

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-3-61-73
УДК 657.6:006(045)
JEL M42, M48

Развитие методики аудиторской проверки в соответствии с национальными руководящими указаниями

В.А. Пискунов^а, Т.М. Тарасова^б, О.В. Тарасова^с

^а Самарский государственный экономический университет, Самара, Российская Федерация;

^{б,с} Приволжский государственный университет путей сообщения, Самара, Российская Федерация

АННОТАЦИЯ

Актуальность. В современных условиях трансформации корпоративного управления и необходимости обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов роль внутреннего аудита существенно возрастает. **Целью** исследования является разработка научно обоснованных рекомендаций по совершенствованию методики аудиторской проверки на основе анализа положений нового национального стандарта и обобщения передового опыта организации внутреннего аудита. В ходе работы проведен системный анализ содержания предварительного национального стандарта (ПНСТ) 1034–2025, выявлены ключевые новеллы стандарта (введение понятия «аудиторское задание», требование к документированию профессионального суждения, выделение консультационной функции), а также исследованы проблемы его имплементации в практику российских организаций. С помощью **методов** сравнительного анализа и процессного моделирования разработаны практические рекомендации по формированию методических документов службы внутреннего аудита. **Результатом** исследования является предложенная структура методического обеспечения, включающая принципы риск-ориентированности и документированной обоснованности, а также алгоритм формирования профессионального суждения аудитора на основе совокупности обнаружений, соответствующий требованиям нового стандарта. Сформулированные **выводы и рекомендации** могут быть использованы службами внутреннего аудита для повышения качества проверок и адаптации к требованиям ПНСТ 1034–2025.

Ключевые слова: внутренний аудит; методика аудиторской проверки; аудиторское задание; профессиональное суждение; риск-ориентированный подход; надзор

Для цитирования: Пискунов В.А., Тарасова Т.М., Тарасова О.В. Развитие методики аудиторской проверки в соответствии с национальными руководящими указаниями. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2026;13(3):61–73. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-3-61-73

ORIGINAL PAPER

Development of Audit Methodology in Accordance with National Guidelines

V.A. Piskunov^a, T.M. Tarasova^b, O.V. Tarasova^c

^a Samara State University of Economics, Samara, Russian Federation;

^{б,с} Volga State Transport University, Samara, Russian Federation

ABSTRACT

The relevance of the given study stems from the fact, that the role of internal audit is significantly increasing in the current context of corporate governance transformation and the need to ensure the economic security of business entities. **The objective** of the study is to develop scientifically based recommendations for improving audit methodology based on an analysis of the provisions of the new national standard and a summary of best practices in implementing internal audit. The study provides systemic analysis of the content of Preliminary National Standard (PNST) 1034–2025, key innovations of the standard (introduction of the concept of “audit engagement”, the requirement for documenting professional judgment, and the allocation of a consulting function), as well as the research of the issues of its implementation in the practices of Russian entities. **Methodology.** Using comparative analysis and process modeling methods, practical recommendations were developed for the formation of internal methodological documents of the internal audit service. **The study resulted**

© Пискунов В.А., Тарасова Т.М., Тарасова О.В., 2026

in a proposed framework for methodological support, incorporating the principles of risk-based approach and documented validity, as well as an algorithm for forming the auditor's professional judgment based on a set of findings, consistent with the requirements of the new standard. The resulting **conclusions and recommendations** can be used by internal audit departments to improve audit quality and adapt to the requirements of PNST 1034–2025.

Keywords: internal audit; audit methodology; audit engagement; professional judgment; risk-based approach; supervision

For citation: Piskunov V.A., Tarasova T.M., Tarasova O.V. Development of audit methodology in accordance with national guidelines. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2026;13(3):61–73. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-3-61-73

ВВЕДЕНИЕ

Длительное время российская практика внутреннего аудита основывалась преимущественно на международных стандартах и подходах, которые не всегда в полной мере учитывали особенности национального законодательства, структуры экономики и сложившиеся управленческие традиции¹.

Знаковым событием для профессионального сообщества стало утверждение 24 октября 2025 г. Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии № 44-пнст предварительного национального стандарта ПНСТ 1034–2025 «Руководящие указания по организации внутреннего аудита», разработанного Ассоциацией «Институт внутренних аудиторов» при участии Роскачества и крупнейших корпораций, введен в действие с 1 марта 2026 г. сроком на три года для апробации профессиональным сообществом. Его появление обусловлено «веянием времени и запросом от профессионального сообщества» на создание документа, адаптированного к российским реалиям и учитывающего актуальные вызовы, стоящие перед службами внутреннего аудита².

Введение национального стандарта объективно требует пересмотра сложившихся подходов к организации и проведению аудиторских проверок. ПНСТ 1034–2025 содержит руководящие указания по ключевым аспектам аудиторской деятельности: организации внутреннего аудита, планированию, формированию аудиторских заданий, обеспечению качества и осуществлению надзора. Однако, как справедливо отмечают разработчики, стандарт представляет собой «краткие и понятные руководящие указания... без излишней детализации»³, что, с одной стороны, предоставляет организациям

свободу в построении методического обеспечения, а с другой — порождает проблему разработки конкретных процедур и регламентов, соответствующих новым требованиям. Таким образом, возникает объективная потребность в научно-методическом осмыслении положений нового стандарта и разработке практических рекомендаций по совершенствованию методики аудиторской проверки.

СТЕПЕНЬ РАЗРАБОТАННОСТИ ПРОБЛЕМЫ

Теоретические и методологические основы внутреннего аудита анализировались в трудах таких ученых, как К.К. Арабян [1], Р.П. Булыга [2], В.В. Бурцев [3], Т.М. Роголенко [4, 5]. Значительный вклад в развитие практики внутреннего аудита внесли работы специалистов Института внутренних аудиторов, нашедшие отражение в Международных основах профессиональной практики, а также в утвержденном Национальном стандарте «Руководящие указания по организации внутреннего аудита» [6]. Среди современных российских исследователей данной темы можно выделить И.Н. Богатую [7], Л.В. Зубареву [8], С.А. Данилкову [9], А.Н. Кизилову [10], Г.А. Королеву [11], Н.Т. Лабынцева [10], Д.А. Лаврова [12], М.В. Мельник [10, 13], Е.Н. Пузова [14], В.В. Серикова [15], М.Ф. Сафонову [15], А.П. Трубникову [11].

Вместе с тем появление ПНСТ 1034–2025 формирует новую исследовательскую повестку. Научные работы, посвященные анализу именно этого документа и его влиянию на методику аудиторских проверок, в настоящее время практически отсутствуют, что обусловлено новизной самого стандарта. Требуется осмыслить, каким образом положения нового национального стандарта трансформируют традиционные методики аудита, и какие инструменты необходимо разработать для их эффективной имплементации.

Для достижения цели исследования необходимо решить следующие **задачи**:

1. Раскрыть содержание и проанализировать ключевые новеллы ПНСТ 1034–2025 в контексте развития методического обеспечения внутреннего аудита.

¹ ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Стандартинформ; 2015.

² ГОСТ Р ИСО 31073–2021. Менеджмент риска. Словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М. Российский институт стандартизации; 2021.

³ ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Стандартинформ; 2015.

2. Выявить проблемы и противоречия, возникающие при имплементации положений национального стандарта в действующую практику российских организаций.

3. Исследовать трансформацию требований к основным этапам аудиторской проверки: планированию, формированию аудиторских заданий, документированию, подготовке заключения.

4. Разработать практические рекомендации по формированию внутренних методических документов службы внутреннего аудита, соответствующих требованиям ПНСТ 1034–2025.

5. Предложить подходы к организации системы контроля качества и надзора за деятельностью внутренних аудиторов.

ЭВОЛЮЦИЯ ПОДХОДОВ К РЕГУЛИРОВАНИЮ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В РОССИИ

Внутренний аудит как функция корпоративного управления прошел длительный путь развития, в ходе которого менялись не только методики проведения проверок, но и само понимание роли аудита в системе управления организацией. Традиционно внутренний аудит рассматривался как инструмент контроля, ориентированный на выявление нарушений и ошибок в финансово-хозяйственной деятельности. Однако современная парадигма, закрепленная в ПНСТ 1034–2025, определяет его как «независимую деятельность по обеспечению уверенности и консультированию, направленную на совершенствование деятельности организации и эффективное достижение поставленных перед ней целей»⁴.

Длительное время российская практика внутреннего аудита основывалась преимущественно на международных стандартах Института внутренних аудиторов, а также на адаптированных под международные требования методиках ведущих аудиторско-консалтинговых групп. Как справедливо отмечает А.М. Сонин, «разработка национального стандарта была обусловлена велением времени и запросом от профессионального сообщества» [3]. Необходимость создания собственного стандарта диктовалась несколькими факторами. Во-первых, международные стандарты не всегда в полной мере учитывали

специфику российского законодательства и сложившиеся управленческие традиции. Во-вторых, геополитические изменения последних лет потребовали ускоренного формирования национальной системы стандартизации в области корпоративного управления [4]. В-третьих, профессиональное сообщество испытывало потребность в документе, который был бы адаптирован к российским реалиям и при этом аккумулировал лучшие мировые практики⁵.

Разработка ПНСТ 1034–2025 велась в течение двух лет Ассоциацией «Институт внутренних аудиторов» при активном участии Роскачества и крупнейших российских корпораций. Работа осуществлялась в рамках подкомитета «Внутренний аудит» технического комитета «Системы менеджмента» (ТК 076) Росстандарта⁶.

Важной особенностью документа является его статус предварительного национального стандарта (ПНСТ). Согласно правилам применения, установленным в ГОСТ Р 1.16–2011, он будет апробироваться в течение трех лет — до 1 марта 2029 г.⁷ В этот период Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии собирает сведения о практическом применении стандарта, а замечания и предложения по его содержанию могут направляться разработчику. По итогам апробации ПНСТ 1034–2025 может быть утвержден уже как полноценный национальный стандарт (ГОСТ)⁸.

ПНСТ 1034–2025 представляет собой документ объемом 20 страниц, содержащий «краткие и понятные руководящие указания по организации внутреннего аудита, без излишней детализации» и включает восемь основных разделов, ключевыми из которых являются:

- Раздел 3. «Термины и определения» — закладывает понятийную базу, унифицирующую профессиональный язык внутренних аудиторов;

⁴ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

⁵ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

⁶ ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Стандартиформ; 2015.

⁷ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

⁸ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

- Раздел 4. «Общие положения» — определяет цели, задачи, принципы и виды аудиторских заданий;

- Раздел 5. «Организация внутреннего аудита» — содержит руководящие указания по восьми ключевым аспектам, включая разработку методики, планирование деятельности, аудиторские задания, обеспечение качества и надзор⁹.

Анализ содержания стандарта позволяет сделать вывод о его комплексном характере. В отличие от ранее применявшихся фрагментарных методических рекомендаций, ПНСТ 1034–2025 охватывает все этапы жизненного цикла аудиторской проверки.

Особого внимания заслуживает терминологический аппарат ПНСТ 1034–2025: он вводит и закрепляет ряд ключевых понятий, значимых для разработки методики аудиторской проверки:

- Аудиторское задание определяется как «поручение, предусматривающее выполнение нескольких задач или мероприятий в рамках внутреннего аудита, направленных на достижение ряда взаимосвязанных целей».

- Заключение по итогам аудиторского задания трактуется как «документально оформленное профессиональное суждение внутренних аудиторов о состоянии объекта внутреннего аудита, основанное на совокупности сделанных обнаружений» (пример 1).

- Консультирование выделено в отдельный вид деятельности, «в рамках которой внутренние аудиторы дают рекомендации Совету, высшему исполнительному руководству и другим работникам организации без обеспечения уверенности, исключая принятие ответственности за управленческие решения»¹⁰.

Практический пример 1. Формирование профессионального суждения на основе совокупности обнаружений.

Рассмотрим данный процесс на основе реальной аудиторской проверки затрат на содержание автопарка. В ходе нее внутренний аудитор столкнулся со следующими обстоятельствами:

⁹ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

¹⁰ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

Обнаружение 1. Начальник транспортного цеха систематически уклонялся от предоставления отчета об использованном топливе, ссылаясь на занятость и текущие производственные задачи.

Обнаружение 2. Выявилось несоответствие во времени: между датами подготовки отчетов начальником цеха и фактическими датами списания затрат в бухгалтерской базе данных существовал устойчивый временной лаг.

Обнаружение 3. Анализ отчетов поставщиков топлива по топливным картам показал, что две карты, закрепленные за начальником цеха и его знакомым, имели безлимитный режим расхода.

Обнаружение 4. Сопоставление данных о заправках с техническими характеристиками автомобилей выявило, что объем заправляемого топлива систематически превышал емкость топливных баков закрепленных машин.

На основе совокупности перечисленных обнаружений (а не каждого в отдельности) аудитор сформировал профессиональное суждение: «Имеются достаточные основания полагать, что в течение длительного периода (около года) осуществлялось систематическое хищение топлива путем обналичивания средств через нелегитимированные топливные карты, при этом начальник транспортного цеха создавал препятствия для аудита и использовал должностное положение для сокрытия следов. Предположительный ущерб составляет около 1 млн рублей».

Важно подчеркнуть, что ни один из указанных фактов в отдельности не являлся безусловным доказательством мошенничества. Отказ от встречи мог объясняться высокой загрузкой, несоответствие дат — техническими сбоями, а превышение объема баков — ошибками в технической документации. Однако именно совокупность этих факторов, проанализированная в их взаимосвязи, позволила сформировать обоснованное профессиональное суждение, которое впоследствии подтвердилось в ходе внутреннего расследования.

Данный пример наглядно иллюстрирует реализацию требования ПНСТ 1034–2025 о том, что заключение по итогам аудиторского задания должно быть «документально оформленным профессиональным суждением ... основанным на совокупности сделанных обнаружений»¹¹. Аудитор не

¹¹ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

Таблица 1 / Table 1

**Ключевые новеллы ПНСТ 1034–2025 и их влияние на методику аудиторской проверки /
Key Innovations of PNST 1034–2025 and Their Impact on Audit Methodology**

Направление регулирования / Direction of regulation	Содержание новеллы / Contents of the novel	Значение для методики аудита / Significance for audit methodology
Определение внутреннего аудита	Закрепление двойственной природы аудита: обеспечение уверенности + консультирование	Требует включения в методику не только контрольных, но и консультационных процедур
Принципы аудита	Системный, последовательный, риск-ориентированный подход	Обуславливает необходимость интеграции риск-ориентированных методов на всех этапах проверки
Объекты аудита	Процессы руководства, управления рисками, внутреннего контроля	Расширяет традиционную сферу аудита (бухгалтерская отчетность) до управленческих аспектов
Требования к методике	Обязательность разработки и документирования методики внутреннего аудита (п. 5.3)	Формализует требования к содержанию и структуре методического обеспечения
Аудиторское задание	Введение понятия «аудиторское задание» как единицы планирования и учета	Меняет подход к планированию – от разовых проверок к системе взаимосвязанных заданий
Контроль качества	Выделение разделов «обеспечение качества» и «осуществление надзора»	Вводит обязательные процедуры оценки качества на каждом этапе аудита

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

просто зафиксировал отдельные факты, а выявил системную проблему и предложил конкретные меры по ее устранению: переход на лимитированные топливные карты, разделение обязанностей по учету топлива, утверждение норм расхода приказом. После внедрения этих рекомендаций процесс списания топлива стал прозрачным, а бизнес перестал терять деньги.

Важно отметить, что ПНСТ 1034–2025 гармонизирован с действующей системой национальных стандартов: нормативные ссылки включают ГОСТ Р ИСО 9000–2015 (системы менеджмента качества)¹², ГОСТ Р ИСО 19011–2021 (руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента)¹³ и ГОСТ Р ИСО 31073 (менеджмент риска. Словарь)¹⁴. Это обеспечивает интеграцию

методики внутреннего аудита в общую систему стандартизации управленческих процессов.

Принятие ПНСТ 1034–2025 вносит существенные изменения в сложившиеся подходы к организации и проведению внутреннего аудита. Как справедливо отмечает Ю. Михалева, заместитель руководителя Роскачества, «при грамотной организации процессов внутренний аудит в компании способен не просто нивелировать риски, но и повысить эффективность ее работы»¹⁵. Систематизация ключевых новелл стандарта представлена в табл. 1.

Наиболее значимой для развития методики аудиторской проверки представляется новелла, связанная с обязательностью разработки документированной методики внутреннего аудита. Пункт 5.3 стандарта устанавливает, что организация должна разработать и утвердить методику, определяющую порядок и способы выполнения аудиторских заданий¹⁶. Это

¹² ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Стандартиформ; 2015.

¹³ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

¹⁴ ГОСТ Р ИСО 31073–2021. Менеджмент риска. Словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

¹⁵ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

¹⁶ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

требование создает нормативную основу для унификации подходов к проведению проверок, что особенно важно для крупных компаний с разветвленной филиальной сетью.

Кроме того, стандарт вводит четкое разграничение между услугами по обеспечению уверенности и консультированием¹⁷. Это имеет принципиальное значение для методики: процедуры, применяемые при проведении проверки, обеспечивающей уверенность, существенно отличаются от используемых в рамках консультационных проектов. Методика аудиторской проверки должна учитывать эти различия и содержать соответствующий инструментарий для каждого вида деятельности.

Таким образом, теоретико-методологический анализ ПНСТ 1034–2025 позволяет сделать вывод о том, что стандарт закладывает концептуальную основу для развития методики аудиторской проверки, адаптированной к современным условиям и учитывающей как лучшие мировые практики, так и российскую специфику.

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ НОВОГО СТАНДАРТА В ПРАКТИКУ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Внедрение любого нового стандарта сопряжено с определенными сложностями, обусловленными необходимостью перестройки сложившихся процессов, пересмотра внутренней нормативной базы и переобучения персонала. Анализ положений ПНСТ 1034–2025 позволяет выявить ряд проблем, с которыми могут столкнуться российские организации в процессе его имплементации.

Во-первых, это проблема статуса. ПНСТ 1034–2025¹⁸ является предварительным национальным стандартом, что означает его добровольное применение в течение трехлетнего периода апробации. С одной стороны, это предоставляет организациям свободу в выборе сроков и глубины внедрения новых требований, а с другой — неопределенность относительно будущего статуса документа (станет ли он обязательным ГОСТом) может сдерживать инвестиции в разработку полноценного методического обес-

печения, соответствующего новым требованиям. Как отмечается в официальных материалах Росстандарта, в случае отмены стандарта соответствующая информация будет опубликована, однако прогнозировать финальное решение на данном этапе сложно.

Во-вторых — проблема «излишней лаконичности» стандарта. Разработчики позиционируют ПНСТ 1034–2025 как документ, содержащий «краткие и понятные руководящие указания... без излишней детализации»¹⁹. Однако для практикующих аудиторов такая краткость может обернуться недостаточностью методических ориентиров. Стандарт устанавливает общие требования к содержанию методики, но не раскрывает конкретные способы и процедуры их реализации. Как следствие, организации вынуждены самостоятельно разрабатывать детальные методические материалы, что требует высокой квалификации сотрудников службы внутреннего аудита и значительных временных затрат.

В-третьих, проблема интеграции с существующей нормативной базой. ПНСТ 1034–2025 содержит нормативные ссылки на ГОСТ Р ИСО 9000–2015, ГОСТ Р ИСО 19011–2021 и ГОСТ Р ИСО 31073. Однако в организациях, не внедривших системы менеджмента качества или риск-менеджмента в соответствии с указанными стандартами, возникает проблема согласования терминологии и подходов. Требуется дополнительная работа по «переводу» положений ПНСТ на язык, понятный сотрудникам, не знакомым с указанными ГОСТами.

Внедрение ПНСТ 1034–2025 влечет существенную трансформацию требований ко всем этапам аудиторской проверки. В табл. 2 представлен сравнительный анализ традиционного подхода и требований нового стандарта, который позволяет зафиксировать различия на уровне отдельных этапов. Однако для понимания сути методической трансформации важно увидеть, как меняется сама архитектура аудиторской проверки — переход от линейной модели, где проверки существовали изолированно, к системной, основанной на взаимосвязи аудиторских заданий и сквозном контроле качества (рис. 1).

Как видно из табл. 2 и рис. 1, наиболее существенные изменения затрагивают этап планирования и этап документирования результатов. В части планирования стандарт требует перехода от «проверок вообще» к системе аудиторских заданий, каждое из которых должно быть направлено на достижение конкретных взаимосвязанных целей. Это предпо-

¹⁷ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Российский институт стандартизации; 2021.

¹⁸ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

¹⁹ Там же.

Таблица 2 / Table 2

**Сравнительный анализ подходов к этапам аудиторской проверки /
Comparative Analysis of Approaches to Audit Stages**

Этап проверки / Verification stage	Традиционный подход / Traditional approach	Требования ПНСТ 1034–2025 / Requirements of PNST 1034–2025	Проблемы перехода / Transition issues
Планирование деятельности	Ежегодное формирование плана проверок на основе субъективной оценки	Системное планирование с учетом объектов аудита и аудиторских заданий (п. 5.5)	Отсутствие методик идентификации и оценки объектов аудита
Формирование аудиторских заданий	Формирование разовых поручений на проведение проверки	Формирование взаимосвязанных заданий, направленных на достижение целей (п. 5.6)	Сложность координации нескольких заданий в рамках единой программы
Документирование	Составление акта проверки и отчета	Формирование заключения по итогам аудиторского задания – документально оформленного профессионального суждения	Необходимость обоснования профессионального суждения совокупностью обнаружений
Контроль качества	Фрагментарный контроль преимущественно на этапе сдачи отчета	Сквозное обеспечение качества на всех этапах + осуществление надзора (п. 5.7, 5.8)	Отсутствие формализованных процедур текущего контроля качества

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.



Рис. 1 / Fig. 1. **Модель аудиторской проверки по ПНСТ 1034–2025/ Audit Model According to PNST 1034–2025**

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

лагает предварительную идентификацию объектов аудита и их ранжирование по степени значимости, что, в свою очередь, требует разработки соответствующих методик.

В части документирования ключевой новацией становится требование представлять «заключение по итогам аудиторского задания» как документально оформленное профессиональное суждение,

основанное на совокупности сделанных обнаружений. Данная формулировка, при всей ее кажущейся простоте, задает жесткую логику работы аудитора: недостаточно просто перечислить найденные ошибки, необходимо обосновать вывод, синтезированный из массива собранных данных. На рис. 2 показан алгоритм процесса формирования такого профессионального суждения, обеспечивающий

прослеживаемость связи между доказательствами и итоговыми выводами.

Разработанный алгоритм реализует принцип документированной обоснованности. Ключевым элементом здесь является наличие обратной связи (блок возврата на этап сбора дополнительных данных). Это означает, что профессиональное суждение не может быть сформировано, если совокупность обнаружений не позволяет выявить устойчивые связи и закономерности. Аудитор обязан либо доказать наличие системы в нарушениях (что ведет к формированию суждения о системной проблеме), либо вернуться к сбору данных, либо, при невозможности обобщения, констатировать разрозненный характер нарушений. Такой подход исключает формирование необоснованных выводов и повышает качество итогового заключения.

Особое место в ПНСТ 1034–2025 занимают вопросы, касающиеся независимости внутренних аудиторов и качества их работы. Стандарт содержит отдельные разделы, посвященные обеспечению качества деятельности (п. 5.7) и осуществлению надзора (п. 5.8).

Анализ этих положений позволяет выявить следующие проблемы:

1. Проблема независимости в условиях подчиненности. Стандарт определяет внутренний аудит как независимую деятельность, однако на практике такие службы часто подчиняются финансовому директору или иному должностному лицу, чья работа может являться объектом аудиторской проверки. Разрешение данного противоречия требует либо изменения организационной структуры (подчинение службы аудита непосредственно совету директоров), либо разработки специальных механизмов защиты аудиторов от давления со стороны проверяемых.

2. Проблема формализации надзора. ПНСТ 1034–2025²⁰ требует осуществления надзора за деятельностью внутренних аудиторов, но не раскрывает конкретных механизмов его реализации. Организации вынуждены самостоятельно разрабатывать процеду-

²⁰ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.



Рис. 2 / Fig.2. Процесс формирования профессионального суждения по ПНСТ 1034–2025 /
The Process of Forming a Professional Judgment According to PNST 1034–2025

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

ры надзора, что при отсутствии апробированных методик может привести либо к избыточному контролю (микроменеджменту), либо к формальному подходу, не обеспечивающему реального повышения качества.

3. Проблема квалификации кадров. Имплементация нового стандарта требует от внутренних аудиторов не только знания традиционных аудиторских процедур, но и компетенций в области риск-менеджмента, систем качества, методологии профессионального суждения. Как отмечается в профессиональной литературе, дефицит квалифицированных кадров, способных работать в новых условиях, может стать серьезным барьером на пути внедрения ПНСТ 1034–2025 [6, 8].

Результаты проведенного анализа позволяют сформулировать основные принципы построения методики аудиторской проверки, соответствующей требованиям ПНСТ 1034–2025 и учитывающей выявленные проблемы имплементации:

1. Принцип риск-ориентированности. Методика должна обеспечивать приоритизацию аудиторских процедур в зависимости от уровня риска проверяемых объектов. Как справедливо отмечает Е.В. Зубарева, «развитие риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите требует не просто идентификации рисков, но и их интеграции в методику на всех этапах проверки — от планирования до формулирования выводов» [11]. Реализация данного принципа предполагает:

- включение в методику процедур оценки рисков на этапе планирования;
- дифференциацию объема аудиторских процедур в зависимости от уровня риска;
- формирование аудиторских заданий с учетом риск-профиля проверяемых объектов.

2. Принцип системности. Методика должна обеспечивать взаимосвязь всех этапов аудиторской проверки и согласованность аудиторских заданий между собой. Системный подход, закрепленный в определении внутреннего аудита²¹, предполагает, что отдельные проверки не являются изолированными, а образуют единую систему, направленную на достижение общих целей.

3. Принцип адаптивности. Методика должна предусматривать возможность настройки под специфику конкретной организации (отрасль, масштаб,

организационную структуру) и под различные виды аудиторских заданий (обеспечение уверенности или консультирование). Универсальный характер ПНСТ 1034–2025, распространяющегося на «любые организации, независимо от их формы собственности, вида деятельности, размера, структуры, сектора и отрасли экономики», требует от разрабатываемых на его основе методик соответствующей гибкости.

4. Принцип документированной обоснованности. Методика должна содержать требования к документированию не только результатов проверки, но и процесса формирования профессионального суждения. Как следует из определения заключения по итогам аудиторского задания, выводы должны быть основаны на «совокупности сделанных обнаружений», что предполагает прослеживаемость логики от собранных доказательств до сформулированных выводов.

На основе анализа ПНСТ 1034–2025 и выявленных проблем имплементации можно предложить следующие методические рекомендации по организации ключевых этапов аудиторской проверки.

В части планирования деятельности:

1. Разработать реестр объектов внутреннего аудита, включив в него не только традиционные объекты (бухгалтерская отчетность, кассовые операции), но и процессы руководства, управления рисками и внутреннего контроля.

2. Провести ранжирование объектов аудита по степени значимости для достижения целей организации и уровню присущего им риска.

3. Формировать план деятельности не как перечень разовых проверок, а как систему аудиторских заданий, взаимосвязанных по целям, срокам и требуемым ресурсам (пример 2).

4. По каждому аудиторскому заданию определять его тип (обеспечение уверенности или консультирование) и соответствующий набор процедур.

В части формирования и выполнения аудиторских заданий:

1. Разработать типовые формы аудиторских заданий, включающие: цель задания, объект(ы) аудита, перечень вопросов, подлежащих проверке, сроки, состав исполнителей, форму представления результатов.

2. Для заданий по обеспечению уверенности предусмотреть обязательное применение процедур сбора аудиторских доказательств: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

3. Для консультационных заданий разработать отдельные процедуры, исключающие приня-

²¹ ГОСТ Р ИСО 19011–2021. Оценка соответствия. Руководящие указания по проведению аудита систем менеджмента: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Росстандарт; 2021.

тие ответственности за управленческие решения, но обеспечивающие качественную экспертизу и подготовку рекомендаций.

В части документирования результатов:

1. Внедрить практику формирования по каждому аудиторскому заданию рабочей документации, обеспечивающей прослеживаемость связи между собранными доказательствами и сделанными выводами.

2. Разработать форму заключения по итогам аудиторского задания, включающую: описание объекта аудита, примененные процедуры, сделанные обнаружения, профессиональное суждение (выводы), рекомендации (при необходимости).

3. Обеспечить коллегиальное рассмотрение проектов заключений (например, на заседаниях методического совета службы внутреннего аудита) для повышения обоснованности профессиональных суждений.

В части обеспечения качества и надзора:

1. Разработать и документально закрепить процедуры текущего контроля качества выполнения аудиторских заданий (на этапе планирования, сбора доказательств, подготовки заключения).

2. Определить порядок осуществления надзора, включая распределение ответственности между руководителями службы внутреннего аудита и рядовыми сотрудниками.

3. Внедрить практику периодических внутренних проверок качества работы службы внутреннего аудита (аудит аудиторов).

Практический пример 2. Формирование системы аудиторских заданий при аудите логистических процессов

В качестве иллюстрации рассмотрим опыт внутреннего аудита в компании «Глобальные транспортные решения» — крупном поставщике сервисных услуг для железнодорожного транспорта. При проведении аудита процессов закупок и логистики служба внутреннего аудита столкнулась с необходимостью оценки не только финансовых операций, но и смежных процессов, влияющих на эффективность деятельности.

В соответствии с подходом, созвучным требованиям ПНСТ 1034–2025, аудиторская проверка была организована не как разовое мероприятие, а как система взаимосвязанных аудиторских заданий:

Задание 1 (обеспечение уверенности) — оценка эффективности системы внутреннего контроля закупочной деятельности, включая проверку соблюдения

законодательства и внутренних регламентов при выборе поставщиков.

Задание 2 (обеспечение уверенности) — аудит процесса управления складскими запасами и движения товарно-материальных ценностей.

Задание 3 (консультирование) — анализ процессного ландшафта и подготовка рекомендаций по оптимизации документооборота между складом, отделом закупок и бухгалтерией.

Как отмечает руководитель аудиторской группы, ключевая ценность такого подхода заключалась в том, что аудитор, не обладая глубокими техническими знаниями о специфике ремонта подвижного состава, смог увидеть процессы сверху, отследить взаимосвязи, выявить критические функции и риски, а также подсветить зоны для оптимизации. Именно такой системный взгляд — от отдельных операций к взаимосвязям процессов — соответствует требованию ПНСТ 1034–2025 о направленности аудиторских заданий на достижение взаимосвязанных целей²².

Результатом проверки стало не просто заключение о выявленных нарушениях, а комплексный отчет, включающий карты процессов, идентификацию «узких мест» и практические рекомендации по реинжинирингу отдельных процедур. Данный пример демонстрирует переход от традиционного контроля к созданию добавленной ценности для бизнеса, что является ключевой целью нового национального стандарта²³.

Практическая реализация предложенных рекомендаций требует разработки комплекта внутренних методических документов службы внутреннего аудита. С учетом требований ПНСТ 1034–2025 и выявленных проблем имплементации может быть предложена следующая структура методического обеспечения (табл. 3).

Особого внимания при разработке методического обеспечения заслуживает уровень 3 — собственно методика внутреннего аудита. В соответствии с ПНСТ 1034–2025 (п. 5.3) данный документ должен определять «порядок и способы выполнения аудиторских заданий». Содержательно методика должна включать:

- описание подходов к идентификации и оценке объектов аудита;
- методы сбора и анализа информации;

²² ГОСТ Р ИСО 9000–2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: национальный стандарт Российской Федерации. М.: Стандартинформ; 2015.

²³ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

Таблица 3 / Table 3

**Структура методического обеспечения службы внутреннего аудита /
Structure of Methodological Support for the Internal Audit Service**

Уровень документации / Documentation Level	Наименование документа / Document Title	Основное содержание / Main Content
Уровень 1 (базовый)	Положение о внутреннем аудите	Статус, цели, задачи, права и обязанности, ответственность, подчиненность службы внутреннего аудита
Уровень 2 (организационный)	Регламент деятельности службы внутреннего аудита	Порядок планирования, организации и проведения проверок, взаимодействия с подразделениями, отчетности
Уровень 3 (методический)	Методика внутреннего аудита	Принципы и методы проведения аудиторских проверок, подходы к оценке рисков, формированию профессионального суждения
Уровень 4 (процедурный)	Стандарты (регламенты) выполнения аудиторских процедур	Детальные описания конкретных процедур (например, порядок тестирования средств контроля, методика оценки рисков искажения информации)
Уровень 5 (рабочий)	Рабочие документы (формы, шаблоны)	Формы планов, программ, рабочих таблиц, заключений, отчетов

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

- порядок документирования результатов;
- процедуры формирования профессионального суждения;
- правила подготовки заключений и отчетов.

ВЫВОДЫ

Важно подчеркнуть, что разрабатываемая методика не должна быть статичным документом. Период апробации ПНСТ 1034–2025 (до 1 марта 2029 г.) предоставляет уникальную возможность для тестирования различных методических подходов, сбора обратной связи от практикующих аудиторов и корректировки методики с учетом выявленных проблем. Как отмечается в официальных материалах Росстандарта, «замечания и предложения по содержанию стандарта можно направить не позднее чем за 4 месяца до истечения срока его действия разработчику».

Это означает, что организации, активно внедряющие ПНСТ 1034–2025²⁴ и разрабатывающие на его основе собственные методики, могут реально повлиять на содержание финальной версии стандарта, который после апробации станет полноценным ГОСТом.

Таким образом, разработка внутренних методических документов службы внутреннего аудита в соответствии с ПНСТ 1034–2025 является не только требованием нового стандарта, но и возможностью для профессионального развития, повышения качества аудиторской деятельности и реального влияния на формирование национальной системы стандартизации в области внутреннего аудита.

²⁴ ПНСТ 1034–2025. Руководящие указания по организации внутреннего аудита: предварительный национальный стандарт Российской Федерации. М.: ФГБУ «Институт стандартизации»; 2025.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Арабян К.К. Аудит в России. Новая концепция. монография. М.: Русайнс; 2024. 164 с.
2. Булыга Р.П. Аудит и контроль в современной России: теория, методология, практика: учебник. М.: КноРус; 2026. 229 с.
3. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты. *Аудиторские ведомости*. 2017;(8):41–54.
4. Рогуленко Т.М. Развитие аудита и комплаенс контроля в организациях с государственным участием: монография. М.: Русайнс; 2025. 246 с.
5. Рогуленко Т.М. Цифровая экономика — драйвер развития бухгалтерского учета, аудита, контроля: монография. М.: Русайнс; 2026. 230 с.
6. Сонин А.М. Утвержден Национальный стандарт «Руководящие указания по организации внутреннего аудита». М.: Институт внутренних аудиторов; 2025.
7. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Методические подходы к документированию информации об управлении рисками в аудиторских организациях. *Учет. Анализ. Аудит*. 2026;13(1):43–54. DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-1-43-54

8. Зубарева Л.В. Анализ основ риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите. *Ученые записки Российской Академии предпринимательства*. 2018;17(4):239-247.
9. Данилкова С.А. Внутренний аудит: раскрытие информации в управленческой отчетности. *Вестник Луганского государственного университета имени Владимира Даля*. 2025;2(92):195-197.
10. Мельник М.В., Кизилов А.Н., Лабынцев Н.Т. Применение искусственного интеллекта в аудите и внутреннем контроле: ключевые аспекты и перспективы. *Учет и статистика*. 2025;22(4):76-84. DOI: 10.54220/1994-0874.2026.72.35.008
11. Королева Г.А., Трубникова А.П. Внутренний контроль и аудит как элементы системы управления предприятием. *Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики*. 2023;(31):112-120.
12. Лавров Д.А., Николаева Д.В. Координация деятельности службы внутреннего аудита с центрами финансовой ответственности: критерии эффективности. *Russian Journal of Management*. 2026;(4):123-141. DOI: 10.29039/2409-6024-2026-14-4-123-141
13. Ветрова И.Ф., Мельник М.В. Профессиональные стандарты как составная часть процесса трансформации внутреннего контроля и внутреннего аудита. *Аудитор*. 2024;10(5):17-23. DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-5-17-23
14. Пузов Е.Н., Яшин С.Н., Ошурин С.В. Ролевая модель синхронизации внутреннего аудита с инновационным циклом. *Региональная экономика: теория и практика*. 2026;24.4:181-195. DOI: 10.24891/eoivwj
15. Сериков В.В., Сафонова М.Ф. Эволюционные трансформации внутреннего контроля и внутреннего аудита. *Учет. Анализ. Аудит*. 2025;(12).3:97-111. DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-97-111

REFERENCES

1. Arabyan K.K. Audit in Russia. A new concept: monograph. Moscow: Rusains; 2024. 164 p. (In Russ.).
2. Bulyga R.P. Audit and control in modern Russia: Theory, methodology, practice: Textbook. Moscow: KnoRus; 2026. 229 p. (In Russ.).
3. Burtsev V.V. Internal control in the organization: Methodological and practical aspects. *Auditorskie vedomosti = Audit reports*. 2017;(8):41-54. (In Russ.).
4. Rogulenko T.M. Development of audit and compliance control in organizations with state participation: Monograph. Moscow: Rusains; 2025. 246 p. (In Russ.).
5. Rogulenko T.M. Digital economy as a driver of development of accounting, audit, control: Monograph. Moscow: Rusains; 2026. 230 p. (In Russ.).
6. Sonin A.M. The National Standard "Guidelines for the organization of internal audit" has been approved. Moscow: Institute of Internal Auditors; 2025.
7. Bogataya I.N., Evstafieva E.M. Methodological approaches to documenting risk management information in audit organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2026;13(1):43-54. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2026-13-1-43-54
8. Zubareva L.V. Analysis of the fundamentals of the risk-based approach in internal audit. *Uchenye zapiski Rossiyskoy Akademii predprinimatelstva = Scientific notes of the Russian Academy of Entrepreneurship*. 2018;17(4):239-247. (In Russ.).
9. Danilkova S.A. Internal audit: Disclosure of information in management reporting. *Vestnik Luganskogo gosudarstvennogo universiteta imeni Vladimira Dalya = Bulletin of the Vladimir Dahl Lugansk State University*. 2025;2(92):195-197. (In Russ.).
10. Melnik M.V., Kizilov A.N., Labyntsev N.T. Application of artificial intelligence in audit and internal control: Key aspects and prospects. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*. 2025;22(4):76-84. (In Russ.). DOI: 10.54220/1994-0874.2026.72.35.008
11. Koroleva G.A., Trubnikova A.P. Internal control and audit as elements of the enterprise management system. *Uchet, analiz i audit: problemy teorii i praktiki = Accounting, analysis and audit: Problems of theory and practice*. 2023;(31): 112-120. (In Russ.).
12. Lavrov D.A., Nikolaeva D.V. Coordination of the internal audit activity with financial responsibility centers: Efficiency criteria. *Russian Journal of Management*. 2026;(4):123-141. (In Russ.). DOI: 10.29039/2409-6024-2026-14-4-123-141
13. Vetrova I.F., Melnik M.V. Professional standards as an integral part of the transformation process of internal control and internal audit. *Auditor*. 2024;10(5):17-23. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998-0701-2024-10-5-17-23
14. Puzov E.N., Yashin S.N., Oshurin S.V. A role model for synchronizing internal audit with the innovation cycle. *Regionalnaya ekonomika: teoriya i praktika = Regional Economics: Theory and Practice*. 2026;24(4):181-195. (In Russ.). DOI: 10.24891/eoivwj

15. Serikov V.V., Safonova M.F. Evolutionary transformations of internal control and internal audit. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2025;12(3):97-111. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2025-12-3-97-111

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Владимир Александрович Пискунов — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и экономической безопасности, Самарский государственный экономический университет, Самара, Российская Федерация

Vladimir A. Piskunov — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Prof. of the Department of Accounting, Analysis and Economic Security, Samara State University of Economics, Samara, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0003-4658-1413>

piskunov-va@mail.ru

Татьяна Михайловна Тарасова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономики и менеджмента, Приволжский государственный университет путей сообщения, Самара, Российская Федерация

Tatyana M. Tarasova — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Assoc. Prof. of the Department of Economics and Management, Volga State Transport University, Samara, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0002-2336-8030>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

tarasova2004@inbox.ru

Ольга Валерьевна Тарасова — старший преподаватель кафедры экономики и менеджмента, Приволжский государственный университет путей сообщения, Самара, Российская Федерация

Olga V. Tarasova — Senior Lecturer, Department of Economics and Management, Volga State Transport University, Samara, Russian Federation

<https://orcid.org/0000-0002-5681-1617>

Tarasova-olga62@inbox.ru

Заявленный вклад авторов:

В.А. Пискунов — аналитическое структурирование объекта исследования; разработка структуры статьи, описание результатов и формирование выводов.

Т.М. Тарасова — структурирование статьи, формулирование концептуальных основ исследования.

О.В. Тарасова — подбор и анализ литературных источников, подготовка текста статьи; формирование выводов.

The declared contribution of the authors:

V.A. Piskunov — analytical structuring of the research object; development of the article structure, description of the results, and drawing conclusions.

T.M. Tarasova — structuring the article, formulating the conceptual framework of the study.

O.V. Tarasova — selection and analysis of literary sources, preparation of the article text; drawing conclusions.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила 26.02.2026; после рецензирования 19.03.2026; принята к публикации 10.04.2026.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was received on 26.02.2026; revised on 19.03.2026 and accepted for publication on 10.04.2026.

The authors read and approved the final version of the manuscript.