter. 2019. Volume 59: Number 2; pp 1-5.
5. Горчакова Е.Н. Оценка уровня зрелости внутреннего аудита организации // Стандарты и качество. 2019. №2. С. 94-97.
6. Егорова И.С. Внутренний контроль и внутренний аудит: проблемы идентификации и практической реализации в бюджетной сфере // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. 2019. №9. С. 34-42.
7. Mazza, Tatiana; Azzali, Stefano Information Technology Controls Quality and Audit Fees: Evidence from Italy // Journal of accounting, auditing & finance. 2018. Volume 33: Number; pp 123-146.
8. Варламова Д.В. Методика оценки работы внутренних аудиторов системы менеджмента качества // Аудит. 2019. №5. С. 14-18.
9. Нагимова И.А., Шерышева А.Н., Мендель О.П., Комарова Е.С. Особенности организации внутреннего аудита в региональных управлениях бюджетных учреждений // Экономические науки. 2019. №180. С. 75-79.
10. Ayagre, Philip Public sector mergers and internal control systems of public sector organizations: evidence from Ghana // African journal of accounting, auditing and finance. 2018. Volume 6: Number 2; pp 109-129.
11. Schroeder, Joseph H.; Shepardson, Marcy L. Do SOX 404 Control Audits and Management Assessments Improve Overall Internal Control System Quality? // The Accounting review. 2016/ Volume 91: Number 5; pp 1513-1542.
12. Lämsiluoto, Aapo; Jokipii, Annukka; Eklund, Tomas Internal control effectiveness – a clustering approach // Managerial auditing journal. 2016. Volume 31: Issue 1; pp 5-34.
13. Roussy, Mélanie Internal audit: from effectiveness to organizational significance // Managerial auditing journal. 2020. Volume 35: Number 2; pp 322-342.
14. Turetken, Oktay Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors // Managerial auditing journal. 2019. Volume 35: Number 2; pp 238-271.
15. Шахтманова А.О. Роль внутреннего аудита в повышении эффективности деятельности предприятия // Экономика и социум. 2019. №5(60). С. 1341-1343.
16. Ефремова Ю.С. Понятие эффективности риск-ориентированного внутреннего контроля и способы ее оценки // Банковское дело. 2019. №12. С. 76-80.
17. Узлов М.С. Оценка организации системы внутреннего контроля учета материально-производственных запасов // Аудит. 2019. №5. С. 33-39.
18. Парамонова Л.А. Риск-ориентированный подход к организации внутреннего аудита экономического субъекта // Гуманитарные балканские исследования. 2017. № 1. С. 35-37.
19. Романова Г.Г., Войнова Е.Л. Перспективы применения международных стандартов аудита в РФ // Карельский научный журнал. 2019. Т. 8. № 2 (27). С. 110-112.
20. Федорова О.В., Авилова Н.Д. Методы идентификации и оценки рисков в системе внутреннего контроля // Экономика железных до-

рог. 2020. № 2. С. 28-34.

21. Бердникова Л. Ф. К вопросу о теоретических основах построения учета и внутреннего аудита в торговой организации // Балканское научное обозрение. 2017. № 1. С. 36-39.

22. Chang, Yu-Tzu et al. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance // Journal of contemporary accounting & economics. 2019. Volume 15: Number 1; pp 1-19.

23. Vadasi, Christina Corporate governance and internal audit: an institutional theory perspective // Corporate governance. 2019. Volume 20: Number 1; pp 175-190.

Статья поступила в редакцию 16.06.2020

Статья принята к публикации 27.08.2020