

На правах рукописи



Сериков Владислав Вячеславович

**РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ
НА ОСНОВЕ МОНИТОРИНГА НЕПРЕРЫВНОСТИ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА**

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

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Ставрополь – 2024

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Сафонова Маргарита Фридриховна

Официальные оппоненты: Серебрякова Татьяна Юрьевна
доктор экономических наук, профессор,
ФГКОУ ВО «Нижегородская академия
Министерства внутренних дел Российской
Федерации», профессор кафедры экономи-
ки и экономической безопасности учебно-
научного комплекса противодействия эконо-
мическим и налоговым преступлениям

Турищева Татьяна Борисовна
доктор экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Российский экономический
университет имени Г. В. Плеханова»,
доцент кафедры политической экономики
и истории экономической науки

Ведущая организация: ФГБОУ ВО «Ростовский государственный
экономический университет (РИНХ)»

Защита состоится «19» декабря 2024 г. в 10:00 на заседании диссертационного совета 35.2.036.03 при ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» по адресу: 355017, г. Ставрополь, пер. Зоотехнический, 12, ауд. 3 (зал защиты диссертаций).

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Ставропольский государственный аграрный университет» и на официальном сайте университета: www.stgau.ru

Автореферат разослан «__» _____ 202__ г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



И. Г. Павленко

1 ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Трансформация мировой экономической парадигмы существенно изменяет условия текущей жизнедеятельности хозяйствующих субъектов и их устойчивости в обозримой перспективе. Данные обстоятельства актуализируют проблематику оценки непрерывности деятельности, как прогнозной категории, являющейся основой при подготовке финансовой отчетности и напрямую влияющей на стратегию фирмы. Наряду с этим в условиях деструктивной макросреды особую значимость приобретают вопросы устойчивого развития бизнеса, которое обеспечивается системой внутреннего контроля (далее – СВК), поддерживающей баланс всех направлений финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. Современный деловой климат, как комплексный продукт социально-экономической системы, тесно коррелирует с состоянием СВК, которая, в свою очередь, обеспечивает компании перманентное функционирование. Указанный синтез определяет единство цели, которую преследуют данные категории, заключающейся в поддержании прочности и стабильности организации. Текущее стремление не может быть реализовано в полном объеме при концентрации усилий лишь на операционном управлении, необходимо развитие функций последующего мониторинга как наблюдательного процесса, призванного осуществлять надзор за изменениями в работе центров ответственности, совместно с оценкой эффективности и последующим выдвижением суждения об их состоянии.

Осознание такой потребности обуславливает наличие концептуальных и теоретико-методических противоречий. Применительно к существующей учетной парадигме речь идет о повышении значимости принципа «непрерывность деятельности», однако имеет место диспозитивность отечественного нормативно-правового регулирования его оценки, что свидетельствует о бесконтрольности проводимых руководством процедур и сомнениях в достоверности их результатов. Интерес представителей бизнеса к СВК и готовность к поддержанию траектории ее развития противостоят идейному однообразию концепций в практической плоскости, что не обеспечивает должную гибкость в вопросах текущего управления СВК и поиска внутрихозяйственных резервов. Тенденция аналогичной направленности наблюдается и в аспектах мониторинга непрерывности деятельности и оказываемого в этой связи влияния на эффективность СВК, в рамках которых применяемые процедуры должны позволять формулировать безальтернативное мнение относительно способности экономического субъекта функционировать в обозримой перспективе, в то время как на практике они порождают неопределенность в условиях разнонаправленности результатов.

Указанные положения в совокупности аргументируют научную и практическую потребность в развитии учетно-контрольных аспектов проактивного совершенствования СВК за счет инструментально-аналитической

оснащенности мониторинга непрерывности деятельности, обуславливая актуальность темы исследования и выделяя ее проблемную область.

Степень разработанности проблемы. Аспекты прикладного и теоретико-методологического характера в области аудита и внутреннего контроля нашли свое отражение в исследованиях отечественных ученых: И. Н. Богатой, Р. П. Булыги, С. М. Бычковой, Е. Ю. Итыгиловой, И. С. Егоровой, Т. И. Кисилевич, С. В. Козменковой, М. В. Мельник, М. Ф. Сафоновой, Т. Ю. Серебряковой, Т. Б. Турищевой, С. М. Шапигузова, О. И. Швыревой.

С позиции учетной парадигмы вопросам непрерывного функционирования экономических субъектов были посвящены работы таких российских ученых-экономистов, как А. Н. Бобрышев, М. А. Вахрушина, В. В. Говдя, Н. Н. Карзаева, Г. С. Клычова, Е. И. Костюкова, В. Д. Краснов, С. А. Кучеренко, а также данная проблематика рассматривалась в трудах таких зарубежных исследователей, как: Д. Дж. Андерсон, С. Ф. Ван Бреда, М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера, Э. С. Хендриксен, Дж. Юбэнкс.

Следует резюмировать, что вопрос обеспечения непрерывности бизнеса экономических субъектов довольно широко обсуждается научным сообществом, при этом в теоретической составляющей таких исследований отдается предпочтение постановке концептуальных проблем, а практическая сторона в большинстве своем опирается на классические подходы либо транслирует фрагментарное решение методических аспектов контроля по рассматриваемой области. В результате необходимо говорить о сохраняющейся тенденции недостаточности проработки комплексных технологий в отношении процесса мониторинга перманентности деятельности организаций и его взаимообусловленности с СВК, поступательное развитие которой предопределяет необходимость ее адаптации к изменяющимся условиям хозяйствования и современным бизнес-моделям, обуславливая поставленную цель, соответствующие ей задачи и выработку научной новизны исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационной работы является научное обоснование и разработка концептуальных положений, методических и практических рекомендаций по развитию системы внутреннего контроля на основе мониторинга непрерывности деятельности экономического субъекта.

Установленная цель предопределяет решение следующих задач:

- уточнить мониторинговую функцию внутреннего аудита в системе управления непрерывностью деятельности и разработать нормативные меры воздействия на руководство экономических субъектов за ненадлежащий характер действий в отношении оценки основополагающего принципа;

- обосновать сущностное содержание дефиниции «уровень зрелости СВК» как категории, качественно взаимосвязанной с жизненным циклом существования экономического субъекта;

– предложить подход внутреннего контроля, состоящий в системной адаптации деятельности экономических субъектов, включая хозяйства газораспределительной отрасли в условиях принятия угроз;

– выработать концепцию проактивной траектории зрелости системы внутреннего контроля с целью обеспечения непрерывности деятельности экономических субъектов;

– разработать модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц на основе комплекса элементов эконометрического моделирования;

– предложить аналитический инструментарий мониторинга непрерывности деятельности экономических субъектов с учетом особенностей газораспределительной отрасли.

Объектом исследования является процесс формирования и развития системы внутреннего контроля экономических субъектов газораспределительной отрасли.

Предметом исследования являются теоретические и организационно-методические положения системы внутреннего контроля на основе мониторинга непрерывности деятельности экономического субъекта.

Соответствие диссертации паспорту специальности. Область исследования соответствует требованиям паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика: бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика: п. 11.5 «Мониторинг, анализ и оценка изменений бизнеса», п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите».

Научная новизна исследования состоит в развитии теоретико-методических положений системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов на основе мониторинга непрерывности их функционирования.

Получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

– уточнена мониторинговая функция внутреннего аудита (оценка эффективности и сбалансированности), встраиваемая в систему управления непрерывностью деятельности и отличающаяся предоставляемыми гарантиями (независимости и объективности) в отношении получаемых наблюдений при надзоре за перманентностью бизнеса организации и консультациями по разработке мер административного воздействия на руководство экономических субъектов за ненадлежащий характер действий в отношении основополагающего допущения, что способствует развитости СВК за счет усиления действенности контрольной среды;

– обоснована авторская трактовка дефиниции «уровень зрелости СВК», предопределяющая свою взаимосвязь со стадиями жизненного цикла хозяйствующих субъектов, что позволило обеспечить корректность интерпретации состояния ее компонентов через функции управляемости, надзорности и эффективности, измеряющие качественную сторону процесса внутреннего контроля;

– предложен системно-адаптационный подход внутреннего контроля, основанный на анализе условий деятельности и производственно-технологических особенностей СВК субъектов газораспределительной отрасли, что способствует гармонизации работы организации в условиях принятия рисков и обеспечивает гибкость стратегии внутреннего аудита при выполнении надзорных функций в отношении СВК; отличающийся пересмотром категории «существенность», преобразованием архитектуры бизнес-процессов посредством реинжиниринга ключевых компонентов, учетом финансовой составляющей, предписывающей вложение средств в трансформацию внутрифирменных механизмов, охватываемых СВК;

– выработана концепция проактивной траектории зрелости СВК, состоящая из шкалы и критериев оценки, учитывающих зависимость от влияния группы внутренних и внешних факторов, что позволяет произвести уточненный анализ системы и ее составных компонентов, устраняя неопределенность и обеспечивая непрерывность деятельности экономических субъектов;

– разработана модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц, базирующаяся на механизме расчета «индекса непрерывности бизнеса», формируемого на основе дискриминантного, нечетко-множественного и регрессионного анализа, что позволяет устранить разнонаправленность выводов, получаемых внутренними аудиторами, и сформировать комплексные контрольные процедуры и средства мониторинга степени обеспеченности перманентности деятельности;

– предложен авторский инструментарий непрерывности функционирования газораспределительных организаций, состоящий из средств интерпретации значений «индекса непрерывности бизнеса», его критериальных границ и мер по компенсации рисков и угроз экономических субъектов с учетом производственно-технологических особенностей газовой отрасли, что позволяет повысить степень зрелости СВК за счет совершенствования ее компонентов и практики мониторинга непрерывности деятельности в целом.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Информационно-теоретической базой исследования явились труды отечественных и зарубежных ученых-экономистов, раскрывающие аспекты в направлении изучения принципа «непрерывность деятельности» через призму учета, анализа, контроля и аудита, а также возможные векторы совершенствования в этом отношении путем использования достижений современной науки; нормативно-правовые акты РФ, национальные и общемировые учетные стандарты, международные нормы аудита и внутреннего контроля, основы профессиональной практики внутреннего аудита; информация Минфина РФ, Минэнерго РФ, Аналитического центра при Правительстве РФ, Skoltech; указания и рекомендации иных министерств и ведомств; публикации научно-экономических журналов; базы данных

Росстата; данные бухгалтерской (финансовой) отчетности газораспределительных организаций; экспертные оценки и результаты авторских расчетов. В ходе решения задач использовались возможности СПС «Гарант» и «Консультант Плюс», а также электронные ресурсы РГБ.

Методологической основой диссертации послужили общенаучные методы исследования, в числе которых анализ и синтез, индукция и дедукция, аналогия, а также монографический и диалектический метод, формализация, моделирование, контент-анализ и системный метод познания. Также для достижения цели и поставленных задач применены специальные методы: трендовый анализ и рядов динамики, методы экономико-статистического анализа и нечетко-множественного моделирования, документирование, экспертная оценка, группировка и классификация, балансовый, запрос, подтверждение, пересчет и тестирование, а также аналитические процедуры. Применение комплекса указанных методов научного познания является гарантом достижения высокого уровня точности, достоверности, надежности и достаточности, полученных в ходе исследования результатов.

Теоретическая значимость работы состоит в обосновании научных знаний, направленных на приращение положений концептуальных основ внутреннего аудита и контроля, рассматриваемых через призму уточнения векторов дальнейшего совершенствования национальной нормативно-правовой базы в исследуемых областях, классификации центров принятия решений, вовлеченных в систему оценки непрерывности бизнеса, нивелирования абсолютности риск-ориентированности, развития инструментов и методов измерения степени обеспеченности перманентности деятельности и проактивности СВК. Обобщенные результаты исследования направлены на совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса внутреннего аудита и контроля, повышение качества их работы.

Полученные изыскания могут быть внедрены в учебно-просветительский процесс высших учебных заведений при изучении таких дисциплин, как «Внутренний аудит», «Системы внутреннего контроля», «Информационные технологии контроля и аудита», а также при подготовке и переквалификации внутренних аудиторов (внутренних контролеров).

Практическая значимость работы состоит в применении продуцированных методов и методик во внутреннем аудите и системе внутреннего контроля в любых отраслях народного хозяйства, а выведенной на базе газораспределительных организаций контрольной процедуры и средства мониторинга в виде I_{BC} – в практической плоскости соответствующих экономических субъектов, что особо ценно для руководства и собственников бизнеса. Кроме того, предложенный инструментарий может быть успешно использован внешними аудиторскими организациями при проверке полноты соблюдения аудируемыми лицами допущения «непрерывности деятельности»; учреждениями банковской сферы при оценке

возможности выдачи ссудного капитала, являясь при этом качественно новым ковенантом; правительственными структурами при надзоре за состоянием отрасли, позволяя сбалансировать расходные статьи бюджета в части объема субсидируемых средств и корректности распределения дотаций между регионами страны.

Апробация и внедрение результатов исследования. Ключевые положения, теоретические выводы, а также практические рекомендации, изложенные в диссертации, на различных этапах ее подготовки как нашли отражение в опубликованных работах, так и были доложены, обсуждены и одобрены на научно-практических конференциях международного, всероссийского, регионального уровней: «Наука без границ и языковых барьеров» (г. Орел, 2023 г.), «Учет, анализ, аудит и статистика: вызовы и стратегии в условиях новой реальности» (г. Ростов-на-Дону, 2022 г.), «Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России» (г. Краснодар, 2022, 2021 гг.), «Актуальные аспекты институциональной экономики: эволюция взглядов и геополитические вызовы» (г. Краснодар, 2019 г.).

Отдельные практико-ориентированные разработки и рекомендации нашли применение и внедрены в работу аудиторско-консалтинговых организаций ООО «Интер-аудит-инвест», г. Сочи (справка о внедрении от 02.09.2024), АО «Технологии Доверия – Аудит» (филиал в г. Краснодаре) (акт о внедрении от 05.09.2024), учебный процесс ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина» (справка о внедрении № 1178-04 от 24.09.2024).

Публикации. По теме диссертации опубликовано 14 научных работ общим объемом 16,54 п. л. (в т. ч. авторских – 5,35 п. л.), из них в ведущих изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ, издано 8 статей (4,32 п. л., в т. ч. авторских – 2,35 п. л.), 1 глава в коллективной монографии (10,90 п. л., в т. ч. авторских – 1,86 п. л.), а также 5 публикаций (1,32 п. л., в т. ч. авторских – 1,14 п. л.) в других изданиях.

Структура работы. Диссертационная работа изложена на 190 страницах основного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, перечня условных сокращений, списка литературы (203 источника), 24 приложений, а также содержит 16 таблиц и 38 рисунков.

2 ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнена мониторинговая функция внутреннего аудита в системе управления непрерывностью деятельности, содействующая в интеграции аспектов перманентности бизнеса в СВК, повышению ее развитости за счет усиления действенности контрольной среды.

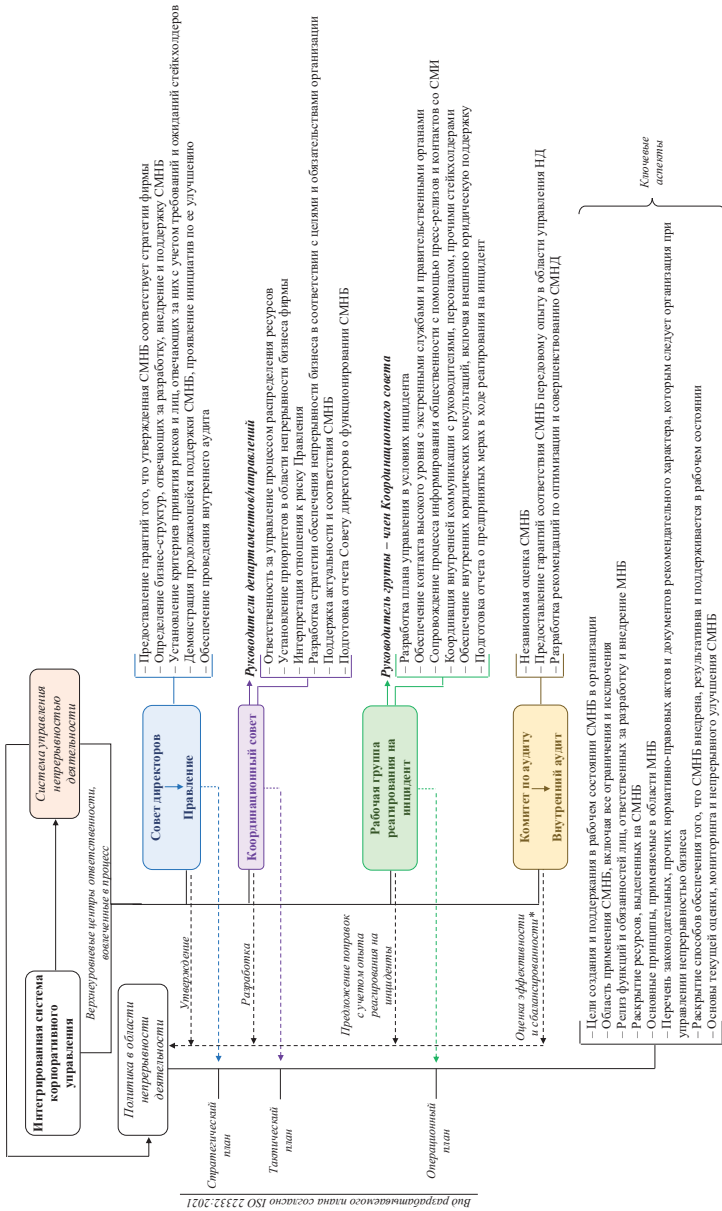
Установлено, что в национальных учетных стандартах наблюдается отсутствие в явной форме требования в отношении руководства хозяй-

ствующих субъектов их самостоятельной оценки непрерывности функционирования возглавляемой компании, при противоположной тенденции в международной практике. В ответ на проблему диспозитивности нормативно-правового регулирования в работе отмечается потребность в распространении аспектов зарубежной практики, обладающей легитимностью на территории РФ, на расширенный перечень экономических субъектов в отечественной концепции при особом внимании к вопросам надлежащего документирования результатов, получаемых в ходе оценки.

Совместно с этим обоснованным является разработка и последующее внедрение федеральной системы мер ответственности руководства экономических субъектов за ненадлежащий характер действий в отношении основополагающего принципа «непрерывность деятельности». Отличительными признаками авторского видения является концентрация внимания на мерах наказания, предпринимаемых в связи с некачественной предварительной оценкой или и вовсе ее отсутствием при определении способности организации продолжать свою деятельность в обозримой перспективе. Качество совершаемых действий должно выражаться через совокупность параметров: успешность информирования о событиях после отчетной даты; надежность раскрываемых сведений; осмотрительность менеджмента, обеспечиваемая за счет должного профессионализма и уровня скептицизма; неприемлемость фрод-факторов и признаков сокрытия информации, напрямую коррелирующих со степенью обеспечения перманентности функционирования экономического субъекта.

Таким образом, определена необходимость инкорпорирования в КоАП РФ административного вида ответственности за подобного рода нарушения, наряду с дисквалификацией от занимаемой должности. Ожидаемый эффект от предлагаемых мер заключается в усилении роли государства в поддержании здорового предпринимательства (пресечение деяний по распространению недостоверной информации, формированию в обществе атмосферы нетерпимости к противоправной деятельности), одновременно выступая гарантом обеспечения охраны прав собственности (с позиции защиты интересов акционеров, владельцев бизнеса), что призвано повысить качество общекорпоративной культуры, проявляя положительную синергию на степень доверия заинтересованных пользователей к финансовой отчетности предприятий.

Определено, что ситуация, при которой наблюдается размытость полномочий и отсутствие надлежащей системы мер ответственности, усиливает потребность в действенном внутреннем надзоре за процессом обеспечения постоянства функционирования компании. Исследование системы управления (менеджмента) непрерывности деятельности (далее – СМНД) позволило установить, что в текущей практике требуется уточнение мониторинговой функции, в последующем встраиваемой в данный процесс (Рисунок 1).



Вводный раздел

Рисунок 1 – Мониторинговая функция внутреннего аудита, встраиваемая в систему управления непрерывностью деятельности

Источник: разработано автором.

* Уточнено автором.

При этом выявлено, что предоставить суверенные и объективные гарантии в отношении получаемых наблюдений при надзоре за перманентностью бизнеса организации способен внутренний аудит (далее – ВА).

Безальтернативность, как признак, присущий данному органу, обуславливает его ценность при внедрении в структуру СМНД, что проявляется в обеспечении оценки ее эффективности и сбалансированности, включая консультирование по вопросам принятия корректирующих мер и разработки рекомендательной базы, направленных на совершенствование исследуемого процесса, это позволяет усилить действенность контрольной среды, способствуя развитости системы внутреннего контроля. Таким образом, ВА, выполняя мониторинговую функцию, является инструментом, содействующим в интеграции аспектов управления непрерывностью деятельности в СВК.

2. Развита дефиниция «уровень зрелости системы внутреннего контроля», что позволило обеспечить корректность интерпретации состояния ее компонентов через функции, измеряющие качественную сторону процесса внутреннего контроля.

В ходе исследования определено, что при характеристике состояния СВК употребляется термин «зрелость», который при этом относится к составу неустоявшихся понятийных категорий, трудно воспринимаемых в практике внутреннего контроля. Факт наличия концепций уровня зрелости СВК при одновременном отсутствии прозрачности интерпретации сущности самого понятия обуславливает парадоксальность ситуации. С целью устранения данной недоработки раскрыта природа исследуемой дефиниции как состояния системы, при котором происходит достижение ею определенных стадий жизненного цикла начиная от инициирования разовых практик в отношении входящих в нее компонентов и заканчивая непрерывностью выполняемых функций, содержание которых обеспечивает параметры управляемости, надзорности и эффективности элементов внутреннего контроля, предполагаемых к дальнейшему соблюдению на протяжении периода существования экономического субъекта.

Предлагаемая трактовка уровня зрелости СВК обуславливается взаимозависимостью со стадиями жизненного цикла организации, концептуальными основами построения СВК и их применения с учетом положений модели «трех линий» (Рисунок 2).

Раскрытие сущности категории «уровень зрелости СВК» позволяет восполнить пробел в терминологическом аппарате и практике применения, обеспечивая корректность интерпретации состояния компонентов системы через функции «защитных линий», характеризуя качественную сторону процесса внутреннего контроля.



Рисунок 2 – Составляющие дефиниции «уровень зрелости СВК»

Источник: составлено на основе авторской трактовки термина.

3. Выдвинут системно-адаптационный подход внутреннего контроля, который в отличие от ранее применяемого риск-ориентированного способствует гармонизации работы организации и обеспечивает гибкость стратегии внутреннего аудита при выполнении надзорных функций в отношении СВК в условиях принятия угроз.

В процессе научных изысканий установлено, что при имевшей место высокой степени неопределенности наблюдается неизменность риск-ориентированной парадигмы (далее – РОП/RVA) в вопросах корпоративного управления, что при текущих экономических преобразованиях не обеспечивает подконтрольности угроз. Потеря RVA своей исключительности вызывает потребность в развитии контрольных систем, что совместно с анализом условий деятельности и производственно-технологическими особенностями СВК субъектов газораспределительной отрасли позволило выдвинуть авторский системно-адаптационный подход (далее – САП/SAA), нацеленный на поддержку балансовых единиц в вопросах приспособления их деятельности в условиях принятия рисков (Рисунок 3).

Разработанный неопходный подход нацелен на адаптацию к угрозам и содействие в проведении эффективного реинжиниринга ключевых бизнес-процессов. Важный отличительный аспект между РОП и САП касается категории «существенность», происходит пересмотр восприятия ее сущности.

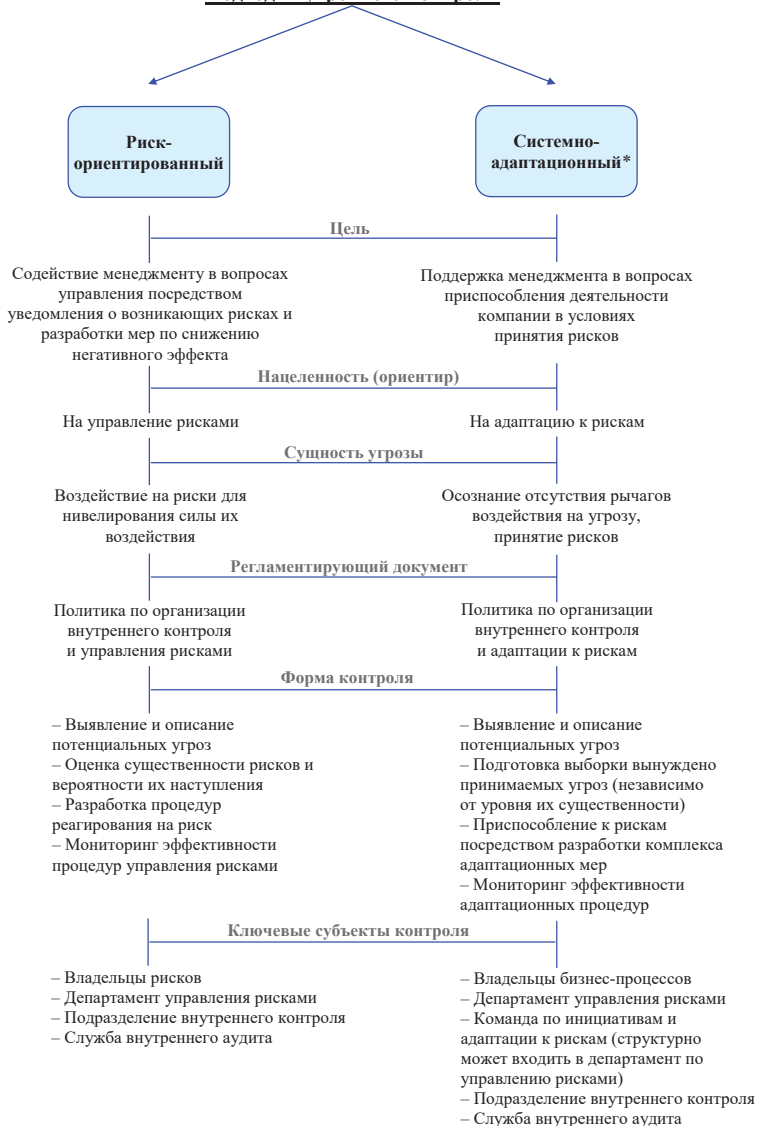
Подход внутреннего контроля

Рисунок 3 – Сопоставление подходов внутреннего контроля

Источник: разработано автором.

* Подход предложен автором.

Практика показывает, что при RBA акценту подвергаются стресс-факторы, которые не в силах подорвать устойчивость компании. В свою очередь, при SAA экономический субъект по-новому обременен рисками, что прежде всего проявляется в размытии существенности, ведь в независимости от степени угроз компания невольно вынуждена принять их. Фактор внезапности также имеет особую значимость в САП, в то время как при РОП организация ориентирована на риск, а значит, преимущественно она обладает неким представлением о вероятности его проявления.

Определение влияния, оказываемого каждым из подходов на бизнес-процессы фирмы, показало, что при SAA происходит реинжиниринг их ключевых компонентов, предписывающий вложение средств в фундаментальную трансформацию внутрифирменных механизмов, охватываемых СВК. В рамках концепции RBA результатом является возобновление процесса до ранее устоявшегося состояния. В данном случае следует говорить об историческом пути, при котором основные составляющие не подвержены критерию изменчивости. Синтез RBA и SAA обеспечивает гибкость работы внутреннего аудита, а средства мониторинга, направленные на оценку действий менеджмента с точки зрения управления угрозами или адаптацию деятельности экономического субъекта к ним (в условиях принятия рисков) приобретают особую значимость.

4. Предложена концепция проактивной траектории зрелости СВК, являющаяся основанием для проведения уточненного анализа развитости системы и ее составных компонентов в условиях неопределенности и необходимости обеспечения экономическими субъектами непрерывности своей деятельности.

В диссертационном исследовании сделан вывод о том, что успешность адаптации компаниями своей деятельности к условиям мирового дисбаланса обеспечивается прочностью СВК, мониторингом ее эффективности и уровнем развитости. Результаты контент-анализа методологических аспектов надзора за СВК, одновременно подкрепляемые эмпирическими выводами, констатируют единообразие идей в вопросах оценки и совершенствования степени зрелости такой системы. Данные обстоятельства явились основанием для развития альтернативного взгляда на траекторию проактивности СВК, что способствовало разработке авторской концепции, состоящей из шкалы и критериев оценки (Рисунок 4). В ее основу был заложен прием декомпозиции, имевший своей целью разложение не только элементов СВК, но и акцент на современные тенденции и тренды. Это позволило идентифицировать шесть ключевых стадий зрелости и аналогичное количество вспомогательных этапов.

Идентификация основообразующих уровней является результатом анализа передового опыта функционирования интегрированной системы корпоративного управления, а при раскрытии аспектов, через которые оцениваются стадии СВК, была поддержана доктрина подхода БМЦ, за исключением той части, где имеют место явные противоречия.

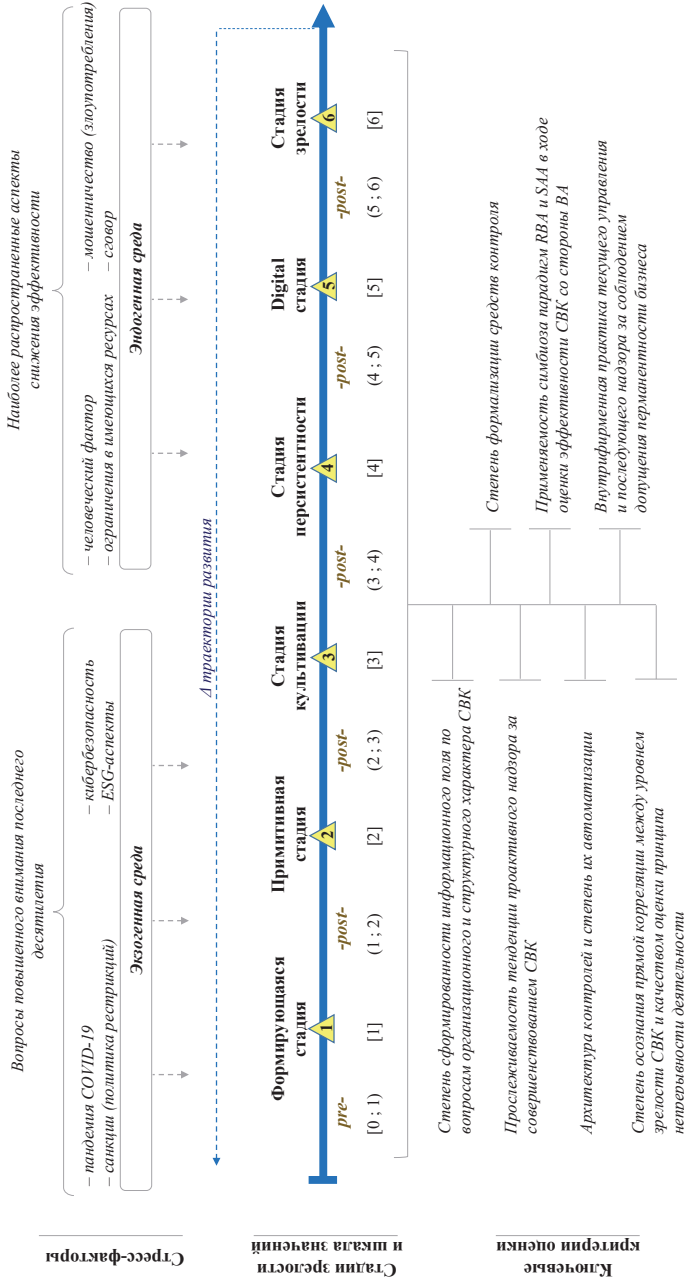


Рисунок 4 – Концепция проактивной траектории зрелости СВК экономических субъектов

Источник: разработано автором.

В частности, отдельное внимание уделяется практике внутрифирменной экспертизы за непрерывностью деятельности и ее влияния на проактивность СВК. Выделение post-стадий обусловливается идейной мыслью о том, что зрелость СВК напрямую зависит от степени эффективности компонентов ВК в каждом бизнес-процессе фирмы, соответственно, под воздействием рисков меняется и траектория развития системы.

Интерпретация качественных результатов оценки зрелости СВК в количественном выражении становится возможна за счет внедрения балльной шкалы с единичной ценой деления (соответствуют каждому из выделяемых уровней зрелости, по восходящей). Вспомогательным post-стадиям при этом отводится интервал между значениями. Подход, основанный на ранговой оценке, призван устранить проблему выбора в ситуации, когда экспертом получено пограничное значение («серая зона»).

Новаторство проявляется и в ключевых авторских положениях (критериях), рассматриваемых через экспертизу, обеспечивающую непрерывность бизнеса (расценивается в качестве области оказывающей синергетическое влияние на степень развитости СВК). Связь прослеживается через приверженность стиля руководства к мысли о прямой корреляции между уровнем зрелости и степенью соблюдения (качеством оценки) данного принципа; архитектурой используемой парадигмы при операционном функционировании СВК и мониторингом ее эффективности; внутрифирменной практикой текущего управления и последующим надзором за соблюдением непрерывности бизнеса.

В совокупности это позволяет иначе оценить процесс развития интегрированного подхода к СВК: раскрывая на покомпонентном уровне зоны повышенного внимания и резервы дальнейшего совершенствования, уточняя состояние системы и ее составных элементов, устраняя неопределенность и обеспечивая непрерывность деятельности экономических субъектов.

5. Разработана модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц, позволяющая определить «индекс непрерывности бизнеса» как комплексной контрольной процедуры и средства мониторинга, формируемого на основе эконометрических приемов и устраняющего разнонаправленность выводов, получаемых внутренними аудиторами при надзоре за способностью экономического субъекта продолжать свою деятельность в обозримой перспективе.

Исследование постулатов системы управления непрерывностью деятельности позволило идентифицировать проблему неопределенности, с которой сталкиваются внутренние аудиторы на практике в отношении существующих методик определения степени соблюдения организацией принципа перманентности бизнеса. Разобобщенность получаемых результатов сопряжена с невозможностью формирования однородного информационного поля, что повышает риск искаженности оценки, а экономе-

трические приемы являются инструментарием, на основе которого образуются современные подходы, предлагаемые научным сообществом для устранения отмеченной проблемы. Эмпирическим путем было выявлено, что обособленное использование статистических видов анализа приводит к погрешности оценки, которая связана с субъективностью при формировании выборки показателей, сомнительной объективностью при определении нормативных значений, узким диапазоном критериальных границ, высокими трудозатратами при верификации модели, пренебрежением экономической сущностью. Данные обстоятельства обосновывают необходимость рационализации работы эндадзорных функций, что позволило выработать авторскую концептуальную модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц, базирующуюся на механизме расчета индекса непрерывности бизнеса (далее – I_{BC}) (Рисунок 5).

С авторской позиции, разработанный индикатор необходимо расценивать в качестве аналитической процедуры, входящей в группу средств контроля и мониторинга, реализующей возможность формирования данных по совокупности групп рисков из числа тех, что способны оказать влияние прямого или косвенного характера на качество обеспеченности непрерывностью бизнеса. Комплексность оценки совместно со способностью к десорбции отраслевой специфики деятельности фирм, с прагматической точки зрения, способствует рационализации и совершенствованию эндадзорных функций, а усиление присутствия комбинированных контрольных процедур является вектором, способным вывести СВК на качественно новый уровень.

Единообразие оценки достигнуто посредством установления в единой плоскости синтеза между дискриминантным и нечетко-множественным видами анализа, а также за счет интеграции переменных, выведенных на основе регрессионной модели с поправкой на социальные факторы, что особо актуально при современном тренде ESG-управления.

Углубленная проработка механизма исследуемой совокупности эконометрических инструментов позволила устранить влияние субъективной оценки как параметра научно-экономического мировоззрения личности. Альтернативой качественным свойствам суждений явился переход на количественную определенность, в нашем случае выражаемую через результаты статистических методов, что было экстраполировано в модели при дифференциации репрезентативной выборки (осуществлено внедрение двухфазной категоризации балансовых единиц, что позволяет сформировать однородное информационное поле, понижая субъективность, имевшую место при экспертном подходе, и не давая экономической сущности потерять свою значимость, что может упускаться при статистическом приеме); утверждению набора ключевых метрик, обладающих максимальной межгрупповой разделительной способностью; определении теоретически достаточных значений переменных; сохранении их значимости; выведении критериальных границ индекса.

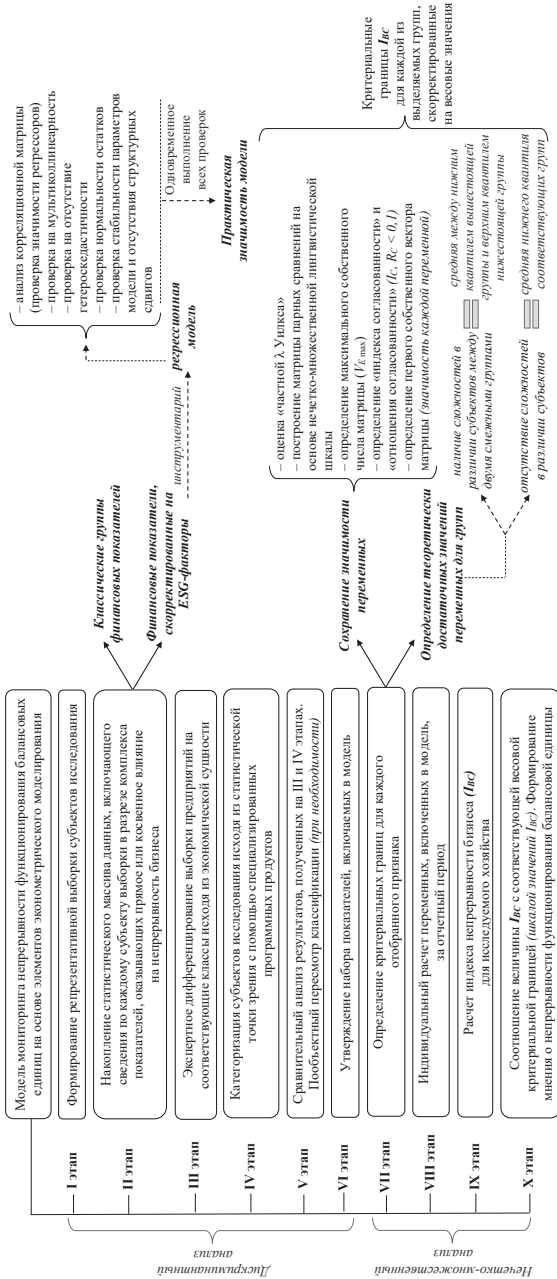


Рисунок 5 – Модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц

Источник: разработано автором.

Сбалансированность обуславливается встраиванием в алгоритм I_{BC} достоинств каждого из отмеченных приемов эконометрического анализа при затухающем эффекте влияния их недостатков. Универсальность механизма предложенной модели позволяет утверждать о ее применимости для любой отрасли народного хозяйства, обеспечивая при этом высокий уровень качества и правдоподобности результатов.

6. Выработан инструментарий мониторинга непрерывности функционирования газораспределительных организаций, состоящий из средств интерпретации значений индекса непрерывности бизнеса, его критериальных границ и мер по компенсации рисков и угроз, что позволяет повысить степень зрелости СВК за счет совершенствования ее компонентов.

На основе предложенной авторской концептуальной модели по определению метрики I_{BC} (Рисунок 5) была осуществлена ее апробация на базе газораспределительных организаций (далее – ГРО). В репрезентативную выборку субъектов исследования были отобраны 50 газовых хозяйств, входящих в единую Группу ПАО «Газпром» и обеспечивающих энергетическую безопасность страны посредством распределения природного газа до конечных потребителей. Индекс релевантен для всех участников отрасли в связи с признанием Группы в качестве монополиста на российском рынке энергоресурсов, что в целом позволяет учесть специфику деятельности таких предприятий.

Социальная ответственность ГРО явилась основанием для установления зависимости между степенью эффективности деятельности данных субъектов и социальными факторами. Так, на основе метода наименьших квадратов была сформирована модель линейной регрессии, считываемая через зависимость ROA (\hat{Y}) от ряда предикторов, в числе которых коэффициент маржинальности (X_1) и индекс безработицы (X_3):

$$\hat{Y} = 0,071^{***} + 0,205 X_1^{***} - 0,872 X_3^{***} \quad (1)$$

(3,36) (5,03) (-5,05)

С использованием концепции управленческого учета при расчете результативного показателя были определены значимые статьи, формирующие эффективность оказываемых ГРО услуг. Кроме того, установлено, что в газовой отрасли коэффициент маржинальности следует расценивать в качестве общесоциального предиктора, рассматриваемого через тарификацию услуг по распределению газообразного топлива, определяемую на основе прогнозных параметров социально-экономического развития РФ.

Соблюдение качественных характеристик спроектированной модели позволило определить ее практическую ценность и возможность интеграции в качестве одного из комплексных регрессоров, влияющих на непрерывность функционирования ГРО. Исходя из результатов множественного

*** Уровень значимости коэффициентов (регрессоров), включенных в модель.

дискриминантного анализа идентифицировано пять ключевых показателей, обладающих максимальной межгрупповой разделительной способностью ГРО¹: рентабельность оборотных средств (X_1), текущая ликвидность (X_2), финансовая устойчивость (X_4), оборачиваемость оборотных активов (X_5), а также выработанный на основе регрессионной модели ROA, скорректированный на влияние социальных факторов (X_3) (Таблица 1).

Таблица 1 – Статистические характеристики отобранных показателей исходя из результатов множественного дискриминантного анализа

Переменные	Лямбда Уилкса (λ)	Частная лямбда	F-критерий	Уровень значимости F-критерия (p)	Коэффициент корреляции (r)	Уровень толерантности (T)
X_1	0,1659	0,4028	20,262	0,0000	0,841	0,293
X_2	0,1150	0,5809	9,860	$5,10 \cdot 10^{-5}$	0,606	0,633
X_3	0,0998	0,6697	6,740	$8,43 \cdot 10^{-4}$	0,890	0,208
X_4	0,0970	0,6888	6,173	$1,46 \cdot 10^{-3}$	0,675	0,544
X_5	0,0964	0,6935	6,040	$1,67 \cdot 10^{-3}$	0,680	0,538

Источник: составлено автором на основе результатов эконометрического анализа.

По результатам множественного дискриминантного анализа спроектирована диаграмма рассеяния канонических значений (Рисунок 6), которая демонстрирует распределение выборки ГРО² (50 хозяйствующих субъектов) на основе функций по ранее утвержденной совокупности ключевых показателей (X_1 – X_5), на соответствующие группы в зависимости от рисков прерывания деятельности.

Определена легкость градации газовых хозяйств с присущей всеобъемлемостью нарушения непрерывности деятельности (четвертая группа), а также предприятий, у которых наблюдаются отдельные существенные аспекты несоблюдения исследуемого допущения (третья классификационная группа). При этом установлено, что массивы значений ГРО второй и первой категории частично пересекаются, что свидетельствует о наличии некоторой сложности в различии хозяйств, у которых присутствует средний и высокий уровень обеспечения перманентности бизнеса.

¹ Общее количество исходных метрик, включаемых в сгенерированный массив переменных, составило свыше 30 позиций.

² Распределение на группы, представленное на рисунке 6, в последующем корректируется исходя из разработанных критериальных границ на основе теории нечетких множеств; для соответствующих групп сформировано заключение о непрерывности деятельности и разработаны концептуальные меры по компенсации рисков и угроз, раскрываемые в таблице 2.

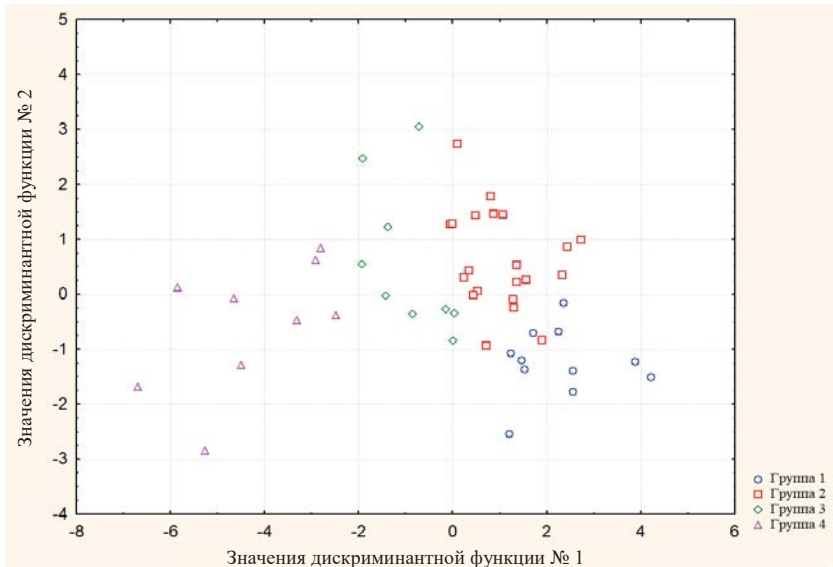


Рисунок 6 – Диаграмма рассеяния для канонических значений переменных

Источник: визуализировано автором на основе эконометрических приемов.

Подход, основанный на расчете длины квартилей обеспечил нивелирование частичного пересечения между смежными классификационными группами (при определении теоретически достаточных значений), а сохранение весомости переменных на основе теории нечетких множеств позволило вывести критериальные границы I_{BC} для всех классификационных категорий в зависимости от обеспеченности непрерывности бизнеса (Таблица 2).

Интеграция выведенного индекса в процесс внутреннего аудита как средства мониторинга призвана оказать содействие соответствующему эндонадзорному органу в новаторстве применяемых методических основ при оценке обеспечения постоянства деятельности балансовых единиц, проявляя положительное синергетическое влияние на повышение уровня зрелости всей СВК и поддержание ее проактивности. Наряду с этим разработанный I_{BC} может использоваться в качестве комбинированного средства текущего контроля, а также рационального действия по идентификации и первоочередному анализу рисков, возникающих в ходе достижения компаниями своей цели по соблюдению исследуемого принципа.

Выработанный индекс открывает новые возможности в СМНД, транслируя через финансово-экономические показатели, какие бизнес-процессы или отдельные их центры принятия решений нуждаются

Таблица 2 – Шкала значений «индекса непрерывности бизнеса» и меры по компенсации рисков и угроз для предприятий газораспределительной отрасли

Интервал значений $I_{\text{НС}}$	Группа	Заключение о непрерывности деятельности	Меры по компенсации рисков и угроз	Цветовой индикатор
[0, 0,156)	IV	Состояние экономического кризиса, всеобъемлемость признаков нарушения непрерывности деятельности	Усиление сотрудничества с правительственными структурами для совместного проведения на местах более гибкой социально-экономической политики, с целью совершенствования инструментов государственной поддержки отрасли в регионе за счет адаптивности матрицы перераспределения бюджетных средств	
[0,156; 0,302)	III	Зафиксированы отдельные существенные признаки нарушения непрерывности деятельности	Концентрация внимания на концепции CVR для восстановления деятельности предприятия до критической отметки, с целью формирования резерва времени для углубленной проработки стратегии своих дальнейших действий по финансовому оздоровлению	
[0,302; 0,580)	II	Наблюдается средний уровень обеспечения непрерывности деятельности	Меры по повышению предпринимательской успешности носят индивидуальный характер и зависят от тех метрик, что понижаются на общем фоне (рекомендуется покомпонентное разложение таких показателей с позиции задействованных в их формировании бизнес-процессов (сторон деятельности) с целью идентификации вклада каждого центра ответственности и последующего применения к ним методов стратегического анализа)	
[0,580; 1]	I	Высокая степень соблюдения непрерывности деятельности, присутствует запас финансовой устойчивости	Сохранение текущей внутрифирменной практики по диагностике состояния бизнес-процессов, тенденции их сопровождения и поддержания с целью обеспечения надежности контроля за потенциальным возникновением признаков регресса для своевременного применения инструментов операционного реинжиниринга	

Источник: разработано автором.

в большей поддержке для обеспечения устойчивости в перспективе, что в целом позволяет интегрировать аспекты управления непрерывностью деятельности в СВК хозяйствующих субъектов.

3 ВЫВОДЫ

Последовательное решение поставленных в исследовании научных задач позволило получить следующие выводы и сформулировать предложения:

1. Анализ национальной учетной концепции позволил выявить отсутствие в явной форме требования к руководству хозяйствующих субъектов самостоятельно производить оценку непрерывности функционирования возглавляемой компании. Предложено внедрить федеральную систему мер ответственности руководства за ненадлежащий характер действий в отношении соблюдения основополагающего принципа, позволившего усилить роль государства в поддержании здорового предпринимательства и повышении качества общекорпоративной культуры. Установлена размытость полномочий и отсутствие системы мер ответственности, что усиливает потребность в действенном внутреннем надзоре за процессом обеспечения постоянства функционирования компании. Проектирование схемы внутренней коммуникации между центрами ответственности, задействованными в обеспечении перманентности бизнеса, с опорой на принцип разделения полномочий, позволило уточнить мониторинговую функцию внутреннего аудита, встраиваемую в систему управления непрерывностью деятельности, обосновав его особую роль и безальтернативность при выполнении эндонадзора, что способствует развитости СВК за счет усиления действенности контрольной среды.

2. В результате научных изысканий выявлено, что при характеристике состояния СВК употребляется термин «зрелость», который относится к составу неустоявшихся категорий, трудно воспринимаемых в практике внутреннего контроля. Парадоксальность ситуации усиливается при наличии концепций уровня зрелости СВК, но отсутствии прозрачности интерпретации самого понятия, что обосновало выдвигание авторской трактовки дефиниции «уровень зрелости СВК», в основу которой заложены аспекты взаимосвязи со стадиями жизненного цикла организации, концепция построения СВК и их эффективное применение через призму функций управляемости, надзорности и эффективности, что позволило восполнить пробел в терминологическом аппарате и практике применения.

3. Ретроспективный анализ генезиса подходов к критериальному оцениванию принципа непрерывности деятельности выявил потерю риск-ориентированной концепцией своей исключительности, это вызвало потребность в обращении к истокам развития контрольных систем, что совместно с анализом условий деятельности и производственно-технологических особенностей СВК субъектов газораспределительной отрасли позволило разработать авторский системно-адаптационный подход, нацеленный на приспособление деятельности балансовых единиц

в условиях принятия рисков, обеспечивая гибкость стратегии внутреннего аудита при выполнении надзорных функций в отношении СВК.

4. Эмпирическим путем на основе контент-анализа методологических аспектов оценки СВК аргументировано единообразие идей в вопросах зрелости такой системы. Это обосновывает развитие иного взгляда на траекторию зрелости СВК, выходящую за пределы рамочных воззрений, что отражено в авторской концепции, состоящей из шкалы и критериев оценки, учитывающих зависимость от влияния группы внутренних и внешних факторов. Уточненный анализ СВК проведен за счет приема декомпозиции, цель которого не только разложение компонентов СВК, но и акцент на внутрифирменную экспертизу непрерывности бизнеса. Инкорпорирование элементов ранговой оценки в предложенную концепцию позволило нивелировать неопределенность, обусловливаемую проблемой «серой зоны».

5. Исследование концептуально-методического сопровождения процесса внутреннего аудита при выполнении мониторинговых функций по проверке соблюдения непрерывности деятельности выявило методологическую проблему, для устранения которой разработана модель мониторинга непрерывности функционирования балансовых единиц, позволяющая выработать «индекс непрерывности бизнеса», что реализует возможность формирования данных по совокупности групп рисков, способных оказать влияние на перманентность бизнеса. Комплексность такой оценки совместно со способностью к десорбции отраслевой специфики организаций способствует рационализации и совершенствованию эндадзорных функций, а усиление присутствия комбинированных контрольных процедур является тем вектором, что способен вывести СВК на новый уровень. Многофункциональность модели обуславливается достигнутым синтезом при интеграции в единое пространство дискриминантного, регрессионного и нечетко-множественного анализа, а также абсорбцией в модель переменных с поправкой на социальные факторы, что востребовано при ESG-управлении.

6. В ответ на ухудшение отраслевого бизнес-климата газораспределительных организаций предложен авторский инструментарий перманентности функционирования газовых хозяйств, состоящий из средств интерпретации значений «индекса непрерывности бизнеса», его критериальных границ и мер по компенсации рисков и угроз. Интеграция предложенной метрики в процесс внутреннего аудита как средства мониторинга оказывает содействие эндадзорному органу в новаторстве применяемых методик при оценке качества обеспечения балансовыми единицами своего перманентного функционирования, оказывая положительное синергетическое влияние на повышение уровня зрелости всей СВК за счет совершенствования ее компонентов и практики мониторинга непрерывности бизнеса в целом.

Проведен комплекс научно-практических обоснований развития СВК на базе мониторинга непрерывности деятельности, а разработанные теоретико-прикладные решения обеспечивают системное представление о рационализации инструментально-аналитического обеспечения стратегии текущего контроля и последующего мониторинга степени соблюде-

ния организациями перманентного функционирования. Дальнейшее развитие исследования в иных отраслях, групп рисков, компонентов контроля способствует повышению качества общекорпоративного управления за счет проактивного совершенствования всей СВК.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

а) публикации в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК РФ для публикации результатов диссертаций:

1. Кучеренко, С. А. Концепция «SAA» как неопход в обеспечении непрерывности деятельности фирмы / С. А. Кучеренко, **В. В. Сериков** // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 10 (508). – С. 1157–1179 (0,89 п. л., в т. ч. авторских – 0,44 п. л.).

2. Сафонова, М. Ф. Критическая оценка ведущей аудиторской практики применения принципа «непрерывность деятельности» / М. Ф. Сафонова, **В. В. Сериков** // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2022. – № 1 (48). – С. 41–49 (0,68 п. л., в т. ч. авторских – 0,34 п. л.).

3. Кучеренко, С. А. «Комплексный Z-критерий» как основа обновления теоретико-методических подходов оценки перманентности бизнеса экономических субъектов. Пошаговый релиз механизма построения экспресс-модели / С. А. Кучеренко, **В. В. Сериков** // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 44 (6). – С. 156–159 (0,41 п. л., в т. ч. авторских – 0,21 п. л.).

4. **Сериков, В. В.** Непрерывность деятельности фирмы как основополагающий аспект ее существования / В. В. Сериков // Естественно-гуманитарные исследования. – 2022. – № 40 (2). – С. 444–450 (0,37 п. л.).

5. Кучеренко, С. А. Развитие методических и организационных аспектов аудита непрерывности деятельности газораспределительных организаций / С. А. Кучеренко, **В. В. Сериков** // Естественно-гуманитарные исследования. – 2020. – № 32 (6). – С. 364–370 (0,48 п. л., в т. ч. авторских – 0,24 п. л.).

6. Макаренко, С. А. Модификация методики внутреннего контроля и управления рисками дебиторской задолженности / С. А. Макаренко, **В. В. Сериков** // Инновационное развитие экономики. – 2019. – № 2 (50). – С. 262–270 (0,37 п. л., в т. ч. авторских – 0,19 п. л.).

7. Сапрунова, Е. А. Совершенствование методики скорингового анализа организаций с целью диагностики потенциальности их банкротства / Е. А. Сапрунова, **В. В. Сериков** // Вестник Академии знаний. – 2019. – № 31 (2). – С. 378–385 (0,64 п. л., в т. ч. авторских – 0,32 п. л.).

8. Кучеренко, С. А. Развитие методических и организационных аспектов системы внутреннего контроля дебиторской задолженности

в газоснабжающих организациях / С. А. Кучеренко, **В. В. Сериков** // Естественно-гуманитарные исследования. – 2019. – № 26 (4). – С. 288–295 (0,48 п. л., в т. ч. авторских – 0,24 п. л.).

б) монография:

9. **Сериков, В. В.** Теоретические аспекты и методические основы оценки непрерывности деятельности экономических субъектов // Развитие методики аудита принципа непрерывности деятельности организаций при формировании бухгалтерской отчетности : монография / С. А. Кучеренко, В. В. Сериков. – Краснодар : КубГАУ, 2022. – С. 7–39 (10,90 п. л., в т. ч. авторских – 1,86 п. л.).

в) публикации в других изданиях:

10. **Сериков, В. В.** Контроль за рисками третьих сторон в контексте интегрированной системы управления рисками фирмы как фактор обеспечения ее непрерывного функционирования / В. В. Сериков // Наука без границ и языковых барьеров : матер. Всерос. науч.-практ. конф. с междунар. уч., 27–28 апреля 2023 г. – Орел. – 2023. – С. 389–396 (0,34 п. л.).

11. **Сериков, В. В.** Стратегия в области «ESG», как фактор устойчивости и непрерывности функционирования компаний / В. В. Сериков // Учет, анализ, аудит и статистика: вызовы и стратегии в условиях новой реальности : матер. Междунар. науч.-практ. студ. конф., 19 декабря 2022 г. – Ростов н/Д, 2023. – С. 465–468 (0,22 п. л.).

12. **Сериков, В. В.** Согласованность миссий по управлению корпоративными рисками и непрерывностью бизнеса / В. В. Сериков // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России : сб. ст. по матер. XIII Всерос. науч.-практ. конф. 16 марта 2022 г. / отв. за вып. В. П. Попов ; под общ. ред. М. Ф. Сафоновой. – Краснодар : КубГАУ, 2022. – С. 128–133 (0,23 п. л.).

13. **Сериков, В. В.** Дилемма выбора методики формирования резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском учете и аудите / В. В. Сериков, О. И. Швырева // Проблемы и перспективы развития экономического контроля и аудита в России : сб. ст. по матер. XII Всерос. науч.-практ. конф. молод. уч., Краснодар, 24 марта 2021 г. КубГАУ. С. 29–36 (0,36 п. л., в т. ч. авторских – 0,18 п. л.).

14. **Сериков, В. В.** Допущения и требования при формировании учетной политики коммерческой организации / В. В. Сериков // Актуальные аспекты институциональной экономики: эволюция взглядов и геополитические вызовы : матер. III Междунар. науч.-практ. конф., Краснодар, 5 декабря 2019 г. – Краснодарский ЦНТИ – филиал ФГБУ «РЭА» Минэнерго России, 2019. – С. 358–362 (0,17 п. л.).

Подписано в печать 18.10.2024. Формат 60×84 $\frac{1}{16}$. Гарнитура «Таймс»
Бумага офсетная. Печать офсетная. Усл. печ. л. 1,48. Тираж 100 экз. Заказ № 470.

Отпечатано в типографии издательско-полиграфического комплекса СтГАУ
«АГРУС», г. Ставрополь, ул. Пушкина, 15.