

На правах рукописи

**Панкратова Марина Владиславовна**

**РАЗВИТИЕ ИНТЕГРИРОВАННОГО ПОДХОДА  
К ВНУТРЕННЕМУ КОНТРОЛЮ  
ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ЖИЗНИ КОРПОРАЦИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

**ВОРОНЕЖ – 2020**

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»

**Научный руководитель** – доктор экономических наук, профессор  
**Ендовицкий Дмитрий Александрович**

**Официальные оппоненты:**

**Ветрова Ирина Федоровна**, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», факультет налогов, аудита и бизнес-анализа, департамент бизнес-анализа и аудита, профессор

**Ткаченко Юлия Александровна**, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова», институт экономики и менеджмента, кафедра бухгалтерского учета и аудита, доцент

**Ведущая организация** – ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина»

Защита состоится «03» октября 2020 г. в 10-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», [www.science.vsu.ru](http://www.science.vsu.ru)

Автореферат разослан «\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Позидаева  
Татьяна Алексеевна

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Индустриальный этап развития общества стал периодом доминирования крупных корпораций в решении многих экономических и политических вопросов. Результаты их вмешательства не всегда отвечали общественным интересам. Осознание того, что одними внешними мерами невозможно обеспечить активное участие бизнеса в социальных проектах, окончательно сформировалось в последней трети XX в. Возникла необходимость создания концепции внутреннего контроля корпораций, отвечающей не только их целям, но и целям их стейкхолдеров. Последующие экономические кризисы придают новые импульсы исследованиям в этой области.

Вступлением в силу Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» экономическим субъектам, ведущим бухгалтерский учет, была официально вменена обязанность осуществления внутреннего контроля фактов их хозяйственной жизни. Минфин России рекомендовал организациям, не относящимся к государственному сектору, использовать для этого руководство Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредвея (COSO), созданное в 1992 г. и уточненное в 2013 г. Прошедшие с тех пор годы изменили баланс сил в обществе, теперь корпорации испытывают все большее влияние социальной среды, что привело к необходимости изменения стратегий их поведения и внутреннего контроля: теперь в них должно четко прослеживаться социально-экологическое направление деятельности.

В современной науке и практике наиболее эффективным считается риск-ориентированный внутренний контроль на основе интегрированного подхода. Он предполагает: а) акцент контроля на рискованных областях деятельности экономического субъекта; б) обусловленность контроля целями организации; в) внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы; г) согласованное функционирование всех компонентов контроля. В целом этот подход не утратил своей актуальности. Но традиционно в руководствах по внутреннему контролю цели корпорации представляются в экономическом аспекте. Современный внутренний контроль корпорации должен быть ориентирован не только на ее бизнес-цели, но и социально-экологическую деятельность.

Еще одна проблема теории и организации контроля заключается в том, что зарубежные руководства по внутреннему контролю, как правило, представляют собой небольшое количество кратко сформулированных правил с пояснениями (например, COSO и его производные, Двадцать критериев контроля Канадского института сертифицированных бухгалтеров и др.). С одной

стороны, это облегчает их применение, а с другой – страдает системность представления о внутреннем контроле.

Советские традиции развития теории и методики внутрихозяйственного контроля, в которых было принято определять его цель, предлагать организационное и информационно-методическое обеспечение, позволяли создать целостную картину системы контроля. Последние отечественные научные разработки в этой области, созданные с учетом современных реалий, в основном посвящены отдельным практическим аспектам применения руководства COSO образца 2013 г.

Таким образом, к перспективным направлениям развития интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпораций относятся актуализация его теоретических основ с учетом особенностей роли корпорации в современной экономике на основе принципов системности и комплексности (включая определение понятия, цели, принципов, представление о содержании и среде процесса контроля); разработка организационного и информационно-методического обеспечения их использования на практике.

**Степень разработанности проблемы.** Среди отечественных ученых вопросам развития теории внутреннего контроля организаций посвятили свои труды И. А. Белобжецкий, Н. Д. Бровкина, И. Ф. Ветрова, Ю. А. Данилевский, А. Л. Звездин, Т. В. Каковкина, Е. С. Колесов, П. М. Лансков, М. В. Мельник, Л. С. Пантелеев, Р. В. Пашков, Т. А. Пожидаева, Л. М. Рабинер, С. М. Резниченко, М. Ф. Сафонова, И. А. Слабинская, Л. В. Сотникова, Ю. А. Ткаченко, О. И. Швырева и многие другие.

За рубежом выразителем одного из наиболее авторитетных мнений в этой сфере уже более двадцати лет является COSO. Вопросам организации внутреннего контроля корпораций посвящены исследования Института внутренних аудиторов (IIA), Европейской конфедерации институтов внутреннего аудита (ЕСIIА), Базельского комитета по банковскому надзору (BCBS), Ассоциации аудита и контроля информационных систем (ISACA), финансовых регуляторов разных стран, представителей крупнейших аудиторско-консалтинговых фирм KPMG, PwC, Deloitte, Ernst & Young, и академических кругов (Н. Апостоу, С. Бричу, У. Э. Деминга, С. Домнишору, М. Кертис, Д. Л. Крамбли, В. Лакиса, М. Ламбовска, Дж. Сьюварда, Дж. Уэлша, Л. Фрейзера и других).

Акцент на интегрированный подход к внутреннему контролю в своих работах сделали В. Н. Дейнега, Е. В. Зенькович, О. А. Ларионова, Т. А. Мартыно-

ва, Е. В. Мишина, Д. Л. Савенков, Л. Д. Савенков, В. В. Ярлова, а также Р. Э. Джейкоб, М. Рийя, Ф. Э. Рубино, С. М. Эль-Газзар, А. А. Эйтиш и другие.

Организации внутреннего контроля корпораций, активно участвующих в решении социально-экологических проблем, до сегодняшнего дня уделялось недостаточно внимания в опубликованных научных трудах. Комплексный подход к такому контролю представлен в работах А. Е. Гринько. Внутренний контроль подготовки бухгалтерской отчетности, раскрывающей экономическую и социально-экологическую деятельность организаций, освещен в работах Е. С. Колесова. Результаты эмпирического исследования оценки руководством российских корпораций необходимости организации внутреннего контроля их социальной деятельности опубликованы К. Ю. Белоусовым.

Несмотря на ведущиеся научные исследования, дискуссионными остаются вопросы определения понятия внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни экономических субъектов, его цели в современных реалиях, эффективной организации внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций на основе интегрированного подхода, использования такого внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета, анализа и оценки его организации аудиторами и многие другие.

**Цель и задачи исследования.** Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, использование которых позволит повысить качество информационных ресурсов, необходимых для функционирования корпораций в условиях расширения их социально-экологических обязательств.

Для достижения этой цели необходимо решить следующие задачи:

– сформулировать определение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, реализуемого на основе интегрированного подхода, уточнить его цель, предмет, общие принципы, виды, содержание процесса с учетом усиления роли современных корпораций в решении социально-экологических задач;

– определить объект внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни, показав и обосновав отличия между множествами всех фактов хозяйственной жизни экономического субъекта и фактами, являющимися объектами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– разработать предложения по организации и регулированию процесса внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в условиях расширения

социально-экологической деятельности корпораций; предложить действенный способ внедрения этих разработок в практику российских корпораций;

– обосновать организационно-методические рекомендации по анализу и оценке распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях для их внешних и внутренних аудиторов, специальных подразделений внутреннего контроля;

– выделить области применения интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете корпораций, разработать рекомендации по формированию положений учетной политики с использованием инструментария внутреннего контроля.

**Область исследования.** Исследование проведено в соответствии с пп. 3.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила аудита, контроля и ревизии», 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии», 3.9 «Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта научных специальностей ВАК при Минобрнауки России.

Диссертационная работа выполнена в рамках научного направления исследований ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью и корпоративными отношениями хозяйствующих субъектов».

**Предмет исследования** – теоретические и организационно-методические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни коммерческих корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода.

**Объектами исследования** выступили коммерческие корпорации, реализующие концепцию устойчивого развития: ПАО «НК «Роснефть», ОАО «Газпром», ПАО АФК «Система», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «ГМК «Норильский никель», ОАО «РЖД», ПАО «БАНК «УРАЛСИБ», ОСаО «РЕСО-Гарантия», ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез» и другие. Их материалы сформировали эмпирическую основу выполнения диссертационной работы. Тестирование применения и внедрение полученных результатов проводилось в ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез», ООО «Евро-Лайн», ООО «Компания Технопарк-В».

**Теоретическая и методологическая основа исследования.** Теоретическую основу исследования составили концепции постиндустриального общества, устойчивого развития, корпоративной социальной ответственно-

сти, стейкхолдеров, риск-ориентированного контроля, разумной уверенности, существенности в учете и контроле, административная доктрина А. Файоля, другие разработки отечественных и зарубежных исследователей в области экономической теории, внутреннего контроля, бухгалтерского учета, аудита. Результаты диссертационного исследования получены с использованием анализа, синтеза, индукции, дедукции, моделирования, исторического, логического подходов, классификации и других.

**Информационная основа проведения диссертационного исследования** включает нормативные правовые акты, действующие в Российской Федерации и других юрисдикциях, труды отечественных и зарубежных ученых в области внутреннего контроля, информационные материалы ООН, Римского клуба, Всемирного банка, Института финансовой стабильности (FSI), ILOSTAT, Международной федерации робототехники (IFR), COSO, Всемирного делового совета по устойчивому развитию (WBCSD), ПА, Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров (FERMA), ЕСПА, BCBS, ISACA, RobecoSAM, Совета по финансовой отчетности (Великобритания, FRC), Управления по финансовым рынкам Франции (AMF), Канадского института сертифицированных бухгалтеров (CPA Canada), Минфина России, Росстата, Фонда «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр», Президиума Совета при Президенте Российской Федерации по модернизации экономики и инновационному развитию России, Аналитического центра при Правительстве Российской Федерации, Российского союза промышленников и предпринимателей, Ассоциации «Национальная сеть Глобального договора», Правительства Воронежской области, организаций - объектов исследования, другие источники.

**Научная новизна исследования** состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни коммерческих корпораций, реализуемого на основе интегрированного подхода, которые направлены на повышение качества информационного обеспечения управления корпорациями в условиях активизации их участия в решении социально-экологических проблем и имеют существенное значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля.

Получены следующие основные результаты, выносимые на защиту:

– сформулированы теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпораций, включающие разработанное его определение как инструмента оценки соответствия фактов хозяйственной жизни корпораций критериям достижения их экономических и социально-экологических целей; конкретизированные элементы системы внутреннего

контроля фактов хозяйственной жизни корпораций (его цель, объект, предмет, субъекты, среда осуществления), развивающие представление об интегрированном подходе к внутреннему контролю в условиях расширения социально-экологических обязательств корпораций;

– выделены виды внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни корпорации в зависимости от отношения субъектов контроля к его объектам (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль, общий контроль достижения целей), применение которых служит основой для реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю при построении системы рационального распределения контрольных полномочий и ответственности на всех внутриорганизационных уровнях;

– предложен проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» как официальных рекомендаций, необходимых в качестве основы создания корпоративных стандартов внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни на основе интегрированного подхода;

– обоснованы методические рекомендации по анализу и оценке распределения полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях, адресованные подразделениям внутреннего контроля, внутренним и внешним аудиторам, включающие цель, задачи, информационно-методическое обеспечение анализа и оценки. Их использование позволит совету директоров и руководству корпорации повысить качество информационной базы принятия обоснованных решений в области внутреннего контроля, а внешним аудиторам – достичь понимания его организации, чтобы оценить риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемого лица;

– разработаны предложения по формированию положений учетной политики корпорации с использованием интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете: разграничению полномочий по контролю учетного процесса между субъектами, ответственными за самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль, позволяющему снизить вероятность дублирования контрольных функций и повысить качество результатов внутреннего контроля; установлению периодичности проведения процедур контроля фактического наличия и состояния активов в зависимости от их влияния на достижение экономических и социально-экологических целей корпорации, способствующему соблюдению корпорациями требований нормативных правовых актов и



рациональному использованию ресурсов на осуществление внутреннего контроля.

**Практическая значимость результатов диссертационного исследования** заключается в пригодности разработанных теоретических и организационно-методических положений внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни для использования коммерческими корпорациями любых отраслей и с разными масштабами деятельности, их аудиторами как критериев оценки внутреннего контроля; возможности применения разработанного информационного сообщения Минфина России в качестве базового положения для разработки внутренних стандартов контроля фактов хозяйственной жизни в корпорациях, а также стимула для дальнейшего развития его организационно-методических положений; целесообразности использования материалов диссертации для формирования учебно-методического обеспечения преподавания дисциплин контрольной направленности в вузах, учебно-методических центрах.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты диссертационного исследования обсуждались на международных научно-практических конференциях и форумах, ежегодных научных сессиях аспирантов и соискателей Воронежского государственного университета. Материалы диссертационной работы используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании учебных дисциплин «Основы финансового контроля», «Внутрихозяйственный контроль», «Основы аудита», «Аудит».

Разработанные теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни приняты за основу формирования положения о внутреннем контроле в ООО «Евро-Лайн». Матрица организации внутреннего контроля принята к использованию в ООО «Атос Айти Солюшенс энд Сервисез». Рекомендации по формированию учетной политики с применением интегрированного подхода к внутреннему контролю приняты к внедрению в ООО «Компания Технопарк-В».

**Публикации.** Основные результаты исследования нашли отражение в девяти опубликованных научных работах общим авторским объемом 3,02 п.л., в том числе четырех научных работах общим авторским объемом 2,09 п.л. в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

**Структура работы.** Рукопись диссертации состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 204 позиции, и восьми приложений. Ее текст изложен на 185 страницах, он содержит 17 таблиц и 40 рисунков.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

**1. Сформулированы теоретические положения внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) корпораций, включающие разработанное его определение как инструмента оценки соответствия ФХЖ корпораций критериям достижения их экономических и социально-экологических целей; конкретизированные элементы системы внутреннего контроля ФХЖ корпораций (его цель, объект, предмет, субъекты, среда осуществления), развивающие представление об интегрированном подходе к внутреннему контролю в условиях расширения социально-экологических обязательств корпораций.**

Системность и комплексность теоретических основ внутреннего контроля ФХЖ во многом обеспечивается наличием определения контроля. В настоящее время его нет в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» и других официальных документах. Теории управления и бухгалтерского учета не дают четкого ответа на вопрос о том, что такое контроль ФХЖ. В менеджменте, начиная с административной доктрины А. Файоля, контроль определяется широко, практически как весь процесс управления (табл. 1). В бухгалтерском учете обязательным атрибутом объектов контроля является возможность влиять на них, что, по нашему мнению, необоснованно сужает их круг.

Таблица 1

Подходы к определению контроля

Подход 1	Определение 2	Комментарий 3
1. Управленческий	COSO: процесс, реализуемый советом директоров, руководством и другим персоналом, направленный на получение разумной уверенности в том, что достигаются цели организации: эффективность деятельности, достоверность, своевременность отчетности, соблюдение требований	Определение может относиться ко всему процессу управления, оно не дает представления о сущности контроля
2. Бухгалтерский	МСФО (IFRS) 10: контроль предполагает несение рисков, связанных с объектом контроля, и наличие возможности влиять на него для получения доходов	Контроль определяется возможностью влияния на его объекты; упускается необходимость наблюдения за неуправляемыми ФХЖ

1	2	3
3. Авторский	Наблюдение за ФХЖ и оценка их соответствия критериям, определенным в системе управления экономическим субъектом исходя из его экономических и социально-экологических целей, по результатам чего на деятельность экономического субъекта, среду ее ведения может быть оказано управленческое воздействие для их приведения к целевым параметрам	Контроль направлен на управляемые и неуправляемые ФХЖ. Несмотря на то, что контроль ФХЖ – элемент процесса управления, объект контроля шире объекта управленческого воздействия

Мы полагаем, что отличительная черта контроля – это не возможность воздействовать на его объекты, а возможность на основе результатов контроля влиять на деятельность экономического субъекта и, в определенной степени, среду ее ведения.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете», исследованных научных трудах не указывается на различия объектов бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Однако эти множества не тождественны (рис. 1).



- А – все ФХЖ;
- В – ФХЖ - объекты внутреннего контроля;
- С – ФХЖ - объекты бухгалтерского учета

Рис. 1. Множества ФХЖ экономического субъекта

Множество объектов бухгалтерского учета ограничено его методологией (С на рис. 1). Это факты, которые можно отразить в бухгалтерском учете как изменения активов, капитала, обязательств, а также доходы, расходы, финансовые результаты и денежные потоки. Современный методический инструментарий внутреннего контроля шире, чем бухгалтерского учета. Теоретически объектами внутреннего контроля могут быть все ФХЖ (А на рис. 1). На практике сплошными или несплошными процедурами внутреннего контроля должна быть охвачена вся деятельность экономического субъекта и те элементы ее среды, которые выбираются исходя из экономических и социально-экологических целей субъекта, наиболее значимых управляемых рисков, необходимости обеспечить требуемую точность оценки и других факторов (В на рис. 1).

В диссертационной работе дана характеристика элементов системы внутреннего контроля ФХЖ корпорации, организованного на основе интегрированного подхода, предполагающего обусловленность контроля целями корпорации, внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы и согласованное функционирование всех компонентов контроля (табл. 2).

**Элементы системы внутреннего контроля ФХЖ корпорации,  
реализуемого на основе интегрированного подхода**

Элемент	Характеристика
1. Цель	Для совета директоров, руководства и других внутренних стейкхолдеров – информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее целей по созданию экономических и социально-экологических ценностей при условии соблюдения требований применимых регулирующих документов и обеспечения стейкхолдеров качественной отчетной информацией. Для прочих стейкхолдеров – обеспечение их разумной уверенности в эффективном достижении цели создания корпорации и выполнении ее общественной миссии, детализированной в социально-экологических целях
2. Объект	Потенциально – все ФХЖ; на практике объект определяется исходя из экономических и социально-экологических целей корпорации, ее стейкхолдеров, наиболее значимых управляемых рисков, необходимости обеспечить определенную точность оценки
3. Предмет	Эффективность достижения корпорацией ее экономических и социально-экологических целей при соблюдении нормативных требований и обеспечении стейкхолдеров качественной отчетной информацией; пригодность среды для ведения соответствующей деятельности
4. Субъекты	Все лица и службы внутри корпорации; в разрешенных законом случаях возможны аутсорсинг / косорсинг
5. Компоненты интегрированного подхода	А) обусловленность контроля целями корпорации; б) внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы; в) согласованное функционирование всех компонентов контроля
6. Среда осуществления	Организационная среда – внутренняя среда всех корпоративных процессов, определяемая культурной средой, организационной структурой, распределением полномочий, ответственности, отношением к рискам и возможностям, мерами воздействия на нежелательно девиантные процессы и поощрения желаемых изменений
7. Процесс и методы его реализации	Элементы традиционного риск-ориентированного процесса контроля: идентификация, оценка рисков и реализация ответной реакции на них. Методология: система общенаучных и специальных контрольных методов. Перспективное направление – развитие методик контроля для различных аспектов, ситуаций хозяйственной жизни экономических субъектов
8. Ресурсное обеспечение	Информационные, кадровые, временные, материально-технические и иные ресурсы
9. Контроль организации и функционирования	Условно выделен из процесса контроля, поскольку он должен быть в каждом элементе этого процесса
10. Результат	Качественное информационное обеспечение принятия решений, направленных на эффективное достижение корпорацией ее экономических и социально-экологических целей

**2. Выделены виды внутреннего контроля ФХЖ корпорации в зависимости от отношения субъектов контроля к его объектам (самоконтроль, руководящий, специальный, независимый контроль, общий кон-**

троль достижения целей), применение которых служит основой для реализации интегрированного подхода к внутреннему контролю при построении системы рационального распределения контрольных полномочий и ответственности на всех внутриорганизационных уровнях.

Одна из существенных проблем современных руководств по внутреннему контролю (COSO (США, Россия), FRC (Великобритания), AMF (Франция) и др.) – описание распределения контрольных полномочий только на общеорганизационном уровне: для совета директоров, высшего исполнительного руководства и проч. Как основу для распределения контрольных полномочий на любых организационных уровнях мы предложили следующую классификацию контроля (рис. 2).

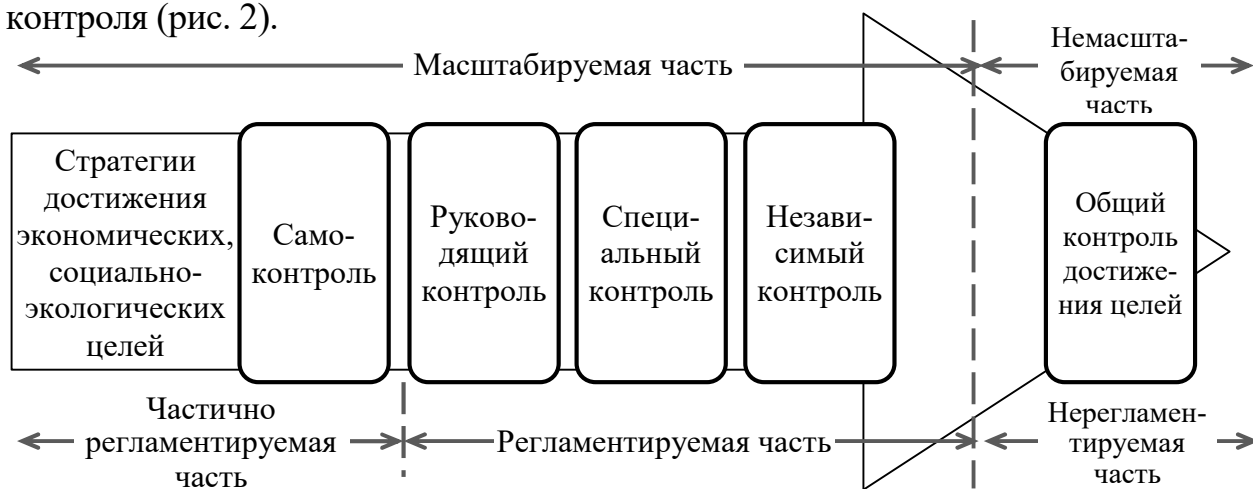


Рис. 2. Виды внутреннего контроля ФХЖ корпорации

Самоконтроль осуществляют владелец контролируемого процесса и иные непосредственно участвующие стороны. Руководящий контроль – контроль со стороны лиц / структур, которым подотчетен владелец контролируемого процесса. Специальный контроль – контроль экологического, этического аспектов ФХЖ, соблюдения налогового, валютного законодательства и др. Его могут осуществлять управления безопасности, правового обеспечения, служба охраны труда и другие подразделения. Независимый контроль – это внутренний аудит, ревизия. Самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль могут осуществляться от общеорганизационного уровня до уровня отдельной группы ФХЖ. Общий контроль достижения целей корпорации (последний вид контроля на рис. 2) реализуется лицами, прямо или опосредованно ее контролирующими, которые не являются высшим исполнительным руководством, членами совета директоров. Этот вид контроля считается внутренним исходя из сущности отношения реализующих его лиц к корпорации, а не по формальным признакам. В общем контроле оценивается либо деятельность

корпорации в целом, либо с минимальным сегментированием; этот контроль не регламентируется.

Предложенная классификация применима на всех уровнях в корпорации, кроме последнего вида. На ее основе можно организовать контроль с соблюдением принципов комплексности, непрерывности, массовости, иерархичности, делегирования полномочий и ответственности, охватив все цели корпорации – экономические и социально-экологические, – и обеспечить реализацию таких компонентов интегрированного подхода, как обусловленность контроля целями корпорации, внедрение контроля во все внутриорганизационные процессы и согласованное функционирование всех компонентов контроля.

**3. Предложен проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни» как официальных рекомендаций, необходимых в качестве основы создания корпоративных стандартов внутреннего контроля ФХЖ на основе интегрированного подхода.**

Эффективность законодательных требований к внутреннему контролю повышается, если они сопровождаются качественными общедоступными руководствами, выпускаемыми уполномоченными структурами, в Российской Федерации – Минфином России. В разработанный проект мы включили разделы «Общие положения» со ссылкой на ст. 19 Федерального закона «О бухгалтерском учете», предписывающую такой контроль, указанием адресатов данного информационного сообщения, цели и объекта внутреннего контроля ФХЖ экономического субъекта, компонентов интегрированного подхода к внутреннему контролю (были представлены в табл. 2), «Общие принципы внутреннего контроля», «Среда внутреннего контроля», «Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля», «Организация внутреннего контроля» (на основе видов контроля, представленных на рис. 2).

Для раздела «Общие принципы внутреннего контроля» предложены уточнения и дополнения принципов внутреннего контроля, способствующие оптимизации сочетания традиционного контроля экономических целей и контроля расширяемых социально-экологических целей (табл. 3).

В разделе «Среда внутреннего контроля» приведен рекомендованный нами комплекс характеристик организационной среды, одновременно являющейся средой внутреннего контроля ФХЖ, способствующих повышению эффективности контроля (табл. 4).

Таблица 3

Дополнение и уточнение принципов внутреннего контроля ФХЖ,  
осуществляемого на основе интегрированного подхода

Наименование принципа	Содержание принципа	Системно-морфологический анализ дополнений / уточнений	
		поддерживаемый элемент системы внутреннего контроля	поддерживаемый компонент интегрированного подхода к контролю
1. Принципы комплексности и иерархичности (уточнение)	Все ФХЖ, составляющие деятельность экономического субъекта, сами по себе или в составе более крупных процессов контролируются исходя из экономических и социально-экологических целей	Цель; объект	Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности
2. Принцип единого подхода (уточнение)	Контроль ФХЖ в экономических, социально-экологических целях должен осуществляться на основе единого для всех сегментов экономического субъекта риск-ориентированного подхода	Процесс и методы его реализации; ресурсное обеспечение	Согласование функционирование всех компонентов внутреннего контроля
3. Принцип делегирования полномочий, ответственности (дополнение)	В экономическом субъекте должны быть назначены лица, ответственные за контроль в социально-экологических целях на общеорганизационном уровне	Субъекты; оценка организации и функционирования контроля	Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта; внедрение внутреннего контроля во все компоненты его деятельности

Таблица 4

Рекомендованные характеристики организационной среды,  
способствующие повышению эффективности внутреннего контроля ФХЖ

Рекомендованные характеристики организационной среды	Поддерживаемый компонент интегрированного подхода к контролю	Значение для контроля
1. Установлены экономические и социально-экологические цели экономического субъекта; определены и реализуются планы их достижения; цели и планы установлены с ясностью, необходимой для понимания участвующими лицами того, что от них требуется	Обусловленность внутреннего контроля целями экономического субъекта	Конкретизация критериев оценки ФХЖ, их увязка с целями организации
2. Определена и транслируется желаемая корпоративная культура	Внедрение внутреннего контроля во все компоненты деятельности экономического субъекта	Формирование ответственного отношения к контролю, снижение вероятности производственных конфликтов при реализации контрольных функций
3. Установлена организационная структура, распределены полномочия и ответственность, совет директоров фактически осуществляет свои надзорные функции		
4. Меры реагирования на желательные и нежелательные изменения обязательны и адекватны		

При формировании раздела «Процесс, ресурсы и оценка внутреннего контроля» мы опирались на руководство COSO, но при этом устранили такие его недостатки, как неполное соответствие предлагаемых в нем правил содержанию процесса контроля, их неравнозначность, нарушение отражения в них последовательности контрольных действий.

Предложенное информационное сообщение будет иметь максимальный охват заинтересованной аудитории, послужит официально рекомендованной основой для составления корпоративных руководств по внутреннему контролю ФХЖ на основе интегрированного подхода и стимулом для дальнейшего развития его организационно-методического обеспечения.

**4. Обоснованы методические рекомендации по анализу и оценке распределения полномочий в области внутреннего контроля ФХЖ в корпорациях, адресованные подразделениям внутреннего контроля, внутренним и внешним аудиторам, включающие цель, задачи, информационно-методическое обеспечение анализа и оценки. Их использование позволит совету директоров и руководству корпорации повысить качество информационной базы принятия обоснованных решений в области внутреннего контроля, а внешним аудиторам – достичь понимания его организации, чтобы оценить риски существенного искажения финансовой отчетности аудируемого лица.**

По рекомендации Минфина России анализ и оценку организации внутреннего контроля ФХЖ экономического субъекта следует поручить подразделению внутреннего контроля и внутренним аудиторам. Внешние аудиторы обязаны оценивать организацию внутреннего контроля аудируемого лица исходя из требований Международного стандарта аудита (МСА) 315 (пересмотренного) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» и других МСА. Разработка методик такого анализа – задача его исполнителей.

Для его проведения и наглядного представления результатов мы рекомендуем использовать матрицу организации внутреннего контроля ФХЖ – таблицу, в подлежащем которой приведены цели организации, сказуемом – лица / структуры, ответственные за контроль их достижения.

В табл. 5 приведен ее пример для одного из видов внутреннего контроля – специального контроля социально-экологических целей корпорации в отношении персонала. На пересечении строк (целей) и граф (субъектов контроля) даны ссылки на внутренние документы, регулирующие полномочия в области внутреннего контроля в корпорации. В контрольной графе суммируются значения по строке каждой цели (наличие ссылки – 1, отсутствие –



0). Из табл. 5 следует, что в непосредственном контроле полномочия не дублируются, а в рамках функционального подчинения экологический аспект деятельности из-за его значимости дополнительно контролируется группой руководителей системы экологического менеджмента (СЭМ).

Таблица 5

**Матрица организации специального контроля  
социально-экологических целей корпорации в отношении персонала**

Социально-экологические цели корпорации в отношении персонала	Непосредственный контроль		Контроль в рамках функционального подчинения Группа СЭМ	Контрольная графа
	Служба охраны труда	Отдел качества		
1. Экологическая безопасность технологических процессов	П. 4.3 Положения о Службе охраны труда	-	П. 5.3 стандарта «Система менеджмента»	2
2. Соблюдение стандартов и режимов технологических процессов в отношении персонала	П. 4.4 Положения о Службе охраны труда	-	-	1
3. Наличие квалифицированных специалистов в области экологии и охраны труда	П. 4.7 Положения о Службе охраны труда	-	П. 5.3 стандарта «Система менеджмента»	2
4. Наличие квалифицированных специалистов в области стандартизации и метрологии	-	П. 4.2 Положения об Отделе качества	П. 5.3 стандарта «Система менеджмента»	2

Пример матрицы организации всей системы внутреннего контроля ФХЖ корпорации приведен в табл. 6. В ее подлежащем указываются экономические и социально-экологические цели корпорации (категорийно или детализированно), в сказуемом – виды контроля: самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль. При наличии нескольких уполномоченных по одному виду контроля проводится детальный анализ их ролей на предмет дублирования (например, специальный контроль внутренних социально-экологических целей корпорации из табл. 6 детально представлен в табл. 5).

В ходе анализа последовательно составляются следующие матрицы: 1) нормативная, отражающая распределение контрольных обязанностей и полномочий исходя из корпоративных регулирующих документов. Она позволяет оценить запланированную организацию внутреннего контроля; 2) фактическая, отражающая реальное распределение обязанностей и полномочий. Для ее составления нужны результаты проверок; 3) целевая, отражающая усовершенствованный вариант организации внутреннего контроля.

Использование этих рекомендаций позволяет оценить обусловленность контроля целями корпорации, его внедрение во все внутрикорпоративные процессы, согласованность функционирования всех элементов контроля.

**МАТРИЦА ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ**  
 Уровень: дочерняя организация в сегменте А группы компаний

Цели		Само-контроль		Руководящий контроль		Специальный контроль										Независимый контроль	
		Генеральный директор, правление	Контрольная графа	Руководство сегмента А Группы	Контрольная графа	Служба безопасности	Финансовое управление	Служба внутреннего контроля (общая для сегмента А Группы)	Юридический отдел	Отдел персонала (уполномоченный по контролю внутренних социальных целей)	Служба охраны труда (уполномоченная по контролю экологических и социальных целей)	Отдел развития бизнеса и маркетинга (уполномоченный по контролю внешних социальных целей)	Отдел качества (уполномоченный по контролю экологических и социальных целей)	Группа СЭМ (уполномоченные по контролю экологических целей)	Контрольная графа (гр. 6 + гр. 7 + гр. 8 + гр. 9 + гр. 10 + гр. 11 + гр. 12 + гр. 13 + гр. 14)	Служба внутреннего аудита (общая для сегмента А Группы)	Контрольная графа
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	
Бизнес-цели	П. 3.2 Устава, ... *	1	П. 3.1 ...	1	П. 4.1 ...	П. 3.1 ...	П. 3.1 ...	П. 3.1 ...	П. 3.1 ...	-	-	-	-	7	П. 3.1 ...	1	
Социально-экологические цели	Внутр. аспект	П. 3.4 ...	1	П. 3.5 ...	1	П. 4.2 ...	П. 3.3 ...	П. 3.2 ...	П. 3.4 ...	П. 3.1 ...	Предусмотрен только контроль сроков начала и завершения проектов, количества открытых проектов (менее 50% от общего числа за 5 лет)	П. 3.1 ...	П. 5.3.2 ...	8	П. 3.2 ...	1	
	Внеш. аспект	П. 3.6 ...	1	П. 3.7 ...	1	-	П. 3.6 ...	П. 3.3 ...	-	П. 3.6 ...		П. 3.8 ...	П. 3.7 ...	П. 5.3.3 ...	7	П. 3.3 ...	1

\*Примечание: в ячейках табл. даются ссылки на соответствующие пункты внутренних регулирующих документов: устава, положений о структурных подразделениях, должностных инструкций и проч.

**5. Разработаны предложения по формированию положений учетной политики корпорации с использованием интегрированного подхода к внутреннему контролю ФХЖ бухгалтерском учете: разграничению полномочий по контролю учетного процесса между субъектами, ответственными за самоконтроль, руководящий, специальный и независимый контроль, позволяющему снизить вероятность дублирования контрольных функций и повысить качество результатов внутреннего контроля; установлению периодичности проведения процедур контроля фактического наличия и состояния активов в зависимости от их влияния на достижение экономических и социально-экологических целей корпорации, способствующему соблюдению корпорациями требований нормативных правовых актов и рациональному использованию ресурсов на осуществление внутреннего контроля.**

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) в ее составе должны быть положения, касающиеся контроля ФХЖ. Исходя из законодательных требований и предложенных нами видов внутреннего контроля (рис. 2) в учетной политике корпорации мы рекомендуем описывать распределение контрольных полномочий так: самоконтроль осуществляет главный бухгалтер (иное лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета); руководящий контроль всего процесса бухгалтерского учета – руководитель экономического субъекта; руководящий контроль содержания отчетности – совет директоров, руководитель, общее собрание акционеров (участников) в зависимости от принятого порядка; специальный контроль – уполномоченные субъекты согласно положениям о внутреннем контроле, структурных подразделениях, должностным инструкциям (например, юридическая служба); независимый контроль – внутренние аудиторы, ревизоры. Это позволит оптимизировать распределение контрольных полномочий в учетном процессе, снизить вероятность возникновения конфликтных ситуаций.

Мы предлагаем устанавливать в учетной политике корпорации периодичность проведения инвентаризации активов в рамках разрешенных нормативными правовыми актами межинвентаризационных периодов в зависимости от их влияния на экономические и социально-экологические цели. В том числе мы разработали рекомендации по использованию интегрированного подхода к инвентаризации основных средств (ОС) как одной из основных форм контроля в бухгалтерском учете для экономических субъектов с существенным объемом таких активов.

В учетной политике мы рекомендуем: 1) межинвентаризационный период для ОС в рамках допустимого трехлетнего срока ставить в обратную зависимость от тяжести последствий и вероятности их утраты, повреждения (рис. 3). Пример детализации оценочных критериев в количественных и качественных показателях для отдельной группы ОС приведен в табл. 7; 2) регулярно переоценивать межинвентаризационный период, при необходимости уточнять предстоящие сроки инвентаризации. Предложенные для этого формы рабочих таблиц представлены в табл. 7, 8, на рис. 4. Их следует поместить в приложения к приказу об утверждении учетной политики.

Факторы, влияющие на периодичность инвентаризации ОС	
1. Тяжесть последствий утраты, повреждения	2. Вероятность утраты, повреждения
1.1. Степень влияния на бизнес-цели корпорации	2.1. Подверженность физическому износу
1.2. Степень влияния на социально-экологические цели корпорации	2.2. Подверженность моральному износу
1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения	2.3. Подверженность присвоению
1.4. Скорость полноценного замещения	

Рис. 3. Факторы определения межинвентаризационного периода для ОС

Приведенные таблицы заполнены на примере корпорации, занимающейся консультированием в области автоматизации управления производством. На первом этапе на основе выбранных количественных и качественных критериев оцениваются тяжесть последствий и вероятность утраты групп (объектов) ОС. В табл. 7 такая оценка дана в отношении дизель-генераторов, оказывающих существенное влияние на бизнес- и социально-экологические цели корпорации. На втором этапе оценки по критериям 1.1 – 1.4 и 2.1 – 2.3, вынесенные в отношении отдельных групп (объектов) ОС, сводятся в таблицу по форме табл. 8 для определения общих оценок. На третьем этапе общие оценки переносятся в матрицу определения межинвентаризационного периода (рис. 3). В приведенном примере в силу высокой оценки тяжести последствий повреждения дизель-генераторов они должны инвентаризироваться ежегодно.

Предложенный подход к определению частоты инвентаризации активов основан на наших рекомендациях, представленных в проекте информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни». Его практическое применение способствует оптимизации использования ресурсов внутреннего контроля в бухгалтерском учете.

Таблица 7

## Оценка риска утраты группы (объекта) основных средств

Группа / объект: дизель-генераторы и емкости для топлива

Критерий	Обоснование											Оценка				
<b>1. Тяжесть последствий утраты, повреждения</b>																
1.1. Степень влияния на бизнес-цели	Цели	Быть доступными для клиентов 24/7										<b>В</b>				
	Роль	Обеспечение бесперебойной подачи электроэнергии														
1.2. Степень влияния на соц.-экол. цели	Цели	Постоянное выполнение стандартов безопасности труда; предотвращение загрязнения окружающей среды; общественное признание своей деятельности в области защиты окружающей среды										<b>В</b>				
	Роль	Обеспечение бесперебойной подачи электроэнергии; категория по выбросам загрязняющих веществ в атмосферу: III (незначительное негативное воздействие на окружающую среду)														
1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения	Стоимость приобретения	3 600 – 6 000 тыс. руб.	Финансирование	Основной источник – краткосрочный кредит в ООО «АЭБанк» на сумму 4 370 тыс. руб. (лимит по кредитной карте, 0% при погашении в течение 12 мес.). Дополнительный – краткосрочный кредит в ЗАО «ЮКБанк» (лимит 60 000 тыс. руб.) Лимит погашения кредитов, займов на 20X4 г. (50% чистого денежного потока от операционной деятельности согласно бюджету денежных средств), тыс. руб.									<b>В</b>			
	Количество предложений поставщиков	> 5		Янв.	Фев.	Март	Апр.	Май	Июнь	Июль	Авг.	Сент.		Окт.	Нояб.	Дек.
				9 065	19 721	26 270	23 495	22 126	48 729	22 015	22 200	24 420		24 938	19 277	26 011
1.4. Скорость полноценного замещения	Сроки получения финансирования	1 рабочий день (по кредитной карте)	Сроки ввода в эксплуатацию	От 2 рабочих дней после предоплаты	Минимальный срок замещения	От 3 рабочих дней						<b>Н</b>				
<b>2. Вероятность утраты, повреждения</b>																
2.1. Подверженность физ. износу	Режим работы	24/7	Время работы	20X1 г.: 19,32 ч 20X2 г.: 17,32 ч 20X3 г.: 80,00 ч	Коэффициент загрузки	0,0044						<b>Н</b>				
2.2. Подверженность мор. износу	Технология работы дизель-генераторов существенно не меняется										<b>Н</b>					
2.3. Подверженность присвоению	Стационарные дизель-генераторы, крупногабаритные емкости (количество залитой жидкости – 0,25 т)										<b>Н</b>					

В – высокая, С – средняя, Н – низкая

Сводная оценка рисков утраты основных средств корпорации

Критерий	Компьютерная техника			Инфраструктура		Телефония	Мебель	Прочие ОС
	серверы	сетевое оборудование	другая компьютерная техника	дизель-генераторы	другие объекты			
1.1. Степень влияния на бизнес-цели	В	В	В	В	С	В	Н	Низкая
1.2. Степень влияния на социально-экологические цели	В	В	В	В	С	С	Н	
1.3. Доступность ресурсов для полноценного замещения	В	В	В	В	В	В	В	
1.4. Скорость полноценного замещения	С	С	В	Н	С	В	В	
<b>Итоговая оценка тяжести последствий</b>	<b>Высокая</b>	<b>Высокая</b>	<b>Средняя</b>	<b>Высокая</b>	<b>Средняя</b>	<b>Средняя</b>	<b>Низкая</b>	Низкая
2.1. Подверженность физическому износу	С	С	В	Н	Н	С	С	
2.2. Подверженность моральному износу	В	В	В	Н	Н	С	Н	
2.3. Подверженность присвоению	Н	С	В	Н	Н	Н	Н	
<b>Итоговая оценка вероятности</b>	<b>Средняя</b>	<b>Средняя</b>	<b>Высокая</b>	<b>Низкая</b>	<b>Низкая</b>	<b>Средняя</b>	<b>Низкая</b>	Низкая

В – высокая, С – средняя, Н – низкая

		ВЕРОЯТНОСТЬ УТРАТЫ (ПОВРЕЖДЕНИЯ)		
		низкая	средняя	высокая
ТЯЖЕСТЬ ПОСЛЕДСТВИЙ	низкая	Мебель Прочие ОС		
	средняя	Другие объекты инфраструктуры	Телефония	Другая компьютерная техника
	высокая	Дизель-генераторы	Серверы Сетевое оборудование	

	– ежегодная инвентаризация;
	– инвентаризация раз в 2 года;
	– инвентаризация раз в 3 года

Рис. 4. Матрица периодичности инвентаризации основных средств

### ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. Внутренний контроль ФХЖ предписан экономическим субъектам Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Однако в его методическом, нормативном обеспечении существуют следующие значимые пробелы: дефицит руководств, системно раскрывающих его сущность и организационно-методические аспекты с использованием интегрированного подхода на разных внутриорганизационных уровнях; недостаточное внимание уделено

внутреннему контролю социально-экологических целей корпораций в условиях роста их значимости. Для их восполнения мы предложили комплексные дополнения и уточнения теоретических положений контроля: определения понятия внутреннего контроля ФХЖ, его объекта, цели, принципов, классификации, рекомендаций по организации с учетом расширения социально-экологических целей корпорации. Эти предложения оформлены как проект информационного сообщения Минфина России «Принципы организации экономическим субъектом внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни».

2. Анализ и оценку пригодности организации внутреннего контроля ФХЖ корпорации для достижения ее экономических и социально-экологических целей должны осуществлять подразделение внутреннего контроля, внутренние аудиторы. Кроме того, внутренний контроль оценивают внешние аудиторы в силу требований Международных стандартов аудита. Мы разработали рекомендации по проведению такого анализа на основе матриц организации внутреннего контроля; их применение дает возможность оценить качество внутрикорпоративного регулирования организации контроля ФХЖ на основе интегрированного подхода, фактическое соблюдение установленных требований и оптимизировать систему внутреннего контроля путем перераспределения и уточнения контрольных полномочий.

3. Внутренний контроль ФХЖ должен быть внедрен во все компоненты деятельности корпораций, в том числе в процесс ведения бухгалтерского учета. Мы предложили содержание раздела учетной политики корпорации, раскрывающего полномочия должностных лиц / структур в области внутреннего контроля ФХЖ в бухгалтерском учете, а также рекомендовали ставить периодичность инвентаризации активов в зависимость от их влияния на достижение экономических и социально-экологических целей корпораций, разработали методические инвентаризации основных средств с элементами интегрированного подхода для корпораций с существенным объемом таких активов.

**Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях:**

*статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:*

1. Ендовицкий Д. А. Анализ сущности корпоративной устойчивости как реакции на цивилизационные изменения / Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина, М. В. Панкратова // Экономический анализ : теория и практика. – 2017. – Т. 16. – Вып. 6. – С. 1043-1060. – (авт. 0,41 п.л.);

2. Ендовицкий Д. А. Анализ влияния идеи корпоративной устойчивости на современную практику внутреннего контроля корпораций / Д. А. Ендовицкий, М. В. Панкратова // Современная экономика : проблемы и решения. – 2018. – Т. 3. – С. 49-64. – (авт. 0,51 п.л.);

3. Ендовицкий Д. А. Цель внутреннего контроля корпоративной устойчивости / Д. А. Ендовицкий, М. В. Панкратова // Экономический анализ : теория и практика. – 2018. – Т. 16. – Вып. 7. – С. 1211–1226. – (авт. 0,42 п.л.);

4. Панкратова М. В. Анализ и оценка распределения обязанностей и полномочий в области внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни в корпорации / М. В. Панкратова // Современная экономика : проблемы и решения. – 2018. – Т. 12. – С. 87-97. – (0,75 п.л.);

*статьи, опубликованные в других научных изданиях:*

5. Панкратова М. В. Контрольная реакция как элемент системы внутреннего контроля организации / М. В. Панкратова // Теория и практика бухгалтерского учета в условиях интеграции: состояние, проблемы и перспективы развития : сборник научных трудов II Международной научно-практической интернет-конференции, 28 декабря 2016 г., г. Донецк. – Донецк; Москва; Воронеж; Черкесск, 2016. – С. 497-499. – (0,17 п.л.);

6. Панкратова М. В. Риск-ориентированная модель внутреннего контроля организации / М. В. Панкратова // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы IV Международной заочной научно-практической конференции, г. Воронеж, 10 декабря 2016 г. : в 2 ч. – Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – С. 191-193. – (0,15 п.л.);

7. Панкратова М. В. Модификация элемента «Информация и коммуникации» в модели внутреннего контроля COSO / М. В. Панкратова // Апрельские научные чтения им. проф. Л. Т. Гиляровской : материалы VI Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 21 апреля 2017 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2017. – Ч. 1. – С. 202-205. – (0,19 п.л.);

8. Ендовицкий Д. А. Взаимосвязь концепций корпоративной устойчивости и устойчивого развития / Д. А. Ендовицкий, М. В. Панкратова // Управление изменениями в социально-экономических системах : сборник статей XVI Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 30 июня 2017 г. – Воронеж : Издательство «ИСТОКИ», 2017. – С. 70-77. – (авт. 0,17 п.л.);

9. Панкратова М. В. История совершенствования модели управления рисками «Три линии защиты» / М. В. Панкратова // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской : материалы VII Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 13 апреля 2018 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – Ч. 2. – С. 217-220. – (0,25 п.л.).