

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано
в Федеральной службе по надзору
в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций:
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered
in the Federal Service for Supervision
of Communications,
Informational Technologies and Media Control:
PI No. ФС77-67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: Финансовый университет,
Москва, Россия

Founder: Financial University,
Moscow, Russia

Журнал ориентирован на научное обсуждение актуальных
проблем в области
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards scientific discussion of pre-
sent-day topics in the sphere of accounting, analysis
and auditing.

Индексируется в базах данных: CrossRef, DOAJ, Ebsco,
Dimensions, EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian
Index of Science Citation (RINTs), CyberLeninka и др.

Indexed in databases: CrossRef, DOAJ, Ebsco, Dimensions,
EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian Index of
Science Citation (RINTs), etc.

Включен во вторую категорию Перечня рецензируемых
научных изданий ВАК (К2) по научным специальностям:
5.2.2 (математические, статистические
и инструментальные методы в экономике),
5.2.3 (региональная и отраслевая экономика),
5.2.4 (финансы)

A journal included in the second category of the List of VAC's
peer-reviewed scientific publications (K2) on specialties:
5.2.2 (Mathematical, statistical and instrumental methods
in economics), 5.2.3 (Regional and sectoral economics),
5.2.4 (Finance)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal "Accounting. Analysis. Auditing"
are published with a digital object
identifier (DOI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»: www.pressa-rf.ru
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue "The Press of Russia": www.pressa-rf.ru
and in the online store "Press by Subscription": www.akc.ru

Vol. 11 • No. 3 • 2024

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор, заведующий кафедрой аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.Е. Артюхин, кандидат экономических наук, руководитель Федерального казначейства, Москва, Россия

Д. Галасси, доктор наук, профессор, профессор кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, член научного клуба профессоров Финансового университета, Москва, Россия

О. Гюемли, профессор, доктор экономических наук, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований

Университета Мармара, Стамбул, Турция

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, Россия

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Институт финансовых технологий и экономической безопасности (ИФТЭБ), Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

М.В. Мельник, заместитель главного редактора, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор Финансового университета, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

Г. Дж. Превиц, заслуженный профессор, профессор школы менеджмента Уэзерхед, Университет Кейс Вестерн Резерв, США

Ж. Ришар, доктор наук, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

А. Сангстер, доктор наук, профессор, Школа бизнеса, Абердинский университет, Королевский колледж, Абердин, Великобритания

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита и внутреннего контроля, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, партнер ПрайсвотерхаусКуперс в России и СНГ, Москва, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования, президент Финансового университета, научный руководитель, Финансовый университет, Москва, Россия

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Tenured Professor, Head of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

R.E. Artyukhin, PhD (Econ.), Head of the Federal Treasury, Moscow, Russia

D.A. Endovitskiy, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Moscow, Russia
Voronezh, Russia

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Academician of the Russian Academy of Education, The President of Financial University, Academic Supervisor, Moscow, Russia

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University, Istanbul, Turkey

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor, Member of the Scientific Club of Professors of the Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Deputy Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Financial Management, Institute of Financial Technologies and Economic Security (IFTEB), National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

M.I. Kuter, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

M.V. Melnik, Dr. Sci. (Econ.) Professor, Tenured Professor, Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, deputy editor-in-chief, Financial University, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

D.A. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

V.S. Plotnikov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor, Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor, Cleveland, USA

J. Richard, Doctor, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, France

A. Sangster, D. Sc. in Economics, Professor, Chair in Accounting History, Business School, University of Aberdeen, King's College, Aberdeen, Great Britain

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Department of Business Analytics of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

I.V. Safonova, PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

V.Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Internal Control, St. Petersburg State University of Economics, Partner, PwC, Moscow, Russia

L.Z. Schneidman, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

«Учет. Анализ. Аудит»

2024, Т. 11, № 3

Журнал зарегистрирован
в Федеральной службе
по надзору в сфере связи,
информационных технологий
и массовых коммуникаций.

**Свидетельство о регистрации
ПИ № ФС77-67070
от 15 сентября 2016 г.**

Учредитель

**Финансовый университет,
Москва, Россия**

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающий редактор

А.М. Пересыпкина

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчик

И.А. Осипова

Верстка

Е.А. Смирнова

Оформление подписки

в редакции по тел.:

8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),e-mail: sfmihajlova@fa.ru

С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:

125167, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: **8 (499) 553-10-84****(вн. 10-84)**E-mail: an5er@mail.ruwww.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

10.09.2024

Формат 60×84 1/8

Объем 13,0 п.л.

Заказ № 1071

Отпечатано

в отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет,

Москва

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ И ПРИКЛАДНАЯ СТАТИСТИКА**Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения***Прасолов В.Н.***Ошибки округления и их влияние на точность и достоверность****статистических и финансово-экономических вычислений 6****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Богатая И.Н., Евстафьева Е.М.***Концептуальные подходы к внедрению****системы управления качеством аудиторских услуг****на основе МСК 1 19***Серебрякова Т.Ю., Фатхуллин Э.Р.***Проблематика развития контрольных механизмов****в современных экосистемах 32****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Полякова М.А., Барбашова С.А., Катеринина И.Е.***Экономическая безопасность предприятия – путь к финансовой****стабильности 47***Рыбакина А.С., Бухарова Д.Х., Шарпова Н.В.***Современный подход к теории и практике учета неотфактурованных****поставок 60****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Павлова А.С.***Разработка концептуального подхода к содержанию системы****внутреннего финансового аудита в секторе государственного****управления 73****ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ***Казакова Н.А.***Стратегический вектор подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых****национальных приоритетов высшего образования 87****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***Миронова О.А.***Научная школа Поволжского государственного технологического****университета по экономике и финансам: становление, развитие,****перспективы 98****К юбилею Олега Викторовича Голосова 104**

THEORETICAL AND APPLIED STATISTICS

Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions*Prasolov V.N.***Rounding Errors and their Impact on the Accuracy
and Reliability of Statistical, Financial and Economic Calculations 6**THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING,
ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES*Bogataya I.N., Evstafieva E.M.***Conceptual Approaches to the Implementation of a Quality Management
System for Audit Services Based on International Standard for Quality
Management 1. 19***Serebryakova T.Yu., Fatkhullin E.R.***Problems of Development of Control Models and Mechanisms
in Modern Ecosystems 32**

METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

*Polyakova M.A., Barbashova S.A., Ekaterinina I.E.***Economic Security of an Enterprise is the Way to Financial Stability. . . . 47***Rybakina A.S., Bukharova D.Kh., Sharapova N.V.***A Modern Approach to the Theory and Practice of Accounting
for Uninvoiced Supplies 60**

YOUTH FORUM

*Pavlova A.S.***Formation of the Approach to the Content
of the Internal Financial Audit System
in the Public Sector 73**

STAFF TRAINING FOR THE NEW ECONOMY

*Kazakova N.A.***Strategic Vector of Training Business Analysts in the Conditions of New
National Priorities of Higher. 87**DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING,
ANALYSIS AND AUDIT*Mironova O.A.***Scientific School of Volga State Technological University
in Economics and Finance: Formation, Development, Prospects 98**
To the Anniversary of O. V. Golosov 104**Accounting. Analysis.
Auditing**

2024, vol. 11, no. 3

The journal was registered
in the Federal Service for Su-
pervision of Communications,
Information Technology and
Mass Media.
The certificate of registration:
PI number FS77-67070 from
September 15, 2016.

Founder
Financial University,
Moscow, Russia

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

*Head of Scientific of the Journals
Editorial Department*
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.M. Peresyapkina

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
I.A. Osipova

Layout
E.A. Smirnova

Subscription in editorial office

Tel.: +7 (499) 553-10-71
(internal 10-80)
E-mail: sfmihajlova@fa.ru
S.F. Mihaylova

Editorial address:

53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125167

Tel.: +7 (499) 553-10-84
(internal 10-84).
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
10.09.2024
Format 60 × 84 1/8
Size 13,0 printer sheets
Order № 1071

Printed in the Polygraphy
Department
of the Financial University
(51, Leningradsky prospect ,
Moscow)

© Financial University, Moscow

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-6-18

УДК 311(045)

JEL C1

Ошибки округления и их влияние на точность и достоверность статистических и финансово-экономических вычислений

В.Н. Прасолов

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статистические наблюдения и вычисления неизбежно сопровождаются ошибками, носящими как систематический, так и случайный характер. Способы оценки, минимизации и устранения ошибок округления можно разработать на основе ряда известных положений из теории ошибок измерений. Ошибки округления не подчиняются нормальному закону распределения. Целью исследования является оценка их максимально и минимально допустимых абсолютных и относительных величин, обеспечивающих требуемую или заданную точность и достоверность конечных результатов при выполнении статистических и финансово-экономических вычислений на предприятиях и в организациях, проведении учебных занятий в вузах по курсу «Экономическая статистика». Обосновываются и даются рекомендации по установлению предельных значений чисел, округляемых с допустимыми или установленными абсолютными и относительными ошибками. Составлены и предложены соответствующие таблицы, приведен пример вычислений с соблюдением разработанных рекомендаций. Результаты работы могут быть полезны при проведении балансовых расчетов и подготовке финансовой отчетности.

Ключевые слова: свойства случайных ошибок; абсолютные и относительные ошибки округления; максимальные ошибки округления; связь между максимальной и средней квадратической ошибкой; предельно допустимые ошибки округления; минимальные предельно допустимые значения округляемых чисел

Для цитирования: Прасолов В.Н. Ошибки округления и их влияние на точность и достоверность статистических и финансово-экономических вычислений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):6-18. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-6-18

ORIGINAL PAPER

Rounding Errors and their Impact on the Accuracy and Reliability of Statistical, Financial and Economic Calculations

V.N. Prasolov

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

Statistical observations and calculations are inevitably accompanied by errors of both systematic and random nature. Rounding errors occur both in the process of observation and in obtaining and interpreting the final results. Methods for estimating, minimizing and eliminating rounding errors can be developed based on a number of well-known provisions from the theory of measurement errors. Rounding errors do not follow the law of normal distribution. The article provides an assessment of the maximum and minimum permissible absolute and relative rounding errors that ensure the required or specified accuracy and reliability of the final results when carrying out statistical and financial-economic calculations at enterprises, organizations, and during training sessions in universities in the course "Economic Statistics". The article substantiates and gives recommendations on setting the limit values of numbers rounded off with allowable or specified absolute and relative errors. The corresponding tables have been compiled and proposed, and an example of calculations in compliance with the developed recommendations is given. The results of the work can be useful in carrying out balance sheet calculations and preparing financial statements.

© Прасолов В.Н., 2024

Keywords: properties of random errors; absolute and relative rounding errors; maximum rounding errors; relation between maximum and mean squared error; maximum allowable rounding errors; minimum limits of rounded numbers allowable values

For citation: Prasołow V.N. Rounding errors and their impact on the accuracy and reliability of statistical, financial and economic calculations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):6-18. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-6-18

ВВЕДЕНИЕ

Статистические наблюдения и финансово-экономические вычисления неизбежно сопровождаются ошибками, носящими систематический или случайный характер. Причины их возникновения могут быть устранены заранее. Но некоторые из них — такие, как ошибки округления, неизбежно возникают и в процессе сбора и при проведении промежуточных вычислений, и при получении и интерпретации конечных результатов. Поэтому возникает вопрос: каким образом проводить округления, чтобы минимизировать или устранить ошибки и получить точные и достоверные конечные результаты? Ответ дает теория ошибок измерений [1–4].

Ошибка измерения может быть представлена в виде разности Δ между полученным и истинным или наиболее вероятным, ожидаемым значением показателя:

$$\Delta_i = x_i - X_i, \quad (1)$$

где x_i — полученное или измеренное значение показателя или признака; X_i — истинное значение показателя или признака, каковым может быть принято среднее или наиболее вероятное, ожидаемое значение признака.

При проведении наблюдений мы получаем ряд значений признака $x_i \in \{x_1; x_2; x_3 \dots x_n\}$ и ряд ошибок измерения или наблюдения $\Delta_i \in \{\Delta_1; \Delta_2; \Delta_3 \dots \Delta_n\}$.

Может показаться, что применение в данной области информационных технологий делает проблему точности статистических наблюдений и вычислений, в том числе и ошибок округления, неактуальной.

Однако не следует забывать, что в ходе вычислений встречаются ситуации, когда одни и те же конечные результаты рассчитываются по различным формулам, проводится разложение конечных результатов по факторам, выполняются контрольные вычисления такого разложения и др. При этом не всегда обеспечивается сходимость, сравнимость и сопоставимость полученных значений.

При реализации вычислений и анализе конечных результатов в них часто задается избыточное или недостаточное количество сохраняемых знаков, обеспечивающих или не обеспечивающих требу-

емую точность, выявление особенностей, закономерностей, динамики развития того или иного социально-экономического явления или процесса. Избыточное количество знаков в сохраняемой части чисел загромождает и усложняет записи и расчеты. При проведении статистических вычислений немаловажной является и задача экономии времени и труда, затрачиваемых на них, их регистрацию [5–15].

Сказанного вполне достаточно для того, чтобы в ходе статистических работ и вычислений считать важным знание правил округления, независимо от того, какими бы методами, средствами и по каким технологиям они не проводились.

Если предположить, что ошибкам округления присущи свойства случайных ошибок, можно ожидать, что они не повлияют существенно на точность и достоверность статистических вычислений. Так ли это?

В первую очередь напомним особенности и свойства случайных ошибок, а затем проверим, присущи ли они ошибкам округления.

Сделаем это на простом примере. Рассмотрим относительно небольшой ряд из $n = 30$ значений интеграла вероятностей Лапласа $F(t)$, приведенных в учебном пособии «Экономическая статистика. Практикум»¹. Проведем их округление до трех знаков после запятой — x_i (табл. 1). Уточним при этом одно из правил, позволяющее устранить систематическую ошибку, возникающую при округлении по Бесселю — если цифра в сокращаемом разряде равна 5, то округление в сохраняемом разряде надо вести до ближайшего четного числа, т.е. по Гауссу [1]. Вычислим и проанализируем разности $\Delta_i = x_i - X_i$ (табл. 1).

Первое свойство случайных ошибок: отрицательные и положительные разности встречаются в ряду ошибок одинаково, а среди равных по абсолютному значению разностей число положительных и отрицательных одинаково или почти одинаково. В нашем примере число отрицательных и положительных разностей совпадает — и тех и других по 15

¹ Салин В.Н., Шпаковская Е.П., ред. Экономическая статистика. Практикум. Учебное пособие. М.: КНОРУС; 2022. 642 с.

Таблица 1 / Table 1

Ошибки при округлении исходных значений / Errors when rounding original values

X_i	x_i	Δ_i	Δ_i^2	X_i	x_i	Δ_i	Δ_i^2
0,8385	0,838	-0,0005	0,00000025	0,9684	0,968	-0,0004	0,00000016
0,8529	0,853	0,0001	0,00000001	0,9722	0,972	-0,0002	0,00000004
0,8664	0,866	-0,0004	0,00000016	0,9756	0,976	0,0004	0,00000016
0,8789	0,879	0,0001	0,00000001	0,9786	0,979	0,0004	0,00000016
0,8904	0,890	-0,0004	0,00000016	0,9812	0,981	-0,0002	0,00000004
0,9011	0,901	-0,0001	0,00000001	0,9836	0,984	0,0004	0,00000016
0,9109	0,911	0,0001	0,00000001	0,9857	0,986	0,0003	0,00000009
0,9199	0,920	0,0001	0,00000001	0,9876	0,988	0,0004	0,00000016
0,9281	0,928	-0,0001	0,00000001	0,9892	0,989	-0,0002	0,00000004
0,9357	0,936	0,0003	0,00000009	0,9907	0,991	0,0003	0,00000009
0,9426	0,943	0,0004	0,00000016	0,9922	0,992	-0,0002	0,00000004
0,9488	0,949	0,0002	0,00000004	0,9931	0,993	-0,0001	0,00000001
0,9545	0,954	-0,0005	0,00000025	0,9942	0,994	-0,0002	0,00000004
0,9596	0,960	0,0004	0,00000016	0,9951	0,995	-0,0001	0,00000001
0,9643	0,964	-0,0003	0,00000009	0,9956	0,996	0,0004	0,00000016
Σ						0,0004	0,00000278

Источник / Source: составлено автором на основе учебного пособия Салин В.Н., Шпаковская Е.П., ред. Экономическая статистика. Практикум. М.: КНОРУС; 2022. 642 с. / compiled by the author based on the textbook Salin V.N., Shpakovskaya E.P., eds. Economic Statistics. Workshop. Moscow: KNORUS; 2022. 642 p.

(табл. 1). Число минимальных положительных $\Delta = 0,0001$ и отрицательных разностей $\Delta = -0,0001$ одинаково и равно 4 (табл. 2).

Второе свойство случайных ошибок: они не могут превосходить по абсолютной величине определенного предела Δ_{\max} , значение которого может быть легко установлено. В нашем примере максимальная ошибка округления Δ_{\max} равна половине единицы β сохраняемого разряда

$$\Delta_{\max} = \frac{\beta}{2} = \frac{0,001}{2} = \pm 0,0005. \quad (2)$$

Третье свойство — компенсация ошибок: сумма и средняя арифметическая из случайных ошибок при неограниченном возрастании числа наблюдений или измерений стремятся к нулю:

$$\lim_{n \rightarrow \infty} \sum \Delta_i = 0; \quad \lim_{n \rightarrow \infty} \bar{\Delta} = 0. \quad (3)$$

В нашем примере сумма разностей $\sum \Delta_i = 0,0004$ по абсолютной величине не превышает максимальную ошибку, а средняя арифметическая из ошибок округления на два порядка меньше единицы сохраняемого разряда $\beta = 0,001$:

$$\bar{\Delta} = \frac{\sum \Delta_i}{n} = \frac{0,0004}{30} = 0,000133... \approx 0,00001. \quad (4)$$

Четвертое свойство: чем больше по абсолютной величине случайная ошибка, тем реже она встречается в ряду измерений. В рассматриваемом примере частота f_i и частость w_i ошибок округления по абсолютным значениям распределены следующим образом (табл. 3).

Указанная закономерность в нашем примере не соблюдается. Ошибкам округления свойственно распределение, близкое к равномерному, и они не подчиняются нормальному закону распределения.

Таблица 2 / Table 2

**Положительные и отрицательные ошибки при округлении чисел /
Positive and negative errors when rounding numbers**

Δ	0,0005	0,0004	0,0003	0,0002	0,0001
Со знаком «плюс»	0	7	3	1	4
Со знаком «минус»	2	3	1	5	4

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 3 / Table 3

**Распределение ошибок округления по абсолютным значениям /
Distribution of rounding errors by absolute numbers**

$|\Delta|$	0,0005	0,0004	0,0003	0,0002	0,0001	Σ
f_i	2	10	4	6	8	30
w_i	0,067	0,333	0,133	0,200	0,267	1,000

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Важным показателем, характеризующим нормальный закон распределения случайных ошибок (в том числе и ошибок округления), является средняя квадратическая ошибка:

$$\sigma_{\text{окр}} = \pm \sqrt{\frac{\sum (x_i - X_i)^2}{n}} = \pm \sqrt{\frac{\sum \Delta_i^2}{n}}. \quad (5)$$

Из теории ошибок измерений известно, что в случае, если они подчиняются нормальному закону распределения, то между средней квадратической и максимальной ошибками наблюдения существует соотношение в виде

$$\Delta_{\text{max}} \approx \pm 3\sigma. \quad (6)$$

Используя данную формулу для нашего примера, получим, что средняя квадратическая ошибка округления (табл. 1) равна:

$$\sigma_{\text{окр}} = \pm \sqrt{\frac{0,00000278}{30}} = \pm 0,0003044... \approx \pm 0,0003, \quad (7)$$

максимальная ошибка округления будет равна:

$$\Delta_{\text{max}} \approx \pm 3 \times 0,0003 \approx \pm 0,0009, \quad (8)$$

что не согласуется с ранее рассчитанной по формуле (2) максимальной ошибкой ($\Delta_{\text{max}} = \pm 0,0005$).

При установлении связи между средней квадратической ошибкой $\sigma_{\text{окр}}$ и максимальной ошибкой Δ_{max} следует иметь в виду, что ошибки округления $\Delta_{\text{окр}}$, меняясь с шагом $\alpha = \pm 0,0005$, принимают мак-

симальное значение $\Delta_{\text{max}} = \pm 0,0005$. Данный промежуток α содержится в Δ_{max} $m = 5$ раз:

$$\Delta_{\text{max}} = m \times \alpha = \pm 5 \times 0,0001 = \pm 0,0005. \quad (9)$$

Ряд возможных значений ошибок округления: $-0,0005$; $-0,0004$; $-0,0003$; $-0,0002$; $-0,0001$; 0 ; $0,0001$; $0,0002$; $0,0003$; $0,0004$; $0,0005$ насчитывает:

$$N = 2m + 1 = 11 \text{ членов.} \quad (10)$$

Среднюю квадратическую ошибку округления можно вычислить как среднюю для полученного ряда:

$$\begin{aligned} \sigma_{\text{окр}} &= \pm \sqrt{\frac{\sum \Delta_i^2}{N}} = \\ &= \pm \sqrt{\frac{2 \left(0,0001^2 + 0,0002^2 + 0,0003^2 + \right. \\ &\quad \left. + 0,0004^2 + 0,0005^2 \right)}{11}} = \\ &= \pm \sqrt{\frac{0,0000110}{11}} = \\ &= \pm 0,00031623 \approx \pm 0,0003. \quad (11) \end{aligned}$$

Полученное значение $\sigma_{\text{окр}}$ практически совпадает с теоретическим — $\sigma_{\text{окр}} = \pm 0,0003$. Исходя из этой величины и максимальной ошибки округления $\Delta_{\text{max}} = \pm 0,0005$ можно установить, что приблизительно связь между ними может быть выражена в виде следующего соотношения:

$$\Delta_{\max} \approx \pm 1,666 \dots \sigma_{\text{окр}} \approx \pm 1,667 \sigma_{\text{окр}}. \quad (12)$$

На основе соответствующих теоретических выводов эту связь можно отразить и оценить более строго:

$$\sigma_{\text{окр}} \approx \pm \frac{\Delta_{\max}}{\sqrt{3}} \approx \pm \frac{\Delta_{\max}}{1,732}, \quad (13)$$

$$\Delta_{\max} \approx \pm \sigma_{\text{окр}} \sqrt{3} \approx \pm 0,0003 * 1,732 \approx \pm 0,0005. \quad (14)$$

Полученное значение свидетельствует о высокой сходимости практического и теоретического значений максимальной ошибки округления.

Рассмотренный пример позволяет сделать следующие выводы:

- в процессе наблюдения или вычислений ошибки округления могут быть заранее предопределены и учтены;
- максимальные ошибки округления Δ_{\max} не могут превышать величину, равную половине единицы сохраняемого при округлении разряда β ($\Delta_{\max} = 0,5\beta$);
- минимальные значения ошибки округления не превышают десятую часть сохраняемого разряда $\Delta_{\min} = 0,1\beta$;

- средняя квадратическая ошибка округления составляет не более $\sigma_{\text{окр}} \leq 0,3\beta$.

Для того чтобы выявить степень влияния этих ошибок на точность конечных результатов статистических наблюдений и вычислений необходимо рассмотреть и относительные ошибки округления $\Delta_{\text{отн}}$, %. Их диапазон бывает весьма значительным, и установить его можно путем сопоставления максимальных Δ_{\max} и минимальных Δ_{\min} ошибок округления с предельно малыми X_{\min} и предельно большими X_{\max} значениями округляемых чисел:

$$\Delta_{\text{отн}} \% = \frac{\Delta_{\min}}{X_i} 100\% = \frac{0,1\beta}{X_i} 100\%, \quad (15)$$

$$\Delta_{\text{отн}} \% = \frac{\Delta_{\max}}{X_i} 100\% = \frac{0,5\beta}{X_i} 100\%. \quad (16)$$

Примеры такого сопоставления приведены в табл. 4, 5. Из них следует, что ошибки округления могут достигать довольно больших значений — от 1,0 до 33,3% и более.

Для установления допустимых и приемлемых относительных ошибок округления можно руководствоваться следующими рекомендациями:

Таблица 4 / Table 4

Относительные ошибки округления $\Delta_{\text{отн}}$, % (в знаменателе) предельно малых и предельно больших целых чисел (в числителе) с минимальными ошибками Δ_{\min} / Relative rounding errors Δ_{rel} , % (in the denominator) of extremely small and extremely large integers (in the numerator) with minimal errors Δ_{\min}

β		10	100	1000	10000
X_i$	|\Delta_{\min}|$	1	10	100	1000
Десятки	X_{\min}	11/9,1	...	...	...
	X_{\max}	99/1,0			
Сотни	X_{\min}	101/1,0	110/9,1	...	...
	X_{\max}	999/0,1	990/1,0		
Тысячи	X_{\min}	1001/0,1	1010/1,0	1100/9,1	...
	X_{\max}	9999/0,01	9990/0,1	9900/1,0	
Десятки тысяч	X_{\min}	10001/0,01	10010/0,1	10100/1,0	11000/9,1
	X_{\max}	99999/0,001	99990/0,01	99900/0,1	99000/1,0

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 5 / Table 5

Относительные ошибки округления $\Delta_{\text{отн}}$, % (в знаменателе) предельно малых и предельно больших целых чисел (в числителе) с максимальными ошибками Δ_{max} / Relative rounding errors Δ_{rel} , % (in the denominator) of extremely small and extremely large integers (in the numerator) with maximum errors Δ_{max}

β		10	100	1000	10 000
X_i$	|\Delta_{\text{max}}|$	5	50	500	5 000
Десятки	X_{min}	15/33,3	...	...	...
	X_{max}	95/5,3	...	...	...
Сотни	X_{min}	105/4,8	150/33,3	...	...
	X_{max}	995/0,5	950/5,3	...	...
Тысячи	X_{min}	1005/0,5	1050/4,8	1500/33,3	...
	X_{max}	9995/0,05	9950/0,5	9500/5,3	...
Десятки тысяч	X_{min}	10005/0,05	10050/0,5	10500/4,8	15000/33,3
	X_{max}	99995/0,005	99950/0,05	99500/0,5	99000/5,3

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

- при проведении наблюдений или вычислений числа n -го порядка допустимо округлять до чисел $n - 1$ и меньшего порядка, но в этом случае относительные ошибки округления $\Delta_{\text{отн}}$, % могут быть весьма значительными — от 0,1 до 4,8% (табл. 6);

- числа n -го порядка целесообразно округлять до чисел $n - 2$ и меньшего порядка, поскольку относительные ошибки округления $\Delta_{\text{отн}}$, % становятся весьма незначительными — от 0,01 до 0,5% (табл. 6);

- при проведении статистических наблюдений и вычислений можно заранее установить предель-

но допустимые минимальные значения округляемых чисел X_{min} (табл. 7) с тем, чтобы не превысить максимально допустимую относительную ошибку округлений $\Delta_{\text{отн}}$, %; и установить эти значения можно на основе формулы относительной ошибки округления:

$$X_{\text{min}} = \frac{0,5\beta}{\Delta_{\text{отн}}} = \frac{50\beta}{\Delta_{\text{отн}}\%}; \quad (17)$$

- при проведении статистических наблюдений и вычислений можно заранее установить предельно допустимые минимальные значения округля-

Таблица 6 / Table 6

Пример: диапазон относительных ошибок округления $\Delta_{\text{отн}}$, % /
Example: range of relative rounding errors Δ_{rel} , %

β	10	100	1000	10 000
Десятки	1,0–33,3	...	...	...
Сотни	0,1–4,8	1,0–33,3	...	...
Тысячи	0,01–0,5	0,1–4,8	1,0–33,3	...
Десятки тысяч	0,001–0,05	0,01–0,5	0,1–4,8	1,0–33,3

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

емых чисел X_{\min} (табл. 8) с тем, чтобы обеспечить требуемую или заданную среднюю квадратическую относительную ошибку округления $\sigma_{\text{окр}}\%$ и эти значения можно установить на основе соотношения между максимальной и средней квадратической ошибками:

$$X_{\min} = \frac{0,3\beta}{\Delta_{\text{отн}}} = \frac{30\beta}{\Delta_{\text{отн}}\%}. \quad (18)$$

При округлении чисел, содержащих как целые, так и дробные части, следует руководствоваться теми же правилами, что и для целых чисел. Для этого можно использовать аналогичные таблицы

предельно допустимых минимальных значений X_{\min} , округляемых с допустимыми ошибками (табл. 9, 10).

Правила округления при получении конечных результатов и показателей, в процессе вычисления которых применяются такие действия, как сложение и вычитание, умножение и деление, возведение в степень и извлечение корней разной степени, требуют детального рассмотрения, поскольку при выполнении названных операций мы можем получить как целые, так и дробные числа и с одинаковым, и с неравным числом знаков после запятой. Каким должно быть количество сохраняемых цифр в целых и в дробных числах? С какой точностью

Таблица 7 / Table 7

Примеры минимально допустимых чисел X_{\min} , округляемых с установленной предельно допустимой максимальной относительной ошибкой $\Delta_{\text{отн}}\%$ / Examples of minimum permissible numbers X_{\min} , rounded with a set critical permissible maximum relative error $\Delta_{\text{rel}}\%$

β	10	100	1 000	10 000
$|\Delta_{\text{отн}}\%|$ / $|\Delta_{\text{max}}|$	5	50	500	5 000
0,01	50 000	500 000	5 000 000	50 000 000
0,05	10 000	100 000	1 000 000	10 000 000
0,10	5 000	50 000	500 000	5 000 000
0,50	1 000	10 000	100 000	1 000 000
1,00	500	5 000	50 000	500 000

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 8 / Table 8

Примеры минимально допустимых чисел X_{\min} , округляемых с установленной предельно допустимой средней квадратической относительной ошибкой $\sigma_{\text{отн}}\%$ / Examples of minimum permissible numbers X_{\min} , rounded with the established maximum permissible root mean square relative error $\sigma_{\text{rel}}\%$

β	10	100	1 000	10 000
$\sigma_{\text{отн}}\%$ / Δ_{max}	3	30	300	3 000
0,01	30 000	300 000	3 000 000	30 000 000
0,05	6 000	60 000	600 000	6 000 000
0,10	3 000	30 000	300 000	3 000 000
0,50	600	6 000	60 000	600 000
1,00	300	3 000	30 000	300 000

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 9 / Table 9

Примеры минимально допустимых чисел X_{\min} , округляемых с предельно допустимой максимальной относительной ошибкой $\Delta_{\text{отн},\%}$ / Examples of minimum permissible numbers X_{\min} , rounded with the critical permissible maximum relative error $\Delta_{\text{rel},\%}$

β	1,0	0,1	0,01	0,001
$|\Delta_{\text{отн},\%}|$	0,5	0,05	0,005	0,0005
0,01	5000,5	500,05	50,005	5,0005
0,05	1000,5	100,05	10,005	1,0005
0,10	500,5	50,05	5,005	0,5005
0,50	100,5	10,05	1,005	0,1005
1,00	50,5	5,05	0,505	0,0505

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 10 / Table 10

Примеры минимально допустимых чисел X_{\min} , округляемых с предельно допустимой средней квадратической относительной ошибкой $\sigma_{\text{отн},\%}$ / Examples of minimum permissible numbers X_{\min} , rounded with the maximum permissible root mean square relative error $\sigma_{\text{rel},\%}$

β	1,0	0,1	0,01	0,001
$\sigma_{\text{отн},\%}$	0,3	0,03	0,003	0,0003
0,01	3000,5	300,05	30,005	3,0005
0,05	600,5	60,05	6,005	0,6005
0,10	300,5	30,05	3,005	0,3005
0,50	60,5	6,05	0,605	0,0605
1,00	30,5	3,05	0,305	0,0305

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

должны записываться или сохраняться промежуточные или конечные результаты, чтобы по ним были получены предельно точные, достоверные и сопоставимые показатели?

Рассмотрим некоторые операции, чаще всего встречаемые при статистических и финансово-экономических вычислениях, такие как сложение и вычитание, умножение и деление, возведение в степень и извлечение корней разной степени.

СЛОЖЕНИЕ И ВЫЧИТАНИЕ ЧИСЕЛ

При выполнении операций сложения и вычитания целых чисел с учетом первых трех свойств оши-

бок округления средняя квадратическая ошибка и максимальная ошибка конечного результата оказываются равными:

$$\Sigma_{\Sigma}^2 = \sigma_1^2 + \sigma_2^2 + \dots + \sigma_n^2, \quad (19)$$

$$\sigma_{\Sigma} = \pm \sqrt{\Sigma_{\Sigma}^2}, \quad (20)$$

$$\Delta_{\Sigma} = \sigma_{\Sigma} \sqrt{3}. \quad (21)$$

В случае, если все слагаемые и вычитаемые округлены с одинаковой средней квадратической ошибкой $\sigma_{\text{окр}}$, средняя квадратическая ошибка и максимальная ошибка конечного результата равны:

$$\sigma_{\Sigma}^2 = n \sigma_{\text{окр}}^2, \quad (22)$$

$$\sigma_{\Sigma} = \pm \sigma_{\text{окр}} \sqrt{n}, \quad (23)$$

$$\Delta_{\Sigma} = \pm \sigma_{\Sigma} \sqrt{3n}, \quad (24)$$

т.е. увеличиваются пропорционально квадратному корню из числа n слагаемых и вычитаемых.

При сложении и вычитании целых чисел с учетом вышесказанного округление конечных результатов должно вестись следующим образом:

- при суммировании или вычитании чисел, не подвергавшихся ранее округлению, конечный результат может быть записан без него, поскольку в этих числах нет ошибок округления $\Delta_{\text{окр}} = 0$;

- при суммировании или вычитании чисел, ранее округленных с одинаковой максимальной возможной ошибкой, конечный результат должен быть округлен до чисел более высокого разряда: например, если проводится суммирование или вычитание величин, предварительно округленных до единиц $\beta = 1$ с максимальной возможной ошибкой $\Delta_{\text{max}} = \pm 0,5$ и со средней квадратической ошибкой $\sigma_{\text{окр}} \approx \pm 0,3$, конечный результат должен быть округлен до десятков $\beta = 10$;

- при суммировании или вычитании исходных чисел, ранее округленных с разными максимально возможными ошибками, конечный результат должен быть округлен до разрядов, которые присутствуют в самом грубо округленном числе: например, если некоторые числа ранее были округлены до сотен $\beta = 100$, а некоторые до десятков $\beta = 10$, конечный результат должен быть округлен до сотен $\beta = 100$.

При суммировании и вычитании чисел, содержащих целую и дробную части, округление также должно проводиться с учетом свойств ошибок округления. При выполнении указанных операций возможно 2 варианта: количество знаков после запятой или не совпадает, или совпадает.

При сложении и вычитании рассматриваемых чисел округление конечных результатов должно вестись с учетом следующих рекомендаций:

- при суммировании или вычитании чисел, в которых число знаков после запятой не совпадает, их количество в конечном результате определяется числом знаков в самом грубо округленном числе, что можно проиллюстрировать на следующем примере.

Допустим, нужно провести операции сложения и вычитания трех чисел, содержащих десятые, сотые и тысячные доли.

Средняя квадратическая и максимальная ошибка конечного результата в этом случае могут достигнуть:

$$\begin{aligned} \sigma_{\Sigma} &\approx \pm \sqrt{0,03^2 + 0,003^2 + 0,0003^2} = \\ &= \pm \sqrt{0,00090909} \approx \pm 0,0302, \end{aligned} \quad (25)$$

$$\Delta_{\Sigma} \approx \pm 0,0302 \sqrt{3} \approx \pm 0,05, \quad (26)$$

что соответствует максимальной ошибке округления до десятых долей.

Из сказанного следует, что при суммировании или вычитании дробных чисел с разным числом знаков после запятой целесообразно провести предварительное округление их величин до соответствующего количества знаков и лишь после этого проводить названные операции;

- при сложении и вычитании чисел с равным числом знаков после запятой количество последних в конечном результате, как правило, должно быть на единицу меньше, чем число знаков в исходных числах.

При этом следует обратить внимание, что если число слагаемых или вычитаемых $n \geq 10$, то в итоге число знаков после запятой действительно должно быть на единицу меньше.

Например, если проводятся операции сложения и вычитания чисел, ранее округленных со средней квадратической ошибкой $\sigma_{\text{окр}} = \pm 0,003$ и с максимальной ошибкой $\Delta_{\text{max}} = \pm 0,005$ и содержащих сотые доли, то максимальная ошибка конечного результата составит не менее:

$$\begin{aligned} \Delta_{\Sigma} &= \pm \sigma_{\text{окр}} \sqrt{3n} \approx 0,003 \sqrt{3 * 10} \approx \\ &\approx 0,003 * 5,477 \approx 0,0164 \approx 0,02, \end{aligned} \quad (27)$$

что вдвое превышает минимальную ошибку округления для десятых. Кроме того, с высокой степенью вероятности можно предположить, что в случае однонаправленности ошибок округления произойдет их накопление, и суммарная, будучи равной максимальной ошибке при округлении до десятых долей, составит не менее:

$$\Delta_{\Sigma} = \pm (10 * 0,005) = \pm 0,05; \quad (28)$$

если число слагаемых или вычитаемых $n < 10$, допускается сохранение того же числа знаков после запятой, что и в исходных числах.

Например, при сложении и вычитании девяти чисел, ранее округленных до сотых долей со средней квадратической ошибкой $\sigma_{\text{окр}} = \pm 0,003$ и с макси-

мальной ошибкой $\Delta_{\max} = \pm 0,005$, то максимальная ошибка округления не превысит:

$$\Delta_{\Sigma} = \pm \sigma_{\text{окр}} \sqrt{3n} \approx 0,003 \sqrt{3 * 9} \approx 0,003 * 5,196 \approx 0,0156 \approx 0,02, \quad (29)$$

а в случае однонаправленности ошибок округления суммарная будет меньше максимальной ошибки округления для десятых долей и составит:

$$\Delta_{\Sigma} = \pm (9 * 0,005) = \pm 0,45 \approx 0,04 < 0,05. \quad (30)$$

УМНОЖЕНИЕ И ДЕЛЕНИЕ ЧИСЕЛ

При анализе ошибок округления произведения или частного от деления средняя квадратическая ошибка конечного результата определяется на основе суммирования относительных средних квадратических ошибок округления каждого сомножителя или делимого:

$$\sigma_{\text{отн}} = \pm \sqrt{\frac{\sigma_1^2}{X_1^2} + \frac{\sigma_2^2}{X_2^2} + \dots + \frac{\sigma_n^2}{X_n^2}}, \quad (31)$$

$$\Delta_{\text{отн}} = \pm \sigma_{\text{отн}} \sqrt{3}. \quad (32)$$

В случае, если все сомножители или делимые округлены с одинаковой относительной средней квадратической ошибкой, то она равна относительной максимальной ошибке конечного результата:

$$\sigma_{\text{отн}} = \pm \frac{\sigma_{\text{окр}}}{X_i} \sqrt{n}, \quad (33)$$

$$\Delta_{\text{отн}} = \pm \sigma_{\text{отн}}, \quad (34)$$

т.е. относительные среднеквадратическая и максимальная ошибки произведения или частного

увеличиваются пропорционально корню квадратному из числа сомножителей или делимых n .

С учетом этой особенности ошибок округления возможны следующие ситуации:

- при делении целых чисел, ранее не подвергавшихся округлению, количество знаков после запятой в дроби может быть любым, но не менее 3-х или 4-х, поскольку сохранение такого числа цифр позволяет выразить полученное кратное отношение до десятых долей процента (0,1%) или до десятых долей промилле (0,1‰), как это принято при записи конечных показателей в системе статистических и финансово-экономических вычислений;
- при делении целых чисел, ранее округленных с одинаковой максимальной ошибкой, количество сохраняемых знаков после запятой должно быть не менее числа разрядов в целой части исходных чисел;
- при умножении или делении целых чисел на дробные для обеспечения точности и достоверности конечных результатов необходимо (как минимум в исходных дробных числах) иметь то же количество знаков после запятой, что и порядок исходного целого числа.

Насколько важны, по мнению автора, вышеуказанные рекомендации, можно продемонстрировать на следующем примере относительно несложных вычислений оценки меняющейся общей потребности в основных фондах, в том числе и по факторам (табл. 11).

Для того чтобы обеспечить максимальную точность, достоверность проводимых вычислений и сходимость результатов анализа до 1 тыс. руб. $\Delta_{\text{абс}} = \pm 1,0$ тыс. руб. с минимальной относительной ошибкой $\Delta_{\text{отн}}$, согласно вышеприведенным рекомендациям и таблицам, вычисление промежуточного

Таблица 11 / Table 11

Пример / Example

Показатель / Indicator	Базисный период / Base period	Отчетный период / Reporting period
Выпуск продукции в сопоставимых ценах Q (тыс. руб.)	67087	75502
Среднегодовая стоимость основных фондов \bar{F} (тыс. руб.)	26350	27840

Источник / Source: составлено автором на основе учебного пособия Салин В.Н., Шпаковская Е.П., ред. Экономическая статистика. Практикум. М.: КНОРУС; 2022. 642 с. / compiled by the author based on the textbook Salin V.N., Shpakovskaya E.P., eds. Economic Statistics. Workshop. Moscow: KNORUS; 2022. 642 p.

показателя, а именно фондоемкости, необходимо проводить до пяти знаков после запятой:

$$e_0 = \frac{F_0}{Q_0} = \frac{26350}{67087} \approx 0,39277 \text{ руб.}, \quad (35)$$

$$e_1 = \frac{F_1}{Q_1} = \frac{27840}{75502} \approx 0,36873 \text{ руб.} \quad (36)$$

Общее изменение стоимости основных фондов:

$$\Delta F = F_1 - F_0 = 27840 - 26350 = 1490 \text{ тыс. руб.} \quad (37)$$

Из-за изменения фондоемкости:

$$\Delta F_e = (e_1 - e_0)Q_1 = (0,36873 - 0,39277)75502 \approx -1815,068 \text{ тыс. руб.} \quad (38)$$

Из-за изменения выпуска продукции:

$$\Delta F_Q = (Q_1 - Q_0)e_0 = (75502 - 67087) 0,39277 \approx 3305,160 \text{ тыс.руб.} \quad (39)$$

В сумме оба фактора составляют:

$$\Delta F = \Delta F_Q - \Delta F_e = 3305,160 - 1815,068 = 1490,092 \text{ тыс. руб.} \quad (40)$$

При этом расхождение в абсолютном выражении значительно меньше 1 тыс. руб., а в относительном составляет не более 0,1%:

$$\Delta_{\text{отн}} = \frac{1490,092 - 1490,0}{1490,0} 100\% = 0,062\% \approx 0,1\%. \quad (41)$$

Таблица 12 / Table 12

Примеры возведения чисел в степень / Examples of raising numbers to powers

Порядок показателя степени, m / Exponent order, m	Число знаков после запятой, n / Number of decimal places, n	Показатели степени, x / Exponents, x	Число сохраняемых знаков после запятой / Number of decimal places stored	Примеры вычислений / Calculation examples
1	2	От 2 до 9	$m n = 2$	$1,242 = 1,5376 \approx 1,54$ $1,249 = 6,930988... \approx 6,93$
1	3	От 2 до 9	$m n = 3$	$1,2442 = 1,547536 \approx 1,548$ $1,2449 = 7,134826606... \approx 7,135$
2	2	10 и более	$m n = 4$	$1,2410 = 8,594425... \approx 8,5944$
2	3	10 и более	$m n = 6$	$1,24410 = 8,875724299... \approx 8,875725$

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица 13 / Table 13

Примеры извлечения корней из чисел, содержащих дробную часть / Examples of extracting roots from numbers containing a fractional part

Порядок показателя степени, m / Exponent order, m	Число знаков после запятой, n / Number of decimal places, n	Степень корня, x / Root degree, x	Число знаков после запятой / Number of decimal places	Примеры вычислений / Calculation examples
1	2	2-9	$\frac{n}{m} = 2$	$\sqrt{1,54} = 1,240967... \approx 1,24$ $\sqrt[9]{6,93} = 1,239980... \approx 1,24$
1	3	2-9	$\frac{n}{m} = 3$	$\sqrt[3]{1,548} = 1,244186... \approx 1,244$ $\sqrt[9]{7,135} = 1,244003 \approx 1,244$
2	2	≥ 10	$\frac{n}{m} + k = 2$	$\sqrt[10]{1,54} = 1,044123 \approx 1,04$ $\sqrt[10]{8,59} = 1,239993 \approx 1,24$
2	6	≥ 10	$\frac{n}{m} + k = 2$	$\sqrt[10]{8,875725} = 1,2440001... \approx 1,2440$
2	4	≥ 10	$\frac{n}{m} + k = 5$	$\sqrt[10]{887,5725} = 1,971607147 \approx 1,97161$

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

ВОЗВЕДЕНИЕ В СТЕПЕНЬ И ИЗВЛЕЧЕНИЕ КОРНЕЙ

При возведении в некоторую степень чисел x , содержащих дробную часть, и при определении количества сохраняемых знаков после запятой следует учитывать количество цифр после запятой n в возводимом в степень x числе, а также порядок показателя степени m (табл. 12):

- при извлечении корня степени x из некоего числа количество сохраняемых знаков после запятой зависит от порядка показателя степени m , числа знаков после запятой n и порядка k целой части числа (табл. 13);
- при извлечении корня из целого числа количество сохраняемых знаков после запятой, как

минимум, должно быть равно сумме порядка показателя степени m и порядка k самого числа (табл. 14).

В данной статье рассмотрены лишь некоторые, основополагающие принципы проведения операций по округлению конечных результатов статистических вычислений. Содержащиеся в ней предложения и рекомендации могут быть приняты или отвергнуты. Однако, по мнению автора, они помогут сформировать более строгий и критичный взгляд на проведение вычислений — как статистических, так и финансово-экономических, на получаемые результаты и их интерпретацию, а также сделать выводы и заключения более обоснованными.

Таблица 14 / Table 14

Примеры извлечения корней из целых чисел / Examples of extracting roots from integers

Порядок показателя степени m / Exponent order, m	Порядок целых чисел, k / Order of integers, k	Число сохраняемых знаков после запятой / Number of decimal places stored	Примеры вычислений / Calculation examples
1	1	$m + k = 2$	$\sqrt{3} = 1,732050\dots \approx 1,73$
1	2	$m + k = 3$	$\sqrt[3]{30} = 3,107232\dots \approx 3,107$
2	3	$m + k = 5$	$\sqrt[10]{300} = 1,768936021 \approx 1,76894$
2	4	$m + k = 6$	$\sqrt[10]{3000} = 2,226958508\dots \approx 2,226958$

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Чеботарев А.С. Способ наименьших квадратов с основами теории вероятности. М.: Геодезиздат; 1958. 606 с.
2. Голубев В.В. Теория математической обработки геодезических измерений. Кн. 1. Основы теории ошибок. М.: МИИГАиК; 2005. 150 с.
3. Барлиани А.Г. Теория математической обработки геодезических измерений. Новосибирск: СГУТиК; 2016. 173 с.
4. Русяева Е.А. Теория математической обработки геодезических измерений. М.: МИИГАиК; 2016. 56 с.
5. Мелкумов Я.С. Финансовые вычисления. Теория и практика. М.: ИНФРА-М; 2021. 408 с.
6. Казакова Ю.А. Финансовый анализ. М.: Юрайт; 2015. 537 с.
7. Четыркин Е.М. Методы финансовых и коммерческих расчетов. М.: Дело; 1995. 319 с.
8. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ. М.: Юнити-Дана; 2004. 615 с.
9. Панько Ю.В., Яшкова Н.В. Экономический анализ. М.: Мир науки; 2018. 133 с.
10. Войтоловский Н.В., Калинина А.П., Мазурова И.И. Экономический анализ. М.: Юрайт; 569 с. 2023.
11. Бариленко В.И. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. М.: Юрайт; 2016. 463 с.
12. Аль-Натор М.С., Касимов Ю.Ф., Колесниковпени А.Н. Основы финансовых вычислений (факты, формулы, примеры и задачи). М.: Финансовый университет; 2012. 159 с.
13. Доугерти К. Введение в эконометрику. Пер. с англ. М.: Инфра-М; 1999. 401 с.

14. Айвазян С. А. Прикладная статистика. Основы эконометрики. Т. 2. М.: Юнити-Дана; 2001. 656 с.
15. Кремер Н. Ш., Путко Б. А. Эконометрика. М.: Юнити-Дана; 2003. 311 с.

REFERENCES

1. Chebotarev A. S. Least squares method with basics of probability theory. Moscow: Geodesizdat; 1958. 606 p. (In Russ.).
2. Golubev V. V. Theory of mathematical processing of geodetic measurements. Book 1. Fundamentals of theory. Moscow: MIIGAiK; 2005. 150 p. (In Russ.).
3. Barliani A. G. Theory of mathematical processing of geodetic measurements. Novosibirsk: SGUGiK; 2016. 173 p. (In Russ.).
4. Rusyaeva E. A. Theory of mathematical processing of geodetic measurements. Moscow: MIIGAiK; 2016. 56 p. (In Russ.).
5. Melkumov Ya. S. Financial calculations. Theory and practice. Moscow: INFRA-M; 2021. 408 p. (In Russ.).
6. Kazakova Yu. A. The financial analysis. Moscow: Yurayt; 2015. 537 p. (In Russ.).
7. Chetyrkin E. M. Methods of financial and commercial calculations. Moscow: Delo = Business; 1995. 319 с. (In Russ.).
8. Gilyarovskaya L. T. Economic analysis. Moscow: Unity-Dana; 2004. 615 p. (In Russ.).
9. Panko Yu. V., Yashkova N. V. Economic analysis. Moscow: Mir Nauki = The world of science, 2018. 133 p. (In Russ.).
10. Voitolovsky N. V., Kalinina A. P., Mazurova I. I. Economic analysis. Moscow: Yurayt; 2023. 569 p. (In Russ.).
11. Barilenko V. I. Comprehensive analysis of economic activities. Moscow: Yurayt; 2016. 463 p. (In Russ.).
12. Al-Nator M. S., Kasimov U. F., Kolesnikov A. N. Fundamentals of financial computing (facts, formulas, examples and tasks). Moscow: Financial University; 2012. 159 p. (In Russ.).
13. Dougherty C. Introduction to econometrics. Transl. from Eng. Moscow: Infra-M; 1999. 401 p. (In Russ.).
14. Aivaziyan S. A. Applied statistics. Fundamentals of econometrics. Vol. 2. Moscow: Unity-Dana; 2001. 656 p. (In Russ.).
15. Kremer N. S., Putko V. A. Econometrics. Moscow: Unity-Dana; 2003. 311 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Виктор Николаевич Прасолов — кандидат технических наук, доцент кафедры бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
Victor N. Prasolov — Cand. of Sci. (Tech.), Associate Professor, Department of Business Analytics, Department of Taxes, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
<http://orcid.org/0000-0002-0702-1467>
viktor_prasolov@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 13.03.2024; после рецензирования 05.06.2024; принята к публикации 06.08.2024.

The article was submitted on 13.03.2024; revised on 05.06.2024 and accepted for publication on 06.08.2024.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31
УДК 338.266.2;338.262.7;65.012.7(045)
JEL M42, H56, G38, L52

Концептуальные подходы к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева

Ростовский государственный экономический университет,
Ростов-на-Дону, Россия

АННОТАЦИЯ

Качество оказания аудиторских услуг, которое ожидают и ценят заинтересованные стороны, лежит в основе доверия к этой профессии, что позволяет аудиторам действовать в общественных интересах. В настоящее время большое значение придается вопросам внедрения системы управления качеством аудиторских услуг. Фирмы, готовые к переменам, сторонники упреждающего подхода к инновациям в области аудита в предстоящие годы будут иметь больше шансов на успех. **Цель** исследования заключается в развитии концептуальных подходов к внедрению системы управления качеством (СУК) аудиторских услуг на основе МСК 1. Ее использование станет гарантией высокого профессионального уровня аудиторов, позволит им быть в курсе изменений в законодательстве. В ходе работы применялись такие общенаучные методы познания, как наблюдение, индукция, дедукция, системный анализ, обобщение, анализ и синтез. Авторами исследования обоснована необходимость системного и комплексного подхода к внедрению СУК на основе МСК 1 путем интеграции управления рисками с процессами стратегического планирования и управления эффективностью аудиторской фирмы, а также определены и детализированы основные этапы его реализации. **Результаты** работы предназначены для широкого круга читателей, в том числе руководителей, сотрудников аудиторских компаний, на которых возложена ответственность за организацию и функционирование системы управления качеством широкого спектра аудиторских услуг.

Ключевые слова: система управления качеством аудиторских услуг; проектный подход; цели в области качества; риски для качества аудиторских услуг; ответные меры по воздействию на выявленные риски; разработка и внедрение мероприятий по мониторингу

Для цитирования: Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Концептуальные подходы к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):19-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31

ORIGINAL PAPER

Conceptual Approaches to the Implementation of a Quality Management System for Audit Services Based on International Standard for Quality Management 1

I.N. Bogataya, E.M. Evstafieva
Rostov State University of Economics,
Rostov-on-Don, Russia

ABSTRACT

In 2024, the issues of effective implementation of the audit services quality management system are playing a crucial role in any audit organization, since the quality of audit service delivery, which is expected, appreciated, and valued by stakeholders, lies at the heart of the audit profession, creating trust and underpinning confidence in the auditing profession and enabling auditors to act in the public interest. Currently, great importance is being placed on the implementation of an audit quality management system. Firms that embrace change and are the proponents of adopting a proactive approach to audit innovation will have a better chance of success in the years ahead. By using technology, building diverse teams and staying up to date with

© Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., 2024

changes in legislation, auditors can ensure that they provide the highest quality services while staying one step ahead. It seems that the solution to this problem is possible with the introduction of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 (ISQM 1). The purpose of the study is to develop conceptual approaches to the implementation of a quality management system (QMS) for audit services based on International Standard for Quality Management 1. Its use will guarantee a high professional level of auditors and allow them to keep abreast of changes in legislation. In the process of work, such general scientific methods of cognition as observation, induction, deduction, system analysis, generalization, analysis, and synthesis were used. This article substantiates the need for a systematic, comprehensive, and integrated approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 based on the integration of risk management with the processes of strategic planning and performance management of an audit firm. A conceptual approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 has been formed. The main stages of its implementation have been identified and detailed. The results of the study are intended for a wide range of readers, including managers, employees of audit organizations who are responsible for the organization and functioning of the quality management system of audit services in the development of regulations and the implementation of a quality management system for a wide range of audit services.

Keywords: audit services quality management system; project approach; quality objectives; risks to the quality of audit services; response measures to impact identified risks; development and implementation of monitoring measures

For citation: Bogataya I.N. Evstafieva E.M. Conceptual approaches to the implementation of a quality management system for audit services based on international standard for quality management 1. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):19-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31

ВВЕДЕНИЕ

Перемены в политической, социальной и экономической среде требуют изменения концептуальных подходов к обеспечению качества широкого спектра оказываемых аудиторских услуг. МФБ справедливо считает, что появление и широко-масштабное использование нефинансовой отчетности для целей управления организациями и обеспечения устойчивого развития является решающим переломным моментом для бухгалтерской профессии. В декабре 2023 г. по итогам заседания Консультативной группой Международной федерации бухгалтеров (англ. IFAC PAIB) был сделан вывод о том, что в условиях экономической неопределенности, геополитической нестабильности, назревших проблем в области устойчивого развития и изменения климата «доверие к информации и раскрытиям, связанным с устойчивым развитием, имеет важное значение, особенно с учетом того, что значительные объемы капитала направляются на достижение результатов устойчивого развития на рынках капитала» [1]. Одним из направлений повышения качества данной информации является расширение как практики внешнего аудиторского подтверждения финансовой и нефинансовой отчетности, так и спектра оказываемых аудиторских услуг. Усложнение последних ввиду возрастания роли профессионального суждения и проявления профессионального скептицизма также требует выработки совершенно новых подходов к обеспечению их качества, что заложено в новых международных стандартах управления качеством.

Представляется, что развитие концептуальных подходов к внедрению СУК аудиторских услуг на основе МСК 1 является актуальным и своевременным.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

С 15 декабря 2022 г. во всех странах вступили в силу три международных стандарта, посвященных управлению качеством аудиторских услуг¹; в Российской Федерации они были введены в действие приказом Минфина России от 16.10.2023 № 166н².

Данные стандарты призваны помочь аудиторским компаниям повысить качество своих услуг

¹ Международный стандарт управления качеством (ISQM) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>; Международный стандарт управления качеством (ISQM) 2 «Проверки качества выполнения заданий». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-2-proverki-kachestva-vypolneniya-zadaniy>; МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-audita-220-peresmotrennyy-upravlenie-kachestvom-pri-provedenii-audita>

² Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2 (ред. 16.10.2023) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/?ysclid=lucxhdbibx102023957

на основе риск-ориентированного подхода, обеспечивающего проактивность и масштабируемость при создании и функционировании СУК.

Основные отличия от действовавшего ранее МСКК 1³, состоят в:

- использовании комплексного сочетания прогрессивных подходов (системный, риск-ориентированный, стратегический, процессный, проактивный, масштабируемый);
- более активном и индивидуальном подходе к управлению качеством, ориентированном на реализацию целей в области качества путем выявления рисков «недостижения» этих целей и реагирования на риски;
- повышенных требованиях к корпоративному управлению и лидерству, повышении ответственности и подотчетности руководства;
- расширенных требованиях в зависимости от факторов, оказывающих влияние на внешнюю и внутреннюю среду аудиторской организации (требования к технологиям, аудиторским сетям, использованию внешних поставщиков услуг);
- новых требованиях в отношении информации и коммуникаций, включая общение с заинтересованными сторонами;
- повышенных требованиях к мониторингу и исправлению последствий в целях активного мониторинга СУК и своевременного устранения недостатков [2].

Таким образом, данные международные стандарты направлены на создание принципиально новой системы управления качеством в аудиторских организациях и переходу от концепции контроля качества к более широкой концепции управления им.

В качестве основных черт данной системы Минфин России отмечает «повышенную ответственность руководства аудиторской организации за управление качеством; риск-ориентированный подход к управлению качеством; решение проблем использования технологий, сетей и внешних поставщиков услуг; повышенное внимание к непрерывности потока внутренней и внешней

информации; мониторинг систем управления качеством и своевременное устранение выявляемых недостатков; изменение роли руководителя аудиторским заданием, повышение его ответственности за качество аудита»⁴.

Качество оказания аудиторских услуг всегда было в центре внимания российских исследователей. Кардинальные изменения в подходах к построению СУК требуют совершенствования методического обеспечения. Как показал проведенный контент-анализ, в научной электронной библиотеке eLIBRARY.RU за период введения в действие новых стандартов (с 1.01.2022 по 18.02.2024 г.) появилось 3907 публикаций по вопросам управления качеством как внутреннего, так и внешнего аудита, а вопросам внедрению этих стандартов посвящено всего 8 статей. Такие ученые, как И.Н. Богатая, И.В. Братко, Г.В. Глазкова, А.Н. Козлова, Н.Д. Коринько, Ю.Ю. Кочинев, Н.А. Лосева, О.Е. Лубенченко, С.В. Шульха рассматривают новации в управлении качеством работы аудиторских организаций, а также отдельные аспекты внедрения данных стандартов [3–7]. Н.В. Кобозева, В.Т. Чая и Л.Ю. Шкрюмок раскрывают проблемы, связанные с трансформацией системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности в связи с введением новых стандартов управления качеством аудиторских услуг [8]. Следует также выделить статью Ю.Ю. Кочинева, посвященную вопросам внедрения в СУК в соответствии с МСК 1 такого компонента, как «оценка рисков» в аудиторской организации [9]. С одной стороны, это свидетельствует о незначительном интересе исследователей к данной теме. Но в то же время на сайте Международной Федерации бухгалтеров (англ. IFAC) представлено большое количество ресурсов, посвященных практике внедрения стандартов управления качеством в аудиторских фирмах разных стран. Несомненно, лучший опыт требует обобщения, а также развития на его основе методического инструментария управления качеством с учетом специфики аудиторских организаций.

³ Международный стандарт контроля качества (МСКК) 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/#:~:text=Международный%20стандарт%20контроля%20качества%20\(МСКК,соответствии%20с%20Международными%20стандартами%20аудита%22](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/#:~:text=Международный%20стандарт%20контроля%20качества%20(МСКК,соответствии%20с%20Международными%20стандартами%20аудита%22)

⁴ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. (приложение к письму от 23.12.2022 № 07-04-09/126779). Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/recommendations?id_65=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Разработка концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (англ. ICAEW) указывает на то, что внедрение новых стандартов управления качеством знаменует огромный сдвиг в применяемых подходах и мышлении⁵.

При построении СУК аудиторскими организациями следует руководствоваться МСК 1 (принятым взамен МСКК 1), введенным МСК 2, пересмотренным МСА 220, а также согласующимися поправками в целый ряд МСА.

Минфином России, несмотря на то, что его приказ № 166н вступил в силу 06.12.2023 г., указывалось на необходимость соблюдения всех документов МСА, являющихся значимыми для выполнения аудиторского задания. Кроме того, «аудиторская организация вправе заявить в своем аудиторском заключении, что аудит проведен в соответствии с МСА лишь в случае, когда ею соблюдены все действующие документы МСА применительно к обстоятельствам, которые рассматриваются в этих стандартах»⁶. В этой связи уже при проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2022 г. необходимо следовать новым стандартам управления качеством в комплексе с согласующимися поправками в целый ряд МСА. Несмотря на то что законодательно в период с 15 декабря 2022 по 6 декабря 2023 г. новые стандарты не были введены на территории России, аудиторским компаниям следовало руководствоваться МСКК 1. Для того чтобы аудит был проведен в соответствии с МСА, необходимо учитывать требования МСК 1 — как новые, так и расширенные (по сравнению с МСКК 1) прежние.

⁵ Quality management: what the new standards mean. ISAEW. 06.05.2022. URL: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-what-the-new-standards-mean>

⁶ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. (приложение к письму от 23.12.2022 № 07-04-09/126779). Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/recommendations?id_65=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god&ysclid=lyfvsv4knu945209945

При внедрении МСК 1 можно выделить 4 укрупненных этапа: 1) установление целей в области качества; 2) выявление рисков для качества аудиторских услуг; 3) разработка и реализация ответных мер по воздействию на выявленные риски; 4) разработка и внедрение мероприятий по мониторингу [2] Данные этапы, по нашему мнению, требуют уточнения. В частности, необходимо выделить этап ознакомления со стандартами, регламентирующими систему управления качеством (стандарты менеджмента качества, оценки рисков, МСК 1, МСК 2, МСА 220) и изучения их. Кроме того, необходимо дополнительно выделить этап, предполагающий анализ характера и особенностей аудиторской организации, а также типов решаемых задач в рамках оказываемых аудиторских услуг, а также назначение ответственных лиц за внедрение системы управления качеством аудиторских услуг. Уточненные этапы внедрения МСК 1 представлены на *рис. 1*.

Следует выделить три основные трудности, возникающие при применении нового стандарта: 1) мультистандартность при построении системы управления качеством; 2) необходимость разработки стратегии аудиторской организации и активного использования планирования деятельности; 3) обязательность применения широкого спектра профессиональных суждений.

Рассмотрим содержание рекомендуемых нами этапов реализации концептуального подхода к внедрению СУК аудиторских услуг на основе МСК 1 с учетом указанных трудностей и возможных путей их преодоления.

Основные этапы реализации концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

Первый этап предполагает ознакомление со стандартами, регламентирующими систему управления качеством, а также имеющимися информационными ресурсами по их внедрению и использованию, и изучение их.

Можно выделить следующие группы информационных ресурсов:

1. Международные стандарты менеджмента качества, оценки рисков, МСК 1, МСК 2, МСА 220.
2. Национальные стандарты (в случае, если в конкретной стране применяются не международные, а национальные стандарты).
3. Нормативные акты и рекомендации регуляторов аудиторской деятельности в конкретной стране.

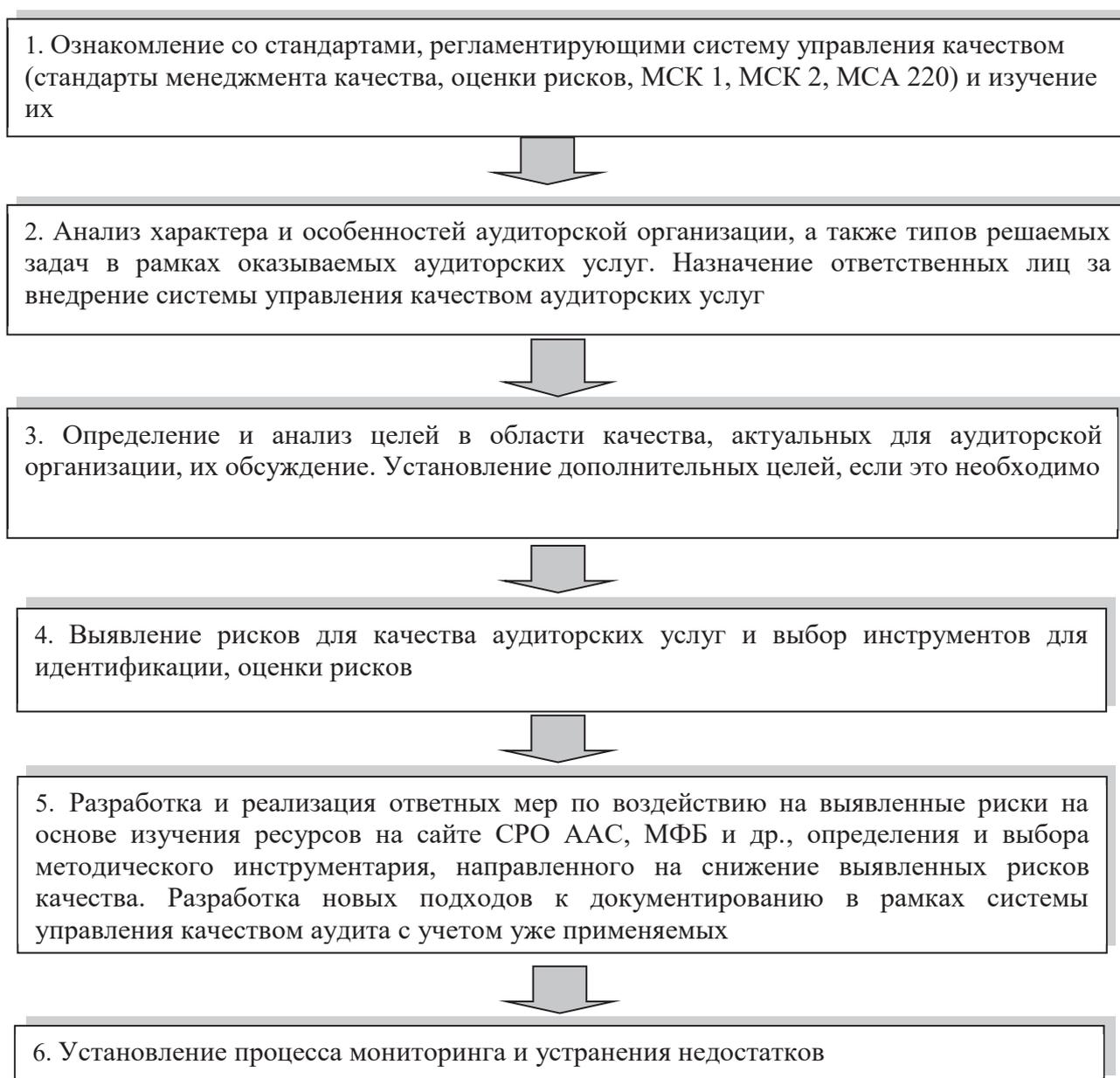


Рис. 1 / Fig 1. Рекомендуемые этапы реализации концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1 / Recommended stages of the implementation of a conceptual approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1

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

4. Информационные источники (как национальные, так и зарубежные), раскрывающие практику применения стандартов управления качеством аудиторских услуг.

В крупной аудиторской организации на момент внедрения МСК 1 в соответствии с требованиями действующего законодательства и внутренними регламентами функционировал целый

ряд систем — система внутреннего контроля, оценки рисков и др., сформированных с учетом особенностей конкретной компании, ее организационной структуры, организационно-правовой формы, размера и т.д. Внутренние регламенты и подходы, использованные при формировании данных систем, у различных аудиторских фирм могут существенно различаться. Напри-

мер, в АО «Кэпт» функционирует Департамент контроля качества и управления рисками, опирающийся в своей деятельности на Руководство по контролю качества и управлению рисками Кепт, а также внутрифирменное положение Кепт «Система управления качеством», требования которых являются обязательными для всех сотрудников⁷. В ООО «Лука Пачоли» внедрена система управления качеством аудиторских услуг, применяется регламент «Положение о системе контроля качества аудиторских услуг», учитывающий требования МСК 1. Компания «ФБК» подобную систему формирует, используя как Политику в области качества, так и стандарты ISO 9001:2015 и СТО Газпром 9001:2012⁸. Представленные примеры свидетельствуют, что подходы к регламентации СУК могут различаться. Одним из основных факторов, оказывающих влияние на особенности построения системы управления качеством широкого спектра оказываемых аудиторских услуг, является выбор стандартов, применяемых при формировании данной системы. В крупных аудиторских компаниях помимо непосредственно международных стандартов аудита применяется целый комплекс регламентов функционирования системы менеджмента качества (например, ГОСТ Р ИСО 9001–2015, ГОСТ Р ИСО 9004–2019 и др.)⁹.

ISCAEW справедливо предостерегает от ожидания детальных инструкций по внедрению и дальнейшему применению новых стандартов качества аудиторских услуг, поскольку они содержат лишь укрупненный концептуальный подход, не является универсальным и требует конкретизации на

⁷ Отчет о деятельности Кепт за 2022 г. URL: <https://assets.kept.ru/upload/pdf/transparency-reports/ru-kept-transparency-report-2022.pdf>

⁸ Политика в области качества. ФБК. URL: https://www.fbk.ru/upload/iblock/017/policy_ISO_STO_GZP.pdf

⁹ ГОСТ Р ИСО 9001–2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Требования (утв. приказом Росстандарта от 28.09.2015 № 1391-ст) (вместе с «Разъяснением новой структуры, терминологии и понятий», «Другими международными стандартами в области менеджмента качества и на системы менеджмента качества, разработанными ИСО/ТК 176». URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200124394>; ГОСТ Р ИСО 9004–2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент качества. Качество организации. Руководство по достижению устойчивого успеха организации (утв. приказом Росстандарта от 20.08.2019 № 514-ст. URL: <https://legalacts.ru/doc/gost-r-iso-9004-2019-natsionalnyi-standart-rossiiskoi-federatsii-menedzhment/?ysclid=lyzfp492w2571061471>

уровне каждой компании. Кроме того, следует учитывать как динамику факторов макро- и микросреды, изменяющих принимаемые во внимание риски (влияющие на функционирование как аудиторской организации, так и ее системы управления качеством аудиторских услуг), так и результаты оценки последних.

Особое внимание в базе знаний уделено специфике внедрения МСК в аудиторских организациях, относящихся к малому бизнесу. В России решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. утверждены и размещены на сайте СРО ААС в личных кабинетах аудиторов Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций. В данных методических рекомендациях приведен Контрольный перечень вопросов для перехода на МСК 1.

В то же время, как показывает практика, в базе знаний на сайте МФБ размещена информация, включающая в себя руководства по внедрению конкретных стандартов управления качеством, видеозаписи вебинаров по проблемам, связанным с применением МСК; а также материалы и публикации, раскрывающие опыт внедрения МСК в отдельных странах, и рекомендуемые подходы, которые, впрочем, весьма различны. Особое внимание в базе знаний уделено специфике постановки МСК аудиторскими организациями, относящимися к малому бизнесу.

В России решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. утверждены и размещены на сайте организации (в личных кабинетах аудиторов) «Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций»¹⁰. В данном документе приведен Контрольный перечень вопросов для перехода на МСК 1, созданный на базе основных требований данного стандарта.

Эксперты рекомендуют не приспосабливать новые стандарты к сформированной СУК, так как это может привести к еще большим сложностям, поскольку подходы: реактивный (контроль

¹⁰ Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций. Утверждены решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. URL: <https://sroaas.ru/upload/iblock/23e/5ugkn5ug3wvo5of1gtldboah77adn10t/Metodicheskie-materialy-po-sisteme-upravleniya-kachestvom-dlya-malykh-AO.pdf>

качества) и проактивный (управление качеством), — существенно различаются¹¹.

Если в аудиторской компании выстроена система управления качеством широкого спектра услуг, то благодаря МСК 1 можно учесть и детализировать особенности ее функционирования. В идеале такая СУК должна касаться как аудиторских, так и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. В случае, когда система управления качеством (в соответствии с ГОСТ) в компании не применяется, можно использовать опыт и практику внедрения данных стандартов в коммерческих организациях.

МСК 1 раскрывает структуру системы управления качеством аудиторских услуг через 8 основных ее компонентов (рис. 2), часть которых присутствовала и была описана в ранее действовавшем МСКК 1. В МСК 1 заложен риск-ориентированный подход. СУК с позиции реализации риск-ориентированного подхода укрупненно можно представить в виде трех составных частей: 1) основа СУК; 2) процесс оценки рисков в аудиторской организации; 3) процесс мониторинга и устранения недостатков. В этой связи в СУК выделен такой новый компонент, как «Процесс оценки рисков в аудиторской организации». Основой для СУК являются 6 основных компонентов (5 из которых были выделены и в МСКК 1 и 1 дополнительно выделенный в МСК 1 элемент «Информационная система, информационное взаимодействие»).

В то же время появился ряд новых компонентов, например, процесс оценки рисков в аудиторской организации, информационная система и информационное взаимодействие, а некоторые прежние были уточнены. Если раньше выделялись исключительно «Кадровые ресурсы», то теперь данный компонент именуется «Ресурсы», которые подразделяются на человеческие, интеллектуальные и технологические. В МСКК 1 присутствовал компонент «Мониторинг», а сейчас он называется «Процесс мониторинга и устранения недостатков».

Особенностью нового стандарта управления качеством аудиторских услуг является то, что в нем заложен риск-ориентированный подход. В крупных аудиторских компаниях оценка рисков может осуществляться на базе избранных специализированных стандартов, которых в настоящее время

существует достаточно много. Наиболее часто используются концепция COSO «Управление рисками организации. Интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» (англ. COSO ERM) 2017 г.; стандарты управления рисками Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров; ГОСТ Р ИСО 31000–2019 «Менеджмент риска. Принципы и руководство» и др. К тому же зарубежные и российские стандарты могут применяться как самостоятельно, так и в комплексе, что приводит к мультистандартности и уникальности каждой системы управления рисками, выстраиваемой в отдельной аудиторской организации.

МСК 1 аспекты оценки рисков детализирует исключительно в отношении системы аудиторских услуг — риски анализируются применительно к таким ее компонентам, как: 1) управление и высшее руководство; 2) соответствующие этические требования; 3) принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию; 4) выполнение задания; 5) ресурсы; 6) информация и информационное взаимодействие¹².

МСК 1 предполагает интеграцию управления качеством в культуру аудиторской фирмы, ее стратегию, операционную деятельность и бизнес-процессы.

Наряду с этим внедрение МСК 1 обеспечивает:

- более активный и индивидуальный подход к управлению качеством, ориентированный на достижение целей в области качества путем выявления рисков для них и реагирования на риски;
- повышенные требования к корпоративному управлению и высшим руководителям, включая повышение их ответственности;
- расширенные требования к технологиям, аудиторским сетям и использованию внешних поставщиков услуг в зависимости от факторов, влияющих на среду компании;
- новые требования в отношении информации и коммуникаций, включая общение с внешними сторонами;
- повышенные требования к мониторингу СУК и исправлению последствий неверно разработанных

¹¹ Quality management: what the new standards mean. ISAEW. 06.05.2022. URL: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-what-the-new-standards-mean>

¹² Международный стандарт управления качеством МСК 1 (ISQM) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>

2	1. Процесс оценки рисков в аудиторской организации
1 Основа СУК	2. Управление и высшее руководство <i>(в МСКК ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации)</i>
	3. Соответствующие этические требования <i>(было в МСКК 1)</i>
	4. Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию <i>(было в МСКК 1)</i>
	5. Выполнение задания <i>(было в МСКК)</i>
	6. Ресурсы (человеческие, технологические, интеллектуальные) <i>(было в МСКК — кадровые ресурсы)</i>
	7. Информационная система, информационное взаимодействие
3	8. Процесс мониторинга и устранения недостатков <i>(было в МСКК-мониторинг)</i>

Рис. 2 / Fig. 2. Основные компоненты системы управления качеством аудиторских услуг в соответствии с МСК 1 / The main components of the audit services quality management system in accordance with International Standard for Quality Management 1

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

ных и/или реализованных ответных мер на выявленные риски с целью эффективного и своевременного устранения недостатков СУК [10].

На втором этапе рекомендуется провести анализ характера и особенностей аудиторской организации, а также типов задач, решаемых в рамках оказываемых аудиторских услуг. Необходимо также назначение лиц, ответственных за внедрение системы управления качеством аудиторских услуг. При этом в ходе ее формирования имеет смысл использовать проектный подход, предусматривающий проведение предварительной диагностики, заключающейся в анализе существующих систем контроля и менеджмента качества (в случае, если аудиторская фирма использует ГОСТы). В рамках

проекта осуществляется постановка задачи, формулируются цели аудиторской компании. Важным моментом является создание регламента в области управления качеством широкого спектра аудиторских услуг. В то же время необходимо сформировать концепцию выполнения проекта по внедрению СУК аудиторских услуг, разработать структуру системы управления качеством, определиться с используемой методологией.

Если система контроля качества основана на ранее применявшихся стандартах, аудиторской фирме необходимо описать перепроектированные бизнес-процессы, разработать рабочую документацию с учетом новаций. Особое внимание целесообразно уделить модели документирования,

информационного взаимодействия и коммуникационного обмена, а также разработке мер контроля реализации проекта, на всех стадиях которого важное значение имеет обучение как аудиторов, так и высшего руководства компании.

После реализации проекта по внедрению системы управления качеством аудиторских услуг она не должна оставаться статичной — ее следует постоянно пересматривать и корректировать с учетом изменяющихся рисков. Отличительной чертой новых стандартов является также подход, требующий установления причин недостатков в функционировании СУК аудиторских услуг в конкретной аудиторской организации, таких как отсутствие цели, невыявление существенного риска, неверные ответные меры на выявленный риск. Нужно воздействовать непосредственно на причины возникновения рисков, своевременно их идентифицируя и разрабатывая рекомендации по их минимизации до приемлемого уровня, а не на последствия, связанные с их реализацией.

На третьем этапе в рамках реализуемой стратегии необходимо установить и проанализировать цели в области качества, актуальные для аудиторской фирмы, и организовать их обсуждение. В случае целесообразности следует определить дополнительные цели.

Внедрение проактивного подхода к управлению качеством должно сопровождаться четкой формулировкой целей в рамках разработанной аудиторской организацией стратегии, что, в свою очередь, предполагает активное использование планирования деятельности в интересах контроля достижения поставленных целей. Это характерно далеко не для всех аудиторских компаний, относящихся к малому бизнесу, планирование в которых зачастую сводится к формальной разработке мероприятий в пределах проводимых проверок.

Стандарты привносят целый ряд обязательных целей, которые разработчики предлагают аудиторским фирмам взять за основу, адаптировав их к своим особенностям. Это может быть осуществлено через постановку дополнительных целей, детализацию либо, напротив, объединение выделенных в стандарте обязательных целей с учетом национальной специфики.

Так, при постановке целей аудиторским организациям целесообразно опираться на п. 28–60 МСК, содержащий требования как к компонентам системы управления качеством аудиторских услуг, так и к отдельным аспектам ее функционирования.

В то же время цели могут быть детализированы с учетом регулирующих национальную аудиторскую деятельность документов.

В частности, Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций¹³, указывают на целесообразность детализации российскими аудиторскими фирмами своих целей применительно к таким компонентам системы управления качеством, как управление и высшее руководство; соответствующие этические требования; принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом либо работы по определенному заданию.

На четвертом этапе необходимо выявить риски, связанные с качеством аудиторских услуг, и осуществить выбор инструментария для их идентификации и оценки.

Эти риски должны быть адаптированы к конкретной фирме, исходя из условий, событий, обстоятельств, действий (или бездействия), связанных с характером, обстоятельствами и обязательствами фирмы. Процесс оценки рисков и управления ими в аудиторской организации представлен на *рис. 3*.

В п. 25(а) МСК 1 указаны условия, события, обстоятельства, действия или бездействия, которые компания должна учитывать при оценке рисков. К ним, в частности, отнесены сложность и операционные характеристики компании, ее стратегические и оперативные решения и действия, бизнес-процессы и бизнес-модель, используемые в ходе оказания аудиторских услуг ресурсы, действующее законодательство, профессиональные стандарты и среда, в которой она работает, виды оказываемых аудиторских услуг и т.д.¹⁴

Подход к оценке и управлению рисками должен быть закреплен в регламентах аудиторской фирмы — в частности, в Положении о системе контроля качества аудиторских услуг либо в рамках Политики в области системы управления рисками и др. В малых

¹³ Кодекс профессиональной этики аудиторов. Утверждено решением Правления СРО ААС от 22.12.2023 (протокол № 657). URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/e30/4ngnk7zcvgyecex7guv8txlcwt6jnop86/Kodeks-etiki-auditorov_-utverzhdennyi_-Pravleniem-SRO-AAS-22-12-23.pdf; Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Утверждено решением Правления СРО ААС от 27.12.2023 (протокол № 658). URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/f22/ljgfyjsjn80cavh86ma1498quhfbhighs/221227_Pravilanezavisimosti.pdf

¹⁴ См. выше.

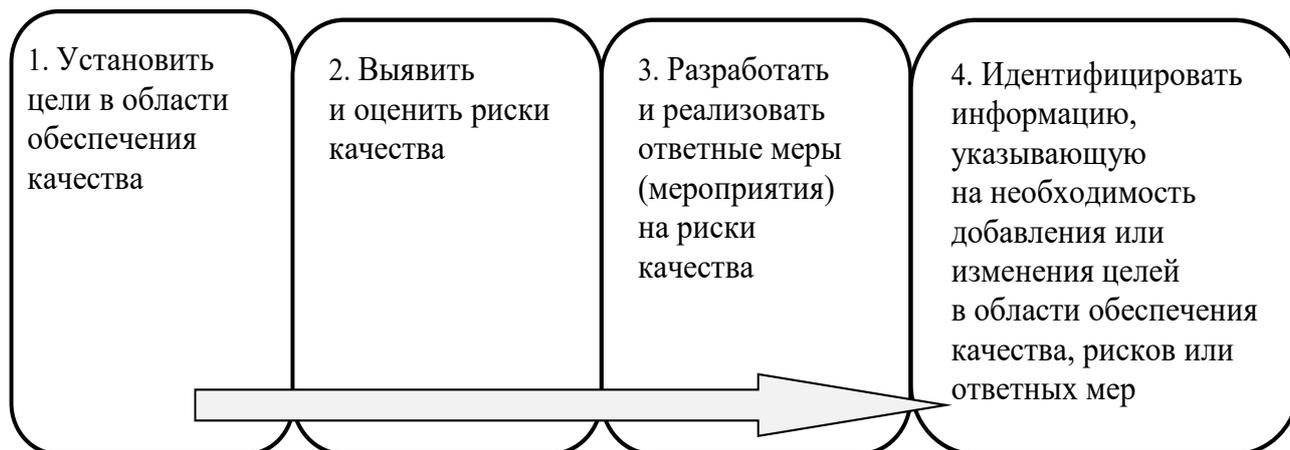


Рис. 3 / Fig. 3. Процесс оценки и управления рисками в аудиторской организации /
The process of risk assessment and management in an auditing organization

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

аудиторских организациях данный подход может быть закреплен в заявлении о политике в отношении процесса оценки рисков, раскрывающем цели в области управления качеством, риски, связанные с качеством, ответные мероприятия, итеративный подход.

Выбор конкретного регламента обусловлен организационной структурой фирмы, ее стратегией, а также профессиональным суждением относительно регламентации оценки и управления рисками, которое также необходимо применять при выборе инструментария для идентификации рисков и их оценки.

В целях представления результатов анализа и оценки рисков целесообразно использовать матрицы рисков — их рекомендованные формы в настоящее время представлены на сайте МФБ. При этом структуры данных матриц различаются. Так, в отношении малых аудиторских организаций МФБ рекомендует раскрывать в них цели и риски в области качества, а также меры реагирования на риски. Вся информация, представленная в матрице рисков (см. таблицу) отображается в разрезе 6 компонентов системы управления качеством аудиторских услуг в числе которых — «1) управление и высшее руководство; 2) соответствующие этические требования; 3) принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию; 4) выполнение задания; 5) ресурсы; 6) информация и информационное взаимодействие»¹⁵.

¹⁵ Международный стандарт управления качеством (ISQM) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обес-

На пятом этапе необходимо изучить ресурсы на сайте СРО ААС, МФБ и др. и на их основе осуществить выбор инструментария для разработки ответных мер по снижению выявленных рисков качества, а также сформировать новые подходы к документированию в рамках системы управления качеством аудиторских услуг с учетом уже существующих.

Шестой этап связан с регламентацией процесса мониторинга и устранения недостатков, выявленных при оказании аудиторских услуг. Аудиторским организациям важно провести анализ их первопричин. Данные недостатки могут быть связаны с отсутствием цели; несвоевременно идентифицированным либо неверно оцененным риском; запоздалой либо неадекватной реакцией на риск. При этом следует учитывать, что для каждой фирмы характерен свой индивидуальный набор рисков, а также соответствующие ему ответные меры.

Установление правильной первопричины выявленных недостатков позволяет своевременно и действительно реагировать на них.

ВЫВОДЫ

В отличие от реактивного подхода, содержавшегося в ранее действовавших документах, стандартами управления качеством в настоящее время предусматривается упреждающий подход к управлению качеством, основанный на рисках.

печающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг. URL: <https://www.iasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>

Таблица / Table

Матрица рисков, оказывающих влияние на качество широкого спектра оказываемых аудиторских услуг / A matrix of risks affecting the quality of a wide range of audit services provided

Цели качества / Quality objectives	Компонент системы управления качеством / A component of the quality management system	Показатели качества / Quality indicators	Описание риска и возможностей недостижения целей качества / Description of the risk and possibility of not achieving quality goals	Уровень риска / The level of risk	Вероятность события / The probability of an event	Оценка риска / Risk assessment	Качественная оценка риска / Qualitative risk assessment	Стратегия реагирования на риски (управления риском) / Risk response (risk management) strategy	Действия/меры по снижению уровня риска / Actions/measures to reduce the level of risk	Сроки / Deadlines	Ответственные за устранение выявленных рисков / Responsible for the elimination of identified risks

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

СУК аудиторских услуг должна быть адаптирована к характеру и обстоятельствам конкретной аудиторской организации с целью идентификации рисков, которые могут повлиять на качество оказываемых услуг и, следовательно, на всю аудиторскую компанию. При этом динамичность внешней среды требует непрерывной оценки рисков, которые с течением времени могут существенно изменяться. Таким образом, реализованная система управления качеством аудиторских услуг должна быть динамичной и постоянно совершенствующейся на основе актуализированной оценки рисков, выявления слабых сторон в функционировании СУК и принятия

ответных мер в рамках мониторинга и процесса устранения недостатков.

Результат настоящего исследования заключается в разработке на основе МСК 1 концептуального подхода к внедрению СУК широкого спектра оказываемых аудиторских услуг. Его преимуществом является совмещение стратегического, системного, проектного и риск-ориентированного подходов, что позволит обеспечить прозрачность и контролируемость бизнес-процессов в аудиторских организациях, улучшить качество оказываемых ими аудиторских услуг, повысить гибкость и адаптивность аудиторских фирм к турбулентной внешней среде.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Rughani S. Navigating Transformation: The Impactful Leadership of Accountants. IFAC. 11.12.2023. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/navigating-transformation-impactful-leadership-accountants>
2. Богатая И.Н. Методические подходы к внедрению новых стандартов управления качеством в аудиторских организациях Проблемы учета, анализа, аудита и статистики в условиях рынка. Ученые записки. Вып. 25. Ростов н/Д: РИНХ; 2022:215.
3. Кочинев Ю.Ю. Новации в управлении качеством работы в аудиторских организациях. Интеллектуальная инженерная экономика и Индустрия 5.0 (ИНПРОМ). Сборник трудов VIII междунар. научно-практ. конф. (Санкт-Петербург, 27–30 апреля 2023 г.). СПб.: ПОЛИТЕХ-ПРЕСС; 2023:489–493.

4. Кочинев Ю.Ю. Новые требования к управлению качеством работы в аудиторских организациях. Молодые ученые России. Сборник статей XIX Всеросс. научно-практ. конф. (Пенза, 30 сентября 2023 г.). Пенза: Наука и Просвещение; 2023:19–21.
5. Братко И.В., Козлова А.М. Новые требования внутреннего контроля качества аудита. Модернизация российского общества и образования: новые экономические ориентиры, стратегии управления, вопросы правоприменения и подготовки кадров. Мат. XXIV нац. науч. конф. (с междунар. Участ.), (Таганрог, 21–22 апреля 2023 г.). Т. 1. Таганрог: Таганрогский институт управления и экономики; 2023:348–351.
6. Лосева Н.А., Глазкова Г.В. Актуальные вопросы обеспечения и управления качеством услуг аудиторских организаций. *Аудитор*. 2023;9(1):19–26.
7. Lubenchenko O.E., Shulha S.V., Korinko M.D. New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*. 2022;96(1):117–126.
8. Чая В.Т., Кобозева Н.В., Шкромюк Л.Ю. Трансформация системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности. *Аудит*. 2022;(6):24–31.
9. Кочинев Ю.Ю. Оценка рисков в аудиторской организации в соответствии с международным стандартом управления качеством (МСК) 1. *Аудитор*. 2023;9(8):23–27.
10. Богатая И.Н. Практические аспекты подготовки к внедрению новых стандартов управления качеством аудита. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: Мат. XIII Международной науч.-практ. Конф. (Екатеринбург, 25 апреля 2022 г.) Екатеринбург: УРГЭУ; 2022:24–27.

REFERENCES

1. Rughani S. Navigating Transformation: The Impactful Leadership of Accountants. IFAC. 11.12.2023. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/navigating-transformation-impactful-leadership-accountants>
2. Bogataya I.N. Methodological approaches to the introduction of new quality management standards in audit organizations. Problems of accounting, analysis, auditing and statistics in market conditions: Scientific notes. Issue 25. Rostov-on-Don: RINH; 2022:280:215. (In Russ.).
3. Kochinev Yu. Yu. Innovations in quality management in audit organizations Intellectual Engineering Economics and Industry 5.0 (INPROM). Proceedings of the VIII International Scientific and Practical Conference (St. Petersburg, April 27–30, 2023). St. Petersburg: POLYTECH PRESS; 2023:489–493. (In Russ.).
4. Kochinev Yu. Yu. New requirements for quality management in audit organizations Young scientists of Russia. Proceedings of the XIX All-Russian Scientific and Practical Conference (Penza, September 30, 2023). Penza: Science and Enlightenment; 2023:19–21. (In Russ.).
5. Bratko I.V., Kozlova A.M. New requirements for internal audit quality control. Modernization of Russian society and education: new economic guidelines, management strategies, law enforcement and personnel training. Proceedings of the XXIV National Scientific and Practical Conference (with international participation) (Taganrog, April 21–22, 2023). Vol. I. Taganrog: Taganrog Institute of Management and Economics; 2023:348–351. (In Russ.).
6. Loseva N.A., Glazkova G.V. Actual issues of ensuring and managing the quality of audit organizations' services. *Auditor*. 2023;9(1):19–26. (In Russ.).
7. Lubenchenko O.E., Shulha S.V., Korinko M.D. New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*. 2022;96(1):117–126.
8. Chaya V.T. Kobozeva N.V., Shkromyuk L. Yu. Transformation of the external quality control system of auditing activities. *Audit*. 2022;(6):24–31. (In Russ.).
9. Kochinev Yu. Yu. Risk assessment in an auditing organization in accordance with the international standard of quality management (ISQM) 1. *Auditor*. 2023;9(8):23–27. (In Russ.).
10. Bogataya I.N. Practical aspects of preparation for the introduction of new audit quality management standards. Accounting, analysis and audit: current state and development prospects. Proceedings of the XIII International Scientific and Practical Conference (Yekaterinburg, April 25, 2022). Yekaterinburg: URGEU; 2022:24–27. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ирина Николаевна Богатая — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет, член Совета Южного ТО СРО ААС, член Комитета СРО ААС по стандартизации и методологии аудиторской деятельности, Ростов-на-Дону, Россия
Irina N. Bogataya — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Audit Department of the Rostov State University of Economics, member of the Council of the Southern Branch of the SRO AAS, member of the SRO AAS Committee on Standardization and Methodology of Auditing, Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4925-9705>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
bogaty89@rambler.ru

Елена Михайловна Евстафьева — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет, Ростов-на-Дону, Россия
Elena M. Evstafyeva — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting Department of the Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>
2982232@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 01.04.2024; после рецензирования 10.04.2024; принята к публикации 15.07.2024.

The article was submitted on 01.04.2024; revised on 10.04.2024 and accepted for publication on 15.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46
УДК 65.012.76(045)
JEL M42

Проблематика развития контрольных механизмов в современных экосистемах

Т.Ю. Серебрякова^а, Э.Р. Фатхуллин^б

^а Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия;

^б Казанский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Казань, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена внутреннему контролю как одной из функций управления и его организационной форме, а также проблемным аспектам формирования контрольных механизмов в связи с развитием информационных инструментов и источников управления экосистемами всех уровней. Несмотря на то, что наблюдается рост числа организаций, внедряющих различные контрольные методы и системы, последние зачастую не обеспечивают достижение задач, состоящих в получении релевантной и полной информации о состоянии контролируемого объекта, т.е. не реализуется цель контроля, состоящая в информационном сопровождении процесса достижения эффективности управления (и самого контроля). **Цель** исследования заключается в оценке теоретических базисных подходов к контролю с целью выявления возможностей построения контрольных механизмов современного уровня для коммерческих организаций. В ходе работы использовались такие общенаучные **методы** познания, как системный подход, логическое обобщение, правовой и лингвистический анализы, гипотеза. Контроль – неперенное сопровождение управленческой деятельности; от его организации зависит многое, в том числе своевременность достижения намеченных результатов, поступательное развитие бизнеса, результативность управления. Контроль существует в двух плоскостях: он или непосредственно встроен в технологические и управленческие процессы, или является надстроенным и проводится специально созданными органами, осуществляющими контроль его «со стороны». Развитие цифровых технологий влияет на формирование контрольных методов и механизмов и становится причиной возникновения определенных особенностей, что, с одной стороны, дает больше возможностей для контроля, с другой – приносит в него формализм, снижающий эффективность как его самого, так и всей организации в части ее основной деятельности. Поиск гармоничного сочетания – главная задача при организации действенного контроля в коммерческих организациях, являющихся экосистемами микроуровня. **Результаты исследования** будут полезны научным и практическим работникам, исследующим контрольные механизмы в теоретическом и методическом аспектах.

Ключевые слова: контроль; процессы управления; функция управления; встроенный контроль; надстроенный контроль; контрольный механизм; форма

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю., Фатхуллин Э.Р. Проблематика развития контрольных механизмов в современных экосистемах. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):32-46. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46

Problems of Development of Control Models and Mechanisms in Modern Ecosystems

T.Yu. Serebryakova^а, E.R. Fatkhullin^б

^а Cheboksary Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia;

^б Kazan Cooperative Institute (branch) of the Russian University of Cooperation, Kazan, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to internal control as one of the management functions and its organisational form, as well as problematic aspects of the formation of control mechanisms in connection with the development of information tools and sources of ecosystem management at all levels. Despite the fact that there is an increase in the number of organizations

implementing various control mechanisms, methods and systems, they often do not achieve the goals of obtaining relevant and sufficient information about the state of the controlled object, and the goal of control, which is to provide information support for the process of achieving the effectiveness of management (and control itself), is not achieved. **The purpose** of the study is to evaluate the theoretical basic approaches to control in order to identify the possibilities of building control mechanisms of modern level for commercial organisations. In the course of the research, such general scientific **methods** of cognition as a systematic approach, logical generalization, legal and linguistic analysis, and hypothesis were used. Control is an indispensable accompaniment of management activities. A lot depends on its organization, including the effectiveness of management, the timeliness of achieving the intended results, and the progressive development of the business. Control exists in two planes: it is either directly embedded in the technological and managerial processes or it is superstructured and conducted and carried out by specially created bodies that are outside the flow of processes and exercise control “from the outside”. The development of digital technologies imposes features and causes the emergence of certain peculiarities in the formation of control mechanisms, which, on the one hand, gives more opportunities for control, on the other hand, introduces formalism into it, reducing the effectiveness of both its own and the entire organisation in terms of its core activities. The search for a harmonious combination is the main task in organizing effective control in commercial organizations. The results of the study will be useful to researchers and practitioners who study control mechanisms in theoretical and methodological aspects.

Keywords: control; control processes; control function; built-in control; superstructured control; control mechanism; form

For citation: Serebryakova T.Yu., Fatkhullin E.R. Problems of development of control models and mechanisms in modern ecosystems. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):32-46. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-32-46

ВВЕДЕНИЕ

Контроль — это универсальная категория. Контроль присущ управлению, неразрывно с ним связан. Более того, можно сказать, что он существует там и тогда, где и когда между субъектами (акторами) возникают отношения, основанные на управлении. Вне управления говорить о контроле бессмысленно.

Следует отметить, что он существует в любой области: при управлении механизмами контроль основан на знаниях об их работе; при управлении государством его методы исходят из закономерностей государственного регулирования; при управлении экономикой, очевидно, для формирования контрольных механизмов следует отталкиваться от закономерностей функционирования экономики, понимая ее как совокупность научных знаний о хозяйствовании в целом, а также учитывая закономерности, присущие ее различным уровням и размерам.

В философском смысле контроль является всеобщим регулятором, поскольку его итоговое предназначение состоит в выявлении полноты достижения поставленных целей и в связи с этим — информационного обеспечения дальнейших управленческих решений, возможно, корректировочных, необходимых для их достижения.

Цели вырабатываются на уровне принятия решений о направлениях и конкретных результатах развития актора (рис. 1).

Следовательно, элементы ряда «цель — организация воплощения цели — контроль» представляют

собой вехи управленческой деятельности любого ее уровня. Контроль таким образом, можно исследовать как этап управленческой деятельности, (т.е. с точки зрения организации механизмов управления) или как **функцию** управления, имея в виду исполняемые им практические задачи управленческой деятельности.

Говоря о функциональном подходе к изучению контроля, следует отметить, что управленческая деятельность основана на:

1. Формировании целей и задач работы для достижения намеченного результата.

2. Планировании и организации действий для достижения намеченного результата

3. Контроле достижения намеченного результата, после которого происходит возврат к п. 1 в случаях: а) недостижения цели по различным причинам (происходят поправки в планировании); б) выполнения поставленной цели (происходит формирование новых, сопровождающееся такими этапами управления, как планирование, организация и контроль) (рис. 2).

На рис. 2 представлено наиболее общее отражение взаимосвязей функций управления и их обусловленности. В практической деятельности и формирование целей и задач, и планирование, и организация выполнения управленческого решения могут быть представлены более конкретными функциями. Многие исследователи их выделяют и обосновывают. В рамках данной статьи не будем на этом останавливаться.



Рис. 1 / Fig. 1. Общая схема места контроля в управлении на элементарном уровне /
The general scheme of the place of control in management at the elementary level

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



Рис. 2 / Fig. 2. Функции управления разного уровня в экономическом субъекте /
Management functions of different levels in an economic entity

Источник / Source: составлено авторами на основе [1] / compiled by the authors based on [1].

Таким же образом необходимо конкретизировать и контроль (как функцию управления), выделив в качестве присущих ему функций учет и анализ, поскольку именно они, будучи информационными источниками контроля, дают возможность реали-

зовать его функциональное предназначение — осуществлять оценку достижения или недостижения цели управления.

Подчеркнем, что учет и анализ сопровождают контроль всегда, независимо от его вида, сферы

Таблица 1 / Table 1

Трактование слова «контроль» / Interpretation of the word “control”

№ п/п	Источник / Source	Определение / Definition
1	Чудинов А.Н. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка. 1910 г.	Проверка чьих-либо действий, ведения книг и употребления сумм (франц. <i>contrôle</i> , происходит от <i>contrerole</i> , от <i>role</i> – свиток, список)
2	Павленков Ф. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка. 1907 г.	Проверка и ревизия счетов или вообще поверка каких-либо действий. Государственный контроль рассматривает денежные и материальные обороты всех ведомств, за исключением духовного и придворного
3	Попов М. Полный словарь иностранных слов, вошедших в употребление в русском языке. 1907 г.	Проверка чего-либо. Учреждение, в обязанности которого лежит проверка отчетности или чьих-либо действий
4	Михельсон А.Д. Объяснение 25 000 иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык, с означением их корней. 1865 г.	<i>Contrôle</i> (франц.) происходит от <i>contrerole</i> (<i>role</i> – свиток, список). Поверка чьих-либо действий или употребления сумм

Источник / Source: составлено авторами на основе [1] / compiled by the authors based on [1].

управленческой деятельности (государственный, технический, медицинский и т.д.).

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Французское слово «*contrroll*», согласно переводчику Яндекс, означает «контрольный список». В табл. 1 приведены определения термина «контроль», данные различными авторами.

Развитие общественных и экономических отношений изменило значение слова «контроль», придав ему дополнительную смысловую нагрузку в русском языке, соответствующую его применению в английском, где этот термин может быть использован для обозначения состояния управления, руководства, регулирования, распоряжения, власти. Данный аспект как раз и отражает то, что контроль является функцией управления (обслуживающей его функцией), без которой оно невозможно.

Подходы к контролю как к функции и этапу управления, вероятно, связаны с этим значением термина. Как этап контроль проявляется в качестве определенного места в последовательности управленческих действий — здесь более подходит смысловое значение английского слова. Как функция управления он присутствует в любом процессе организации, в каждом функциональном, технологическом и ином подразделениях, помогая сотрудникам справляться со своими должностными обязанностями, поскольку именно контроль за их исполнением в целом ведет к реализации целей управления.

Таким образом, контроль существует в двух форматах: как встроенный в управленческие процессы и являющийся частью системы управления ими, и в виде надстройки над процессами — в этом случае его осуществляют специальные органы, предназначенные для надзора. Отметим, что встроенный контроль — объективно существующий, чаще всего на интуитивном уровне, особенно в малом бизнесе; однако это не значит, что нет необходимости в его систематизации и организации. Надстроенный над процессами (внепроцессный) контроль может быть сформирован дополнительно как механизм с определенными, ему присущими, обязательными процедурами, набор которых и роль в управлении определяется руководством. Такой контроль носит характер надзора за функционированием подразделений организации (и их руководителей), а, следовательно, его предметом является протекание и эффективность процессного контроля в подразделениях компании. Данные такого контроля используются руководством организацией для формирования своих решений.

Подходы к формированию контрольных механизмов представлены на рис. 3.

Контрольные процедуры, способы работы с информацией при контрольных действиях, подходы к охвату контрольными процедурами объектов контроля, методы осуществления выборки для контрольных процедур, порядок работы с информацией можно в целом назвать контрольными механизмами, которые являются технологическими элементами контроля, ор-

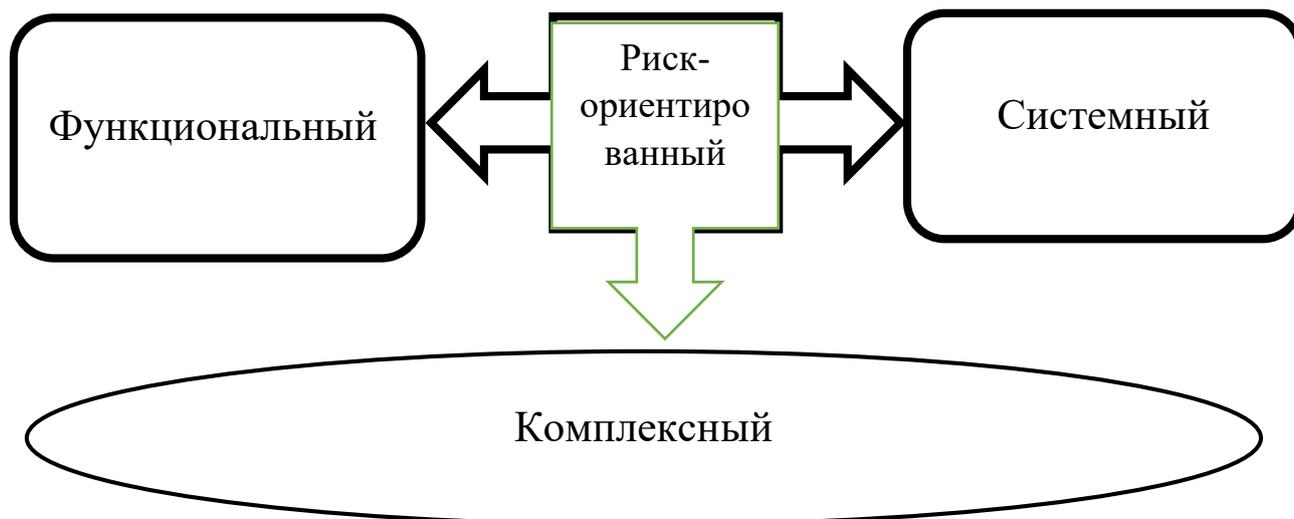


Рис. 3 / Fig. 3. Подходы к формированию контрольных механизмов /
Approaches to the formation of control mechanisms

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

ганизационно-технологическими способами его построения. В теории контроля чаще всего говорят о его формах, под которыми понимается совокупность контрольных приемов и методов, рассматриваемых во взаимосвязи, определенной последовательности применения, а также целевой направленности их применения, которая определяет входящую и исходящую результативную информацию и управленческий уровень ее использования.

Другими словами, механизм контроля — это взаимодействие форм, отдельных методов контроля в сочетании с исследуемой и результативной информацией.

ОБСУЖДЕНИЕ

Предпосылки и обзор мнений

Многие ученые опираются на известные документы комиссии Тредуэя (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Threadway Commission's, COSO) «Внутренний контроль: интегрированный подход» (англ. Internal control — Integrated Framework), описывающие создание системы внутреннего контроля (СВК), состоящей из пяти элементов: контрольной среды, оценки рисков, информации и коммуникации, контрольных действий, мониторинга. Отечественный документ — ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и состав-

ления бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹, изданный Минфином России, также содержит указанный состав элементов СВК и приводит рекомендации по созданию такого контроля. Можно согласиться с мнением Т.Б. Турищевой о том, что создание СВК требует огромных усилий от заинтересованной организации [2]. По утверждению ученой, при формировании СВК зачастую используется формальный подход. В то же время создание такой службы Т.Б. Турищева основывается на использовании бухгалтерских данных и элементов экономического анализа. Следует отметить, что это упрощенный подход, который применим, скорее всего, к финансово-экономической составляющей внутреннего контроля. Сама же СВК в полном объеме направлена на проверку всех технологических, управленческих процессов, незначительная доля которых находит выражение в денежном измерении и поддается бухгалтерскому учету. По нашему мнению, управленческий учет в большей степени может быть информационной базой для организации СВК. Эта мысль подтверждается глобальными принципами управленческого учета.

¹ ПЗ-11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=20706-pz_-112013_ob_organizatsii_i_osushchestvlenii&ysclid=ly5wt55mo7379363224

Иной позиции придерживаются Н. Н. Хахонина и Т. Б. Кувалдина [3], обращая внимание на необходимость использования возможностей информационных технологий при организации мониторинга операций, но в то же время предлагая осуществлять проверки контрагентов вручную, применяя специальные ресурсы, например СКБ «Контур» и др. Уважаемые авторы делают акцент на контрольной базе бухгалтерского и налогового учета, что соответствует точке зрения Т. Б. Турищевой [2].

Исследователи СВК, как правило, единодушны во мнении относительно всех категорий СВК за исключением мониторинга, который во многих публикациях возводится в ранг отдельной формы контроля, ему придается большое значение [4]. В документе COSO «Внутренний контроль. Интегрированная модель» говорится о том, что организацией должны быть разработаны процедуры мониторинга, дающие ответы на вопросы о каждом компоненте СВК:

- имеется ли он в наличии;
- как работает;
- не нужны ли изменения.

Мониторинг может быть непрерывным, периодическим или комбинированным. К *непрерывному* относят обычные контрольные процедуры, исполняемые согласно регламенту при осуществлении хозяйственных операций, их регистрации в документах и информационных системах в режиме реального времени. Таким образом, непрерывный мониторинг является неотъемлемой частью бизнес-процесса, часто осуществляемой автоматизированными системами, особенно если в них изначально фиксируются бизнес-процессы. Однако и при ручном способе ведения первичного учета мониторинг процесса исполнения операций широко распространен. К нему относится, например, проверка наличия различных виз и подписей на первичном документе, подтверждающих исполнение контрольной процедуры по авторизации персонала, участвующего в конкретном бизнес-процессе.

Периодический мониторинг проводится через определенные промежутки времени уполномоченными сотрудниками из числа руководителей, внутренними аудиторами и/или внешними сторонами и реализуется путем направления запросов, осуществления наблюдений, обзоров. Иными словами, такой мониторинг не интегрирован в бизнес-процессы, что отмечается в до-

кументе COSO². Следует обратить внимание, что в этом случае речь идет о надстроенном контроле, организованном в режиме мониторинга. Данный вывод подкрепляется сведениями о том, *кто* осуществляет периодический мониторинг: внутренние аудиторы, отделы по контролю качества или другие специалисты аналогичного функционала, сотрудники, составляющие группу, из различных функциональных и операционных отделов, отраслевые ассоциации или он проводится с использованием сведений о других организациях (бенчмаркинг), и в последнюю очередь мониторинг осуществляют в режиме самооценки» [5, с. 57].

Мониторинг в периодическом режиме постоянного соблюдения правил и регламентов — смешанный вариант — это в какой-то степени комплаенс-контроль.

Хотелось бы отметить, что встречаются публикации, критически оценивающие полезность привносимых зарубежных методик внутреннего контроля. «Подмена действительного контроля на контроль, отраженный в регламентах и осуществляемый по ним формально, подмена системы внутреннего контроля системой менеджмента качества (СМК, ИСО 9001–2015) свидетельствуют о снижении эффективности систем внутреннего контроля» [6].

А. А. Горшкова и Л. В. Каширская в статье [7] анализируют опыт создания системы внутреннего контроля в компании «РЖД», подход которой к организации СВК достаточно необычен для нашей страны и идет вразрез с рекомендациями COSO. Ученые отмечают, что в ОАО «РЖД» создано два контура контроля: контроль процессов и надпроцессный контроль: ««Желдорконтроль» реализует последующий внутренний контроль, чтобы обнаружить нарушения и ошибки реализовавшихся рисков. В свою очередь «Желдораудит» занимается оценкой и анализом функционирования СВК» [7]. Этот симбиоз, по замыслу руководства РЖД, должен гарантировать: «обеспечение разумной уверенности в достижении целей ОАО «РЖД», а также защиту стоимости и активов компании» [7]. В то же время следует признать, что в таком крупном холдинге наладить последующий контроль невозможно без риск-ориентированного подхода, для чего потребовалось использование ERM — модели COSO, касающейся управления рисками компании.

² Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

В ПАО «Аэрофлот» внутренним контролем занимаются две структуры: департамент внутреннего аудита и департамент управления рисками [8]. Организации водного транспорта осуществляют внутренний контроль по старинке — путем проведения ревизий. «Сложившаяся на предприятиях отрасли традиция применения форм текущего и последующего контроля» [9], по мнению В. В. Крайновой, делает внутренний контроль неэффективным, не отвечающим потребностям организаций водного транспорта. Не конкретизируя методы применяемого процессного контроля, автор работы справедливо подчеркивает, что для его проведения в основном используются бухгалтерские данные. Это означает, что процессный контроль не регламентирован, но осуществляется традиционным способом, в виде проверки руководителями подразделений функциональных обязанностей подчиненных, тем самым контролируя выполнение функций вверенного ему подразделения организации. В. В. Крайнова предлагает в качестве СВК применять систему сбалансированных показателей, что может быть использовано как инструмент поиска рисков (но не заменит СВК).

Изучение многочисленных публикаций по проблематике внутреннего контроля показывает, что преобладает применение системного подхода как в теоретическом, так и в практическом аспектах, в основе которых лежат существующие модели COSO.

Предложения по внедрению

Рассмотрим механизмы контроля с точки зрения подходов к его организации, среди которых предлагаем выделить три (рис. 3):

- функциональный;
- системный;
- комплексный.

Контроль по **функциональному признаку** присутствует в субъекте всегда — он встроен в процессы на уровне исполнения должностных обязанностей работниками и контролируется ими же самими или же вышестоящим руководителем, отвечающим за протекание конкретного производственного (функционального) процесса. Именно в качестве организованного варианта функционального контроля следует воспринимать (рассматривать) комплаенс-контроль, цель которого — отслеживание исполнения регламентов и правил каждым участником процесса (что требуется от каждого работника). Характерно, что апологеты комплаенс-контроля не предполагают применение выборки —

следовательно, риск-ориентированный подход для функционального контрольного механизма неприемлем.

В целом это логично, поскольку исполнение правил должно контролироваться постоянно — это подразумевается самими технологическими процессами. Однако контроль процессов касается не только технократических, но и управленческих аспектов, в которых нарушение правил не всегда напрямую влияет на работоспособность организации. Когда речь идет об интеллектуальной управленческой деятельности, комплаенс-контроль недостаточно результативен. На наш взгляд, комплаенс-контроль, скорее всего, олицетворяет технократический подход к контролю и его следует «защитить» в информационные электронные системы формирования информации о технологических и некоторых управленческих процессах. Участие контролера (как специалиста) здесь минимально, на уровне фиксации факта «да/нет». К сожалению, это наиболее распространенная модель функционального контроля.

В то же время функциональный подход к организации контроля нельзя понимать настолько буквально. И механизм такого контроля демонстрирует его формализм. Между тем, контроль не должен сводиться только лишь к надзору за формальными контрольными процедурами и сторонам протекания процессов.

Функциональный контроль — это важнейшая и уникальная функция — он должен быть налажен внутри процессов для понимания правильности их осуществления, исходя из задач управления, а также конкретных обстоятельств, которые могут повлиять на изменение процедур (суть которых при этом должна остаться неизменной). Поэтому его не следует сводить только к комплаенс-контролю, но нужно сделать всесторонним, охватывающим и суть контролируемых явлений, и правильность протекания процедуры.

Рассмотрим, к примеру, прием у врача. На каждого пациента отводится (условно) 20 минут. Но если случай сложный, и врач понимает, что за 20 минут не сможет качественно выполнить необходимые диагностические процедуры? С позиции комплаенс-контроля превышение времени приема для качественного выполнения процесса будет нарушением. С точки зрения контроля за функциональной составляющей процесса важен результат, т.е. полное выполнение процедур вне зависимости от затраченного на них времени. Но формально

врач нарушил регламент, и возможным вариантом управленческого решения по результатам контроля будет его наказание за несоблюдение правил. Чтобы этого избежать, врачу придется доказывать правомерность своих действий, следствием которых явилось оказание качественной услуги, что в итоге повысит рейтинг медицинского учреждения, увеличит выручку и т.д. От необходимости объяснения очевидных вещей сотрудники устают и чаще всего выбирают более легкий вариант. Но это — путь в «никуда».

На этом простом примере становятся понятны недостатки функционального подхода к организации контроля, если возобладает технократический подход (особенно по типу комплаенс-контроля), когда форма становится важнее сути производственного (функционального) процесса, контроль которого должен осуществляться не просто статистом, а знатоком.

На наш взгляд чрезмерное увлечение функциональным подходом при организации контроля сказывается на эффективности деятельности компании скорее негативно, чем позитивно.

Чрезмерное воздействие на сотрудников с целью соблюдения ими приоритета формы над содержанием ослабляет заинтересованность коллектива в правильном выполнении работы — в частности, если за несоблюдение правил наказание будет строже, чем за недостатки, допущенные в ходе хорошо (по сути) выполняемой работы; или разбирательства отклонений от комплаенс будут требовать от персонала стольких усилий, что ему предпочтительнее будет сделать что-то неверно по сути (но формально правильно), чтобы соблюсти регламенты и избежать объяснений своей правоты.

Таким образом, функциональный подход к организации контроля — это выстраивание контрольных механизмов по наблюдению за исполнением сотрудниками своих функций в процессах. Он может быть осуществлен в отношении исполнения регламентов, выполнения правил внутри процессов с необходимым (наилучшим) результатом. В первом случае субъектом контроля может быть обычный человек без знания тонкостей проверяемых процессов, но понимающий какие регламенты и по каким пунктам необходимо проверять. Во втором случае — контролером должен быть специалист в своем деле.

Системный подход к формированию контрольных механизмов в настоящее время достаточно распространен. Он активно продвигается

всемирно известными организациями в издаваемых ими методиках.

Система строится в соответствии с заданной целью; для ее формирования существуют определенные правила, если она предназначена для решения конкретных задач внутри иной, более крупной системы: 1) обособление всегда условно, цель системы определена; 2) должен быть вход в систему; 3) должен быть выход из системы.

В данном случае речь идет о системе управления и в ней — о подсистеме контроля, т.е. СВК. В практическом смысле это означает, что:

1) процессы в подсистеме контроля должны быть определены и четко регламентированы;

2) обозначен круг входящей и исходящей информации и способы ее сбора;

3) определено и налажено следующее: а) документирование контрольных процедур; ответственное лицо за функционированием процессов в системе управления и самой СВК; в) механизмы проведения контрольных процедур;

4) определен путь взаимодействия ответственного за СВК и лиц, принимающих решение в управленческом аппарате (системе управления).

В реальной жизни, если выполнены все указанные условия, то контроль может сосредоточиться на формальной проверке, превратившись в комплаенс-контроль, и, таким образом, ограничиться функциональной составляющей контрольного механизма, превратиться в функциональный контроль с его недостатками.

Как правило, осуществить всеобъемлющую проверку всех операций невозможно. Следовательно, СВК должна использовать риск-ориентированный подход, что отражено на рис. 3. Полагаем, что и функционально организовать сплошным образом контроль есть возможность только при использовании информационных систем, но даже и в этом случае обработка результатов контрольных действий потребует риск-ориентированного подхода. Риск-ориентированный подход должен обеспечить выявление и контроль только существенных отклонений от нормы.

Наиболее распространена модель организации контроля **COSO, созданная комитетом спонсорских организаций Тредуэя**³. Этот документ определяет внутренний контроль организации как

³ Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

процесс, реализуемый советом директоров, топ-менеджментом и остальным персоналом компании и направленный на обеспечение «разумной уверенности» в достижении целей в таких областях, как:

- операционная деятельность;
- подготовка отчетности;
- комплаенса (соблюдение законов и правил).

Согласно модели внутреннего контроля COSO он включает в себя пять компонентов:

- 1) контрольную среду;
- 2) оценку риска;
- 3) мероприятия контроля;
- 4) информацию и коммуникации;
- 5) процедуры мониторинга.

Это модель создания СВК для встроенного в процессы контроля, основанного на функциональном подходе к его организации. Разработчиками делается заявление о том, что «*средства внутреннего контроля, встроенные в бизнес-процессы и процедуры, скорее всего, будут более эффективными и действенными, чем обособленные*»⁴.

Главная идея модели состоит в интеграции (взаимосвязи) всех трех составляющих контроль категорий: целей организации, компонентов внутреннего контроля и элементов организационной структуры. Эту взаимосвязь разработчики изображают в виде куба, три плоскости которого представляют перечисленные выше составляющие.

Отсюда вытекают **важные выводы**: внутренний контроль не может быть описан как простая причинно-следственной связь (лежащая в одной плоскости). Контроль представляет собой динамический, интегрированный и интерактивный (ни в коем случае не линейный) процесс, в ходе которого один компонент может вызвать изменение во многих других, лежащих в разных плоскостях. Например, выявление определенного риска влечет за собой одновременно необходимость введения новых контрольных процедур, пересмотра мониторинга, изменения в коммуникационных связях, процессах управления и т. п.

Однако, на наш взгляд, **важно** отметить следующее. Как уже сказано выше, COSO выделяет во внутреннем контроле пять компонентов: контрольную среду, управление рисками, процедуры контроля, информацию и коммуникацию, мониторинг и оценку. Обоснование отнесения мониторинга

к мероприятиям контроля, т. е. отказ от признания его отдельным компонентом, позволяет говорить о четырех компонентах системы внутреннего контроля: контрольной среде, управлении рисками, процедурах контроля, информации и коммуникации. Этот вариант выглядит гармоничнее, *в то же время напрашивается вывод, что и оставшиеся компоненты СВК выделены не по однородным, а по совершенно несопоставимым признакам. Возможно, в данном случае авторам COSO следовало говорить не о компонентах системы, а о институциональных категориях внутреннего контроля. Этот вывод иллюстрирует рис. 4.*

Действительно, *контрольная среда* — это обстановка в компании, показывающая желание руководства внедрить контрольные механизмы, осуществлять контроль и проявлять настойчивость в этом. Выражается в наличии регламентов и оценке их исполнения. Нет регламентов — нет предмета контроля. Нет целей — нет предмета контроля. *Риск-менеджмент* — это философский подход к организации контроля, помогающий сделать выбор, где, что и когда следует контролировать, а также раскрывающий способ определения объекта контроля — по тому, где вероятность возникновения ситуаций, препятствующих выполнению задач управления, высока. В таких случаях нужно особо тщательно контролировать прохождение управленческих действий, т. е. это помогает в идентификации предмета контроля. Образно говоря — «контролируем там, где плохо». И там, где хорошо, тоже на всякий случай контролируем (но не всегда). *Процедуры контроля* — это метод, способы контроля, контрольные действия, инструментарий. *Информация и коммуникации* — объект контроля, поскольку процессы, протекающие в компании, создают и преобразуют информационные потоки. Таким образом, это совокупность первичных данных, контролируемых показателей и умение их использовать различными подразделениями организации.

Мониторинг — это встроенные в процессы контрольные действия по наблюдению за выполнением регламентов, касающихся компонентов СВК, правильности их функционирования в целях информирования руководства об их недостатках, т. е. это, по сути, — инструмент или метод контроля.

Еще раз обратимся к последнему компоненту в COSO. Он означает именно встроенное в процессы наблюдение, для чего не обязательно быть сведущим человеком — с этим может справиться любой функционер. По сути, в данном понима-

⁴ Внутренний контроль. Интегрированная модель. Концепция и приложения COSO. 2013. URL: <https://www.coso.org/internal-control>

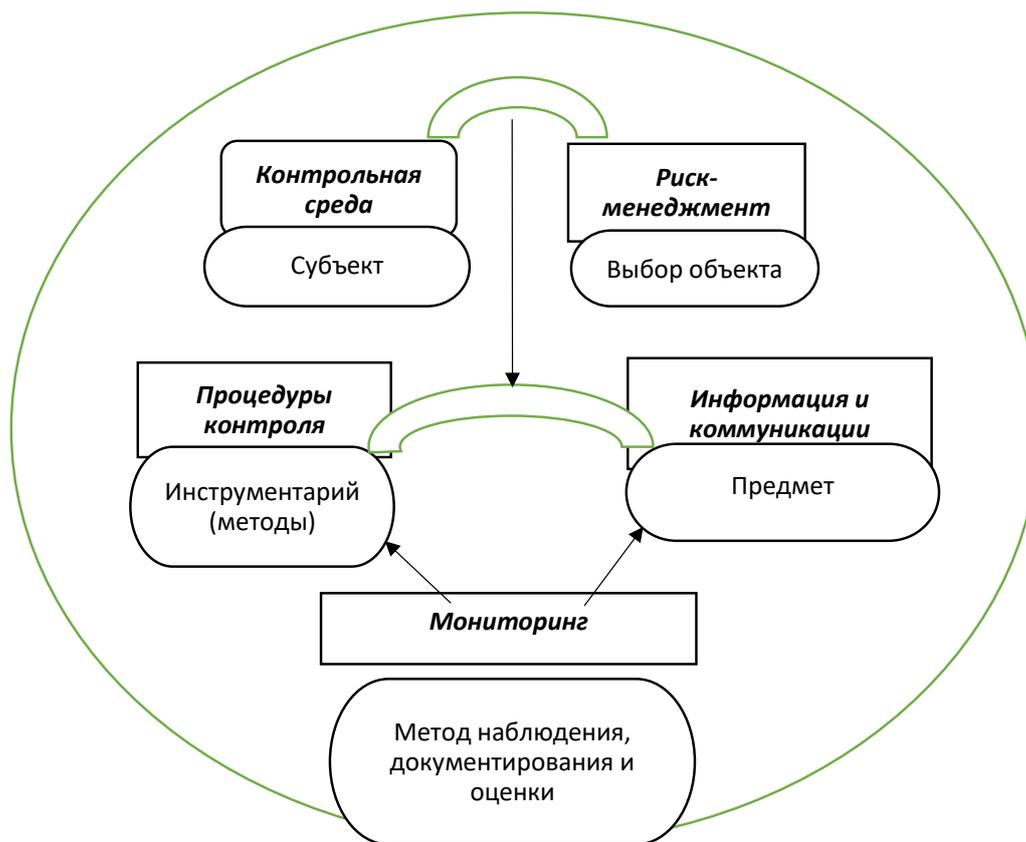


Рис. 4 / Fig. 4. Система контроля по модели COSO / The control system according to the COSO model

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

нии — это комплаенс-контроль. Именно таким образом и определяют разработчики предназначение COSO — как «разумную уверенность» в достижении целей в областях, перечисленных в табл. 2.

Между тем достижение целей операционной деятельности одним мониторингом проконтролировать не представляется возможным. С его помощью можно получить данные о показателях опера-

ционной деятельности, однако вскрыть причины негативных влияний на достижение операционных целей и дать рекомендации по их исправлению данный компонент СВК не сможет по определению.

Аналогичны и возможные результаты СВК по версии COSO в части подготовки отчетности. Возьмем, например, годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность — каким образом, не вникая в суть

Таблица 2 / Table 2

Оценка достижения целей COSO в разрезе направлений СВК / Assessment of the achievement of COSO goals in the context of ICS directions

Номер п/п / N/A number	Цель COSO / The purpose of COSO	Оценка возможности достижения / Assessment of the possibility of achievement
1	Операционная деятельность	На уровне констатации факта достижения или недостижения. Причины отрицательных результатов вскрыть не удастся
2	Подготовка отчетности	Неприменимо при использовании концепции подготовки отчетности «достоверное представление»
3	Комплаенс-соблюдение законов и правил	На уровне констатации факта достижения или недостижения

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

ее данных, можно проконтролировать достоверное представление информации в ее отчетных таблицах (а также в пояснениях к ним)?

По нашему мнению, мониторинг следует рассматривать как механизм надпроцессного контроля (предназначенного для всестороннего изучения функционирования управления), а также процессного контроля управления. Такой вариант был бы более логичным.

В таком случае получается, что, по версии COSO, *система внутреннего контроля состоит из подсистем регламентации и поддержания ее исполнения — контрольной среды (субъект), управления рисками (предмет), сбора и использования информации (объект), средств контроля за процессами (метод) и, по нашему мнению, наблюдения за наличием и функционированием всего перечисленного и, собственно, себя в виде надстроенного комплексного контроля (средство надпроцессного контроля инструмент).*

Комплексный подход к организации контроля означает обязательное сочетание двух его видов: встроенного в процессы и надстроенного над ними. Будет ли он соответствовать модели COSO или станет обычным функциональным контролем, который на самом деле в практической деятельности воспринимается и существует как объективная реальность управления — не важно. Главным является то, что он должен сочетаться с комплексным контролем и оставаться независимым от ответственных за процессный контроль управленцев.

Контроль в организации призван помочь руководителям высшего звена в достижении намеченных тактических и стратегических целей, но полагаться при этом только на процессные модели контроля они не должны — здесь требуется иной подход. Мониторинг может быть полезен внутри системы для контроля соблюдения регламентов (заданных значений) — получения исходной информации и об их исполнении, и о проблемных местах. Этот формальный контроль, приучающий, скорее всего, к дисциплине, иллюстрирует достижение частных задач, но не целей организации.

Необходим контроль по существу. Следует также отметить, что мониторинг — это не форма, а метод контроля, и он ошибочно трактуется как встроенная в процессы самостоятельная контрольная форма; при определенных условиях он может быть и встроенным в процессы, но в целом — это атрибут надстроенного контроля.

Таким образом, если речь идет о достаточно крупной компании, оценку эффективности до-

стижения ее основополагающих целей методами встроенного контроля обеспечить трудно. В том числе по причине необходимости аккумулирования в едином центре результатов всех контрольных действий для их обобщения и выработки предложений по управленческим решениям. Это возможно только при комплексном подходе к организации контроля, который обеспечивается специально созданными органами. В их функции входит, как минимум, наблюдение за процессным контролем, а также оценка эффективности управления процессами и самого контроля как механизма.

Резюмирующие положения

Установленный порядок контроля эффективности операционной деятельности не всегда опирается на системный подход, но при условии его применения должен состоять из указанных выше компонентов. Прежде чем в теоретическом аспекте обосновывать какую-либо модель или механизм, необходимо определиться с методами и формами контроля. Если относительно первых в целом есть понимание, то применительно к формам оно существует не во всех случаях. Остаются проблемными вопросы: какие существуют формы контроля? сколько их? как они соотносятся с указанными выше подходами к его организации?

Под формами контроля понимается совокупность его приемов, методов с учетом степени их вовлеченности в процессы предприятия и последовательности применения; среди них различают ревизию, аудит, внутренний аудит, счетную проверку, тематическую проверку. Некоторые авторы также называют судебно-бухгалтерскую экспертизу, документальную проверку. Можно отдельно выделить формы налогового контроля. Иногда упоминается комплаенс-контроль.

Здесь, по нашему мнению, необходимо исходить из сути контроля как функции управления и управленческих задач. От последних зависит применение той или иной его формы. Кроме того, формы контроля различаются, что связано с их использованием во внешнем или внутреннем контроле.

Такое деление не отменяет управленческой сути контроля, вне зависимости от причин возникновения отношений в связи с управлением: в силу добровольного делегирования, законодательной обязанности вхождения в отношения управления по ограниченной предметной области или в силу своей природы.

Контроль как функция управления в целом всегда является внутренним, поскольку существует «внутри» конкретных отношений управления. Однако есть научно обоснованная и практическая потребность введения понятий «внутреннего» и «внешнего» контроля. Это делается по классификационным признакам — экономической обособленности или отношению к организационной структуре организации. В то же время аудит и налоговый контроль никогда не будут формами внутреннего контроля; хотя аудит при этом идентифицируется как форма внешнего контроля. Между тем налоговый контроль в качестве самостоятельной формы выделен быть не может, поскольку имеется несколько его видов, существенно различающихся, которые невозможно объединить. Такие формы, как счетная и тематическая проверка, очевидно, могут использоваться во внутреннем и внешнем контроле; что касается судебно-бухгалтерской экспертизы, то применяется не в связи с менеджментом, а для получения доказательств по судебным и уголовным делам, и ее результаты не применяются для управления (в том числе в связи с тем, что не доводятся до руководства организацией). Поэтому она не является формой контроля.

И последнее обстоятельство, которое следует иметь в виду, это взгляд на **контроль как встроенный** в отдельные функции управления и **надстроенный** над ними.

Контроль обладает свойствами объективного присутствия всегда и везде и субъективного механизма, дополнительно «пристраеваемого» к процедурам и процессам управления любым субъектом. Как объективная, работающая вне специальных методов реальность, он присутствует внутри каждой функции управления — в качестве контроля исполнителей за своими действиями, руководителей отделов — за действиями подчиненных, директора — за действиями руководителей отделов и т.д. Будет ли этот контроль более или менее развит и последователен — зависит от основных целей организации и (в их рамках) задач по его совершенствованию. Именно здесь может быть применен комплаенс-контроль. О нем как об особой форме контроля никто не пишет. А между тем контроль за исполнением правил и регламентов действительно обладает всеми признаками самостоятельной его формы.

Как надстроенный над процессами контроль формируется, исходя из общей цели предприятия в зависимости от того, что именно нужно конт-

ролировать, каким образом применять полученные результаты и в итоге — как функционирование контрольных механизмов поможет достижению целей компании. Здесь возможно применение всех форм контроля, кроме аудита как носителя иной целевой установки: ревизии, внутреннего аудита, тематической, документальной и счетной проверки.

Таким образом, при комплексном подходе к организации контрольного механизма допустимо использование всех форм контроля в зависимости от выбора руководства, их потребностей и возможностей.

Необходимо отметить, что в практической жизни все так и происходит — бизнес идет именно по этому пути, используя элементы разных форм контроля вместе с отдельными методами для достижения наилучшего результата как в деятельности собственных организаций, так и самого контроля.

ВЫВОДЫ

В условиях внедрения в управление организацией компьютерных средств, включая технологические и управленческие процессы, встроенный в них контроль имеет возможность существовать без вмешательства человека. В электронной среде мониторинг процессов можно настроить таким образом, чтобы избежать нелогичных операций, несоответствующего документального оформления или сигнализировать о любой несогласованности. Следовательно, на уровне формирования первичной информации о процессах функциональный контроль отчасти может быть автоматизирован. Под процессами в данном случае нами понимаются технологические цепочки и их совокупность, а также процедуры и действия, обеспечивающие, как непосредственное производство, так и его оформление, планирование и первичную регистрацию производственных фактов. Необходимо подчеркнуть, что эти процессы в настоящее время в той или иной степени автоматизированы: от построения модели готовой продукции с одновременным расчетом потребностей в материалах, деталях, сырье и т.п., включая рабочую силу, до формирования производственных заданий, документов на выдачу материалов в цеха и на закупку недостающего сырья и т.д., в том числе выпуск полуфабрикатов и готовой продукции. На этом уровне мониторинг может быть только встроенным в данные процессы.

От заинтересованных в контроле лиц требуются только персональные настройки в виде расста-

новки определенных запретов или сигналов при различных нестандартных ситуациях. Но решения по ним принимают непосредственные участники производственных и функциональных процессов. Таким образом, мониторинг как метод контроля настолько сросся со стандартными управленческими функциями, что идентификации подлежит с трудом. Только на уровне руководителей отделов или подразделений функциональный контроль, как правило, может обрести предмет, выраженный в натуральных или денежных измерителях, имеющих контрольные значения. По ним можно судить о выполнении задач подразделения, функционального отдела.

При функциональном контроле четко отслеживается взаимосвязь: нарушение задания каким-то подразделением по цепочке приводит к проблеме в работе других, связанных с ним производственных участков, и в итоге — к невыполнению месячного (декадного или иного) плана. Контрольный прием в этом случае можно назвать мониторингом, но его реализуют соответствующие должностные лица более высокого уровня — начальники цехов, заместители руководителя. Некачественная работа каждого из них оценивается вышестоящим руководителем.

Из этого следует, что контрольное сопровождение идет параллельно течению технологических производственных процессов; при этом процедуры непосредственного управления сосредоточены в самом высшем звене, которые, как правило, не нуждаются в оценке эффективности как их самих, так и системы контроля. Такая структура характерна для малого и среднего бизнеса.

Если же рассматривать более крупные субъекты хозяйствования, то в них обобщение электронных результатов функционального контроля процессов целесообразно поручить специальному контрольному подразделению, надстроенному над ними (надстроенный контроль). Решение вопроса о том, передавать ли этому подразделению функции контроля экономических данных о процессах в организации, остается за ее руководством. Очевидно, что это будет целесообразно, поскольку в данном случае в механизм контроля могут быть включены риск-ориентированные методы и модели, а также различные формы контроля (в зависимости от конкретных задач в связи с реализацией целей компании).

Можно сделать вывод о том, что функциональный контроль основан на технических и техноло-

гических регламентах и экономических способах обобщения информации функциональными отделами, а его задача состоит в надзоре за выполнением технологических правил. Функциональный (процессный) контроль оканчивается там и тогда, где и когда возникает сотрудник, анализирующий (оценивающий, перепроверяющий) его результаты.

Системный подход к контролю, описанный в модели COSO, в целом предназначен для очень крупных экосистем, в том числе холдингового типа. Пять его компонентов, означающих: наличие правил контроля, описание методов контроля для различных процессов и операций, выявление рисков и определение иерархического уровня реагирования на результаты контроля, постоянный надзор (мониторинг) за полнотой и точностью выполнения предусмотренных контрольных процедур и задача осознания их полезности — обеспечивают функционирование контроля (схематично). По заявлениям составителей — это встроенный в процессы контроль, осуществляемый по технологическим цепочкам, реализующим операционные цели организации. Он, как правило, сейчас автоматизирован, следовательно, обеспечивает выявление рисков. Однако специалист, занимающийся мониторингом, имеет другие задачи, отличные от идентификации рисков. Его задача состоит в проверке соблюдения регламента с технологической точки зрения. Аналогичная ситуация складывается для управленческих процессов.

Контроль в данной модели имеет недостаток — отсутствие связи с его важнейшим свойством и управленческой роли всеобщего регулятора. В соответствии с предусмотренной коммуникативной стратегией каждое нарушение, выявленное средствами контроля, рассматривается соответствующим должностным лицом. Например, сбой в технологическом нормировании — главным технологом, недостаток при обработке плановых заданий — начальником планового отдела. Отсутствует координатор, осознающий взаимосвязь выявленных отдельных недостатков. Лицо, занимающееся мониторингом, на эту роль не годится, поскольку исполняет функции регистратора в контексте ответов на вопросы в режиме: да/нет.

В зарубежных компаниях все сведения, собранные при помощи такого контроля, включая регулярные отчеты лиц, отвечающих за соответствующие процессы, обобщаются в отделе внутреннего аудита. Следовательно, без надстроенного контроля невозможно сформировать эффективный

механизм, целью которого является способствование достижению задач управления организацией. Вполне естественно, что надстроенный контроль должен отслеживать результативность деятельности должностных лиц, поскольку без этого не достичь целей.

Выводы относительно COSO могут быть такими: встроенный контроль формирует вывод о соблюдении правил и возможно (но сомнительно) о собственной полезности. Причем всевозможных правил: операционной деятельности, формирования отчетов, мониторинга. Итогом надстроенного контроля является формирование выводов об эффективности деятельности организации при достижении операционных и иных целей.

Очевидно, что системы могут быть построены по-разному, в зависимости от конкретного целевого предназначения контроля. Например, исходя из комплексного подхода, сочетающего встроенный и надстроенный контроль, можно сформировать систему внутреннего контроля, или, игнорируя системный подход, реализовать механизм внутреннего, встроенного в процессы автоматизированного контроля, добавив к нему методы надстроенного над процессами контроля для наблюдения за эффективностью управления.

Таким образом, встроенный в процессы контроль не может существовать в отрыве от надстроенного контроля. Их совокупность позволяет достигать крупнейшим компаниям своих целей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Серебрякова Т.Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля. М.: ИНФРА-М; 2016. 328 с.
2. Турищева Т.Б. Формирование системы внутреннего контроля (свк) в российских условиях. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2017;6(3):351–354. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.029
3. Хахонова Н.Н., Кувалдина Т.Б. Основные направления развития внутреннего контроля предприятий малого бизнеса *Вестник Московского гуманитарно-экономического института*. 2021;(1):278–288. DOI: 10.37691/2311–5351–2021–0–1–278–288
4. Валеев П.В., Козлова Т.В. Современные проблемы мониторинга системы внутреннего контроля на предприятии. *Актуальные проблемы современной науки, техники и образования*. 2021;12(2):33–35.
5. Серебрякова Т.Ю., Гордеева О.Г. Риски организации: их учет, анализ и контроль. М.: ИНФРА-М; 2019. 233 с.
6. Колокольцев В.М., Козлова Т.В., Замбрыцкая Е.С., Вдовин К.Н. Система внутреннего контроля в корпорациях черной металлургии: проблемы и перспективы развития. *Черные металлы*. 2019;(12):16–21.
7. Горшкова А.А., Каширская Л.В. Функционирование системы управления рисками и внутреннего контроля в ОАО «Российские железные дороги». *Современные проблемы и пути их решения в науке, производстве и образовании*. 2019;(8):42–47.
8. Икко А.А., Наумова Е.А. Организация системы внутреннего контроля и оценка ее эффективности на примере ПАО «Аэрофлот». *Актуальные проблемы экономики и управления*. 2023;1(12):128–133. DOI: 10.52899/978–5–88303–660–5_128
9. Крайнова В.В. Обоснование направлений развития внутреннего контроля в организациях внутреннего водного транспорта *Международный бухгалтерский учет*. 2014;46(340):2–16.

REFERENCES

1. Serebryakova T. Y. Theory and methodology of end-to-end internal control Moscow: INFRA-M; 2016. 328 p. (In Russ.).
2. Turishcheva T. B. Formation of the internal control system (ICS) in Russian conditions *Azimuth of Scientific Research: Economics and Administration*. 2017;6(3):351–354. (In Russ.). DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.11.02.029
3. Khakhonova N. N., Kuvaldina T. B. The main directions of development of internal control of small business enterprises. *Vestnik Moskovskogo humanitarno-ekonomicheskogo instituta = Bulletin of the Moscow Institute of Humanities and Economics*. 2021;(1):278–288. (In Russ.). DOI: 10.37691/2311–5351–2021–0–1–278–288
4. Valeev P. V., Kozlova T. V. Modern problems of monitoring the internal control system at the enterprise. *Aktual'nye problemy sovremennoi nauki, tekhniki i obrazovaniya = Topical problems of modern science, technology and education*. 2021;12(2):33–35. (In Russ.).
5. Serebryakova T. Y., Gordeeva O. G. Risks of the organization: their accounting, analysis and control. Moscow: INFRA-M; 2019. 233 p. (In Russ.).

6. Kolokoltsev V.M., Kozlova T.V., Zambrzhitskaya E.S., Vdovin K.N. The system of internal control in ferrous metallurgy corporations: problems and prospects of development. *Chernye metally = Ferrous Metals journal*. 2019;(12):16–21. (In Russ.).
7. Gorshkova A.A., Kashirskaya L.V. Functioning of the risk management and internal control system in JSC Russian Railways. *Sovremennye problemy i puti ikh resheniya v nauke, proizvodstve i obrazovanii = Modern problems and ways to solve them in science, production and education*. 2019;(8):42–47. (In Russ.).
8. Ikko A.A., Naumova E.A. Organization of the internal control system and assessment of its effectiveness on the example of PJSC Aeroflot. *Aktual'nye problemy ekonomiki i upravleniya = Topical problems of economics and management*. 2023;1(12):128–133. (In Russ.). DOI: 10.52899/978–5–88303–660–5_128
9. Krainova V.V. Substantiation of the directions of development of internal control in organizations of inland waterway transport. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;46(340):2–16. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики, Чебоксарский кооперативный институт, (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

Tatyana Yu. Serebryakova — Dr. Sci (Econ), Professor, Professor Department of economics, Chair of Cheboksary cooperative institute (branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia
<http://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
tserebryakova@ruc.su

Энгель Рафаэлевич Фатхуллин — аспирант кафедры экономики и управления, Казанский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Казань, Россия

Engel R. Fatkhullin — Postgraduate student of the Department of Economics and Management, Kazan Cooperative Institute (branch) Russian University of Cooperation, Kazan, Russia
<https://orcid.org/0000-0009-3833-048X>
engeljankzn@gmail.com

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 13.03.2024; после рецензирования 12.04.2024; принята к публикации 10.07.2024.

The article was submitted on 13.03.2024; revised on 12.04.2024 and accepted for publication on 10.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-47-59

УДК 338(045)

JEL M21, R1

Экономическая безопасность предприятия — путь к финансовой стабильности

М.А. Полякова^{а,б}, С.А. Барбашова^а, И.Е. Екатерина^а^а Финансовый университет (Пензенский филиал), Россия, Пенза;^б Пензенский Государственный аграрный университет, Россия, Пенза

АННОТАЦИЯ

В современных экономических условиях хозяйствующие субъекты все большее внимание уделяют экономической безопасности, которая позволяет бизнесменам регулярно проводить мониторинг финансовой стабильности и контролировать ее. Курс на стабильное экономическое развитие организаций в последнее время приобретает все большую значимость среди предпринимателей и проявляется через внедрение в финансово-хозяйственную деятельность элементов экономической безопасности. Последние являются важным и необходимым условием здоровой конкурентной борьбы и устойчиво-стабильного развития субъекта бизнеса любой формы собственности, независимо от вида осуществляемой им деятельности. Экономическую безопасность предприятия следует рассматривать как многогранную категорию, складывающуюся из внутренних и внешних факторов и рисков. В статье освещена проблема недостатков существующего механизма обеспечения экономической безопасности в ПАО «Пензкомпрессормаш» и, как следствие, ухудшения финансовой устойчивости данного субъекта бизнеса. **Целью** исследования является обоснование важности экономической безопасности в организациях любых форм собственности через решение таких **задач**, как анализ и оценка финансовой устойчивости, определение «узких мест» и ранжирование их по причинам возникновения; поиск резервов улучшения финансового состояния фирмы, ее платежеспособности; разработка конкретных мероприятий, нацеленных на более эффективное использование финансовых ресурсов и укрепление экономического состояния предприятия. В ходе работы авторами применялись такие научные методы, как комплексный и сравнительный анализы, обобщение, синтезированный и экономико-статистический подходы. Теоретическую основу составили труды современных ученых-экономистов, законодательные акты РФ, официальные издания, материалы научно-практических конференций и др. В статье содержатся предложения по использованию элементов экономической безопасности для вывода предприятия из сложного финансового состояния.

Ключевые слова: экономическая безопасность; субъект бизнеса; финансовая стабильность; финансовые риски; анализ коэффициентов

Для цитирования: Полякова М.А., Барбашова С.А., Екатерина И.Е. Экономическая безопасность предприятия — путь к финансовой стабильности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):47-59. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-47-59

ORIGINAL PAPER

Economic Security of an Enterprise is the Way to Financial Stability

M.A. Polyakova^{а,б}, S.A. Barbashova^а, I.E. Ekaterina^а^а Financial University (Penza branch), Penza, Russia;^б Penza State Agrarian University, Penza, Russia

ABSTRACT

In modern economic conditions, business entities are increasingly paying attention to the issues of economic security, which allows businessmen to regularly monitor and control the state of financial stability. The vector of the direction of stable economic development of an economic entity has recently become increasingly important among entrepreneurs and is manifested through the introduction of elements of economic security into the system of financial and economic activity. Safe entrepreneurial activity is an important and necessary condition for healthy competition and sustainable development of a business entity of any form of ownership, regardless of the type of activity carried out. The economic security of an

© Полякова М.А., Барбашова С.А., Екатерина И.Е., 2024

enterprise should be considered as a multifaceted category consisting of internal and external factors and risks. The article highlights the problem of insufficient implementation of the existing mechanism of functioning at the enterprise PJSC "Penzkompresormash" of economic security and, as a consequence, the deterioration of the financial stability of the business entity. The **purpose** of the study is to substantiate the importance of economic security in entrepreneurial activity of any form of ownership, through solving the **tasks** set: analysis and assessment of financial stability, identification of «bottlenecks» and ranking them by causes of occurrence; search for reserves to improve the financial condition of the company, its solvency and financial stability; development of specific measures aimed at more effective use of financial resources and strengthening the economic condition of the enterprise. In the course of the research, the authors used such scientific methods as comprehensive and comparative analysis, generalization, synthesized and economic-statistical approaches. The basis of the theoretical methodology was formed from the works of modern scientists and economists, legislative acts of the Russian Federation, official publications, materials of scientific and practical conferences, etc. The article contains proposals for the use of elements of economic security as a necessity to bring an enterprise out of a difficult financial situation.

Keywords: economic security; business entity; financial stability; financial risks; coefficient analysis

For citation: Polyakova M.A., Barbashova S.A., Ekaterinina I.E. Economic security of an enterprise is the way to financial stability. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):47-59. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-47-59

ВВЕДЕНИЕ

Основными регламентирующими документами в сфере экономической безопасности являются Конституция Российской Федерации, нормы международного права, Федеральные законы, Указы Президента России, правовые акты субъектов РФ и др.

Федеральный закон Российской Федерации «О безопасности»¹ и Указ Президента РФ «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации»² отражают основные понятия, задачи, особенности обеспечения безопасности граждан страны, а также субъектов бизнеса от влияния различных факторов. При этом в перечисленных документах не дается определение понятия «экономическая безопасность», хотя ее важность при рассмотрении деятельности любого предприятия (особенно с позиции потенциального партнера) сложно переоценить. При отсутствии экономической безопасности в воспроизводственном процессе постепенно начнут проявляться последствия свершившихся финансовых рисков, влекущих за собой вначале изъятие из производственного цикла ресурсов, затем — постепенное угасание производственной деятельности, а в итоге — банкротство фирмы. Указанные выше нормы права нацелены на обеспечение безопасности на макро-, мезо- и микро-уровнях.

¹ Федеральный закон Российской Федерации от 28.12.2010 № 390-ФЗ «О безопасности». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_108546/?ysclid=lymr3lu6f587216809

² Указ Президента РФ от 02.07.2021 № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_389271/?ysclid=lymr49s9ii7293501

Исходя из общей тенденции, присущей регламентирующим данную отрасль нормативным документам, современные ученые также рассматривают вопросы обеспечения экономической безопасности с разных позиций — как государства в целом, так и отдельных субъектов бизнеса в частности. Подобные исследования проводили А. А. Бельков, Е. Бухвальд, Н. Гловацкая, С. Лазаренко, Л. И. Абалкин, Ю. И. Владимиров, А. С. Павлов, С. Ю. Глазьев, В. С. Загашвили, А. В. Козаченко, В. П. Пономарев, А. Н. Ляшенко, В. П. Мак-Мак, И. А. Бланк, Л. К. Иванов, Г. А. Васильев, Э. А. Халиков и др.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Впервые зарубежные и отечественные экономисты стали говорить о категории «экономическая безопасность» совсем недавно, фактически в начале XX в. Дж. М. Кейнс был одним из первых, кто, предложил новый подход, рассматривающий данное понятие с точки зрения национальной безопасности через призму несовершенства рыночной экономики.

Современные ученые — О. А. Бельков³, Е. М. Бухвальд⁴, Н. Гловацкая, С. Лазаренко, Л. И. Абалкин, Ю. И. Владимиров, А. С. Павлов, С. Ю. Глазьев, В. С. Загашвили, изучают вопрос экономической безопасности с позиции макроуровня, исследуя обеспечение государственной экономической безопасности [1–7]. Однако в трудах этих деятелей науки единое определение данной дефиниции отсутствует — она

³ Валько Д. В. Экономическая безопасность. Учебное пособие для вузов. М.: Юрайт; 2024. 150 с.

⁴ Бобылев С. Н., Егоров Е. В., Жильцов Е. Н. и др. Национальная экономика. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2016. 839 с.

трактуются ими как динамичное развитие конкурентоспособной экономики государства с учетом влияния социально-политических, военных и экономических факторов на систему поддержки нормальных условий жизнедеятельности населения.

Другие экономисты — А.В. Козаченко, В.П. Пономарев, А.Н. Ляшенко, В.П. Мак-Мак, И.А. Бланк, Л.К. Иванова, Г.А. Васильев, Э.А. Халикова, экономическую безопасность рассматривают с позиции микроуровня — как неотъемлемый элемент деятельности хозяйствующего субъекта, заключающийся в обеспечении и поддержке конкурентных преимуществ предприятия; стабильности его функционирования, развития и совершенствования; достойной оплате труда, а также соблюдении правовых норм действующего законодательства государства в сфере экономики, инноваций, социально-психологического климата [8, 9].

Отечественные ученые анализируют проблемы «экономической безопасности», основываясь на значениях макроэкономических показателей

(уровни инфляции и безработицы, экономический спад и т.д.); при этом они обращают внимание на стабильность развития экономики, национальную безопасность, основные ценности жизнедеятельности; учитывают социальный аспект, коммерческий интерес, устойчивость к влиянию внешних факторов и др. (табл. 1).

Несмотря на различие отображенных на рис. 1 подходов к понятию «экономическая безопасность», нельзя сделать вывод, что кто-то из известных российских экономистов не прав — рассматривая их труды в комплексе, скорее всего, можно сказать, что изучаемый вопрос является многогранным и весьма важным. С точки зрения народосбережения он играет ключевую роль, как на макро-, так и микроуровне, с учетом следующих особенностей:

- на макроуровне присутствует нацеленность на обеспечение стабильного экономического развития государства в интересах исполнения прав и свобод, народосбережения и др.;

Таблица 1 / Table 1

**Отличительные характеристики понятия «экономическая безопасность» /
Distinctive characteristics of the concept of “economic security”**

Автор / Author	Сущность понятия «Экономическая безопасность» / The essence of the concept of “Economic security”	Функциональное проявление / Functional manifestation	Результат / Result
Л.Е. Олейникова, Д.А. Коровин	Отсутствие острой угрозы уровню основных ценностей	Факторы безопасности рассматриваются через защиту от внешних угроз	Угроза отторжения первостепенных ценностей
Е. В. Жупикова, П.С. Клименок	Обеспечение высокой степени независимости по важным экономическим параметрам		Влияние на свободу выбора с коммерческой точки зрения
А.Ю. Агеева, Т.В. Медведева	Динамичное развитие социального государства	Состояние защищенности жизнедеятельности общества	Реализация самостоятельной экономической политики
А.В. Богаутов	Обеспечение статуса государства		Поддержка легальных доходов населения, соответствующих стандартам цивилизованных стран
Т.В. Ускова	Защита жизненных интересов		Достойный уровень жизни граждан
М.А. Пронина, А.В. Новиков	Национальная безопасность как материальная основа общества		Устойчивое развитие и независимость страны
О.А. Колоткина	Выполнение государственных социальных гарантий, сохранение и преумножение народного достояния государства независимо от факторов влияния на экономику		Защита жизненно важных интересов

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

- на микроуровне имеется в виду гарантия свободного функционирования предприятий в рамках действующего инновационного законодательства страны [10–13].

В научных трудах, нормативно-правовых актах понятие «экономическая безопасность» на макроуровне описывается как элемент, создающий условия для полноценного функционирования на микроуровне хозяйствующих субъектов различных форм собственности, относящихся как к крупному, среднему и мелкому бизнесу⁵.

Деятельность любой организации является индивидуальной с учетом коммерческой тайны, особенностей бизнеса, специфики производства. Соответственно, и подходы к вопросам экономической безопасности также будут индивидуальными, не исключая, однако, проведения регулярных аналитических мероприятий по выбору потенциальных партнеров; совершенствования технических условий производственного цикла; внедрения инноваций; оценки качества выпускаемой продукции (товаров, работ и услуг); финансовых и трудовых ресурсов и т.д., а также выявления резервов и путей эффективного их использования.

В финансовую стратегию предприятия необходимо включать раздел по обеспечению экономической безопасности, содержащий меры, направленные на:

- защиту конкурентных преимуществ и экономических интересов данного субъекта хозяйствования;
- легальную оптимизацию деятельности и налогообложения; рациональность использования ресурсов;
- результативность мероприятий по мониторингу внутренних и внешних факторов и принятых управленческих решений по их недопущению или минимизации последствий от их проявления [14–16].

В ходе мероприятий, нацеленных на обеспечение безопасности, наиболее часто используют анализ финансово-хозяйственной деятельности, предусматривающий комплексный подход через расчет различных показателей, характеризующих состояние активов и пассивов хозяйствующего субъекта, его финансовую устойчивость, платежеспособность, рентабельность и др. Комплексность анализа проявляется не только через расчет необходимых

коэффициентов, но и их совокупную оценку в динамике [13].

Одним из ключевых этапов анализа служит изучение финансовых показателей (таких как оборотные активы, оборотные обязательства, прибыль и рентабельность), позволяющих оценить ликвидность, платежеспособность и прибыльность организации.

Рассмотрим его практическую реализацию на примере ПАО «Пензкомпрессормаш» — предприятия с 70-летней историей⁶.

АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ПАО «ПЕНЗКОМПРЕССОРМАШ»

ПАО «Пензкомпрессормаш» производит компрессорное, насосное оборудование и запасные части к нему; его организационная структура состоит из конструкторского, технологического и производственного подразделений, функционирование которых обеспечивают высококвалифицированные работники.

Кроме основного вида деятельности, на заводе есть возможность изготовления отливок из чугуна, поковок из слитков и проката, а также горячей штамповки. Работа механосборочных цехов налажена по стадиям производства — от механической обработки деталей до сборки, последующих испытаний и подготовки к продаже готовой продукции с учетом ее качества. В числе первых российских компрессоростроителей предприятие сертифицировало выпускаемые компрессоры и насосы в Ассоциации «СЦ Настхол»⁷ и аттестовало испытательную лабораторию. Производимое оборудование соответствует российским и международным стандартам API, ISO.

Данные анализа показывают, что общая сумма активов завода на последнюю отчетную дату (2023 г.) составляет 1,5 млн руб. Источники формирования активов: собственный капитал — 13%, долгосрочный заемный капитал — 2% и краткосрочные пассивы — 85%.

На рис. 1 отражена динамика показателей прибыли ПАО «Пензкомпрессормаш». Как видно из представленных данных, состояние данных показателей (особенно с 2021 г.) нестабильно за счет снижения объемов продаж.

⁵ Федеральный закон от 28.12.2010 № 390-ФЗ «О безопасности» (последняя редакция). URL: <https://www.consultant.ru/document/consdocLAW108546/?ysclid=lymzy8f2x6166540474>

⁶ ПАО «Пензкомпрессормаш» (официальный сайт). URL: <https://www.pkm.ru/about/>

⁷ Сертификационный центр НАСТХОЛ (СЦ НАСТХОЛ) — орган по сертификации продукции и систем качества и аттестации производств.

Кроме прибыли, важным расчетным параметром является рентабельность продаж (рис. 2). За последние годы она снижается, существенно сокращая доходы организации и возможности маневрирования.

Системный подход к финансовому состоянию предприятия предусматривает и проведение анализа ликвидности баланса, с помощью которого, согласно методологии А.Д. Шеремета, можно выполнить группировку активов и пассивов (по степени

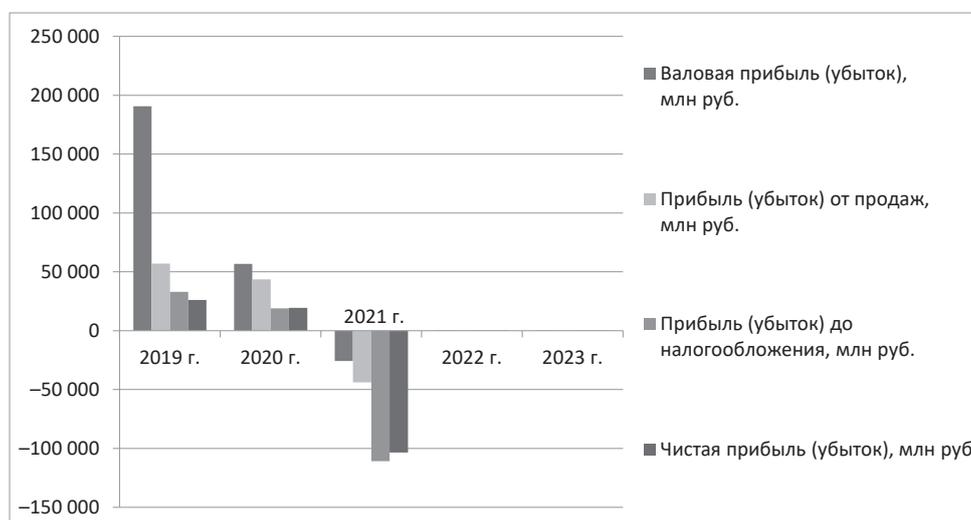


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика показателей прибыли, млн руб. / Dynamics of profit indicators, million roubles

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах» за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompressormash PJSC.

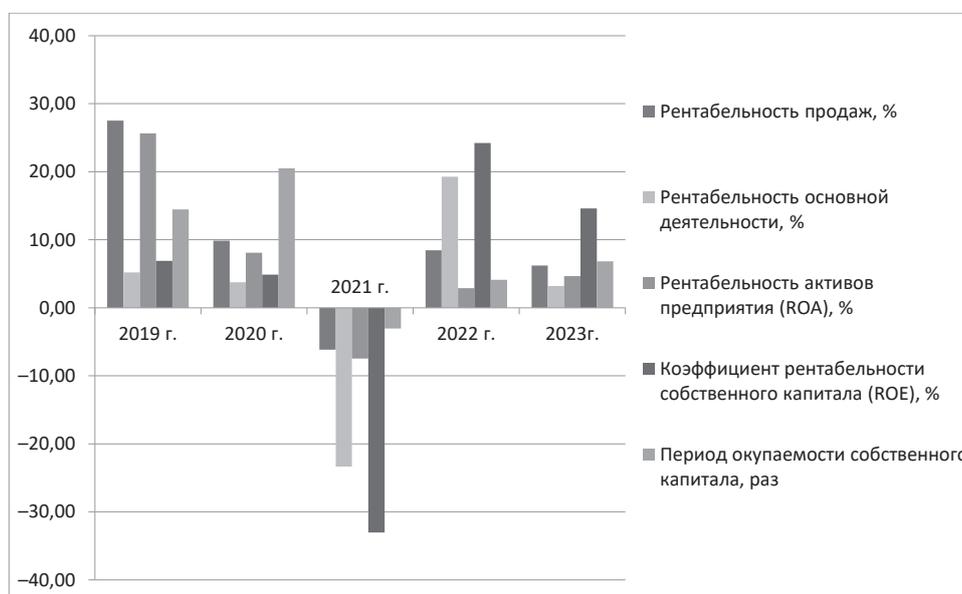


Рис. 2 / Fig. 2. Динамика показателей рентабельности организации, % / Dynamics of the organization's profitability indicators, %

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах» за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompressormash PJSC.

их ликвидности) и обязательств (по срочности их оплаты) (табл. 2, рис. 3):

- сальдо группы высоколиквидных активов и срочных обязательств не соответствует предлагаемой А.Д. Шереметом методологической структуре баланса ($A1 \geq P1$). Превышение активов над пассивами свидетельствует о недостаточности наиболее ликвидных активов для погашения срочных обязательств;

- сальдо группы средней ликвидности, за исключением 2023 г., соответствует оптимальной

структуре ($A2 \geq P2$). В 2023 г. положение изменилось — ПАО в последнее время неплатежеспособно даже при условии планомерных расчетов с кредиторами и своевременного поступления выручки от продажи в кредит;

- сальдо группы с пониженной ликвидностью с 2019 по 2023 г. соответствует оптимальному значению ($A3 \geq P3$), т.е. платежеспособность сохраняется, но на маленький срок — на период, равный одному обороту оборотных средств после отчетного периода и составления отчетности;

Таблица 2 / Table 2

**Результат группировки активов и пассивов по степени их ликвидности и срочности оплаты, млн руб. /
The result of grouping assets and liabilities according
to their degree of liquidity and urgency of payment, million roubles**

Наименование / Name	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
A1-П1	-280907	-110859	-260968	-654	-638
A2-П2	57246	16162	57923	87	-236
A3-П3	254247	123943	163571	383	207
A4-П4	-367451	-29246	39473	324	526

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

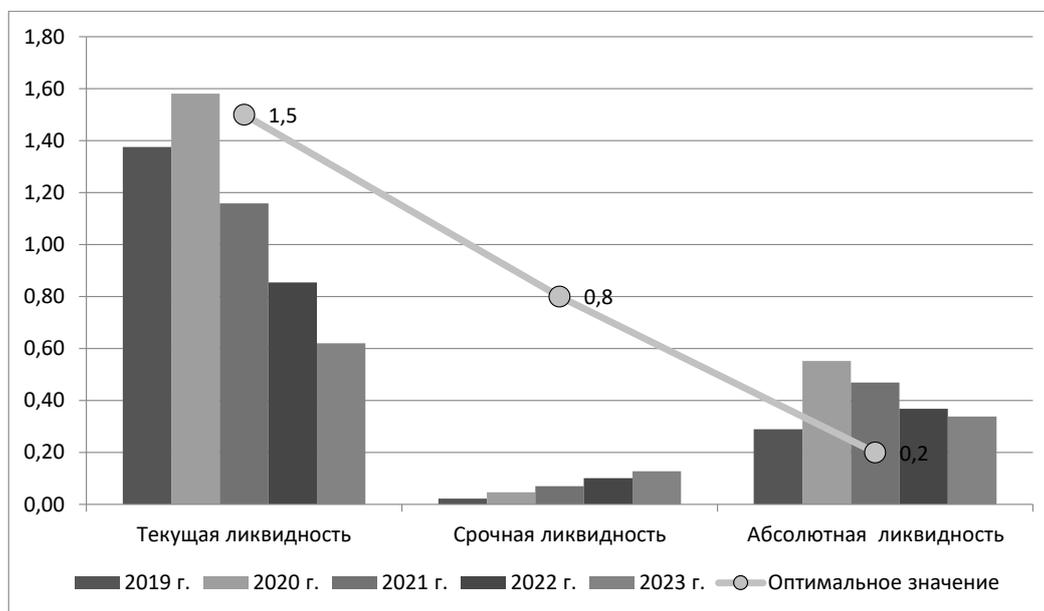


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика показателей ликвидности организации /
Dynamics of the organization's liquidity indicators

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompressormash PJSC.

- выполнение первых трех условий по методике А.Д. Шеремета ранжирования активов и пассивов баланса должно привести к соответствию четвертого неравенства. Однако в нашем случае реализация только третьего условия не может обеспечить оптимальную структуру баланса ($A4 \leq P4$) в части низколиквидных активов и пассивов. Четвертое условие с 2021 г. не выполняется, что служит подтверждением вышеприведенных выводов о неустойчивом финансовом состоянии и доказывает отсутствие у предприятия оборотных ресурсов в достаточном для выполнения своих финансовых обязательств количестве. Таким образом, расчетным путем установлено, что баланс ПАО «Пензкомпрессормаш» неликвиден с 2021 г. [17].

Помимо предоставления возможности анализа ликвидности баланса путем ранжирования активов и пассивов, *рис. 3* помогает проследить отрицательную динамику коэффициентов ликвидности.

ОЦЕНКА УРОВНЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Оценка коэффициентов деловой активности позволяет сказать, что завод в 2019–2023 гг. неэффективно пользовался средствами (*табл. 3, рис. 4*), что подтверждается длительностью периода, в течение которого дебиторская задолженность остается неоплаченной.

Его увеличение прослеживается с 2021 г., когда с 56 дней он вырос до 101; в 2022 г. ситуация еще более усугубилась, и период оборота достиг 198 дней. В 2023 г. были применены управленческие решения, позволившие сократить данный показатель до 87 дней.

Период оборота кредиторской задолженности был незначительным и за пределы трех дней за весь исследуемый период не выходил; кроме того, что с 2020 г. прослеживается тенденция к его сокращению.

Выводы о неустойчивом финансовом состоянии предприятия подтверждают данные *рис. 5* — рассчитанные коэффициенты очень сильно отличаются от нормативных значений.

Проведенный анализ свидетельствует о нестабильном финансовом положении ПАО «Пензкомпрессормаш». Общий объем активов увеличивается, но отрицательно сказывается значительное увеличение размера дебиторской задолженности, свидетельствующее о ведении неверной политики по расчетам с покупателями. В пассиве баланса заметно снижение собственного капитала и рост краткосрочных обязательств.

Однако негативное влияние оказал убыток от продаж в 2021 г., а также практика активного привлечения краткосрочных заемных средств, из-за которых собственный оборотный капитал предприятия постепенно уменьшается. Это ведет к сокращению платежеспособности предприятия из-за нехватки высоколиквидных активов. Все показатели ликвидности также находятся ниже нормы.

Резюмируя вышеизложенное, можно отметить, что неустойчивое финансовое состояние ПАО «Пензкомпрессормаш» с 2021 г. вызвано резким ростом краткосрочных обязательств, увеличением зависимости от внешних займов.

Выполненный анализ свидетельствует о необходимости кардинальных изменений в деятельности хозяйствующего субъекта по части учетной политики, в том числе подходов к работе с покупателями, инвентаризации дебиторской задолженности и определения путей не только к ее сокращению, но и оптимизации срока ее погашения через претензионную работу. Руководителям завода целесообразно провести мероприятия по обеспечению экономической безопасности, что позволит ему продолжить финансово-хозяйственную деятельность, более эффективно использовать свои возможности для стабильного развития и отсекаания угроз и рисков, вызываемых внешними и внутренними факторами [1–20].

Анализ коэффициентов финансового рычага и финансовой зависимости, определяемых по бухгалтерской отчетности, позволяет оценить уровень экономической безопасности не только на момент проведения расчетов, но и в течение планируемого и прогнозируемого периодов производственной деятельности. Как правило, нормативное значение рассматриваемого коэффициента уровня экономической безопасности $\leq 0,5$; более высокие величины данного параметра говорят о потере финансовой устойчивости, что может привести к банкротству: предельное значение лежит в интервале от 0,51 до 0,75 и соответствует среднему риску; величина от 0,75 до 1 свидетельствует об угрозе потери безопасности, а превышение 1 означает потерю безопасности, граничащую с банкротством [12, 14].

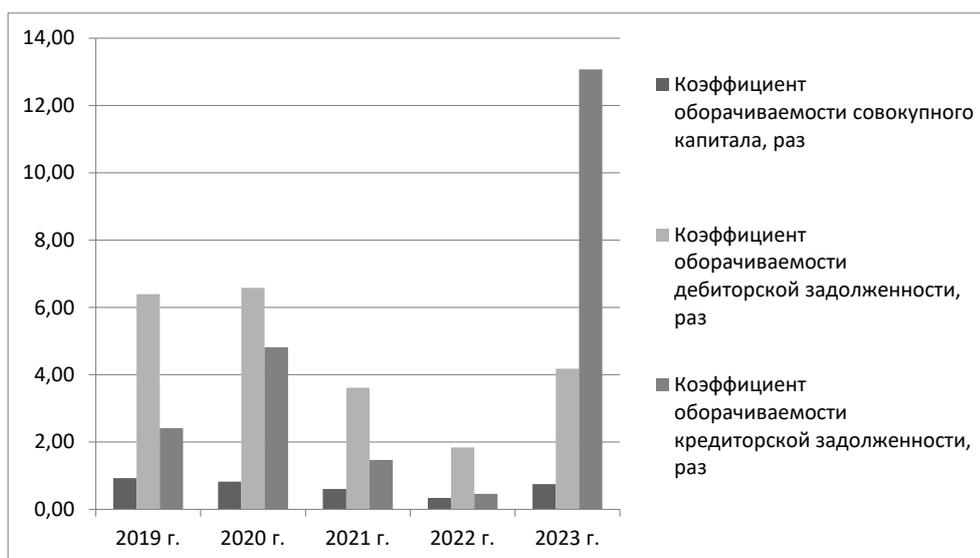
Динамика коэффициентов, представленная на *рис. 6*, служит иллюстрацией трудного положения на предприятии. Согласно экономической теории допустимым считается значение коэффициента финансового рычага, лежащее в диапазоне от 0,25 до 2. Как видим, это условие выполнялось в 2019–2021 гг.; в дальнейшем (в 2022 и 2023 гг.) этот показатель превышал предельно допустимый уровень более,

Таблица 3 / Table 3

**Период оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности /
The turnover period of accounts receivable and accounts payable**

Показатель / Indicator	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.
Период оборота дебиторской задолженности	57,04	55,48	100,96	197,94	87,32
Период оборота кредиторской задолженности	2,49	2,83	2,07	0,66	1,37

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompresormash PJSC.



**Рис. 4 / Fig. 4. Динамика коэффициентов должны деловой активности /
Dynamics of business activity growth coefficients**

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompresormash PJSC.

чем в 2 и 3,5 раза соответственно. Это подтверждает утрату финансовой независимости и стабильности.

Такая же тенденция просматривается и в отношении коэффициента финансовой зависимости, оптимальное значение которого не должно превосходить 0,5. Более высокие показатели, как в нашем случае, характеризуют структуру капитала, состоящую на 82% в 2022 г. и 87% в 2023 г. из обязательств. Сложная финансовая ситуация, сопровождающаяся риском неплатежеспособности, занимает пограничное положение с банкротством.

Важно разработать эффективные мероприятия, нацеленные на повышение уровня экономической безопасности в зависимости особенностей субъекта бизнеса — например, выполнение анализа состава и структуры активов, их оборачиваемости;

контрагентов; внеоборотных активов и их оборачиваемости, а также привлечение инвестиций (и повышение рентабельности их использования) и поиск более выгодных контрагентов.

ВЫВОДЫ

Мониторинг уровня экономической безопасности можно условно разделить на несколько этапов, что позволит более основательно подойти к вопросу обеспечения устойчивой деятельности предприятия (табл. 4).

По результатам проведенного анализа установлено, что показатели уровня экономической безопасности ПАО «Пензкомпрессормаш» достигли критических значений. Для улучшения ситуации на предприятии следует:

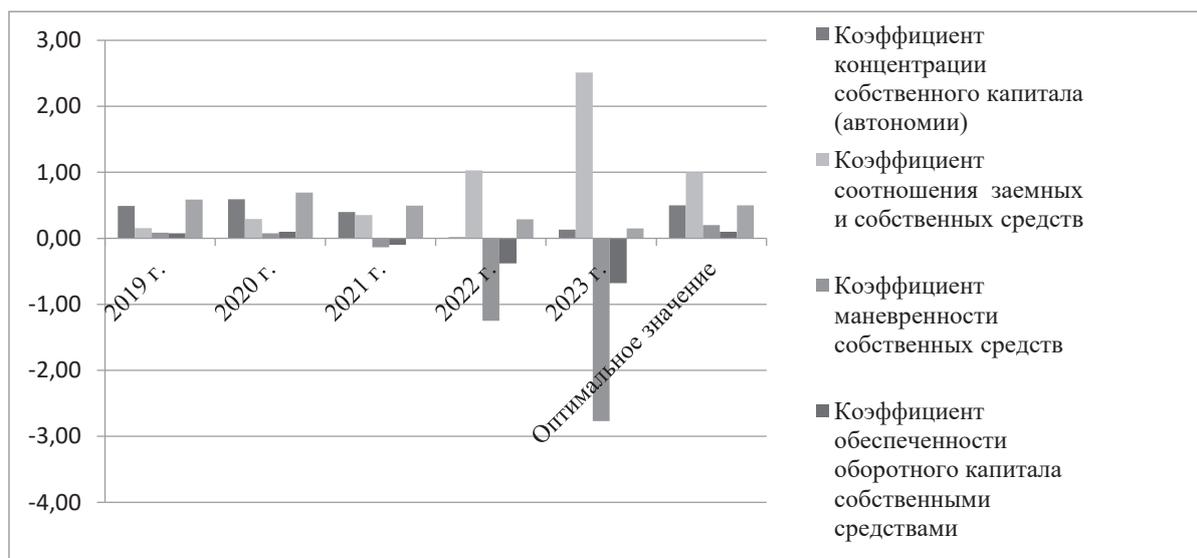


Рис. 5 / Fig. 5. Динамика показателей финансовой устойчивости / Dynamics of financial stability indicators

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompresormash PJSC.

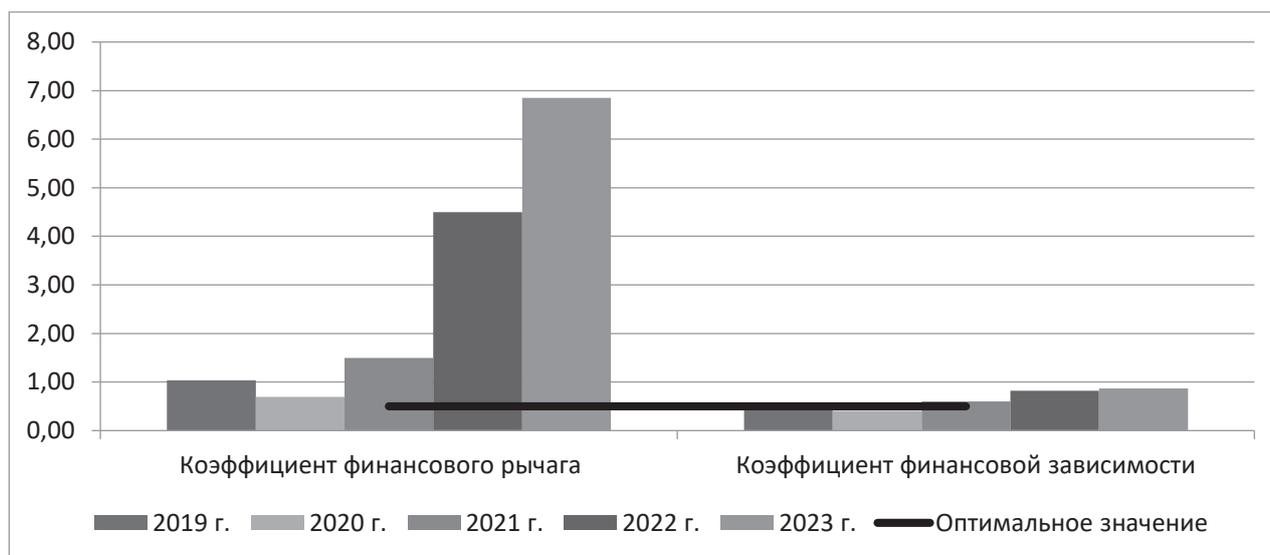


Рис. 6 / Fig. 6. Структура коэффициентов, характеризующих уровень экономической безопасности / The structure of the coefficients characterizing the level of economic security

Источник / Source: составлено авторами на основе данных «Отчета о финансовых результатах за 2019–2023 гг.» ПАО «Пензкомпрессормаш» / compiled by the authors on the basis of the data of the “Statement of financial results for 2019–2023” Penzkompresormash PJSC.

- на постоянной основе усилить контроль за своевременностью оплаты выставленных счетов с назначением ответственных лиц из числа работников бухгалтерии, отдела сбыта, сотрудников юридической службы. Совместная работа позволит своевременно проводить мониторинг обязательств, сокращать дебиторскую и кредиторскую

задолженности, а также сохранить репутацию на рынке производителей, что будет способствовать привлечению потенциальных партнеров (контрагентов, банки, инвесторов);

- определить принципы взаимодействия с поставщиками (от проведения переговоров до заключения договоров, включая систему опла-

Таблица 4 / Table 4

Этапы проведения работы по обеспечению экономической безопасности ПАО «Пензкомпрессормаш» / Stages of work on ensuring economic security of PJSC Penzkompressormash

Этап / Stage	Характеристика / Characteristics	Особенности / Features
I этап	Аккумуляция информационных ресурсов	Источники данных: – бухгалтерская отчетность за несколько предшествующих периодов, а также ее прогнозы; – отчеты по инвентаризации базы действующих и потенциальных партнеров для обеспечения избирательности при их отборе и определения возможностей выполнения финансовых условий по договорам (использование информационных ресурсов: СПАРК-интерфейс, FIRA Первого независимого аналитического агентства, ГИР БО и др.)
II этап	Расчет вычисляемых показателей	Проводится регулярный анализ: – отклонений в динамике – по отраслевым методикам (с учетом особенностей производства), а также общепринятыми в экономической сфере способами с целью определения возможных рисков и последствий от их наступлений; – SWOT-, PEST-анализы конкурентов, партнеров, с учетом особенностей собственной производственной деятельности
III этап	Оценка уровня экономической безопасности	– Составляется общее мнение и аргументированное заключение об уровне экономической безопасности; – описываются сильные и слабые стороны, причины их возникновения и пути совершенствования
IV этап	Принимаются управленческие решения	– Издаются приказы с выделением центров финансовой ответственности во главе с менеджерами по секторам бюджетирования производства; – создаются центры ответственности в соответствии со структурой экономической безопасности, регламентируемые локальными актами предприятия

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

ты в несколько этапов), назначив ответственных лиц из числа работников юридического отдела, отдела сбыта, а также бухгалтерии. Договоры с поставщиками дополнить подразделом касательно входящего в их стоимость НДС, выделив срок его перечисления. Данная мера позволит избежать налогового риска в части двойной уплаты НДС (с одной стороны, контрагенту, при выполнении договорных условий, с другой – в казну государства, при установлении «налоговых разрывов» в ходе мероприятий налогового контроля);

- увеличить прибыльность продаж путем назначения ответственных лиц из числа работников отдела сбыта. Выработать маркетинговую стратегию и тактику, рассматривать вопрос о расширении географии рынков сбыта, что позволит уве-

личить как выручку предприятия, так и прибыль, остающуюся в его распоряжении;

- реализовывать либо сдавать в аренду неиспользуемое и/или устаревшее оборудование. В результате освободятся площади, что даст возможность либо получить дополнительный доход путем их сдачи в аренду, либо еще больше сократить налоговые обязательства;

- оптимизировать расчеты с дебиторами и кредиторами для стабилизации и улучшения показателей платежеспособности.

С точки зрения проявления экономической безопасности ПАО «Пензкомпрессормаш» выступает его способность противостоять внутренним и внешним рискам, последствиями которых является вероятность возникновения финансового ущерба, вплоть до ликвидации предприятия.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Загашвили В.С. Экономическая безопасность России М.: Юрист; 1997. 239 с.
2. Абалкин Л. И. Экономическая безопасность России. *Вестник Российской академии наук*. 2017; 67(9):771–776.
3. Глазьев С.Ю. Экономическая безопасность как синоним конкурентоспособности Евразийского союза. *Евразийская интеграция: экономика, право, политика*. 2018;4(26):10–12.
4. Бельков О.А. Национальная безопасность: опыт концептуализации понятия. Прогнозируемые вызовы и угрозы национальной безопасности Российской Федерации и направления их нейтрализации. Сборник материалов круглого стола (Москва, 25 августа 2021 г.). М.: ИД «ИМЦ»; 2021:86–96.
5. Городецкий А.Е., Караваева И.В., Лев М.Ю. Экономическая безопасность России в новой реальности. М.: ИЭ РАН; 2021. 325 с.
6. Onyshchenko V., Kozachenko A., Zavora T. Region housing policies in terms of its social and economic security. *International Journal of Engineering & Technology*. 2018;7(3):12–18.
7. Козаченко А.В., Пономарев В.П., Ляшенко А.Н. Экономическая безопасность предприятия: сущность и механизм обеспечения. Киев: Либра; 2003. 279 с.
8. Лазаренко А.Л., Минакова Е.И., Думнова Н.А. Роль финансовой отчетности в системе управления экономической безопасностью. Политическое пространство и социальное время: Синергия смыслов и ценностей. Сборник науч. трудов XXXIV междунар. Харакского форума (Ялта, 17–20 мая 2018 г.). Симферополь: Ариал; 2018:65–70.
9. Мак-Мак В.П. Служба безопасности предприятия как субъект частной правоохранительной деятельности. Монография. М.: Компания Спутник+; 2003. 255 с.
10. Полякова М.А. Современные подходы к обеспечению экономической безопасности сельскохозяйственного предприятия. Проблемы и основные направления повышения эффективности функционирования АПК региона в условиях глобализации и импортозамещения. Монография. Пенза: Пензенский ГАУ; 2024:115–139.
11. Уланова О.И. Экономическая безопасность государства в контексте угроз цифровизации. Проблемы управления, экономики и права в общегосударственном и региональном масштабах. Сборник науч. трудов IX всерос. науч.-практ. конф. (Пенза, 19–20 сентября 2022 г.). Пенза: Пензенский ГАУ; 2022:194–197.
12. Шпагина И.Е. Анализ уровня финансовой устойчивости организации как инструмент обеспечения экономической безопасности. Актуальные проблемы финансирования и налогообложения АПК в условиях глобализации экономики. Сборник науч. трудов VIII всерос. науч.-практ. конф. (Пенза, 21–22 марта 2022 г.). Пенза: Пензенский ГАУ; 2022:155–159.
13. Шпагина И.Е. Функциональные составляющие экономической безопасности предприятия и их анализ. Агропромышленный комплекс: состояние, проблемы, перспективы. Сборник науч. трудов XVIII междунар. науч.-практ. конф. (Пенза, 02–03 ноября 2023 г.). Пенза. Пензенский ГАУ; 2023:863–868.
14. Гурьянова Н.М. Анализ финансовых результатов и определение резервов их роста. *Сурский вестник*. 2022;2(18):81–85.
15. Носов А.В., Мурзин Д.А., Боряева Т.Ф. Оценка уровня налоговой безопасности сельскохозяйственной организации. *Сурский вестник*. 2023;3(23):95–99.
16. Новичкова О.В., Тагирова О.А. Оценка составляющих экономической безопасности и угроз ее снижения в организации. *Финансовый менеджмент*. 2023;(4):28–35.
17. Федотова М.Ю. Особенности оценки экономической безопасности сельскохозяйственной организации. Региональные проблемы устойчивого развития агропромышленного комплекса в условиях цифровой трансформации. Сборник науч. трудов всерос. науч.-практ. конф. (Пенза, 25–26 апреля 2023 г.). Пенза. Пензенский ГАУ; 2023:654–658.
18. Федотова М.Ю., Тагирова О.А., Носов А.В., Мурзин Д.А. Повышение эффективности стоимостных методов управления финансами корпорации. *Аудит и финансовый анализ*. 2020;(1):163–169.
19. Baryshnikov N. G., Rozhkova N. Yu., Samygin D. Yu. Economic Value-Added of Agricultural Business. The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Heidelberg: Springer International Publishing; 2021:15–24.
20. Samygin D., Imyarekov S., Keleynikova S. et al. Modern Financial Management Tools in Agrarian Business. USA (North Carolina): Lulu Press; 2020. 192 p.

REFERENCES

1. Zagashvili V.S. Economic Security of Russia. Moscow: Yurist = A Lawyer; 1997. 239 p. (In Russ.).
2. Abalkin L.I. Economic security of Russia. *Vestnic Rossiyskoy akademii nauk = Bulletin of the Russian Academy of Sciences*. 2017; 67(9):771–776. (In Russ.).
3. Glazyev S. Y. Economic security as a synonym for the competitiveness of the Eurasian Union. *Evrasiyskaiy integratsiy: ekonomika, pravo, politika = Eurasian integration: economics, law, politics*. 2018;4(26):10–12. (In Russ.).
4. Belkov O.A. National security: the experience of conceptualizing the concept. The predicted challenges and threats to the national security of the Russian Federation and the directions of their neutralization. Collect. of mat. of the round table (Moscow, August 25, 2021). Moscow: UMC ID; 2021:86–96. (In Russ.).
5. Gorodetsky A. E., Karavaeva I. V., Lev M. Y. Economic security of Russia in the new reality. Moscow: RAS Publishing House; 2021. 325 p. (In Russ.).
6. Onyshchenko V., Kozachenko A., Zavora T. Region housing policies in terms of its social and economic security. *International Journal of Engineering & Technology*. 2018;7(3):12–18.
7. Kozachenko A. V., Ponomarev V. P., Lyashenko A. N. Economic security of an enterprise: the essence and mechanism of ensuring. Kiev: Libra; 2003. 279 p. (In Russ.).
8. Lazarenko A. L., Minakova E. I., Dumnova N. A. The role of financial reporting in the economic security management system. Political space and social time: Synergy of meanings and values. Collection of scientific papers of the XXXIV International Charak Forum (Yalta, May 17–20, 2018). Simferopol: Arial; 2018:65–70. (In Russ.).
9. Mac-Mac V.P. Enterprise security service as a subject of private law enforcement activity. Monograph. Moscow: Sputnik+ Company; 2003: 255. p. (In Russ.).
10. Polyakova M.A. Modern approaches to ensuring the economic security of an agricultural enterprise. Problems and main directions of increasing the efficiency of the agro-industrial complex of the region in the context of globalization and import substitution. Monograph. Penza: Penza SAU; 2024:115–139. (In Russ.).
11. Ulanova O.I. Economic security of the state in the context of threats of digitalization. Problems of management, economics and law on a national and regional scale. Collection of scientific papers of the IX All-Russian Scientific and Practical Conference (Penza, September 19–20, 2022). Penza: Penza SAU; 2022:194–197. (In Russ.).
12. Shpagina I.E. Analysis of the level of financial stability of an organization as a tool for ensuring economic security. Actual problems of financing and taxation of agro-industrial complex in the context of economic globalization. Collection of scientific papers of the VIII All-Russian Scientific and Practical Conference (Penza, March 21–22, 2022). Penza: Penza SAU; 2022:155–159. (In Russ.).
13. Shpagina I.E. Functional components of economic security of the enterprise and their analysis. Agro-industrial complex: state, problems, prospects. Collection of scientific papers of the XVIII International Scientific and Practical Conference (Penza, November 2–3, 2023). Penza: Penza SAU; 2023:863–868. (In Russ.).
14. Guryanova N.M. Analysis of financial results and determination of reserves for their growth. *Surskiy vestnik = Sursky Bulletin*. 2022;2(18):81–85. (In Russ.).
15. Nosov A. V., Murzin D. A., Boryaeva T. F. Assessment of the level of tax security of an agricultural organization. *Surskiy vestnik = Sursky Bulletin*. 2023;3(23):95–99. (In Russ.).
16. Novichkova O.V., Tagirova O.A. Assessment of the components of economic security and threats of its decline in the organization. *Finansoviy menedjment = Financial Management*. 2023;(4):28–35. (In Russ.).
17. Fedotova M. Y. Features of the assessment of the economic security of an agricultural organization. Regional problems of sustainable development of the agro-industrial complex in the context of digital transformation. Collection of scientific papers of the All- Russian Scientific and Practical Conference (Penza, April 25–26, 2023). Penza: Penza SAU; 2023:654–658pp. (In Russ.).
18. Fedotova M. Yu., Tagirova O.A., Nosov A. V., Murzin D.A. Improving the efficiency of cost methods of corporate finance management. *Audit i finansoviy analiz = Auditing and financial analysis*. 2020;(1):163–169. (In Russ.).
19. Baryshnikov N. G., Rozhkova N. Yu., Samygin D. Yu. Economic Value-Added of Agricultural Business. The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems. Heidelberg: Springer International Publishing; 2021:15–24.
20. Samygin D., Imyarekov S., Keleynikova S. et al. Modern Financial Management Tools in Agrarian Business. USA (North Carolina): Lulu Press; 2020. 192 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Марина Александровна Полякова — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономика и финансы», Финансовый университет (Пензенский филиал), Пенза, Россия; доцент кафедры «Управление, экономика и право», Государственный аграрный университет, Пенза, Россия

Marina A. Polyakova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Economics and Finance, Financial University (Penza Branch), Penza, Russia; Associate Professor of the Department of Management, Economics and Law, State Agrarian University, Penza, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-2408-032X>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
19w74@mail.ru

Светлана Александровна Барбашова — кандидат экономических наук, доцент, заведующая кафедрой «Экономика и финансы», Финансовый университет (Пензенский филиал), Пенза, Россия

Svetlana A. Barbashova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Economics and Finance, Financial University (Penza branch), Penza, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8743-1553>
cdtnf051178@yandex.ru

Ирина Евгеньевна Екатерина — магистрант 1-го курса кафедры «Экономика и финансы», Финансовый университет (Пензенский филиал), Пенза, Россия

Irina E. Ekaterina — 1st year Master degree student of the Department of Economics and Finance, Financial University (Penza branch), Penza, Russia
<https://orcid.org/0009-0003-5252-9803>
irina_ekaterinina@mail.ru

Заявленный вклад авторов:

Полякова М.А. — развитие методологии; написание исходного текста; итоговые выводы.

Барбашова С.А. — научное руководство; концепция исследования; доработка текста.

Екатерина И.Е. — техническая верстка.

Authors' declared contribution:

Polyakova M. A. — methodology development; writing of the original text; final conclusions.

Barbashova S. A. — scientific guidance; research concept; finalisation of the text.

Ekaterinina I. E. — technical layout.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 05.06.2024; после рецензирования 25.06.2024; принята к публикации 17.07.2023.

The article was submitted on 05.06.2024; revised on 25.06.2024 and accepted for publication on 17.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

УДК 657.1(045)

JEL M40, M41

Современный подход к теории и практике учета неотфактурованных поставок

А.С. Рыбакина, Д.Х. Бухарова, Н.В. Шарапова

Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается учет материальных запасов, поступивших в компанию без документального сопровождения. Авторами настоящего исследования поставлена **цель** — предложить обоснованную с точки зрения теоретического, нормативного и практического аспектов методику отражения подобных неотфактурованных поставок в системе бухгалтерского учета, поскольку действующие официальные отраслевые рекомендации не дают четких пояснений таким хозяйственным операциям. В ходе работы было рассмотрено содержание понятия «неотфактурованные поставки», история его возникновения и современная трактовка в теории и практике хозяйственной деятельности организации. Современное состояние учета на предприятиях характеризуется тенденцией к оптимизации расходов на его ведение путем применения рациональных инструментов в области внутреннего контроля, сохранности материальных ресурсов, формирования данных для налогового учета, сбора и обобщения статистической сведений и т.д. Соответственно, актуальным становится создание универсальной учетно-аналитической базы, используемой для целей управления экономическими объектами предприятия. Данное обстоятельство — важный критерий и при организации учета неотфактурованных поставок. Авторами исследования были использованы такие **методы**, как системный подход, анализ и синтез, абстрагирование и моделирование. Анализ проблемы и поиск оптимальных решений проведены на основе требований нормативных актов и методов теории бухгалтерского учета. Материал статьи может быть использован при создании учетной политики предприятия, подготовке локальных актов, регламентирующих хозяйственный учет движения материальных ценностей и их сохранность. **Результаты** изученного вопроса направлены на обеспечение эффективности деятельности и устойчивого развития хозяйствующих субъектов.

Ключевые слова: материальные запасы; учетно-аналитическое обеспечение; учетная политика; документация; взаиморасчеты; складской учет; материальная ответственность; внутренний контроль

Для цитирования: Рыбакина А.С., Бухарова Д.Х., Шарапова Н.В. Современный подход к теории и практике учета неотфактурованных поставок. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):60-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

ORIGINAL PAPER

A Modern Approach to the Theory and Practice of Accounting for Uninvoiced Supplies

A.S. Rybakina, D.Kh. Bukharova, N.V. Sharapova

Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

ABSTRACT

The article discusses the accounting of inventories received by the company without documentary support. The authors of this study set a goal — to propose a method that is justified from the point of view of theoretical, normative and practical aspects for reflecting such uninvoiced supplies in the accounting system, since the current official industry recommendations do not provide clear explanations for such business transactions. In the course of the work, the content of the concept of “uninvoiced supplies”, the history of its origin and modern interpretation in the theory and practice of the organization’s economic activity were examined. The current state of accounting at enterprises is characterized by a tendency to optimize the costs of its maintenance through the use of rational tools in the field of internal control, safety of material resources, generation of data for tax accounting, collection and synthesis of statistical information,

© Рыбакина А.С., Бухарова Д.Х., Шарапова Н.В., 2024

etc. Accordingly, the creation of a universal accounting and analytical base used for the purposes of managing the economic objects of an enterprise becomes relevant. This circumstance is an important criterion when organizing the accounting of uninvoiced supplies. The authors of the study used methods such as a systems approach, analysis and synthesis, abstraction and modeling. The analysis of the problem and the search for optimal solutions were carried out on the basis of the requirements of regulations and methods of accounting theory. The material in the article can be used when creating an enterprise's accounting policy, preparing local acts regulating economic accounting of the movement of material assets and their safety. The results of the studied issue are aimed at ensuring the efficiency of activities and sustainable development of business entities.

Keywords: inventories; accounting and analytical support; accounting policy; documentation; mutual settlements; inventory control and accounting; material liability; internal control

For citation: Rybakina A.S., Bukharova D.Kh., Sharapova N.V. A modern approach to the theory and practice of accounting for uninvoiced supplies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):60-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-60-72

ВВЕДЕНИЕ

Неофактурованными считаются поступившие в организацию материальные запасы, по которым отсутствуют соответствующие расчетные документы. В современных условиях учет таких ресурсов играет важную роль в эффективном управлении предприятием. Надлежащий контроль за их поступлением и использованием способствует оптимизации процессов производства и снижению себестоимости продукции [1].

Причиной того, что необходимая документация по поставкам материальных ценностей отсутствует, могут быть различными, включая недочеты в логистических процессах, отсутствие контроля со стороны поставщиков или допущенные при формировании первичных учетных документов ошибки [2].

Неимение подобной фактуры может стать серьезной проблемой для бизнеса, особенно при наличии на предприятии большого объема операций по движению запасов.

Во-первых, это затрудняет контроль над ресурсами и их складированием. Без строгого учета как поставок, так и расхода сырья и материалов появляется риск возникновения их недостатка или избытка, что приводит к неэффективному использованию запасов и снижению прибыли.

Вторая по счету и одна из наиболее значимых проблема, с которой компании сталкиваются в процессе работы, заключается в учете поставок сырья и материалов, не отраженных в фактурах.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Определение объекта учета

Официальное упоминание о неофактурованных поступлениях представлено в пояснениях к счету № 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчика-

ми» Инструкции к Плану счетов, утвержденной в 2000 г.¹

В соответствии с данным определением неофактурованные поставки относятся к товарам, работам и услугам, на которые не поступили расчетные документы от поставщиков или подрядчиков, из чего следует, что неофактурованными могут оказаться не только товарно-материальные ценности, но и (наравне с ними) услуги и работы, полученные предприятием.

Однако наиболее значимым для учета и контроля всегда считались именно материальные ценности, появившиеся в организации без документального сопровождения. И это обосновывается такими обстоятельствами, как материальная ответственность в местах хранения и необходимость использования материалов в производственном процессе, а товаров — в товарообороте.

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утративших силу в 2021 г.)² присутствовала глава, раскрывающая идентификацию, документальное оформление и бухгалтерское отражение неофактурованных поставок ценностей [3]. Нормативный документ служил для пояснений и дополнений ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (утратил силу с 2021 г.)³.

¹ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

² Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/

³ Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерско-

Во вступившем в силу с 2021 г. стандарте ФСБУ 5/2019⁴ неотфактурованные поставки уже не упоминаются, отсутствует и информация об регулировании их учета [4].

В Методических указаниях по инвентаризации, утвержденных приказом Минфина от 13.06.1995 № 49⁵, говорится о проведении инвентаризации расчетов с поставщиками по неотфактурованным поставкам. Однако в новом стандарте по инвентаризации ФСБУ 28/2023⁶, который вступит в силу в 2025 г., они не упоминаются.

Следует ли из этого, что в процессе снабжения более нет подобных фактов хозяйственной деятельности?

Недопущению на предприятии неотфактурованных поставок в определенной мере способствовал электронный документооборот, применяемый в строгом соответствии с нормативными требованиями [5, 6], однако переход на него на данном этапе не является обязательным условием при оформлении отношений с контрагентами. Стоит отметить, что документы, полученные посредством электронной почты, есть не более, чем обмен информацией между партнерами, и они не считаются частью электронного документооборота.

В настоящее время, несмотря на вышеотмеченные факты, все-таки возникают поставки, не сопровождаемые идентифицирующими их фактурами. Решение отсрочить бухгалтерские записи до поступления документов противоречит правилам сплошного и своевременного отражения всех хозяйственных фактов, так как означает непризнание контролируемого предприятием

актива⁷ и свидетельствует о недостоверности отчетности [7, 8].

Отражение в бухгалтерском учете

Отсутствие в ФСБУ 5/2019 любого упоминания неотфактурованных поставок восполняется через применение положений других стандартов бухгалтерского учета.

При обнаружении таких поставок в учете следует применять нормы ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»⁸, в соответствии с пунктом 2 которых при получении документов от поставщика меняется стоимость товаров. Разница в оценках должна быть включена в доходы или расходы на дату появления новой информации [9].

В рекомендациях Национального негосударственного регулятора бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» (далее — НРБУ БМЦ) от 25.02.2011 № р-18/2011 КпР «Неотфактурованные поставки»⁹ разъясняется, что отсутствие или неполнота документов на полученный товар может сказаться на количественных данных учета, однако, не влияет на необходимость отражения неотфактурованных поставок. Данное уточнение указывает на требование постановки на учет поступившего имущества.

Неотфактурованные поставки подлежат регистрации в системе бухгалтерского учета на тех же счетах, что и основные. Для определения стоимости неотфактурованной поставки могут быть использованы следующие источники информации: договор и его приложения (спецификации, другие документы); данные предыдущих поставок (если таковые имеются); переписка с поставщиком, в которой указываются условия поставки, и прочие информационные источники.

Рассмотрим следующий пример: некая организация В, занимающаяся производством, заключила с организацией Х договор на поставку партии мате-

му учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/

⁴ Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/

⁵ Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/

⁶ Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_443995/?ysclid=luh9yke9vc119494566

⁷ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/

⁸ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений»». ПБУ 21/2008. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/

⁹ Рекомендация Р-18/2011-КпР «Неотфактурованные поставки». Принята Комитетом по рекомендациям 25.02.2011. URL: <http://bmcenter.ru/Files/RZ-11-04?ysclid=lu77e7gn1n518470979>

риалов на сумму 1332 тыс. руб. При этом их рыночная стоимость составляет 1056 тыс. руб.

Отгрузка в адрес организации была осуществлена в октябре. При приемке материалов оказалось, что расчетные документы поставщика отсутствуют. В этом же месяце материалы передали в производство. Необходимые документы поступили:

- 1-й вариант — в начале декабря текущего года;

- 2-й вариант — после составления годовой бухгалтерской отчетности.

Исходя из этого, покажем отражение на счетах бухгалтерского учета неотфактурованной поставки (табл. 1).

Данный пример был исследован с точки зрения учета поступления сырья и материалов непосредственно на счет № 10 «Материалы».

Таблица 1 / Table 1

Бухгалтерский учет неотфактурованных поставок / Accounting for unbilled deliveries

Вариант 1 / Option 1				Вариант 2 / Option 2			
Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Содержание операции
Поступление материалов без расчетных документов							
10	60	880 000	Учтены материалы по рыночной цене	10	60	880 000	Учтены материалы по рыночной цене
19	60	176 000	Учен НДС с рыночной цены материалов	19	60	176 000	Учен НДС с рыночной цены материалов
20	10	880 000	Материалы переданы в производство	20	10	880 000	Материалы переданы в производство
Поступление расчетных документов							
10	60	880 000	Сторно ранее принятой поставки	91.2	60	230 000	Отражен убыток прошлых лет (на сумму превышения фактической стоимости материалов над рыночной)
19	60	176 000	Сторнирован НДС				
20	10	880 000	Сторнирована стоимость материалов, переданных в производство				
10	60	1 110 000	Учтены материалы по стоимости согласно расчетным документам	19	60	176 000	Сторнирован НДС
19	60	222 000	Учен НДС с стоимости материалов согласно расчетным документам	19	60	222 000	Учен НДС с стоимости материалов согласно расчетным документам
68	19	222 000	НДС принят к вычету	68	19	222 000	НДС принят к вычету
20	10	1 110 000	Материалы переданы в производство				

Источник / Source: составлено авторами на основе Плана счетов бухгалтерского учета / compiled by the authors based on Chart of Accounts.

Предприятие имеет возможность использовать для этой цели счета № 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и № 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Отметим, что такой способ учета поступления материальных ценностей — это выбор предприятия, закрепляемый в его учетной политике [10]. Отражение неотфактурованных поставок при этом будет выглядеть следующим образом (табл. 2), а в роли документа вместо стандартного приходного ордера (форма М-4) выступает акт о приемке материалов (форма М-7) [2].

Активирование факта неотфактурованных поставок

Акт как типовая форма первичного документа был введен в 1997 г.¹⁰ и предназначен не только для регистрации поставок без документов. Он оформляется при выявлении различных отклонений по поступившим товарно-материальным ценностям — ими могут быть расхождения качественные и количественные, некие отличия ассортимента от сопроводительной документации. Акт является юридическим основанием для предъявления претензии отправителю.

При поступлении неотфактурованных материалов в акте рекомендуется указывать их договорную (при наличии информации) или рыночную стоимость. В дальнейшем (после предоставления документов поставщиком) в учете сумма будет скорректирована.

Акт по форме М-7 составляется на неотфактурованные ценности, которые будут использованы получателем в качестве материалов для производственных или управленческих целей. Если же поставки предназначены для торговой деятельности, то предусмотрен иной типовой первичный документ.

Унифицированная форма «Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика» (ТОРГ-4)¹¹ применяется, если товар получен без

сопроводительной документации или с неполным ее набором. До того, как компании будут предоставлены все необходимые сведения, приход товара оформляется данным актом и указывается только фактическое наличие груза. Оприходование будет производиться по тем ценам, которые обозначены в договоре или (в случае его отсутствия) — по рыночным.

При возникновении оснований для составления актов форм М-7 и ТОРГ-4 приемка осуществляется специальной комиссией с обязательным участием материально ответственного лица, под чью ответственность поступает имущество, а также представителя либо отправителя (поставщика), либо незаинтересованной организации. Члены комиссии оформляют акт не менее, чем в двух экземплярах. Один передается бухгалтеру, а второй должен остаться у материально ответственного лица. Акт подписывается всеми членами комиссии, иначе он будет признан недействительным. Руководитель компании обязательно должен поставить подпись под грифом «Утверждаю».

После получения акта бухгалтер проводит проверку:

1) сущности проведенной хозяйственной операции: наличие факта неотфактурованной поставки; существования по ней договорных отношений с поставщиком; состояние взаиморасчетов с поставщиком в целом и по этой поставке; не имеет ли поставка статуса «товары в пути» или «не вывезены со склада»; подключения электронного документооборота для работы с контрагентом;

2) формы документа: правильность и полноту заполнения реквизитов при оформлении факта неотфактурованного поступления;

3) расчетов: договорной или рыночной стоимости поступивших товарно-материальных ценностей, указанной в акте; подтверждения (если договорная) или обоснование (если рыночная) этой стоимости; перевода натуральных единиц в стоимостные (таксировка); подсчета итоговых сумм.

Обязательность применения унифицированных форм документов смягчена с 2013 г.; исключением являются отдельные операции (например, кассовые). Хозяйствующим субъектам разрешено разрабатывать и применять собственные формы первичных документов, отвечающие их учетной политике и содержащие определенные обязательные реквизиты (список представлен в п. 2

¹⁰ Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а (ред. от 21.01.2003) «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17087/

¹¹ Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/#dst100009

Таблица 2 / Table 2

**Учет неотфактурованных поставок сырья и материалов с применением счетов № 15 и № 16 /
Accounting for unbilled deliveries of raw materials and supplies using accounts 15 and 16**

Дебет / Debit	Кредит / Credit	Содержание операции / Contents of operation
На дату поступления материалов		
10	15	Оприходованы материалы по учетным ценам
15	60	Отражена задолженность перед поставщиком
На дату поступления расчетных документов		
15	60	Сторно ранее принятых материалов
15	60	Отражена фактическая стоимость поставки
19	60	Учен входящий НДС
68	19	НДС принят к вычету
15	16	Отражение отклонения в стоимости материалов
16	15	

Источник / Source: составлено авторами на основе Плана счетов бухгалтерского учета / compiled by the authors based on Chart of Accounts.

ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹²).

Несмотря на существование такого права, не следует кардинально менять содержательную часть этих актов. Они используются в ходе делового общения с контрагентами, чьи поставки стали причиной возникновения ситуации, подлежащей активированию. Применение типового бланка (без изменений) избавит от лишних пояснений в процессе рекламаций.

Типовая форма ТОРГ-4 представляет собой узкоспециализированный документ и заполняется только для оформления неотфактурованных поставок; между тем, как было отмечено выше, акт по форме М-7 является универсальным. Следовательно, реквизиты типовой формы ТОРГ-4 можно считать определяющими и рекомендовать их к включению в самостоятельно разработанные первичные документы организации для фиксации неотфактурованных поступлений (табл. 3) с акцентом на данные, раскрывающие содержание хозяйственной операции.

Вопросы организации и ведения бухгалтерского учета объектов (формирование учетной информации, универсально подходящей под запросы

различных видов отчетности) давно рассматриваются хозяйствующими структурами неразрывно от налогового учета¹³ [11].

Не являются исключением и неотфактурованные поступления. Однако в налоговом учете такого имущества (в соответствии с действующим законодательством¹⁴) присутствуют принципиальные особенности и отличия от бухгалтерского. Так, при расчете налога на прибыль действуют обязательные правила, которые должны трактоваться налогоплательщиками недвусмысленно. К ним относятся конкретные предписания, представляющие собой документальное подтверждение всех расходов.

Внутренние акты, составленные по формам № М-7 и № ТОРГ-4 в отношении неотфактурованных поставок, не служат подтверждением расходов на приобретение запасов — документы по списанию этих запасов на расходы не имеют силу при отсутствии расчетной (входящей) документации поставщика. Только после ее получения учет таких расходов в целях налогообложения становится возможен.

¹³ Exploration of the Paths from Computerized Accounting to Informationized Accounting. Foreign Language Science and Technology Journal Database Economic Management. 2022. URL: <https://old.cqvip.com/QK/59863X/202201/epub1000003327918.html>

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.09.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

¹² Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» Ст. 9, п. 2. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

Таблица 3 / Table 3

Значимые реквизиты типовой формы «Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика» (ТОРГ-4) / Significant details of the standard form “Acceptance certificate for goods received without a supplier’s invoice” (TORG-4)

№	Название реквизита / Name of the prop	Пояснения / Explanation
1	Место приемки товара	Склад, склады точек продаж
2	Название, дата и номер сопроводительного документа	Данные любого сопроводительного документа (либо следует сообщить об их отсутствии). Для оперативной идентификации поставки рекомендуем вписать дату и номер договора с поставщиком, номер заказа
3	Наименование поставщика или грузоотправителя	Наименование, адрес, контакты
4	Откуда отправлен груз	Наименование станции, пристани, порта
5	Сколько мест товара значится	Вписываются данные из транспортных документов
6	Масса товара на станции отправления	При наличии такой информации указывается масса груза, определенная на станции отправления
7	Масса товара станции прибытия	При наличии такой информации и необходимости или возможности взвешивания вписывается масса груза, определенная на станции прибытия
8	Данные коммерческого акта	Документ, который составляется грузоперевозчиком. Одним из оснований для его составления является обнаружение груза без документов, а также перевозочных документов без груза
9	Состояние упаковки	Если упаковка целая – указывается «не повреждена»; если есть ее нарушения – подробно описывается их характер
10	Табличная часть: наименование товара, его характеристика (артикул, сорт), единица измерения	Заполняются сведения по каждому виду товара на основании любых сопроводительных документов. В случае их отсутствия используются документы более ранних поступлений или сведения из номенклатурного справочника, договора
11	Количество товара: число мест, сколько штук в одном месте	Производится пересчет фактически поступившего товара либо расчет (если пересчет невозможен)
12	Цена, стоимость	Указывается на основании счета, договора. При отсутствии таких сведений указывается рыночная стоимость

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

И налоговый вычет по налогу на добавленную стоимость также не может быть осуществлен до получения должным образом подготовленных документов по таким поставкам, поскольку главным для его оформления является счет-фактура или универсальный передаточный документ поставщика.

Анализ подобных хозяйственных операций

Отдельного внимания требуют схожие с неотфактурованными поставками операции, возникающие в деятельности хозяйствующих субъектов и требующие специфического бухгалтерского отражения. Так, в практике большинства предпри-

ятий (в особенности торговых) есть такой объект учета, как тара и тарный материал.

При получении товарно-материальных ценностей в таре получатель должен принять ее на склад. В большинстве случаев стоимость тары не выделяется в документах поставщика отдельной строкой, а учитывается в общей цене товара. Отметим, что эта тара не относится к возвратной или залоговой, поскольку такие всегда указываются в документах отдельно.

Можно ли считать поставку товара вместе с тарой, документы на которую отсутствуют, ее неотфактурованным поступлением?

Для учета полученной тары, не выделенной в счете на товар отдельной строкой, и ее оприходования на склад заполняется специальный первичный документ «Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика» (ТОРГ-5)¹⁵ в количестве не менее двух экземпляров. Один из них передается в бухгалтерию получателя ТМЦ, а второй хранится у лица, материально ответственного за тару и товар (обычно это кладовщик). Приемка и документирование этой операции аналогичны оформлению упомянутых выше хозяйственных ситуаций — их фиксирует специальная комиссия, создаваемая приказом руководителя организации. Разумным решением является наличие в компании постоянно действующей комиссии, ответственной за складские операции, в том числе за приемку и списание тары.

В оформленном акте ТОРГ-5 должна присутствовать ссылка на сопроводительные документы, прибывшие с грузом; Акт используется также для приемки упаковочных материалов, образующихся при извлечении товарно-материальных ценностей и подлежащих складскому учету согласно порядку, установленному на отдельно взятом предприятии. Это может быть тара, которую организация впоследствии планирует использовать повторно, продать либо сдать на переработку. Решение о постановке такой тары на учет свидетельствует о правильной организации складского учета и определении объектов, на которые распространяется материальная ответственность, а в конечном итоге — об эффективном ведении хозяйственных операций.

Бухгалтерский и налоговый учет такой тары имеет свои особенности.

Оприходовать ее следует по возможной цене продажи или по рыночной стоимости в составе прочих доходов в момент принятия к учету материалов, поступивших в данной таре:

Дебет сч. 10 «Материалы», субсчет № 4 «Тара и тарные материалы»

Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет № 1 «Прочие доходы» — оприходована тара.

Тара, цена которой включена в общую стоимость поступивших товарно-материальных ценностей и которую организация планирует использовать

в дальнейшем, не относится к безвозмездно полученной: стоимость, по которой такая тара принимается к учету, не включается в состав внереализационных доходов¹⁶.

Соответственно, стоимость оприходованной тары в бухгалтерском учете включается в состав доходов, а в налоговом учете — нет. Возникает постоянная разница между бухгалтерским и налоговым доходами, что, согласно ПБУ 18/02¹⁷, следует отражать как постоянный налоговый актив:

Дебет сч. 68 «Расчеты с бюджетом» субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит сч. 99 «Прибыли и убытки» — отражение постоянного налогового актива с доходов, не увеличивающих налогооблагаемую прибыль.

Существуют особенности налогового учета и при списании на продажу или передаче в производство оприходованной таким образом тары — ее стоимость не включается в состав расходов. Обоснованием служит то, что в таре поступали материальные ценности, в продажную стоимость которых поставщиком уже закладывалась сумма на упаковку (как правило, в договорах на поставку есть соответствующий пункт). Предполагается, что у организации-покупателя тара уже вошла в состав материальных расходов на покупку материалов (товаров), и при ее продаже показывается только налоговый доход.

Имеют место и ошибочные поступления ценностей в адрес компании, например, посредством железнодорожных или прочих перевозок. Маловероятно, что, если предприятие осуществляет самовывоз своими силами, может возникнуть ошибочная поставка (т.е. поступление товарно-материальных ценностей, не предназначенных к получению).

Рассмотрим правила отражения в бухгалтерском учете поступлений товарно-материальных ценностей в случае, когда получателем значится организация, однако хозяйственные отношения между отправителем и получателем по поводу данной поставки отсутствуют.

¹⁵ Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21722/#dst100009

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 04.09.2023). П. 2, ст. 248; п. 8, ст. 250. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/

¹⁷ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Учет расчетов по налогу на прибыль организаций” ПБУ 18/02». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/

По приходу в компанию товара, который не был заказан, она не всегда имеет права от него отказаться (это отражено в нормативных актах, регулирующих железнодорожный и автомобильный транспорт). С точки зрения транспортного законодательства, если перевозчик доставил груз и сообщил о его прибытии лицу, указанному в товарно-транспортной накладной в качестве грузополучателя, последний должен этот товар принять.

Неопределенные доставки требуются взять на ответственное хранение и ждать, пока продавец их не заберет. После этого получатель может урегулировать свои разногласия с отправителем (если между ними существуют отношения поставки) или принять меры для определения владельца груза (если в перевозочных документах адресат был указан ошибочно, а груз предназначался другому лицу).

Рассмотренные выше типовые акты (М-7, ТОРГ-4), по сути, в таких случаях для оформления не подходят. Тем не менее факт поступления и приемки товара должен быть зафиксирован письменно — могут быть составлены протокол или похожие акты, например, коммерческие.

После приема груза на ответственное хранение действия хранителя-грузополучателя зависят от наличия договорных отношений с грузоотправителем. Если между ними заключен договор поставки, порядок действий получателя (он же покупатель) расписан в Гражданском кодексе¹⁸ — о приемке товара на ответственное хранение он должен незамедлительно уведомить поставщика, а тот в свою очередь обязан вывезти товар или распорядиться им в разумный срок.

Если этого не произойдет, хранитель-грузополучатель имеет право либо вернуть товар поставщику, либо продать его самостоятельно. В последнем случае из вырученной за товар суммы хранитель возмещает свои расходы за ответственное хранение и реализацию товара, а остаток перечисляет поставщику.

При условии ошибочной доставки груза получателю, у которого нет договорных отношений с отправителем, стороны должны руководствоваться гражданским законодательством. Ответственному хранителю вменяется в обязанность определение

владельца груза, принятого на хранение. Если таковой не забирает товар в разумные сроки, хранитель имеет право на его продажу. После вычета расходов на хранение и реализацию полученную сумму следует перечислить владельцу груза.

В бухгалтерском учете у грузополучателя будут произведены записи на забалансовом счете № 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Из описания операции, данного в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета относительно указанного счета, вытекает, что ценности, появившиеся у организации на складском учете на вышеприведенных основаниях, учитываются так:

Дебет сч. 002 — при поступлении на склад,

Кредит сч. 002 — при возврате законному собственнику (или ином выбытии с ведома собственника товара).

ВЫВОДЫ

Обобщая вышеизложенное, охарактеризуем поставки, которые в хозяйственной деятельности необходимо классифицировать и учитывать как неотфактурованные, а именно:

- если их поставщик (грузоотправитель) идентифицирован: с ним имеются хозяйственные отношения, в соответствии с которыми и был сделан заказ на поступившие товарно-материальные ценности;
- в случае, когда цену и стоимость поступивших запасов возможно определить на основании счета поставщика или договора;
- при условии, что на данное поступление на дату оприходования на склад отсутствуют документы поставщика (не присланы вместе с поставкой, потеряны в пути, отправлены почтой, ожидаются через систему электронного документооборота);
- если нет ограничения по использованию поступившего имущества по назначению.
- При этом порядок оплаты заказа (предоплата или последующая оплата) не влияет на признаки поставки неотфактурованной.
- Тара, оприходованная отдельно от поступившего товара и не оформленная отгрузочными документами отправителя, не относится к неотфактурованной поставке, так как:
 - заказ поставщику оформлялся на товар, а не на тару;
 - взаиморасчеты по таре, в которой поступил товар, не предусмотрены;

¹⁸ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 24.07.2023). Ст. 514. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/

- у покупателя нет обязательств по оприходованию на склад и постановке на бухгалтерский учет этой тары; более того, иногда подобная складская операция нецелесообразна.

Ошибочные поступления товарно-материальных ценностей в адрес предприятия также не являются неотфактурованными ввиду того, что:

- отсутствуют хозяйственные отношения с грузоотправителем в целом либо по данной поставке;
- прибывший в адрес организации товар не был заказан;
- требуется оприходование груза на обособленный складской учет и на забалансовый бухгалтерский счет;
- распорядиться поступившим имуществом организация не вправе, но при этом обязана обеспечить его сохранность.

Правила учета неотфактурованных поставок, а также необходимые первичные документы для их оформления определяются учетной политикой компании. Ранее действующие Методические указания по учету материально-производственных запасов, содержавшие раздел о неотфактурованных поставках, были отменены, но существуют национальный стандарт бухгалтерского учета ПБУ 21/2008 и рекомендации НРБУ БМЦ «Неотфактурованные поставки». При получении документов от поставщика данные бухгалтерии корректируются, а разницы в оценке (при их возникновении) включаются в доходы или расходы по перспективе.

В налоговом учете стоимость использованных в производстве или проданных товаров из неотфактурованных поставок не включается в налоговые расходы до получения на них соответствующей отгрузочной документации; входящий налог на добавленную стоимость не может быть принят к вычету из бюджета ровно до этого же момента.

Хозяйствующие субъекты организуют складской, бухгалтерский учет материальных ценностей с учетом масштабов бизнеса, количества складов, ассортиментной номенклатуры, уровня автоматизации [12, 13].

Решением данной проблемной ситуации может стать разработка и внедрение эффективных

механизмов, контроля, учета и отслеживания неотфактурованных поставок, а также выявление путей своевременного получения расчетных документов.

Рациональным видится составление локального регламента, описывающего порядок действий при поступлении на предприятие материалов без документального оформления. Это может быть частью внутреннего положения относительно учета поступления и движения запасов (с указанием соответствующих оформляемых внутренних документов). В такой локальный акт применительно к неотфактурованным поставкам должно быть включено руководство по выяснению отправителя и стоимости поступления, а также по выполнению бухгалтерских записей в момент прихода ценностей и корректировке проводок после получения полноценно оформленной документации на них.

Кроме того, важно разрабатывать и поддерживать партнерские отношения с поставщиками, чтобы минимизировать задержки в получении документов-фактур. Только в таком случае можно достичь эффективности и предотвратить возможные риски в сфере учета и финансового управления [14].

Для решения проблемы учета неотфактурованных поставок необходимо принять ряд мер.

Во-первых, организация должна установить жесткие требования к сопроводительной документации и контролировать ее при получении товаров. При отсутствии счета-фактуры необходимо незамедлительно связаться с поставщиком и потребовать его предоставления.

Во-вторых, предприятие может использовать электронный документооборот и автоматизировать процесс приема и проверки счетов-фактур.

Это значительно упростит контроль за поступлением товара и позволит своевременно обнаруживать и решать проблемы с неотфактурованными поставками [15], что будет способствовать улучшению управления потоками материальных ресурсов, даст компаниям возможность избежать задержек в производственном процессе и обеспечить точность финансовой отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пряхин Г.Н., Земцова Е.М. Управление логистическими процессами на основе совершенствования технологии бизнес-процессов. *Научный ежегодник Центра анализа и прогнозирования*. 2020;1(4):148–152.
2. Фейгель М.Л., Мейтова А.Н. Особенности организации документооборота в бухгалтерском учете складского хозяйства. *Бизнес. Образование. Право*. 2022;1(58):49–52. DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.115

3. Городилов М.А. ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(8):844–863. DOI: 10.24891/ia.23.8.844
4. Нефедова С.В., Пышкова Т.К. Новые правила учета: сравнительный анализ ФСБУ 5/2019 «Запасы» и ПБУ 5/01 «Материально-производственные запасы». *Вестник Тульского филиала Финуниверситета*. 2021;(1):80–82.
5. Бухарова Д.Х., Шарапова В.М., Шарапова Н.В. Современные подходы к документации предприятия как основе информационного обеспечения финансово-хозяйственной деятельности. *Московский экономический журнал*. URL: <https://qje.su/ekonomicheskaya-teoriya/moskovskij-ekonomicheskij-zhurnal-11-2023-12/?print=print>. DOI: 10.55186/2413046X_2023_8_11_545
6. Тихонова И.В. Проблемы применения электронного документооборота в бухгалтерском учете. *Известия Байкальского государственного университета*. 2019;29(1):132–137. DOI: 10.17150/2500-2759.2019.29(1).132-137
7. Стецюнич Ю.Н. Реализация требования полноты в бухгалтерском учете. *Вестник Ленинградского государственного университета им. А.С. Пушкина*. 2015;6(4):116–122.
8. Дружилловская Э.С. Теории, парадигмы и концепции бухгалтерского учета и отчетности: основополагающие вопросы. *Бухучет в строительных организациях*. 2023(1):5–15.
9. Лытнева Н.А., Кыштымова Е.А., Парушина Н.В. Оценочные критерии материальных запасов в бухгалтерском учете и их влияние на формирование стоимости капитала. *Естественно-гуманитарные исследования*. 2022;39(1):437–445. DOI: 10.24412/2309-4788-2022-1-39-437-445
10. Шульга О.К., Рысина В.А. Формирование учетной политики в части запасов в соответствии с ФСБУ 5/2019. *Проблемы научной мысли*. 2022;2(1):38–42.
11. Омарова Н.К. Бухгалтерский учет: современные тенденции и перспективы развития. *Экономика и предпринимательство*. 2022;8(145):1385–1388. DOI: 10.34925/EIP.2022.145.8.286
12. Marliyati M., Mutmainah S., Rokhimah Z.P. et al. The application of inventory Accounting Information systems at manufacturing enterprises. *Applied Accounting and Management Review (AAMAR)*. 2022;1(1):43. DOI: 10.32497/aamar.v1i1.3902
13. Колесникова Е.В., Кваско М.А. Современные тенденции развития бухгалтерского учета. *Тенденции развития науки и образования*. 2022;(90-5):81–83. DOI: 10.18411/trnio-10-2022-205
14. Кателикова Т.И., Кателиков А.Н. Организационные аспекты системы внутреннего контроля экономических субъектов *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2023;16(3):263–268. DOI: 10.53914/issn2071-2243_2023_3_263
15. Appliance of Innovative Technologies in Managerial Accounting Models in Digitalized Accounting System. *Research Papers*. 2022;62(1):233–257. DOI: 10.37075/rp.2022.1.10

REFERENCES

1. Pryakhin G.N., Zemtsova E.M. Management of logistics processes based on improving business process technology. *Nauchnyi ezhegodnik Tsentra analiza i prognozirovaniya = Scientific Yearbook of the Center for Analysis and Forecasting*. 2020;1(4):148–152. (In Russ.).
2. Feigel M.L., A.N. Meitova. Features of the organization of document management in accounting of warehouse management *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Law*. 2022;1(58):49–52. (In Russ.). DOI: 10.25683/VOLBI.2022.58.115
3. Gorodilov M.A. FSB 5/2019 Stocks: Analysis of conceptual changes. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;23(8):844–863. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.8.844
4. Nefedova S.V., Pyshkova T.K. New accounting rules: a comparative analysis of FSBU 5/2019 ‘Inventories’ and PBU 5/01 ‘Inventories’. *Vestnik Tul'skogo filiala Finuniversiteta = Bulletin of the Tula branch of the Financial University*. 2021;(1):80–82. (In Russ.).
5. Bukharova D.H., Sharapova V.M., Sharapova N.V. Modern approaches to enterprise documentation as a basis for information support of financial and economic activity. *Moskovskii ekonomicheskii zhurnal = Moscow Economic Journal*. URL: <https://qje.su/ekonomicheskaya-teoriya/moskovskij-ekonomicheskij-zhurnal-11-2023-12/?print=print>. (In Russ.). DOI: 10.55186/2413046X_2023_8_11_545

6. Tikhonova I. V. Problems of application of electronic document flow in accounting. *Izvestiya Baikalskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Baikal State University*. 2019;29(1):132–137. (In Russ.). DOI: 10.17150/2500–2759.2019.29(1)
7. Stetsyunich Y. N. Realisation of the requirement of completeness in accounting. *Vestnik Leningradskogo gosudarstvennogo universiteta im. A. S. Pushkina. Vestnik = Bulletin of Leningrad State University named after. A. S. Pushkin*. 2015;6(4):116–122. (In Russ.).
8. Druzhilovskaya E. S. Theories, paradigms and concepts of accounting and reporting: fundamental issues. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Building Organisations*. 2023(1):5–15. (In Russ.).
9. Lytneva N. A., Kyshtymova E. A., Parushina N. V. Estimation criteria of material reserves in accounting and their influence on the formation of the cost of capital. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*. 2022;39(1):437–445. (In Russ.). DOI: 10.24412/2309–4788–2022–1–39–437–445
10. Shulga O. K., Rysina V. A. Formation of accounting policy in part of stocks in accordance with FSBU 5/2019. *Problemy nauchnoi mysli = Problems of scientific thought*. 2022;2(1):38–42.
11. Omarova N. K. Accounting: modern trends and prospects of development. *Ekonomika i predprinimatelstvo = Journal of Economy and entrepreneurship*. 2022;8(145):1385–1388. (In Russ.). DOI: 10.34925/EIP.2022.145.8.286
12. Marliyati M., Mutmainah S., Rokhimah Z. P. et al. The application of inventory accounting information systems at manufacturing enterprises. *Applied Accounting and Management Review (AAMAR)*. 2022;1(1):43. DOI: 10.32497/aamar.v1i1.3902
13. Kolesnikova E. V., Kvasko M. A. Sovremennye tendentsii razvitiya bukhgalterskogo obrazovaniya [Modern trends in the development of accounting]. *Tendentsii razvitiya nauki i obrazovaniya = Tendencies of science and education development*. 2022;(90–5):81–83. (In Russ.). DOI: 10.18411/trnio-10–2022–205
14. Katelikova T. I., Katelikov A. N. Organisational aspects of the system of internal control of economic entities *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Voronezh State Agrarian University*. 2023;16(3):263–268. (In Russ.). DOI: 10.53914/issn2071–2243_2023_3_263
15. Appliance of Innovative Technologies in Managerial Accounting Models in Digitalised Accounting System. *Research Papers*. 2022;62(1):233–257. DOI: 10.37075/rp.2022.1.10

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Алёна Сергеевна Рыбакина — студентка кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Alyona S. Rybakina — student of the Accounting and Auditing Department of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0009-0009-9348-6284>

alna-kuznetsova-02@bk.ru

Дина Хасановна Бухарова — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Dina Kh. Bukharova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing Department of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5720-9329>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

buharova_dh@usue.ru

Наталья Владимировна Шаранова — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Уральский государственный экономический университет, Екатеринбург, Россия

Natalia V. Sharapova — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Department of Accounting and Auditing of the Ural State University of Economics, Yekaterinburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5247-0683>

n.v.sharapova@usue.ru

Заявленный вклад авторов:

Рыбакина А. С. — сбор и обработка данных для написания статьи, подготовка исходного текста, оформление табличного материала.

Бухарова Д. Х. — анализ нормативной базы и литературы, доработка текста, описание результатов и формирование итоговых выводов.

Шарпова Н. В. — научное руководство, разработка концепции статьи.

Authors' declared contribution:

Rybakina A. S. — collection and processing of data for writing an article, preparation of the source text, design of tabular material.

Bukharova D. Kh. — analysis of the regulatory framework and literature, revision of the text, description of the results and formation of final conclusions.

Sharapova N. V. — scientific supervision, development of the article concept.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 17.04.2024; после рецензирования 19.06.2024; принята к публикации 26.07.2024.

The article was submitted on 17.04.2024; revised on 19.06.2024 and accepted for publication on 26.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86
УДК 336.13(045)
JEL H59, H69

Разработка концептуального подхода к содержанию системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления

А.С. Павлова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье проведен анализ теоретических подходов к элементному составу системы внутреннего финансового аудита (далее – ВФА) в секторе государственного управления. Совершенствование ВФА, в частности – создание его достаточного методического обеспечения, рассматривается как основа улучшения качества управления бюджетным процессом и повышения эффективности бюджетных расходов и является **целью** настоящего исследования. В качестве информационной основы выступили нормативные правовые акты, регулирующие организацию и осуществление ВФА, а также документы международных организаций и труды отечественных ученых по теме исследования. Методологическая база работы сформирована на основе общих **методов** научного познания, таких как анализ, синтез, сравнение, обобщение, группировка и классификация. Научная новизна исследования заключается в совершенствовании методического инструментария ВФА в секторе государственного управления, что имеет существенное значение для развития теории управления государственными финансами и повышения эффективности бюджетных расходов. С опорой на данные отечественной научной школы автором статьи уточнены и теоретически обоснованы структурные элементы системы ВФА в секторе государственного управления, предложен концептуальный подход к ее содержанию, который при незначительной адаптации может иметь практическое применение. **Результаты** исследования предназначены для широкого круга читателей, в том числе администраторов бюджетных средств при организации и осуществлении ВФА, сотрудников Министерства финансов Российской Федерации при совершенствовании методологии внутреннего финансового аудита.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит; сектор государственного управления; повышение качества управления бюджетным процессом; повышение эффективности управления общественными финансами; система; внешняя среда; внутренняя среда; процессный блок; обеспечивающий блок

Для цитирования: Павлова А.С. Разработка концептуального подхода к содержанию системы внутреннего финансового аудита в секторе государственного управления. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):73-86. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86

ORIGINAL PAPER

Development of the Conceptual Approach to the Content of the Internal Financial Audit System in the Public Administration Sector

A.S. Pavlova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article analyzes theoretical approaches to the elemental composition of the internal financial audit system (hereinafter – IFA) in the public administration sector. The development of internal financial audit, in particular the creation of sufficient methodological support for internal financial audit, is considered as a basis for improving the quality of budget process management and increasing the efficiency of budget expenditures. The **purpose** of the study is to solve the scientific problem of expanding the internal financial audit in the public sector methodological tools, which is essential for the development

© Павлова А.С., 2024

of the public finance management theory and improving the budget expenditures efficiency. The information basis was the normative legal acts, which regulate the organization and implementation of the internal financial audit, the international organizations documents in the field of internal audit, the domestic researchers' works in the field of internal financial audit and internal audit. The methodological basis of the work is formed on the scientific cognition general **methods** (collecting data about the research object, comparing approaches to categorizing the research object, processing data through analysis, synthesis, generalization, grouping and classification). The scientific novelty of this study lies in the improvement of methodological tools for internal financial auditing in the public administration sector, which is crucial for the development of the public financial management theory and for improving the budgetary expenditures efficiency. Based on the data of the national scientific school, the article clarifies and theoretically substantiates the elements of the internal financial audit system in the public administration sector. The conceptual approach proposed by this study can be applied in the public administration sector organizations with minor adaptations. The **results** of the study are intended for a wide range of readers, including chief administrators and administrators of budgetary funds in the internal financial audit organization and implementation, the Ministry of Finance of the Russian Federation in improving the internal financial audit methodology.

Keywords: internal financial audit; public administration sector; improving the quality of budget process management; improving the efficiency of public finance management; system; external environment; internal environment; process block; providing block

For citation: Pavlova A.S. Development of a conceptual approach to the content of the internal financial audit system in the public administration sector. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):73-86. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-73-86

ВВЕДЕНИЕ

Повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами — одно из основных направлений современной бюджетной политики Российской Федерации, нашедшее отражение в Государственной программе «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»¹. В целях формирования основы для улучшения качества управления бюджетным процессом признано необходимым создание достаточного методического обеспечения ВФА, развитие которого рассматривается в качестве неотъемлемого условия повышения эффективности бюджетных расходов².

Несмотря на значительный вклад отечественных исследователей в развитие теории управления государственными финансами, разработанность ВФА нельзя назвать высокой в связи с тем, что большинство научных трудов по данной теме построено преимущественно на основе положений действующего нормативного правового и методического обеспечения; их авторы сопоставляют понятия ВФА и внутреннего финансового контроля (далее — ВФК),

не подчеркивая взаимосвязи категорий «аудит», «внутренний аудит» и ВФА и не выделяя стратегической цели ВФА в части совершенствования бюджетного процесса.

При этом вопросы описания элементного состава системы ВФА в отечественных источниках научной информации отражения не нашли.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Информационной основой выполненного исследования стали нормативные правовые акты, регулирующие организацию и осуществление ВФА (Бюджетный кодекс Российской Федерации, федеральные стандарты ВФА), документы международных организаций в области внутреннего аудита. Автором статьи также были изучены работы российских исследователей в сфере ВФА и внутреннего аудита — Е. А. Федченко, Э. А. Исаева, О. С. Дьяконовой, В. А. Гузя, С. В. Пономаревой, Т. М. Рогоуленко, И. С. Егоровой, Л. В. Ефименко, Ю. А. Кутырева, Н. В. Лазаревой, А. В. Сметанко, Т. Б. Турищевой и др. Методологической основой послужили такие научные методы, как анализ, синтез, обобщение, группировка, классификация, сравнение.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Содержательные подходы к элементному составу системы ВФА

С позиции системного подхода ВФА представляет собой единое целое, состоящее из взаимосвязанных элементов. По мнению И. В. Блаубер-

¹ Государственная программа Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков», утвержденная постановлением Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 (в ред. 30.12.2020 № 2386). URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=130010&ysclid=lypty08zuh308352287

² Распоряжение Правительства РФ от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг.» URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

га и Э.Г. Юдина, достоинством данного подхода является возможность учета всех входных и выходных характеристик объекта, а недостаточность и ограниченность заключается в простом разложении изучаемого объекта на части и последующем их описании [1]. При этом авторы подчеркивают целесообразность применения системного подхода, позволяющего провести комплексный анализ объекта исследования с описанием совокупности связей и отношений между его элементами, факторами внутренней и внешней среды.

Рассмотрим содержательные аспекты понятия «система». По утверждению О.С. Елкиной, каждая система состоит из элементов, набор связей между которыми определяется ее структурой [2].

В научной среде сформировалось многообразие взглядов на элементный состав систем, относящихся к различным экономическим категориям, что позволило выделить базовые элементы каждой системы независимо от ее содержательного наполнения. Например, Т.Б. Турищева в качестве составляющих системы внутреннего контроля помимо традиционных (субъекта и объекта) рассматривает контрольную среду, процедуры, информационное обеспечение и коммуникации [3]. Л.В. Ефименко дополнительными элементами системы финансового контроля называет предмет, сферу деятельности, принципы, процесс, методы, механизмы, технику и технологию проведения контроля, его организацию, результат, субъект (принимающий решения по результатам контроля), принятие решения по результатам контроля [4]. Интерес представляет исследование группы ученых под руководством Э.А. Исаева, рассматривающей систему контроллинга как совокупность, состоящую из следующих подсистем: субъективно-объективной (субъект и объект); методологии (цели, задачи, функции, принципы, методы, методики, инструменты и научные подходы), обеспечивающей (нормативное, информационное, программное обеспечение и др.) и процессной (коммуникации, выработка решений и др.) [5].

Проведенный анализ теоретических подходов позволил выделить как базовые, присущие любой системе, так и дополнительные (уникальные) структурные компоненты системы ВФА:

- *внутренняя среда* — включает процессный блок (миссия, цели и задачи, стороны, объект и предмет, методы, принципы, функции, поведенческий блок) и обеспечивающий блок (бухгалтерское, кадровое, правовое и документальное обес-

печение, обеспечение в сфере информационных технологий и информационной безопасности);

- *внешняя среда*, в состав которой входит нормативное правовое и информационно-консультационное обеспечение, обеспечение в сфере стратегических направлений развития ВФА.

Рассмотрим структуру ВФА подробнее.

2. Концептуальные подходы к внутренней среде системы ВФА

Процессный блок содержит ключевые элементы ВФА, отражающие основные характеристики рассматриваемой категории:

1. Целевой сектор (миссия, цели и задачи ВФА).

Целеполагание ВФА необходимо формировать, исходя из особенностей, характерных для сектора государственного управления:

- в основе определения миссии, целей и задач лежат общественно-значимые ориентиры;
- основанием для постановки стратегических целей служат программные документы³, программы повышения эффективности бюджетных расходов⁴, ведомственные проекты и планы деятельности Министерства финансов Российской Федерации как методолога в сфере ВФА⁵.

Первым этапом целеполагания ВФА выступает определение его миссии, характеризующей ключевую причину его реализации, а также предназначение и ценность для экономического субъекта. В отличие от частного сектора, где миссией внутреннего аудита является сохранение и повышение стоимости компании, что и является основной целью ее деятельности [6], в государственном секторе миссия ВФА заключается в обеспечении достижения общественно значимых целей организаций сектора государственного управления, закрепленных в нормативных правовых актах и, соответственно, разнящихся в зависимости от типа субъекта (*табл. 1*).

³ Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_docLAW162186/

⁴ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 гг.». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

⁵ План деятельности Министерства финансов Российской Федерации на 2021–2026 гг. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=134834

Таблица 1 / Table 1

**Целевые ориентиры деятельности организаций сектора государственного управления /
Targets for the activities of organizations in the public administration sector**

Тип организации сектора государственного управления / Type of the public sector organization		Целеполагание деятельности / Goal setting	
Органы государственной власти (государственные органы)	Органы законодательной власти	Осуществление законодательных полномочий	
	Федеральные органы исполнительной власти	Федеральные органы исполнительной власти Федеральное министерство	Выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в установленной актами Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации сфере деятельности ^а
		Федеральная служба	Контроль и надзор в установленной сфере деятельности, а также специальные функции в области обороны, государственной безопасности, защиты и охраны государственной границы Российской Федерации, борьбы с преступностью, общественной безопасности ^б
		Федеральное агентство	Оказание государственных услуг, управление государственным имуществом и правоприменительные функции, за исключением функций по контролю и надзору ^с
	Исполнительные органы субъектов Российской Федерации	Осуществление совокупности исполнительных полномочий	
	Органы судебной власти	Защита и охрана конституционно-правовых ценностей	
	Государственные органы	Осуществление полномочий в установленной законодательством РФ сфере	
Органы местного самоуправления		Решение вопросов местного значения исходя из интересов населения с учетом исторических и иных местных традиций ^д	
Органы управления государственными внебюджетными фондами		Управление деятельностью государственного внебюджетного фонда	
Государственные (муниципальные) учреждения	Бюджетное учреждение	Обеспечение реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов), органов публичной власти федеральной территории или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах ^е	
	Казенное учреждение	Обеспечение реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления ^ф	
	Автономное учреждение	Осуществление предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов публичной власти федеральной территории, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, средств массовой информации, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами ^г	

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

Примечание / Note: а, б, с – Указ Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/942772dce30cfa36b671bcf19ca928_e4d698a928/; а, б, с – Decree of the President of the Russian Federation No. 314 of March 9, 2004 On the system and structure of Federal Executive bodies. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_46892/942772dce30cfa36b671bcf19ca928_e4d698a928/; д – Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; д – Resolution of the Government of the Russian Federation No. 320 of April 15, 2014 On Approval of the State Program of the Russian Federation «Public Finance Management and Regulation of Financial Markets». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; е – Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/; е – Federal Law No. 7-FZ of January 12, 1996 On Non-profit Organizations. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/; ф – Бюджетный кодекс Российской Федерации. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/; ф – The Budget Code of the Russian Federation. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/; г – Федеральный закон от 03.11.2006 № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/; г – Federal Law No. 174-FZ of November 3, 2006 On Autonomous Institutions. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63635/.

На основе миссии выстраивается комплекс целей, на достижение которых направлена деятельность ВФА. В ходе исторического развития их понимание законодательно уточнялось. На начальном этапе (2007–2013 гг.) ВФА отождествлялся с ВФК и поэтому был ориентирован на осуществление контроля за исполнением бюджетных процедур и повышение результативности использования бюджетных средств. В период с 2013 по 2019 г., когда ВФА и ВФК были нормативно и содержательно разделены, цели ВФА состояли в оценке надежности ВФК, подтверждении достоверности бюджетной отчетности и оценке результативности и экономности использования бюджетных средств. Начиная с 2019 г. особое значение придается увязке ВФА и работы по повышению качества финансового менеджмента; поэтому цель ВФА, заключающаяся в оценке результативности и экономности расходования бюджетных средств, трансформирована в повышение качества финансового менеджмента⁶.

Цели ВФА также находят свое отражение в государственных программах Российской Федерации⁷, программах повышения эффективности бюджетных расходов⁸, а также ведомственных проектах. Представляется целесообразным объединение этих разрозненных целей в единую матрицу (табл. 2).

Целеполагание ВФА необходимо выстраивать в двух направлениях — как с позиции целей содержательного, так организационного характера; в рамках каждого направления формируются генеральная цель/цели и соответствующие им иерархические лестницы.

Цели содержательного характера отражают ключевые направления осуществления ВФА, определенные документами стратегического планирования. В процессном блоке генеральной целью ВФА выступает повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами. Цели организационного

характера относятся к направлению трансформации и совершенствования организации ВФА в части автоматизации его процедур и повышения эффективности кадровой политики. Цели сгруппированы по трем уровням: каждая следующая детализирует предыдущую. В ходе декомпозиции цели разделяются на задачи, направленные на достижение соответствующих целей.

2. Категорийный сектор.

2.1. Стороны ВФА.

В рамках организации и осуществления ВФА выделяют ряд субъектов (или сторон): аудируемых (структурные подразделения организации), деятельность которых выступает объектом изучения внутренних аудиторов, и аудирующих, которые определяются в зависимости от типа организации ВФА (рис. 1).

2.2. Объект и предмет ВФА.

Подходы к определению объектов ВФА разнятся, и их можно классифицировать по двум направлениям (иные подходы являются производными от указанных): организационный подход, при котором объектом выступает организация и/или ее структурные подразделения (Ю.А. Кутурев [7]) и процессный подход, объектом которого являются бюджетные процедуры, реализуемые структурными подразделениями (Н.В. Лазарева [8]).

Деятельность внутренних аудиторов направлена на изучение процессов, осуществляемых структурными подразделениями в рамках бюджетных полномочий организации, в целях их анализа и оценки, поиска рискованных точек и путей снижения вероятности реализации рисков, а также подготовки предложений по совершенствованию рассматриваемых процессов. В связи с этим под объектом ВФА понимаются процессы, осуществляемые структурными подразделениями в рамках бюджетных полномочий экономического субъекта.

Предмет ВФА определяется границами аудиторского мероприятия и описывает отдельные области объекта, подлежащие изучению в соответствии с вопросами аудиторского мероприятия.

3. Регулирующий сектор.

3.1. Методы ВФА.

При анализе методов ВФА большинство авторов, в том числе Н.В. Лазарева [8] и Ю.А. Кутурев [7], ограничиваются теми, которые относятся к нормативно установленным. Однако набор методов не является ограниченным, и для организации ВФА может применяться их более широкий перечень (табл. 3).

⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/

⁷ Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков»». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/

⁸ Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/

Таблица 2 / Table 2

Матрица целей и задач ВФА / Matrix of goals and objectives of internal financial audit in the public sector

Тип целеполагания / Type of goal setting	Уровень целеполагания / The level of goal setting			Задачи
	1-й уровень	2-й уровень	3-й уровень	
Целеполагание содержательного характера	Повышение качества управления бюджетным процессом и эффективности управления общественными финансами ^а	Создание условий для повышения качества финансового менеджмента ^б	Повышение качества управления доходами бюджета	Обеспечение надежности внутреннего финансового контроля
			Повышение качества ведения учета и составления бюджетной отчетности / Обеспечение достоверности бюджетной отчетности	
			Повышение качества управления активами	
		Повышение качества управления расходами бюджета		
		Повышение эффективности бюджетных расходов ^с		
Целеполагание организационного характера	Повышение эффективности деятельности организаций сектора государственного управления ^д	Обеспечение охвата всех аспектов деятельности организаций сектора государственного управления ^е	Трансформация системы внутреннего финансового контроля и аудита в систему внутреннего аудита ^ф	Формирование нормативного правового и методического обеспечения внутреннего аудита
		Обеспечение цифровой трансформации в сфере внутреннего финансового аудита	Автоматизация обмена информацией между органами внешнего и внутреннего финансового контроля, субъектами внутреннего финансового аудита о контрольной (аудиторской) деятельности, выявляемых рисках, примененных мерах реагирования и результатах контрольной (аудиторской) деятельности ^г	Создание к 2027 г. модуля внутреннего финансового аудита в подсистеме финансового контроля ГИИС «Электронный бюджет» ^з
	Повышение эффективности осуществления внутреннего финансового аудита	Повышение эффективности кадровой политики в сфере внутреннего финансового аудита	Обеспечение высокого уровня подготовки кадров в сфере внутреннего финансового аудита	Разработка и внедрение единой системы обучения, повышения квалификации и сертификации сотрудников ^и

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

Примечание / Note: а, б, в, г – Постановление Правительства Российской Федерации от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/ / а, б, в, г – Resolution of the Government of the Russian Federation No. 320 of April 15, 2014 On Approval of the State Program of the Russian Federation «Public Finance Management and Regulation of Financial Markets». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_162186/; с, д, е, и – Распоряжение Правительства Российской Федерации от 31.01.2019 № 117-р «Об утверждении Концепции повышения эффективности бюджетных расходов в 2019–2024 годах». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/ / с, д, е, и – Decree of the Government of the Russian Federation No. 117-R of January 31, 2019 On Approval of the Concept of Improving the Budget Expenditures Efficiency in 2019–2024. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317187/; г – Ведомственный проект «Электронный SMART-контроль (контроллинг) и учет государственных финансов для управленческих решений». URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/ / г – Departmental project «Electronic SMART control (controlling) and accounting of public finances for management decisions». URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/projects/electronic_SMART_control/.

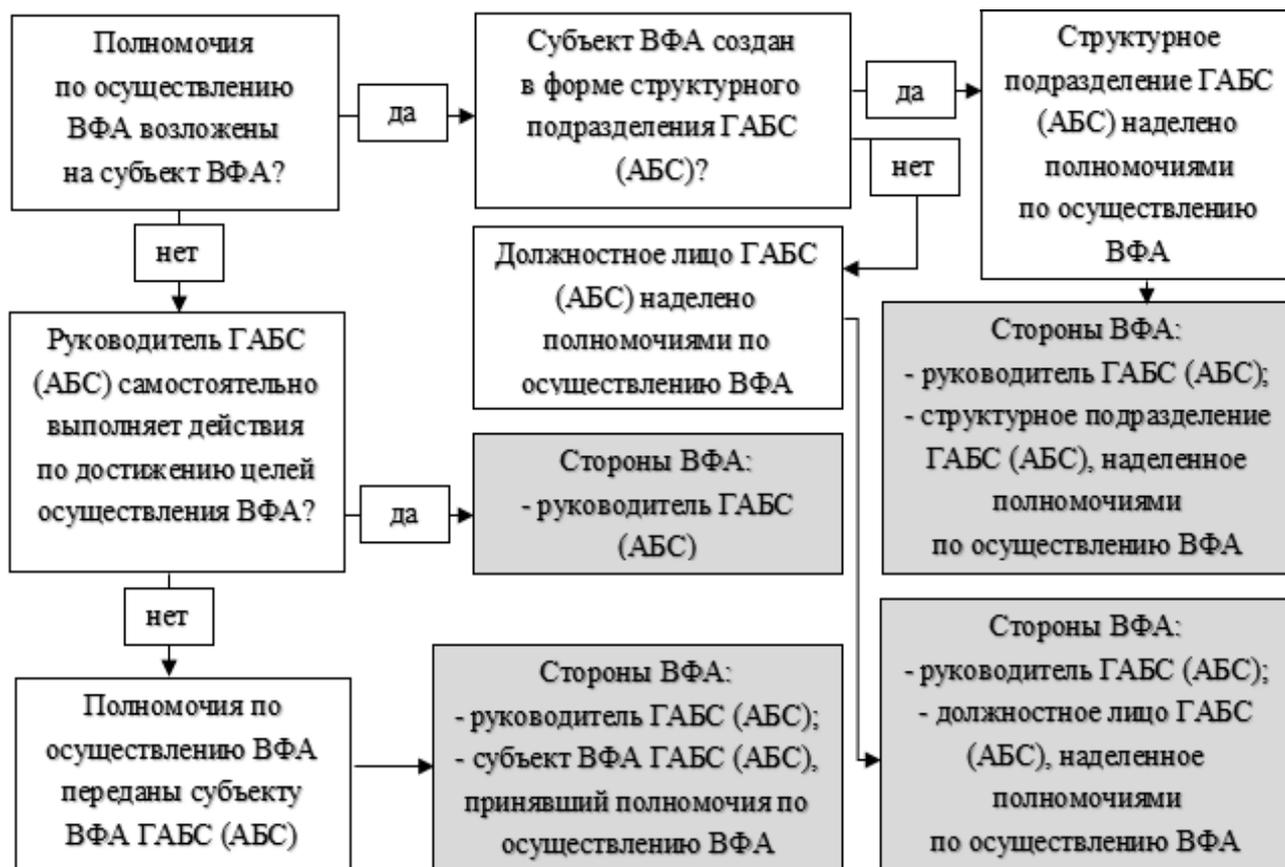


Рис. 1 / Fig. 1. Блок-схема аудлирующих сторон ВФА в зависимости от типа его организации / A block diagram of the auditing parties of the internal financial audit in the public sector, depending on the type of its organization

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

3.2. Принципы ВФА.

Осуществление ВФА основывается на ряде принципов или основополагающих правил. Интерес представляет практика Международной организации высших органов аудита, состоящая в разделении принципов аудита на общие, которые необходимо учитывать до начала аудиторского процесса и на более, чем одном его этапе, и принципы, относящиеся к конкретным этапам процесса аудита⁹. Научную попытку классифицировать принципы ВФА предпринял Ю.А. Кутырев, предложив разделить их на общие, характерные для всех видов аудита, и специальные, присущие только ВФА [7].

В целях систематизации принципов ВФА они разделены на две группы: организационно-процес-

сные и принципы профессионального поведения аудиторов (рис. 2).

4. Функциональный сектор.

Проблема определения функций ВФА не получила широкого распространения среди отечественных исследователей. Однако существующее понимание роли внутреннего аудита в корпоративной сфере позволило сформировать два подхода к определению функций ВФА в секторе государственного управления: полномочный (раскрывающий обязанность или полномочие субъекта внутреннего аудита), сторонниками которого являются Т.М. Рогоуленко, О.С. Дьяконова, С.В. Гузь, А.В. Бодяко и С.В. Пономарева¹⁰, и ролевой (устанавливающий роль или назначение субъекта внутреннего аудита в организации), которого придерживается, в частности, А.В. Сметанко [9]. Второй (ролевой)

⁹ ISSAI 100. Основополагающие принципы аудита государственного сектора. URL: https://roskazna.gov.ru/upload/iblock/bfe/issai-100-osnovnye-printsipy-audita-v-gos-sektore_rus.pdf.

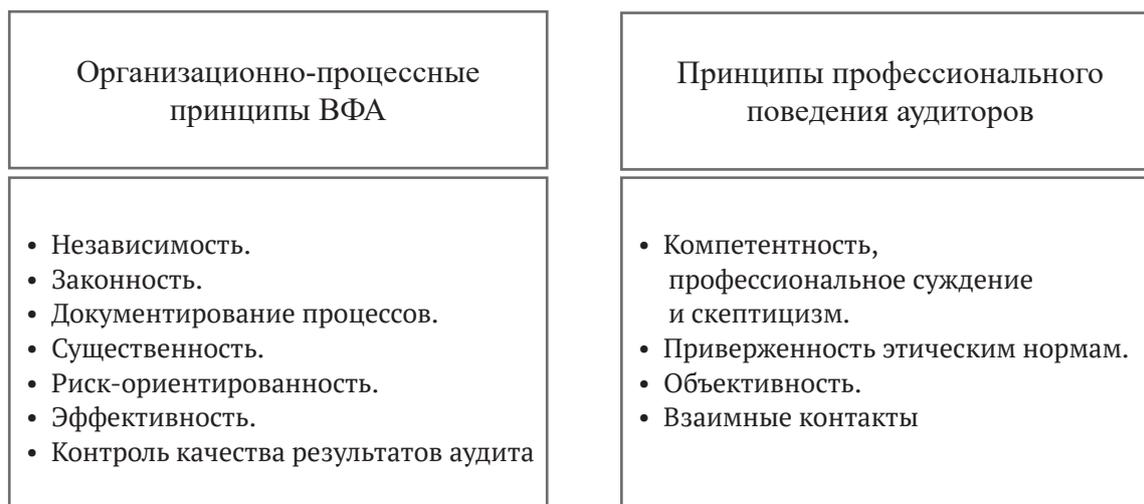
¹⁰ Дьяконова О.С., Гузь В.А., Пономарева С.В. и др. Внутренний аудит. Учебник. М.: КноРус; 2023. 181 с.

Таблица 3 / Table 3

**Расширенный перечень методов, используемых для организации ВФА /
An expanded list of methods used to organize an internal financial audit**

Наименование методов / Name of the methods	Группа / Group	Примеры области применения методов / Examples of the methods scope
Обще логические методы	Анализ	Нахождение причин и последствий реализации бюджетного риска
	Синтез	Изучение отдельных вопросов в рамках оценки достоверности бюджетной отчетности в целях последующего формирования вывода о достоверности или недостоверности бюджетной отчетности
	Индукция	Формирование суждения о достоверности бюджетной отчетности на основе достоверности выборочных для анализа данных
	Дедукция	Определение величины существенности ошибки, нарушения и недостатка и последующее ее распределение между статьями бюджетной отчетности
	Обобщение	Формирование аудиторских выводов
Статистические методы	Выборочный метод	Отбор конкретных операций (действий) по выполнению бюджетной процедуры (аудиторская выборка), на основании анализа которых будут сделаны выводы относительно всей генеральной совокупности
	Метод группировки	Распределение бюджетных рисков на группы по уровню значимости с целью последующего анализа наиболее значимых бюджетных рисков
	Балансовый метод	Анализ форм бюджетной отчетности
	Вертикальный и горизонтальный анализ	Анализ показателей бюджетной отчетности
	Трендовый анализ	Сравнение каждой позиции бюджетной отчетности с рядом предшествующих периодов и тенденций динамики показателей
	Индексный метод	Анализ показателей управленческой отчетности
	Корреляционно-регрессионный анализ	Поиск факторов, которые оказывают наибольшее влияние на реализацию бюджетных рисков
Специфические методы	Инспектирование	Изучение информации, связанной с проведением инвентаризации
	Пересчет	Выборочная проверка точности арифметических расчетов субъектов бюджетных процедур в первичных документах
	Запрос	Запрос бюджетной отчетности, бюджетной сметы, обоснований плановых сметных назначений
	Подтверждение	Запрос информации относительно вопроса, вызывающего сомнения у членов аудиторской группы
	Наблюдение	Изучение действий субъектов бюджетных процедур по составлению ими бюджетной отчетности
	Мониторинг процедур ВФК	Оценка надежности ВФК за составлением бюджетной сметы
Методы поиска эффективных решений	Ситуационный анализ	Анализ внешних и внутренних условий функционирования организации для выявления ее сильных и слабых сторон и последующей подготовки предложений и рекомендаций по повышению эффективности управления финансами, находящимися в ее распоряжении
	Дерево решений	Подготовка предложений и рекомендаций на основе их проверки по дереву решений на предмет влияния на повышение эффективности управления финансами, находящимися в распоряжении организации

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.



*Рис. 2 / Fig. 2. Типологическая группировка принципов ВФА /
Typological grouping of the internal financial audit in the public sector principles*

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

подход представляется наиболее целесообразным, поскольку позволяет сформулировать цель внедрения ВФА и его назначение, оставляя перечисление полномочий субъекта внутреннего аудита в категории «обязанности субъекта внутреннего аудита».

Функции ВФА в секторе государственного управления (сформированные путем анализа роли внутреннего аудита в частных компаниях) состоят из функции 1-го порядка (или стимулирующей), отражающей ключевую задачу ВФА по повышению эффективности управления общественными финансами, и функций 2-го порядка, помогающих в осуществлении функции 1-го порядка. К ним относятся: аналитическая (накопление аналитических материалов), консультационная (подготовка предложений и рекомендаций в целях поддержки при принятии управленческих решений) и превентивная функции (снижение вероятности реализации бюджетных рисков в будущем).

5. Поведенческий сектор.

В роли сторон ВФА выступают должностные лица и структурные подразделения организации. От принимаемых ими решений зависит характер развития ВФА. Существуют противоречия между поступками, которые совершает рациональный человек, и решениями (не всегда рациональными), принимаемые субъектом в реальности. Изучением данных вопросов занимается поведенческая экономика.

Отечественный исследователь С. Ю. Богатырев отмечает, что концепция поведенческих финансов уже нашла свое применение на практике в сфере

бухгалтерского учета. Это обусловлено вариативностью систем учета в организациях, что объясняется наличием требований к уровню конфиденциальности данных компании, а также предпочтениями, профессионализмом и компетенциями ее владельцев и руководителей [10]. Применимость инструментария поведенческих финансов к ВФА обусловлена тем, что в каждой организации государственного сектора он проводится в соответствии со специфичной для данного экономического субъекта организационно-методической моделью. Указанный факт (помимо предусмотренной федеральными стандартами ВФА вариативностью в части организационных аспектов) в том числе обусловлен как ожидаемыми со стороны руководства организации результатами внутренних финансовых аудиторов, так и видением субъектом ВФА своей миссии и готовностью субъектов бюджетных процедур сотрудничать с внутренними финансовыми аудиторами по вопросам реализации предложений и рекомендаций по повышению качества финансового менеджмента, мотивацией и уровнем профессиональной подготовки руководителя и сотрудников служб ВФА. Факторы, определяющие особенности организационно-методической модели ВФА в организации, представлены на рис. 3.

К факторам поведенческого характера также относится уровень мотивации руководителей и работников субъекта ВФА. Данному вопросу посвящено множество исследований отечественных и зарубежных ученых, но применительно к сотрудникам организаций частного, а не государственно-



Рис. 3 / Fig. 3. Факторы, определяющие особенности организационно-методической модели ВФА / Factors determining the features of the internal financial audit organizational and methodological model

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

го сектора. При этом такие авторы, как В.Е. Wright [11], Н. G. Rainey и Р. Steinbauer [12], подчеркивают важность повышения трудовой мотивации работников для роста эффективности субъектов сектора государственного управления. Результаты исследований П. Г. Давидова [13] свидетельствуют, что характер и инструментарий мотивации сотрудников организаций государственного и частного секторов различны. Вместе с этим В.Е. Wright [12], R. F. Durant, R. Kramer, J. L. Perry, D. Mesch и L. Paarlberg [14] полагают, что система мотивации работников субъектов сектора государственного управления основывается на общих принципах и положениях и должна укладываться в единую теорию мотивации персонала. Среди ученых нет единого мнения относительно первоочередности факторов материального и нематериального стимулирования работников государственного сектора, однако, по мнению А.А. Максимова [15], приоритет все же отдается нематериальным, т.е. факторам внутренней мотивированности. Ряд исследователей полагает, что отсутствие у субъекта четко определенных целей, как и их слабое распространение

среди персонала, негативно отражается на его трудовой мотивации. Однако, помимо постановки конкретных целей, не менее важно распространение и последующее разъяснение сотрудникам ориентиров, задач и миссии организации для осознания ими важности и ценности своей работы, причастности к созданию общественных благ и вклада в развитие страны [16]. Но, независимо от принадлежности субъекта к одному из секторов экономики, ее работникам важно понимать значимость и смысл своей деятельности. В этой связи каждый участник ВФА должен обладать соответствующим видением собственной миссии, что напрямую связано с поведенческими факторами, определяющими особенности организационно-методической модели ВФА.

Еще один структурный элемент системы ВФА — обеспечивающий — содержит элементы, опосредующие деятельность субъекта ВФА, но требуемые для бесперебойной работы ВФА. Информационное обеспечение снабжает субъект ВФА массивом данных, необходимых для проведения аудиторских мероприятий; бухгалтерское обеспечение

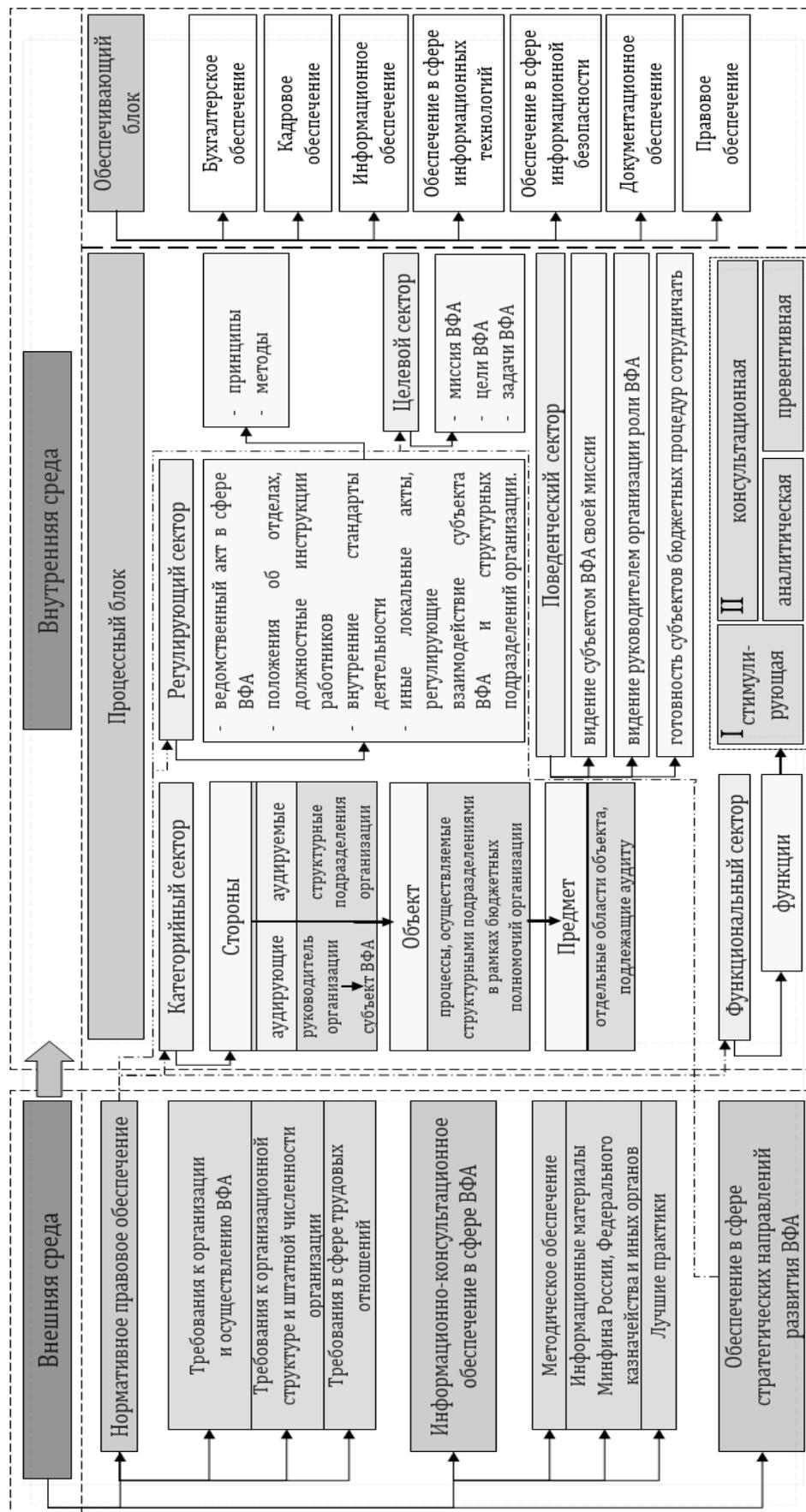


Рис. 4 / Fig. 4. Концептуальный подход к содержанию системы ВФА / A conceptual approach to the content of the internal financial audit system in the public sector

Источник / Source: составлено автором / developed by the author.

субъекта ВФА отвечает за начисление заработной платы и выплат работникам компенсационного и стимулирующего характера. Кадровое обеспечение помогает в оформлении трудовых договоров, приказов на перевод, увольнение или отпуск сотрудников и иных документов соответствующей направленности. Документационное обеспечение оказывает содействие в подготовке документации, ее хранении, отправке внутренним и внешним пользователям. Обеспечение в сфере информационной безопасности позволяет предотвратить несанкционированный доступ к информации. Обеспечение в сфере информационных технологий предоставляет субъекту ВФА необходимые ресурсы для осуществления деятельности. Правовое обеспечение помогает при формировании локальных актов субъекта ВФА.

3. Концептуальные подходы к внешней среде системы ВФА

Внешняя среда системы ВФА, задающая нормы и правила функционирования, направления развития внутренней среды, представлена нормативным правовым обеспечением. В его состав входят как требования к организации и осуществлению ВФА, организационной структуре и штатной численности субъекта сектора государственного управления, так и предписания по части соблюдения предусмотренных законодательством гарантий для работников.

К элементам внешней среды также относится информационно-консультационное обеспечение (методические и информационные материалы в сфере ВФА, в том числе касающиеся лучших его практик) и обеспечение в сфере стратегических направлений развития ВФА, определяющее вектор развития внутренней среды.

Информационно-консультационное обеспечение представляет собой методические и инфор-

мационные материалы в сфере ВФА (в том числе касающиеся лучших из существующих практик). Важным элементом внешней среды также выступает обеспечение в сфере стратегических направлений ВФА, определяющее вектор развития внутренней среды.

ВЫВОДЫ

В ходе исследования на основании анализа отечественных и зарубежных научных трудов был выработан концептуальный подход к содержанию системы ВФА, которая при незначительной адаптации может быть использована в организациях сектора государственного управления (рис. 4).

Следует отметить, взаимозависимость элементов данной системы — так, нормативное правовое обеспечение определяет содержание целевого и связанного с ним функционального секторов, а также особенности категорийного сектора.

Миссия и цели ВФА в организации формулируются в соответствии со стратегическими направлениями его развития, формируемого внешним сектором. Основы, закладываемые поведенческим сектором, определяют эффективность выполнения функций ВФА (функциональный блок).

По результатам анализа содержательного наполнения системы ВФА выявлено разнообразие взглядов на категорирование ее отдельных элементов при отсутствии комплексной модели. Кроме того, дискуссионным остается вопрос элементного состава системы ВФА и характера связей между ее элементами.

Разработанный концептуальный подход к содержанию системы ВФА имеет существенное значение для развития теоретических основ исследуемого объекта как составляющего элемента теории управления государственными финансами.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Блауберг И. В., Юдин Э. Г. Становление и сущность системного подхода. М.: Наука; 1973. 271 с.
2. Елкина О. С. О системной терминологии. *Вестник ОмГУ. Серия: Экономика*. 2010;(1):53–60.
3. Турищева Т. Б. Роль и место внутреннего контроля в системе управления автономных учреждений. *Аудитор*. 2018;(2):11–15. DOI: 10.12737/article_5a8d636c17f157.26589785
4. Ефименко Л. В. Контроль и ревизия. Челябинск: ЮУрГУ; 2018. 105 с.
5. Ванькович И. М., Васюнина М. Л., Головчанский И. А. и др. Контроллинг в государственном секторе: теория и практика. М.: Прометей; 2022. 790 с.
6. Егорова И. С. Проблематика встраивания аудита в систему корпоративного финансового контроля. *Аудитор*. 2018;(8):3–8. DOI: 10.12737/article_5b61644fa77533.40412620
7. Кутырев Ю. А. Совершенствование контроля в бюджетной сфере в условиях принятия Федеральных стандартов внутреннего финансового аудита. *Вестник евразийской науки*. 2020;(6):1–9.

8. Лазарева Н.В. Внутренний финансовый аудит. Монография. М.: Русайнс; 2020. 118 с.
9. Сметанко А.В. Современный подход к определению сущности внутреннего аудита и его основных функций в системе корпоративного управления акционерным обществом. *Вестник Таганрогского института управления и экономики*. 2013;(2):22–25.
10. Никонова И.А., Богатырев С.Ю. Новая парадигма финансов. Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях. Сборник науч. работ по итогам Национальной научно-практической конференции (Москва, 22 января 2019 г.). М.: Научный консультант; 2019. 380:28–37.
11. Wright B.E. Public-Sector Work Motivation: A Review of the Current Literature and a Revised Conceptual Model. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 2001;11(4):559–586. DOI: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a003515
12. Rainey H.G., Steinbauer P. Galloping Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 1999;9(1):1–32. DOI: 10.1093/OXFORDJOURNALS.JPART.A024401
13. Давидов П.Г. Мотивация работников государственного сектора Израиля. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Минск: Белорусский государственный университет; 2017. 24 с.
14. Durant R.F., Kramer R., Perry James L., Mesch D., Paarlberg L. Motivating Employees in a New Governance Era: The Performance Paradigm Revisited. *Public Administration Review*. 2006;16(66):505–514. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2006.00611.x
15. Максимов А.А. Мотивация государственных служащих как управленческая проблема. *Вестник Московского университета. Серия 18. Социология и политология*. 2017;(2):73–91. DOI: 10.24290/1029-3736-2017-23-2-73-91
16. Rainey H.G. Reward Preferences among Public and Private Managers: In Search of the Service Ethic. *American Review of Public Administration*. 1982;16(4):288–302. DOI: 10.1177/027507408201600402

REFERENCES

1. Blauberg I.V., Yudin E.G. The formation and essence of a systematic approach. Moscow: Nauka; 1973. 271 p. (In Russ.).
2. Elkina O.S. About the system terminology. *Vestnik Omskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika = Bulletin of the Omsk State University. Series: Economics*. 2010;(1):53–60. (In Russ.).
3. Turchicheva T.B. The role and place of internal control in the management system of autonomous institutions. *Auditor*. 2018;(2):11–15. (In Russ.). DOI: 10.12737/article_5a8d636c17f157.26589785
4. Efimenko L.V. Control and audit. Chelyabinsk: SUSU; 2018. 105 p. (In Russ.).
5. Vankovich I.M., Vasyunina M.L., Golovchansky I.A. et al. Controlling in the public sector: theory and practice. Moscow: Prometei; 2022. 790 p. (In Russ.).
6. Egorova I.S. Problematics of integrating auditing into the corporate financial control system. *Auditor*. 2018;(8):3–8. (In Russ.). DOI: 10.12737/article_5b61644fa77533.40412620
7. Kytirev Y.A. Improving control in the budgetary sphere in the context of the adoption of internal financial audit federal standards. *Vestnik evrazijskoj nauki = Bulletin of Eurasian science*. 2020;(6):1–9. (In Russ.).
8. Lazarova N.V. Internal financial audit. Monograph. Moscow: Rusians; 2020. 118 p. (In Russ.).
9. Smetanko A.V. A Modern approach to determining the essence of internal audit and its main functions in the corporate governance system of a joint-stock company. *Vestnik Taganrogsckogo instituta upravleniya i ekonomiki = Bulletin of the Taganrog institute of management and economics*. 2013;(2):22–25. (In Russ.).
10. Nikonova I.A., Bogatyrev S.Y. A new paradigm of finance. Current problems of economics, accounting, auditing, and analysis in modern conditions: Collection of scientific papers on the results of the National Scientific and Practical Conference (Moscow, January 22, 2019). Moscow: Nauchnyi konsul'tant; 2019. 380:28–37. (In Russ.).
11. Wright B.E. Public-Sector Work Motivation: A Review of the Current Literature and a Revised Conceptual Model. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 2001;11(4):559–586. DOI: 10.1093/oxfordjournals.jpart.a003515
12. Rainey H.G., Steinbauer P. Galloping Elephants: Developing Elements of a Theory of Effective Government Organizations. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 1999;9(1):1–32. DOI: 10.1093/OXFORDJOURNALS.JPART.A024401

13. Davidov P.G. Motivation of public sector workers in Israel. Candidate of economic sciences thesis. Synopsis. Minsk: Belarusian State University; 2017. 24 p. (In Russ.).
14. Durant R.F., Kramer R., Perry James L., Mesch D., Paarlberg L. Motivating Employees in a New Governance Era: The Performance Paradigm Revisited. *Public Administration Review*. 2006;16(66):505–514. DOI: 10.1111/j.1540-6210.2006.00611.x
15. Maksimov A.A. Motivation of civil servants as a managerial problem. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 18. Sociologiya i politologiya = Bulletin of the Moscow University. Series 18. Sociology and Political Science*. 2017;(2):73–91. (In Russ.). DOI: 10.24290/1029-3736-2017-23-2-73-91
16. Rainey H.G. Reward Preferences among Public and Private Managers: In Search of the Service Ethic. *American Review of Public Administration*. 1982;16(4):288–302. DOI: 10.1177/027507408201600402

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Анастасия Сергеевна Павлова — аспирант кафедры «Финансовый контроль и казначейское дело», младший научный сотрудник Института финансовых исследований, Финансовый университет, Москва, Россия; начальник Отдела внутреннего финансового аудита, Гохран России, Москва, Россия

Anastasia S. Pavlova — postgraduate student of the Department of financial control and treasury management, junior researcher of the Financial research institute, Financial university, Moscow, Russia; head of the Internal financial audit department, Gokhran of Russia, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-3167-9576>

anastasya-pavlova00@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 13.03.2024; после рецензирования 19.04.2024, принята к публикации 22.07.2024.

The article was submitted on 13.03.2024; revised on 19.04.2024 and accepted for publication on 22.07.2024.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-87-97
УДК 378(045)
JEL A22

Стратегический вектор подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых национальных приоритетов высшего образования

Н.А. Казакова

Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Цель статьи – рассмотрение актуальных проблем формирования стратегии развития магистерских программ подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых национальных приоритетов высшего образования. Для ее реализации использованы различные научные подходы и методы, в том числе абстрагирование, анализ, синтез, сравнение и обобщение лучших практик, которые позволили сформулировать современные требования к профессии бизнес-аналитика как провайдера изменений в бизнес-среде. Выявленные факторы, тенденции и потребности кадрового обеспечения послужили ориентиром для новых подходов к совершенствованию компетентностной модели подготовки бизнес-аналитиков, формируя запрос на развитие проектного подхода к обучению, а также междисциплинарности применяемых методов бизнес-анализа. В статье представлен авторский подход к созданию стратегии развития программы, а также к образованию Партнерства заинтересованных организаций, являющихся «носителями» компетенций, регулярный мониторинг которых послужит навигатором совершенствования компетентностной модели подготовки молодых кадров в будущем. Использованные подходы, опыт и рекомендации автора могут быть полезны академическим руководителям магистерских программ в университетах, а также в совершенствовании программ повышения квалификации и профессионального развития молодежи.

Ключевые слова: национальные приоритеты; модель высшего образования; стратегия; бизнес-аналитик; аудиторская деятельность; партнерство; мониторинг компетенций; проектное обучение

Для цитирования: Казакова Н.А. Стратегический вектор подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых национальных приоритетов высшего образования. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):87-97. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-87-97

ORIGINAL PAPER

Strategic Vector of Training Business Analysts in the Conditions of New National Priorities of Higher Education

N.A. Kazakova

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

ABSTRACT

The purpose of the article is to consider current problems of forming a strategy for the development of master's programs for training business analysts in the context of new national priorities of higher education. To implement it, various scientific approaches and methods were used, including abstraction, analysis, synthesis, comparison and generalization of best practices, which made it possible to formulate modern requirements for the profession of business analyst as a provider of changes in the business environment. The identified factors, trends and staffing needs served as a guide for new approaches to improving the competency-based model of training business analysts, creating a request for the development of a project approach to training, as well as the interdisciplinarity of the business analysis methods used. The article presents the author's approach to creating a program development strategy, as well as to the formation of a Partnership of interested organizations that are the «carriers» of competencies, regular monitoring of which will serve as a navigator for improving the competency-based model of training young personnel in the future. The

© Казакова Н.А., 2024

approaches, experience and recommendations of the author used can be useful to academic leaders of master's programs at universities, as well as in improving programs for advanced training and professional development of the youth.

Keywords: national priorities; higher education model; strategy; business analyst; auditing activities; partnership; monitoring of competencies; project-based learning

For citation: Kazakova N.A. Strategic vector of training business analysts in the conditions of new national priorities of higher education. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):87-97. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-87-97

ВВЕДЕНИЕ. СТРАТЕГИЯ РАЗВИТИЯ ПРОГРАММ ПОДГОТОВКИ БИЗНЕС-АНАЛИТИКОВ

Стратегия развития программ подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых национальных приоритетов высшего образования, по мнению автора настоящей статьи, должна строиться на алгоритме, включающем несколько типовых этапов.

Первый этап состоит в исследовании современных требований к профессии бизнес-аналитика как провайдера управления изменениями в бизнес-среде (рис. 1), что непосредственно вытекает из государственного профессионального стандарта «Бизнес-аналитик»¹.

Во-первых, аналитика должна быть обоснованной, а значит, иметь свои профессиональные ценности (этические нормы, правила, стандарты качества). В этом отношении работа бизнес-аналитика наиболее близка аудиторской деятельности, потому что также является социально значимой. Социальные запросы к бизнес-анализу заключаются в росте уверенности заинтересованных сторон в достоверности предоставленной информации.

Во-вторых, для профессии бизнес-аналитика сегодня важны как повышение качества и количества применяемых информационных ресурсов, технологий анализа, уровня цифровой среды и технологий обработки больших данных, так и альтернатива включения элементов искусственного интеллекта, облегчающих работу аналитика в рутинных процессах сбора и систематизации данных.

Кроме того, бизнес-аналитик должен знать и понимать тенденции формирования международных и национальных стандартов, нормативно-правовой базы регулирования областей, являющихся сферами его профессиональных интересов, а также следить за трендами развития

систем управления бизнесом и экономическими субъектами всех организационно-правовых форм; понимать изменения, происходящие в сфере нормативно-правового регулирования деятельности экономических субъектов и формировании ими различных видов отчетности.

На развитие этой профессии значительное влияние оказывает происходящая трансформация других специальностей, требующих аналитических компетенций.

Таким образом, вся совокупность факторов, определяющих современные требования к профессии бизнес-аналитика, выступает навигатором изменения подходов к созданию компетентностной модели подготовки специалистов в данной области и прежде всего формирует запрос на повышение ее практикоориентированности, проектного подхода к обучению будущих кадров, а также междисциплинарности применяемых методов бизнес-анализа.

Второй этап стратегии развития программы подготовки бизнес-аналитиков в условиях новых национальных приоритетов высшего образования состоит в анализе опыта ее реализации и разработке адаптированной компетентно-целевой модели (см. таблицу).

Анализ более чем 10-летнего опыта обучения по магистерской программе «Бизнес-аналитика в экономике и управлении» в РЭУ имени Г.В. Плеханова позволяет оценить общие и специфические характеристики ее функционирования на разных этапах реализации с учетом изменяющихся внешних условий и внутренних обстоятельств. Среди наиболее значимых внешних факторов следует назвать пандемию, трансформацию образовательных стандартов, СВО, геополитические факторы и санкции. К ключевым внутривузовским причинам корректировки программы можно отнести преобразование организационной структуры (отвечающей за набор обучающихся и выпуск магистров); изменения локального нормативно-методического и функционального регулирования магистерских программ.

¹ Приказ Министерства труда и социальной защиты Российской Федерации от 22.11.2023 № 821н «Об утверждении профессионального стандарта «Бизнес-аналитик»». URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=464523&ysclid=lyspmnikz438072707>

СОВРЕМЕННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ
к профессии бизнес-аналитика как провайдера управления
изменениями в бизнес-среде

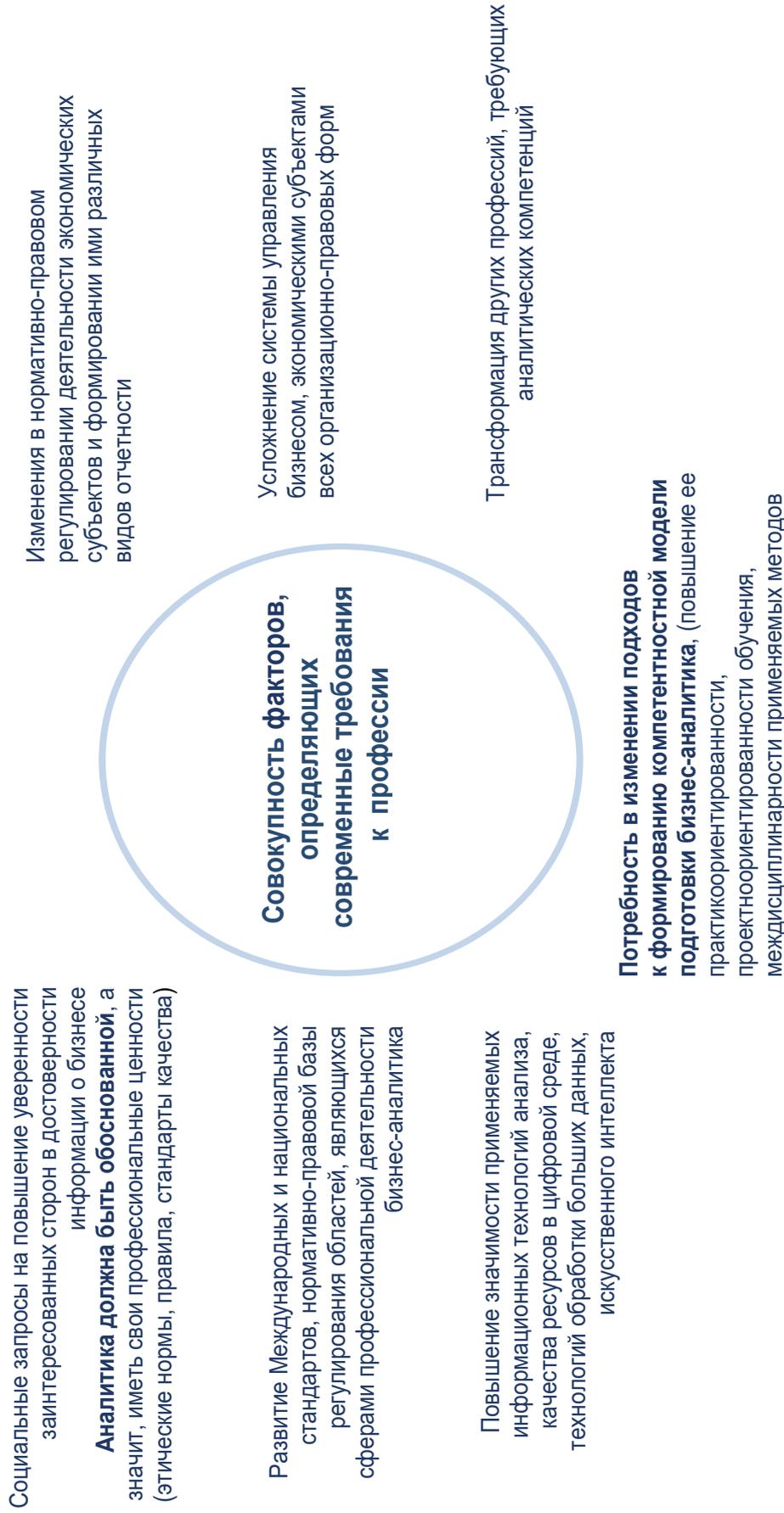


Рис. 1 / Fig. 1. **Современные требования к профессии бизнес-аналитика как провайдера управления изменениями в бизнес-среде / Modern requirements for the profession of business analyst as a provider of change management in the business environment**

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Таблица / Table

**Подход к формированию компетентно-целевой модели подготовки бизнес-аналитика, адаптированной к требованиям работодателей и потенциальных студентов магистратуры /
An approach to the formation of a competent-targeted model for training a business analyst, adapted to the requirements of employers and potential master's students**

Компетентно-целевая модель подготовки бизнес-аналитика / Competence-targeted model of business analyst training			
Вход/выход	Профильные	Непрофильные	На выпуск каких специалистов следует ориентироваться
Цели обучения	Повышение уровня знаний и профессиональных компетенций, поступление в аспирантуру	Смена направления и профиля подготовки за период 2–2,5 года как потребность повышения собственной конкурентоспособности и карьерного роста	Специалисты подразделений научных исследований и разработок, аудита и контроллинга, IT, финансовой безопасности, рейтинговых агентств, аудиторско-консалтинговых компаний
Задачи и факторы	Углубленное освоение конкретного вида аналитической деятельности и проведения НИР	Развитие информационно-аналитических и коммуникационных навыков, применение компетенций из разных областей знаний для решения нестандартных задач	Проектное обучение, развитие креативного мышления, опыт генерирования идей, создания собственных методик, НИР, получение навыков формирования профессионального суждения

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

На сегодняшний день среди обучающихся на данной программе укрупненно можно выделить 2 группы. Первая состоит из выпускников профильных программ бакалавриата по направлениям «Экономика» (профили «Корпоративные финансы», «Макроэкономическое планирование и прогнозирование», разные модификации профиля «Бухгалтерский учет, анализ, аудит»), «Менеджмент» (профиль «Финансовый менеджмент»), а также специалитета по направлению «Экономическая безопасность» и др. Данные категории студентов мотивированы на повышение уровня знаний и профессиональных компетенций, а некоторые — на поступление в аспирантуру. Этим обучающимся интересуют углубленное освоение конкретного вида аналитической деятельности и проведение собственных НИР; они активно участвуют в реализации кафедральных внутренних грантов по приоритетным направлениям научной деятельности университета.

Вторая группа — это так называемые «непрофильные» обучающиеся, чаще всего закончившие вузы по техническим специальностям. Они целенаправленно идут на данную программу и, как правило, не сразу после получения базового образования. Их интерес заключается в смене направления и профиля подготовки за короткий период — обучение по программе длится 2 года (очная форма) или 2,5 года (очно-заочная форма) обучения — для повышения собственной конкурентоспособности, карьерного роста или открытия своего бизнеса. С такими студентами преподавателям достаточно трудно на первом году обучения, но легко на втором, когда они уже понимают заданный алгоритм и осознают потребность в развитии информационно-аналитических и коммуникационных навыков, а также возможность применения компетенций из разных областей знаний для решения нестандартных бизнес-задач.

Обобщая накопленный опыт, можно сделать вывод, что при разработке адаптированной компетентно-целевой модели подготовки бизнес-аналитика следует ориентироваться на специалистов подразделений научных исследований и разработок, аудита и контроллинга, служб ИТ, финансовой безопасности, а также рейтинговых агентств и аудиторско-консалтинговых компаний. При этом основным является проектный метод обучения, направленный на развитие креативного мышления, наработку опыта генерирования идей, практики создания собственных методик, проведения НИР, а также получение навыков формирования профессионального суждения.

При создании учебного плана и проектов для практических занятий по дисциплинам профессионального цикла в них следует включать отраслевой анализ как ключевую парадигму бизнес-анализа с учетом современных приоритетов Российской Федерации² (рис. 2).

Значимость освоения будущими кадрами методов аналитики устойчивого развития вытекает из многочисленных трудов авторитетных ученых, в числе которых М.В. Мельник [1–3], В.И. Бариленко [4, 5], В.Г. Когденко [6], Н.С. Пласкова [7] и др. [8, 9]. Профессор В.И. Бариленко обосновывает востребованность модернизации сложившейся парадигмы экономического анализа на основе принципов теории заинтересованных сторон и бизнес-анализа, что расширяет его задачи и возможности, в том числе по созданию «практически применимого механизма реального управления всем комплексом изменений в организациях» [4], что в целом доказывает, что важными компетенциями профессии являются

обоснование совершенствования бизнес-модели организации и создание инновационных ценностей, а также их раскрытие в публичной нефинансовой отчетности [5].

ПРОЕКТНОЕ ОБУЧЕНИЕ: ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ

Проектное обучение бизнес-аналитиков направлено как на приобретение навыков работы в команде (группе исследователей), умения генерировать идеи по решению нестандартных задач, так и на развитие профессионального мышления, формирование обоснованного профессионального суждения на принципах скептицизма, независимости и профессиональной этики. В этом отношении работа бизнес-аналитика наиболее близка аудиторской деятельности. В то же время коммуникационные, информационно-аналитические и креативные компетенции сегодня необходимы во всех видах профессиональной деятельности. Об этом говорят данные вакансий, содержащие перечень требований к персоналу государственных учреждений, коммерческих организаций, в том числе аудиторских, консалтинговых компаний, рейтинговых агентств. Эти компетенции нужны внутренним аудиторам, бизнес-аналитикам, бухгалтерам, разработчикам программного обеспечения и баз данных, маркетологам, оценщикам и др.

По мнению автора настоящей статьи, аудиторская деятельность является наиболее совершенной с позиции формирования обоснованного профессионального суждения благодаря наличию комплекса международных стандартов, накопленных, систематизированных и постоянно актуализируемых кодексов и правил, определяющих профессиональные ценности аудитора, которые находятся в постоянном развитии на основе анализа многолетнего опыта и лучших мировых практик.

Групповой проект представляет собой комплексное задание, симулирующее конкретную бизнес-задачу из практики информационно-аналитического подразделения компании, и направлен на оценку творческого рейтинга обучающихся, их компетенций как по отдельным темам и разделам рабочей программы дисциплины (РПД), так и по всему курсу в целом. Трудоемкость работ по выполнению проекта зависит от количества часов, выделенных на практические занятия, а также на самостоятельную работу студентов.

² Постановление Правительства РФ от 15.04.2023 № 603 «Об утверждении приоритетных направлений проектов технологического суверенитета и проектов структурной адаптации экономики Российской Федерации и Положения об условиях отнесения проектов к проектам технологического суверенитета и проектам структурной адаптации экономики Российской Федерации, о представлении сведений о проектах технологического суверенитета и проектах структурной адаптации экономики Российской Федерации и ведении реестра указанных проектов, а также о требованиях к организациям, уполномоченным представлять заключения о соответствии проектов требованиям к проектам технологического суверенитета и проектам структурной адаптации экономики Российской Федерации». URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/80001.html>; распоряжение Правительства Российской Федерации от 20.05.2023 № 1315-р «Об утверждении Концепции технологического развития на период до 2030 г.». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/406831204/?ysclid=lysodulna483244775>

АКТУАЛЬНЫЕ ОБЛАСТИ ПРОФКОМПЕТЕНЦИИ БИЗНЕС-АНАЛИТИКА

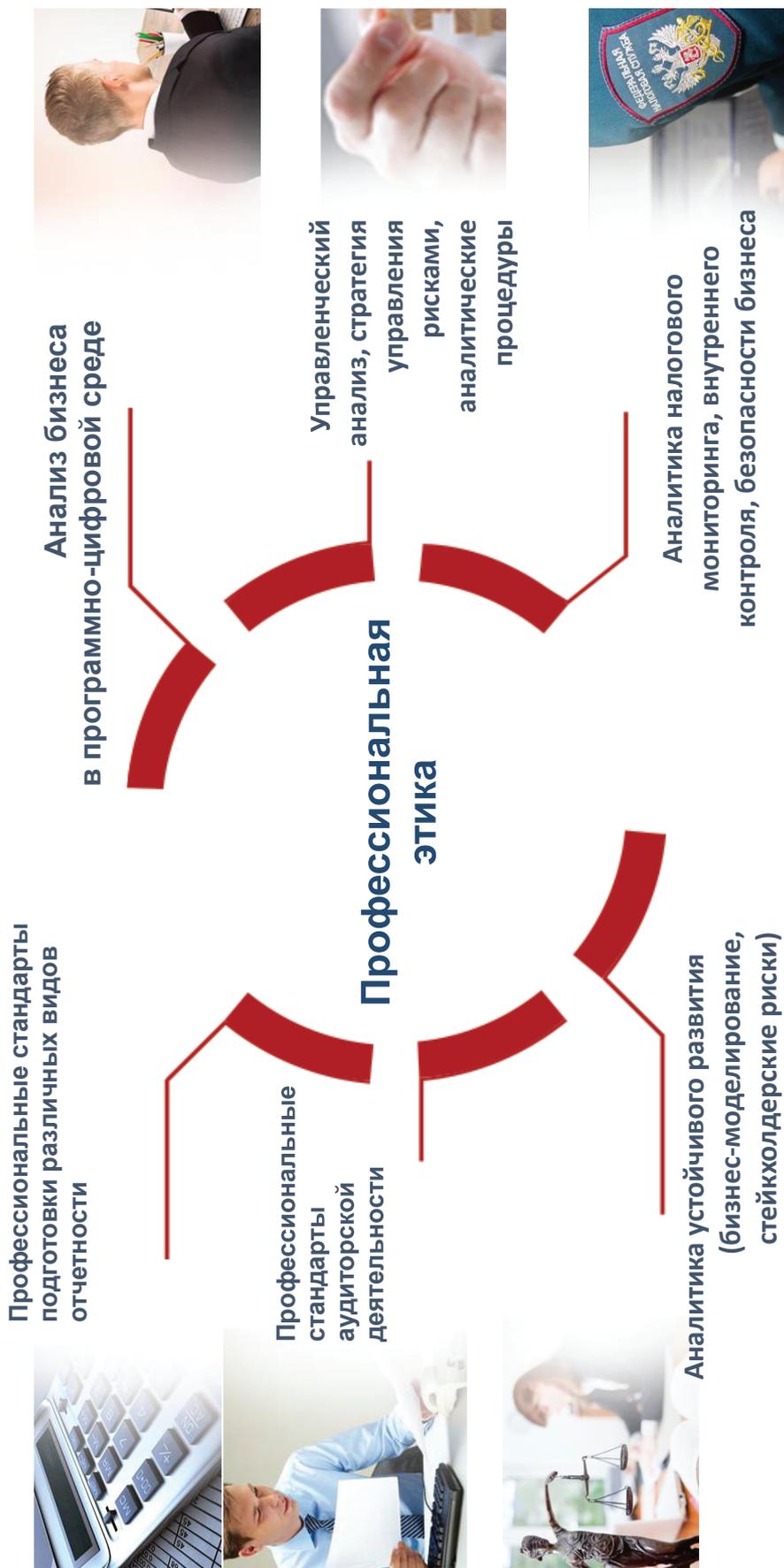


Рис. 2 / Fig. 2. Комплекс направлений профессиональных дисциплин для подготовки бизнес-аналитика, ориентированных на текущие потребности российской экономики и управления / A set of areas of professional disciplines for training a business analyst, focused on the current needs of the Russian economy and management

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Темы и примерные задания групповых проектов, а также индикаторы достижения целей проектного обучения приводятся в РПД и оценочных средствах по дисциплине. Творческое задание, например, может заключаться в разработке методики анализа бизнес-рисков публичной компании. Для его выполнения группа делится на подгруппы численностью от 3 до 5 человек. Преподаватель в ходе работы оценивает креативные и операционные возможности участников, в том числе с позиции как универсальных, так и целенаправленных компетенций, обусловленных ролью каждого учащегося в реализации проекта: руководителя (ответственного за проект и распределение функционала между участниками) с присущими этой позиции характеристиками; специалиста по работе с ИТ и ресурсами; интегратора данных [в том числе их компьютерной (программной) обработки для создания базовой среды]; визуализатора бизнес-процессов и результатов; аналитика, отвечающего за аналитический отчет, интерпретацию результатов и представление аналитической записки по проекту. Все этапы выполнения заданий проекта необходимо обсудить в подгруппе, распределить ответственность за каждый из них и представление результатов работы.

Для примера рассмотрим этапы выполнения проектного задания по дисциплине «Бизнес-анализ и управление рисками», каковыми являются:

1. Систематизация имеющейся информации (полученной из различных источников) о назначенной компании: бухгалтерская финансовая отчетность, общие сведения; макроэкономическая и отраслевая информация (с сайта Росстата, из других источников, в частности, из среды Интернет). Представление данных (с кратким описанием) в виде сводной таблицы.

2. Проведение отраслевого анализа, определение систематических отраслевых рисков компании.

3. Обоснование классификации бизнес-рисков, которая будет применена при разработке методики управления ими.

4. Проведение комплексного анализа деятельности компании.

5. Предложение и обоснование системы сбалансированных показателей (ССП) в рамках конкретных направлений оценки рисков таким образом, чтобы было соблюдено оптимальное количество, репрезентативность и достаточность этих показателей; определение их критериальных

значений и оценка с позиции достижения цели проекта.

6. Обоснование выбора конкретного метода оценки бизнес-рисков в связи со спецификой компании, предметом оценки и имеющейся информацией.

7. Выполнение необходимых расчетов и составление аналитической записки на 2–3 страницы, в состав которой следует включить описание всех этапов процедуры оценки, в том числе обоснование выбора инструментальных средств. Представление результатов в наглядном виде (схема, таблица, график).

8. Оценка рисков реализации стратегии компании на основе SPACE-анализа.

9. Разработка ССП для мониторинга и контроля бизнес-рисков компании.

10. Подготовка и защита презентации проекта.

Результаты выполнения группового задания (творческого проекта) по решению бизнес-задачи [в виде аналитического заключения (отчета), презентации и доклада] оцениваются в процессе его выполнения, а также на его завершающей стадии — представлении готового проекта. Для этого применяются установленные критерии, в том числе оценки как индивидуальной и групповой активности каждого учащегося, его роли в рецензировании других работ других участников проекта, так и качества отчета о выполнении группового задания, презентации, доклада и защиты проекта в целом.

Примерные оценки (в баллах) могут быть следующими:

- 20 баллов выставляется обучающемуся, если задание выполнено в полном объеме по всем составляющим, работа студента удовлетворяет всем критериям, и процент его участия составляет 85% и более;

- 17 баллов выставляется, если задание выполнено в полном объеме, по всем составляющим, однако работа студента удовлетворяет не всем критериям, и процент его участия составляет 70–84%;

- 12 баллов выставляется, если задание выполнено не в полном объеме и не по всем составляющим, работа студента удовлетворяет всем критериям, и процент участия студента составляет 50–69%;

- 10 баллов выставляется, если задание выполнено не в полном объеме и не по всем составляющим, или студент не принимал участие в каком-либо этапе группового задания, его работа

удовлетворяет не всем критериям и процент его участия составляет от 30 до 50%;

- 0 баллов выставляется, если задание не выполнено или студент не принимал участие в реализации группового задания.

НАВИГАТОРЫ РАЗВИТИЯ МАГИСТЕРСКОЙ ПРОГРАММЫ

С помощью бизнес-аналитики можно не только выявлять проблемы в организации, но и давать прогнозы в области повышения результативности бизнес-процессов, а также эффективности управления экономикой «цифрового» общества. Навигаторами развития магистерской программы (рис. 3), делающими ее актуальной и востребованной, выступают мотивы привлечения молодежи в профессию, компетенции, на которые нацелена программа, их востребованность у работодателя, а также наличие дисциплин — драйверов будущих изменений компетентностной модели бизнес-аналитика.

При этом в качестве главного навигатора совершенствования компетентностной модели следует рассматривать регулярный мониторинг компетенций бизнес-аналитика на основе изучения и обобщения мнения ключевых заинтересованных сторон — пользователей результатов его профессиональной деятельности.

Формула национальной модели высшего образования в условиях новых национальных приоритетов высшего образования выглядит следующим образом:

Государственная аттестация + подтверждение профессиональной компетентности (квалификационная сертификация) обучающихся.

В этой связи важным направлением работы является **формирование Партнерства** заинтересованных организаций — носителей компетенций, в число которые входят университеты, ведущие подготовку кадров профильных направлений, учебно-методические центры (УМЦ), консалтингово-аудиторские компании, организации различных отраслей — заказчики аудиторских, финансовых и прочих услуг; государственные и профессиональные регуляторы (объединения работодателей), а также АНО «Единая аттестационная комиссия» (ЕАК).

С 2021 г. ЕАК ведет активную работу по реализации и продвижению **национального проекта профессиональной сертификации** не только выпускников вузов, но и студентов, изучающих аудиторскую профессию, а также актуальные виды финансовой деятельности, смежные с аудитом³. Цель Партнерства — привлечение молодых кадров и создание условий для того, чтобы они оставались в выбранной профессии, обеспечение их высокой рыночной устойчивости и конкурентоспособности. Таким образом, результат взаимодействия заинтересованных сторон Партнерства — это достижение

³ АНО «ЕАК» (официальный сайт). URL: <http://www.eak-rus.ru/>; Методические материалы для профессиональных сертификаций. АНО «ЕАК» (официальный сайт). URL: https://eak-rus.ru/vse_o_sertifikaciyah_eak.

ЧЕМУ УЧИТЬ И КАК ЧАСТО МЕНЯТЬ КОМПЕТЕНТНОСТНУЮ МОДЕЛЬ

Коллегиальный подход	Мониторинг компетенций с учетом мнения ключевых заинтересованных сторон	Корректировка модели 1 раз в 3 года с учетом ФГОС ВО + ежегодная актуализация перспективной тематики магистерских работ
Наличие дисциплин — драйверов развития компетентностной модели подготовки бизнес-аналитиков		

Рис. 3 / Fig. 3. Навигаторы развития магистерской программы / Master's program development navigators

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

синергетического эффекта всеми его участниками. ЕАК в составе Партнерства выполняет функции методического центра по подготовке материалов и проведению независимой профессиональной квалификационной аттестации и сертификации. Проект ЕАК по профессиональной аттестации аудиторских кадров и сертификации обучающихся и выпускников различных видов финансовой деятельности, смежных с аудитом, связан с происходящей трансформацией рынка профессий и, соответственно, финансово-экономического бизнес-образования, расширением требований работодателей к специалистам и рисками неответственности квалификаций базового бакалаврского образования.

Все модули квалификационной аттестации ЕАК разработаны на единой методологической платформе, построенной на международных стандартах образования, как и все международные сертификации, но адаптированной к национальным особенностям и актуальной российской нормативной базе. Во всех модулях тестируются компетенции на знание информационных технологий и профессиональной этики в соответствующих областях сертификации.

Комплексная сертификация «Учет и отчетность в бизнесе, контроль и управление финансами» обеспечивает подтверждение компетенций в знаниях ФСБУ, МСФО, в том числе, финансового сектора, анализа бизнеса, управления финансами и бизнес-рисками, необходимых для работы на должностях: руководителя финансового департамента, главного бухгалтера, внутреннего аудитора, внутреннего контролера. Для этого претендент должен успешно сдать 10 стандартных модулей (без модуля «Аудиторская деятельность и профессиональные ценности») и комплексную задачу «**Стратегия устойчивого развития, управление финансами и бизнес-рисками**». Цель комплексной задачи — оценка компетенций, обеспечивающих комплексный анализ данных учета и финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, для подготовки необходимой информации и обоснований для стратегических решений по управлению рисками, бизнес-процессами и финансами компании, а также применение необходимых профессиональных навыков, заключающихся в использовании профессионального суждения, умения объективно анализировать, интерпретировать и сопоставлять информацию из разных источников и доносить информацию до заинтересованных лиц

соответствующим образом, а также способность обосновывать различные варианты стратегических решений и формировать рекомендации на основе результатов анализа данных финансового и управленческого учета, финансовой и нефинансовой информации и данных о системах корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля.

Сертификация «Налоговый менеджмент» обеспечивает подтверждение продвинутых компетенций в области ФСБУ, МСФО, в том числе финансового сектора, а также налогового администрирования и правового регулирования предпринимательской деятельности, необходимых для работы в налоговых департаментах коммерческих, в том числе общественно значимых компаний.

Сертификация «Бизнес-аналитик» обеспечивает подтверждение компетенций в области основ ФСБУ, МСФО, финансового менеджмента, а также продвинутых компетенций по комплексному анализу финансовой, консолидированной отчетности, различных видов корпоративной нефинансовой отчетности, в том числе в области устойчивого развития, инвестиционного и стратегического анализа общественно значимых компаний. Данные компетенции позволят претенденту работать бизнес-аналитиком, главным (ведущим) бизнес-аналитиком, руководителем аналитической службы компаний любых отраслей, государственных организаций, корпораций и холдингов (общественно значимых организаций).

Гарант качества квалификационной сертификации ЕАК — это высокий профессионализм членов независимого экспертного сообщества, Методического Совета и Совета по мониторингу компетенций при ЕАК.

ВЫВОДЫ

Если рассуждать о качественных параметрах развития программы, то, по мнению автора настоящего исследования, приоритеты и нормативные показатели, требуемые от академического руководителя, а также от преподавателей дисциплин магистратуры на сегодняшний день, оправданы и стимулируют поддержание достойного уровня образовательного процесса подготовки бизнес-аналитиков, и в новых национальных приоритетах высшего образования их не следует снижать. Если говорить о «портрете преподавателя будущего», то он должен иметь достаточный опыт практической деятельности в конкретной пред-

метной сфере, обладать компетенциями будущего специалиста, быть профессионалом и ученым, а также идейным вдохновителем и хорошим организатором, который сумеет вовлечь обучающихся и абитуриентов в свою профессию, научить профессиональному мышлению. Михаил Васильевич Ломоносов говорил, что образование — это не

сумма знаний, а правильный образ мышления. Поэтому нужно учить студентов креативным подходам в ключе практической пригодности, постоянного повышения профессионального уровня, человеческой общекультурной компетентности как основы будущего профессионального долголетия.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мельник М.В. Новые идеи в учете, анализе и аудите. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(6):84–89.
2. Мельник М.В. Траектория развития экономического анализа как самостоятельной области знаний. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2020;8(104):170–182. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2020.08.01.020
3. Мельник М.В. Загадки устойчивого развития в инновационной экономике. *Инновационное развитие экономики*. 2020;3(57):33–41.
4. Бариленко В.И. Модернизация парадигмы экономического анализа. *Аудит*. 2022;(5):4–7.
5. Бариленко В.И. Аналитическое обоснование бизнес-модели реализации стратегии изменений в организации. *RISK: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция*. 2024;(2):252–257. DOI: 10.56584/1560–8816–2024–2–252–257
6. Когденко В.Г., Мельник М.В. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста. *Региональная экономика: теория и практика*. 2018;16(1):38–57. DOI: 10.24891/re.16.1.38
7. Пласкова Н.С. Совершенствование методического инструментария бизнес-анализа эффективности деятельности предприятия. *Управленческие науки*. 2022;12(1):32–41. DOI: 10.26794/2304–022X–2022–12–1–32–41
8. Казакова Н.А. Профессиональное образование в аудиторской и смежных направлениях деятельности в новых экономических условиях. *Аудитор*. 2023;9(5):3–7. DOI: 10.12737/1998–0701–2023–9–5–3–7
9. Дворецкая В.В., Мельник М.В. Аудит организационных процессов как фактор устойчивого развития организаций. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022;3(5):73–81. DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.05.03.010

REFERENCES

1. Melnik M. V. New ideas in accounting, analysis and auditing. *Uchet. Analiz. Audit Accounting = Analysis. Auditing*. 2020;7(6):84–89. (In Russ.).
2. Melnik M. V. The trajectory of development of economic analysis as an independent field of knowledge. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniy = Economics and management: problems, solutions*. 2020;8(104):170–182. (In Russ.). DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2020.08.01.020
3. Melnik M. V. Mysteries of sustainable development in an innovative economy. *Innovatsionnoe razvitiye ekonomiki = Innovative development of economy*. 2020;3(57):33–41. (In Russ.).
4. Barilenko V. I. Modernization of the paradigm of economic analysis. *Audit*. 2022;(5):4–7. (In Russ.).
5. Barilenko V. I. Analytical justification of the business model for implementing the strategy of change in the organization. *RISK: Resursy, Informatsiya, Snabzhenie, Konkurentsya = RISC: Resources, Information, Supply, Competition*. 2024;(2):252–257. (In Russ.). DOI: 10.56584/1560–8816–2024–2–252–257
6. Kogdenko V. G., Melnik M. V. Modern trends in business analysis: research of the company's ecosystem, analysis of the information component of the business model, assessment of growth opportunities. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional economics: theory and practice*. 2018;16(1):38–57. (In Russ.). DOI: 10.24891/re.16.1.38
7. Plaskova N. S. Improving methodological tools for business analysis of enterprise performance. *Upravlencheskie nauki = Management Sciences*. 2022;12(1):32–41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2304–022X–2022–12–1–32–41
8. Kazakova N. A. Professional education in auditing and related areas of activity in new economic conditions. *Auditor*. 2023;9(5):3–7. (In Russ.). DOI: 10.12737/1998–0701–2023–9–5–3–7

9. Dvoretzskaya V.V., Melnik M.V. Audit of organizational processes as a factor in the sustainable development of organizations. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniy* = *Economics and management: problems, solutions*. 2022;3(5):73–81. (In Russ.). DOI: 10.36871/ek.up.p.r.2022.05.03.010

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Александровна Казакова — доктор экономических наук, профессор Базовой кафедры финансовой и экономической безопасности, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва Россия; главный методист Единой аттестационной комиссии, Москва Россия

Natalia A. Kazakova — Dr. Sci (Econ.), Professor of the Basic Department of Financial and Economic Security, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia; Chief Methodologist of the Unified Attestation Commission, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1499-3448>

axd_audit@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 18.06.2024; после рецензирования 01.07.2024; принята к публикации 26.07.2024.

The article was submitted on 18.06.2024; revised on 01.07.2024 and accepted for publication on 26.07.2024.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

CC BY 4.0

DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-98-103
УДК 332.01(045)
JEL O40

Научная школа Поволжского государственного технологического университета по экономике и финансам: становление, развитие, перспективы

О.А. Миронова

Поволжский государственный технологический университет, Йошкар-Ола, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье затронуты вопросы формирования и развития научной школы Поволжского государственного технологического университета (ПГТУ) по экономике и финансам, базовыми положениями которой признаны: учетно-аналитическое, контрольное обеспечение систем управления и экономической безопасности; концепции налогового администрирования и налоговой безопасности; методология экономического анализа; мониторинг и системы его информационного обеспечения. Адаптация научной школы к условиям реальности, в которых развивается российская экономика, основана на концентрации внимания на узловых вопросах национальных интересов, экономического развития и экономической безопасности, а также налоговой и бюджетной политики, оказывающих существенное влияние на формирование системы информации для управления и обеспечения устойчивого и безопасного развития хозяйствующих субъектов. Авторы исследования также уделили внимание этапам становления и исторического развития научной школы на базе Поволжского государственного технологического университета, ее связи с научным сообществом, ключевым направлениям работы, определяющим ее дальнейшее развитие.

Ключевые слова: научная школа; учетно-аналитическая наука; финансовая наука; развитие; экономическая безопасность

Для цитирования: Миронова О.А. Научная школа Поволжского государственного технологического университета по экономике и финансам: становление, развитие, перспективы. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):98-103. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-98-103

ORIGINAL PAPER

Scientific School of Volga State Technological University in Economics and Finance: Formation, Development, Prospects

O.A. Mironova

Volga State Technological University, Yoshkar-Ola, Russia

ABSTRACT

The article deals with the issues of formation and development of the scientific school of the Volga Region State Technological University – Volgatech (VSTU) in economics and finance, the basic provisions of which are recognised as: accounting and analytical, control support of management systems and economic security; concepts of tax administration and tax security; methodology of economic analysis; monitoring and systems of its information support. The adaptation of the scientific school to the conditions of reality, in which the Russian economy is developing, is based on the concentration of attention on the nodal issues of national interests, economic development and economic security, as well as tax and budgetary policy, which have a significant impact on the formation of the information system for management and ensuring sustainable and safe development of economic entities. The authors of the study also paid attention to the stages of formation and historical development of the scientific school on the basis of the Volga Region State Technological University, its relationship with the scientific community, key areas of work that determine its further development.

© Миронова О.А., 2024

Keywords: scientific school; accounting and analytical science; financial science; development; economic security

For citation: Mironova O.A. Scientific school of Volga State Technological University in economics and finance: formation, development, prospects. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):98-103. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-98-103

ВВЕДЕНИЕ

Научные школы всегда начинаются с известных и великих в своей области ученых, которых интересно слушать, чьи работы вызывают желание думать и анализировать прочитанное, т.е. учиться и продолжать их дело.

Монстрами (в хорошем смысле этого слова) учетно-аналитической и финансовой науки были специалисты, активно работающие на протяжении десятилетий в учебно-методическом объединении (УМО) вузов России по проблемам образования в области финансов, бухгалтерского учета и мировой экономики, стартом работы которого стало утвержденное в 1987 г. Типовое положение об УМО.

Учебно-методическое объединение функционировало под эгидой Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации более 20 лет. Задавали тон и направления его работы А.Г. Грязнова, О.В. Голосов, Т.В. Воропаева, М.А. Эскиндаров, В.М. Родионова, Л.П. Павлова, О.И. Лаврушин, С.Б. Барнгольц, В.И. Петрова, В.И. Подольский, А.Д. Шеремет, М.В. Мельник, В.Г. Гетьман и др. За 20-летний период количество вузов-участников выросло более, чем в 6 раз (со 118 в 1988 г. до 742 в 2007 г.) [1, с. 46]; существенно расширилась и география ученых, включенных в работу УМО, представлявших Юг России (Ростов-на-Дону, Шахты), Поволжье (Казань, Йошкар-Ола, Нижний Новгород, Саратов), Урал (Екатеринбург, Оренбург, Пермь), Сибирь и Дальний Восток (Новосибирск, Хабаровск) и др. Не стали исключением и вошли в состав ассоциированных членов УМО вузы из стран ближнего зарубежья — Украины, Беларуси, Узбекистана, Молдовы, Казахстана, Киргизии и др.

ИСТОРИЯ СТАНОВЛЕНИЯ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ

Становление научной школы в Поволжском государственном технологическом университете (ПГТУ) (ранее — Марийском политехническом институте им. А.М. Горького, затем Марийском государственном техническом университете) берет начало в 90-х гг., когда преподаватели кафедры бухгалтерского учета и аудита вуза активно занимались аудиторской практикой, госбюджетными и хозяйственными научно-исследовательскими работами для предприятий города и республики по таким темам, как «Ме-

тодика нормативного учета затрат на производство и организация его внедрения на Йошкар-Олинском ремонтном заводе» (1990 г.); «Комплексная характеристика промышленного потенциала Республики: информационная модель бизнес-плана» (выполнена для Центра анализа и прогноза социально-экономических процессов при Правительстве Республики Марий Эл) (1993 г.); «Анализ эффективности использования финансовых ресурсов в Йошкар-олинской городской больнице» (1994 г.); «Обоснование потребности кредитных ресурсов на закупку оборудования для швейного производства АОЗТ «ТОР» (1994 г.); «Обоснование потребности кредитных ресурсов на реконструкцию птицефабрики «Волжская»: бизнес-план» (1994 г.); «Проект прогрессивной системы управления народным хозяйством республики Марий Эл» (конкурсная работа в соответствии с Постановлением Правительства Республики Марий Эл от 24.06.1993 № 225) (1994 г.); «Обоснование создания международного финно-угорского банка: бизнес-план» (1995 г.); «Управление ресурсным потенциалом сельскохозяйственного и лесного комплексов республики Марий Эл» (1996 г.); «Методические рекомендации по организации учетно-финансовых работ в ОАО Марийский ЦБК» (1998 г.) и т.д.

Следует отметить, что Ольга Алексеевна Миронова как заведующая кафедрой (в 1990–1996, 2001–2017 гг. и с 2021 г. по н.в.) бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности (современное название кафедры) — эксперт УМО вузов России по специальностям 06.04.00 — «Финансы и кредит», 06.05.00 — «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», 35.12.00 — «Налоги и налогообложение», руководитель одной из первых аудиторских организаций в регионе ООО «Научно-методический центр бухгалтерского учета и аудита» (1993–2017 гг.), Заслуженный деятель науки Республики Марий Эл (2003 г.) до настоящего времени ведет вместе с коллегами научную деятельность и руководит сформировавшейся на базе кафедры научной школой. Новым толчком к развитию последней стала защита О.А. Мироновой в 1998 г. в РЭУ им. Г.В. Плеханова докторской диссертации по специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» на тему «Финансовый учет в системе управления» (научный консультант — д.э.н., проф. Валентина Ивановна Петрова).

РАЗВИТИЕ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ

Можно выделить несколько направлений развития научной школы ПГТУ.

Во-первых, научное руководство аспирантами и докторантами и защиты диссертаций по специальностям 08.00.10 — «Финансы, денежное обращение и кредит» и 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика» способствовали повышению «остепененности» кафедр. Новоиспеченные доктора наук из числа преподавателей кафедры под руководством профессора О.А. Мироновой активно продвигают идеи научной школы, развивая при этом ее интересы в области аудита и внутреннего контроля (д.э.н. М.А. Азарская), экономического анализа (д.э.н. В.Л. Поздеев), налогообложения и налогового администрирования (д.э.н. Ф.Ф. Ханафеев). Дальнейшие защиты в названных областях экономики способствовали реализации научных исследований не только в ПГТУ, но и в вузах Ярославля, Сургута, Тюмени, Волгограда, Уфы, Краснодара и Москвы (см. таблицу).

Во-вторых, результатом постоянного взаимодействия УМО с известными российскими учеными стало проведение многочисленных научных конференций

и симпозиумов международного уровня по проблемам учета, анализа, налогообложения и экономической безопасности, теории и практики налоговых реформ. Одно из знаменательных выездных заседаний УМО «Развитие теории и методологии аудита» было организовано в декабре 2007 г. в Марийском государственном техническом университете под председательством д.э.н., профессора Маргариты Викторовны Мельник.

В выступлениях ведущих ученых в области учета и аудита, докторов экономических наук, профессоров В.И. Петровой, В.И. Подольского (Москва), В.Б. Ивашкевича (Казань), И.Н. Богатой и Н.Н. Хахоновой (Ростов-на-Дону), С.В. Панковой (Оренбург) и др. были озвучены проблемные вопросы теоретико-методологического развития аудита в современных условиях, а также предложения по формированию компетентностной модели бакалавра и магистра по направлению «Бухгалтерский учет и аудит», по содержанию дисциплин в новом поколении образовательных стандартов и др.

Заложенные в начале пути формирования и развития научной школы традиции встреч научного сообщества на мероприятиях, проводимых ПГТУ

Таблица / Table

**Направления развития научной школы, области исследования и последователи /
Directions of development of the scientific school, areas of research and followers**

Направления развития и руководитель, год становления научной школы / Areas of development and head, year of establishment of scientific school	Области исследования, ученики, защитившие докторские диссертации и осуществляющие дальнейшее развитие научной школы / Areas of research, students who have defended their doctoral theses and are carrying out further development of the scientific school
1. Бухгалтерский учет и аудит (1998 г.) – д.э.н., профессор Ольга Алексеевна Миронова	1.1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность; консолидированная бухгалтерская отчетность; бухгалтерский учет; управленческий учет; учет и анализ в системе управления организациями (защита докт. дисс. Г.Е. Каратаевой, Л.Ф. Шиловой). 1.2. Методология производственного учета (защита докт. дисс. И.П. Курочкиной). 1.3. Внутренний контроль и управленческий консалтинг (защита докт. дисс. А.В. Коротковой, Л.Н. Растамхановой). 1.4. Теория и методология аудита (защита докт. дисс. М.А. Азарской, О.С. Глинской)
2. Экономический анализ (2008 г.) – д.э.н., профессор Валерий Леонидович Поздеев	Методология экономического анализа; анализ и оценка конкурентоспособности; аналитическое обеспечение банковской деятельности (защита докт. дисс. Л.Р. Курмановой)
3. Налоги, налоговое администрирование и экономическая и налоговая безопасность (2008 г.) – д.э.н., профессор Фарид Файзрахманович Ханафеев – д.э.н., профессор Ольга Алексеевна Миронова	Налогообложение юридических и физических лиц; налоговое администрирование; методология формирования налогового потенциала; налоговая политика; управление налоговыми рисками; мониторинг налоговых рисков; управление бюджетно-налоговыми отношениями; экономическая безопасность в системе бюджетно-налоговых отношений (защита докт. дисс. Н.М. Бобошко, К.В. Матвиенко, К.В. Новоселовым)

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



Профессор Маргарита Викторовна Мельник



Профессор Валентина Ивановна Петрова

(ежегодных конференциях, симпозиумах, круглых столах и т.д.), сохранены по настоящее время и имеют большое значение для воспитания молодых ученых.

В-третьих, представителями научной школы ПГТУ проделана большая работа по созданию учебно-методической базы. По заданию УМО вузов России был разработан учебный модуль по специальной дисциплине «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету», который получил гриф УМО, рекомендуемый его вузам страны для обучения студентов по специальности 06.05.00 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Затем в издательстве «Финансы и статистика» вышло второе

издание I части учебного модуля со сквозной задачей по бухгалтерскому учету для студентов и II часть этих учебных материалов — для преподавателей¹. Гриф УМО получили также совместные труды сотрудников кафедры — учебные пособия «Аудит: теория и методология»², «Налоговое администрирование»³, «Экономический анализ и Теория экономического анализа»⁴, «Учет, налогообложение и аудит в страховых организациях»⁵ и др., которые затем были переизданы. Опубликовано большое количество научных монографий по направлениям школы [2–6].

В-четвертых, в 2014 г. в связи с началом подготовки кафедрой студентов по специальности «Экономическая безопасность»⁶, а позже — и аспирантов по специальностям «Экономическая безопасность» и «Управление инновациями», работы диссертационного совета на базе ПГТУ (2018–2021 гг.) и докторантуры по этой специальности была заложена основа для формирования нового направления научной школы в области экономической, финансовой и бюджетно-налоговой безопасности.

Новое направление успешно развивается, отмечено выходом в 2024 г. коллективной монографии «Экономическая безопасность в новой реальности. Теория и методология» [6], что явилось результатом многолетнего успешного труда ученых, преподавателей и специалистов-практиков. Идея работы — развитие новых научных подходов к концепции сохранения экономической безопасности, создание современных положений теории устойчивого и безопасного развития и разработка эффективного методического инструментария для обеспечения

¹ Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету: учебный модуль. Ч. I. Учебное пособие. М.: Финансы и Статистика; 2003. 461 с.; Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету Учебный модуль. Ч. II. Учебное пособие. М.: Финансы и Статистика; 2005. 136 с.

² Миронова О. А., Азарская М. А. Аудит: теория и методология. Учебное пособие. М.: Омега-Л; 2005. 247 с.

³ Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговое администрирование. Учебник. М.: ОМЕГА-Л; 2005. 407 с.; Миронова О. А., Ханафеев Ф. Ф. Налоговое администрирование. Учебник. Йошкар-Ола.: Стринг; 2013. 418 с.

⁴ Мельник М. В., Поздеев В. Л. Теория экономического анализа. Учебник. М.: Юрайт; 2014. 260 с.; Мельник М. В., Поздеев В. Л. Экономический анализ. Учебник и практикум. М.: Юрайт; 2020. 239 с.

⁵ Миронова О. А., Азарская М. А. Учет, налогообложение и аудит в страховых организациях. Учебное пособие. М.: Бухгалтерский учет; 2005. 271 с.

⁶ Гасанов К. К., Эришвили Н. Д., Мионов О. А. Национальная безопасность. Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность». М.: Юнити-Дана; 2023. 287 с.



Профессорско-преподавательский состав кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности ПГТУ

экономической безопасности на разных уровнях управления национальной экономикой и применительно ко всем субъектам хозяйственных отношений.

Данное направление научной школы отличается системностью и комплексностью рассматриваемых вопросов экономики, возможностью их дальнейшего исследования на принципах методологического единства учета, отчетности, контроля, аудита в информационном и финансовом обеспечении управления устойчивым и безопасным развитием государства, общества и личности с учетом национальных интересов страны.

Развитие научной школы ПГТУ в области экономической безопасности осуществляется в рамках проблем теории и методологии, включающих, в частности:

- обоснование содержания ключевых категорий;
- генезис теоретических положений, определяющих сущность понятия экономической безопасности, критериев классификации угроз и рисков;
- подходы к вариативному применению групп показателей (индикаторов) и их пороговых значений для оценки систем экономической безопасности;
- совершенствование инструментария для осуществления деятельности по обеспечению экономической безопасности и ее отдельных (видов) областей;
- формирование организационно-методического обеспечения мониторинга и использования его аналитической и цифровой информации в системах управления.

Значение управленческой информации усиливается реализуемыми на практике процессами цифровизации и применением цифровых платформ для

мониторинга и принятия управленческих решений. Поскольку работа по обеспечению экономической безопасности не может рассматриваться в отрыве от управления, важным направлением становится исследование влияния его традиционных функций (планирования, учета, контроля, анализа и регулирования) на результаты этой деятельности.

Следует отметить, что:

- использование информации бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета и отчетности в системе управления затрагивает информационные интересы пользователей, что делает еще более актуальными вопросы информационной безопасности, оценки бухгалтерских рисков;
- аналитическое обеспечение экономической безопасности предприятия также содержит широкий круг вопросов для изучения, в том числе обоснование выбора методики анализа с учетом обязательных элементов системы (ключевых показателей и их пороговых значений); анализ ресурсной, продуктовой, финансовой и прочих составляющих экономической безопасности, в рамках которых можно определять контуры угроз и оценивать состояние экономической безопасности по уровням рисков [4, 6].

Развитие теории и методического инструментария учетно-аналитического и контрольного обеспечения управления экономической безопасностью, рассматриваемое как одно из перспективных направлений исследований научной школы, апробируется в диссертационных работах аспирантов кафедры бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности и докторантов университета.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Голосов О.В. Двадцать лет в строю. Учебно-методическое объединение вузов России по образованию в области финансов, учета и мировой экономики. М.: Вивид Арт; 2008. 216 с.
2. Поздеев В.Л. Анализ циклических колебаний в развитии хозяйствующего субъекта. Монография. Йошкар-Ола: ПГТУ; 2007. 210 с.
3. Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона: теория и методология. Монография. М.: Проспект; 2008. 231 с.
4. Азарская М.А., Поздеев В.Л. Экономическая безопасность предприятия: учетно-аналитическое обеспечение. Монография. Йошкар-Ола: ПГТУ; 2015. 216 с.
5. Миронова О.А. и др. Налоговая безопасность. Монография М.: Юнити-Дана: Закон и право; 2017. 463 с.
6. Миронова О.А., Поздеева В.Л. и др. Экономическая безопасность в новой реальности. Теория и методология. Монография. М.: Юнити-Дана; 2024. 407 с.

REFERENCES

1. Golosov O.V. Twenty years in service. Educational and methodological association of Russian universities for education in the field of finance, accounting and world economy. Moscow: Vivid Art; 2008. 216 p.
2. Pozdeev V.L. Analysis of cyclical fluctuations in the development of an economic entity. Monograph. Yoshkar-Ola: VSUT; 2007. 210 p.
3. Khanafeyev F.F. Analytical support for managing the tax potential of the region: theory and methodology: Monograph. Moscow: Prospekt; 2008. 231 p.
4. Azarskaya M.A., Pozdeev V.L. Economic security of an enterprise: accounting and analytical support. Monograph. Yoshkar-Ola: VSUT; 2015. 216 p.
5. Mironova O.A. et al. Tax security. Monograph. Moscow: Uniti-Dana; 2017. 463 p.
6. Mironova O.A., Pozdeeva V.L. et al. Economic security in the new reality. Theory and methodology. Monograph. Moscow: Unity-Dana; 2024. 407 p.

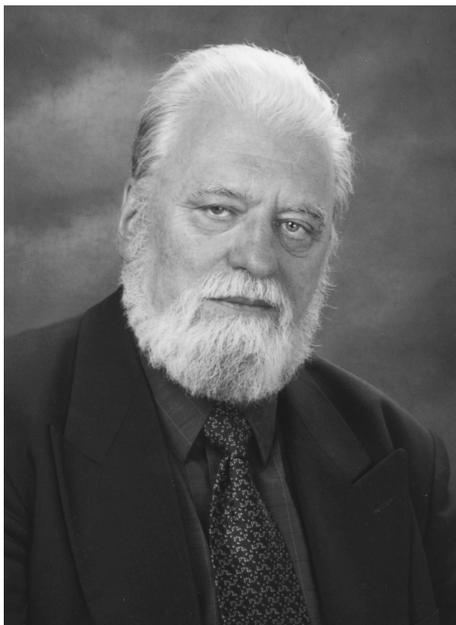
ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Ольга Алексеевна Миронова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета, налогов и экономической безопасности, Поволжский государственный технологический университет, заслуженный деятель Республики Марий Эл, Йошкар-Ола, Россия

Olga A. Mironova — Dr. Sci (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Taxes and Economic Security of Volga State Technological University, Honored Worker of the Republic of Mari El, Yoshkar-Ola, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8098-1552>
o_mironova_2010@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 22.05.2024; после рецензирования 27.06.2024; принята к публикации 02.08.2024.
The article was submitted on 22.05.2024; revised on 27.06.2024 and accepted for publication on 02.08.2024.
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The author read and approved the final version of the manuscript.



Дорогой Олег Викторович!

Коллектив факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета и редколлегия журнала «Учет. Анализ. Аудит» сердечно поздравляют Вас с прекрасным юбилеем – 90-летием со дня рождения!

Это праздник для всех Ваших учеников, которые имели счастье работать под Вашим руководством, учиться творческому подходу к решению сложных научных задач, способности выделять главные из них и находить правильные ответы. Ваша жизнь – это образец непрерывного поиска наиболее актуальных и узловых направлений развития, реально помогающих повышению эффективности экономики страны, а также умения сочетать глубокие научные знания и практическую деятельность по их реализации, ответственности и обязательности, требовательности и сердечности. Именно поэтому упоминание Вашего имени всегда вызывает добрые улыбки и самые теплые воспоминания у всех Ваших коллег и друзей. Каждому сразу хочется сказать хоть несколько благодарных слов и вспомнить счастливые дни работы с Вами.

Вы прошли длинный и успешный творческий путь на производстве, в органах государственного управления, научных организациях. Много лет возглавляли Всесоюзный государственный проектно-технологический институт методологии и механизации бухгалтерского учета, принимали активное участие в проектировании автоматизированных систем Госстатистики, финансовых расчетов Министерства финансов СССР, сотрудничали с министерствами и предприятиями по созданию АСУ и АСУ ТП. Мы особенно гордимся тем, что Вы много сил отдали подготовке высококвалифицированных кадров в нашем университете.

В период перехода к рыночной экономике Вы совместно с ректором Финансовой академии А.Г. Грязновой возглавили работу Учебно-методического объединения вузов бухгалтерско-финансового профиля и, объединив ученых ведущих вузов, сумели сформировать образовательные стандарты подготовки специалистов – бухгалтеров, аналитиков, аудиторов, финансистов, налоговиков, финансистов-международников, в которых так нуждалась наша страна для решения вставших перед ней новых задач.

Мы гордимся тем, что именно в нашем университете под Вашим руководством создана научная школа механизации и автоматизации бухгалтерского учета, использования математических методов анализа, планирования и финансовых расчетов. Выращенные Вами профессионалы сумели развить данное направление науки не только в нашем институте, но и во многих других ведущих вузах России.

Коллектив нашего университета (Финансовой академии, Финансового института) глубоко благодарен Вам за творческую активную работу в области подготовки специалистов высшей квалификации. Большая часть сегодняшних профессоров и доцентов нашего университета – это Ваши ученики. Главы профильных кафедр учета, анализа и аудита многих вузов активно развивают научную школу нашего университета; ряд из них являются руководителями высших экономических учебных заведений, ставших базовыми для регионов страны.

Вас они по-прежнему считают своим учителем, ценят Ваши предложения и стремятся поделиться с Вами своими достижениями, так как уверены, что Вы всегда дадите им объективную оценку и ценные советы.

**В дни Вашего юбилея весь наш коллектив желает Вам здоровья, долголетия, радостей и успехов!
Мы очень надеемся вместе с Вами отпраздновать Ваш столетний юбилей!**

По поручению коллектива,

В.Н. Засько,
д.э.н., профессор, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа
Р.П. Булыга,
д.э.н., профессор, зав. кафедрой аудита и корпоративной отчетности
М.Н. Толмачев,
д.э.н., профессор, зав. кафедрой бизнес-аналитики