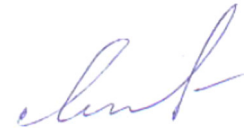


На правах рукописи



**ЯКИМОВА Вилена Анатольевна**

**РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И МЕТОДОЛОГИИ КОМПЛАЕНС-КОНТРОЛЯ  
ОБЩЕСТВЕННО ЗНАЧИМЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ  
В АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
доктора экономических наук

Оренбург – 2023

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Оренбургский государственный университет»

Научный консультант – профессор, доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита  
**Панкова Светлана Валентиновна**

Официальные оппоненты: **Богатая Ирина Николаевна**,  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», профессор кафедры аудита

**Казакова Наталия Александровна**,  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова», профессор базовой кафедры финансовой и экономической безопасности

**Пономарева Светлана Валерьевна**,  
доктор экономических наук, профессор, федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Санкт-Петербургский государственный экономический университет», профессор кафедры аудита и внутреннего контроля

Ведущая организация – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Воронежский государственный университет», г. Воронеж

Защита состоится «14» ноября 2023 г. в 10.00 на заседании диссертационного совета 24.2.352.02, созданного на базе федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет», по адресу: 460018, г. Оренбург, пр. Победы, д. 13, ауд. 170215.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в библиотеке и на сайте федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Оренбургский государственный университет» (ОГУ) (<http://www.osu.ru/>).

Объявление о защите и автореферат диссертации размещены на сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации (<https://vak.minobrnauki.gov.ru/>).

Автореферат разослан « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2023 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



Владимир Сергеевич Левин

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Реформирование нормативного регулирования аудиторской деятельности и выделение в качестве объектов аудита общественно значимых организаций сопровождается проявлением кризисных факторов экономики, санкционных ограничений, коррупции, нецелевого использования бюджетных средств и модернизацией системы государственного финансового контроля. Модель формирования экономических отношений, в которую включены общественно значимые организации, аудиторские фирмы, органы государственной и региональной власти, выстраивается на основе функционирования надежных институтов, обеспечивающих защиту общественно значимых организаций от оппортунистического поведения других участников рынка.

В новых условиях для экономического роста необходимо обеспечение устойчивости общественно значимых организаций, участвующих в реализации национальных программ и стратегий, выступающих драйвером сбалансированного развития территорий и использующих бюджетные средства. К таким организациям целесообразно отнести выделенные в законе № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» организации коммерческого сектора экономики (публичные акционерные общества, организации, представляющие консолидированную отчетность, эмитенты ценных бумаг) и государственного сектора (государственные корпорации, компании, доля государственной собственности которых более 25 % уставного капитала, публично-правовые компании), а также организации, включенные в перечень системообразующих организаций, территорий опережающего социально-экономического развития (далее ТОСЭР), особых экономических зон (далее ОЭЗ), финансово-промышленных групп, реализующих проекты в рамках специальных инвестиционных контрактов (далее СПИК) и региональных инвестиционных проектов (далее РИП). Аудит бухгалтерской отчетности направлен на снижение риска недостоверности раскрываемой в ней информации, в то время как для подтверждения непрерывности деятельности необходимы процедуры контроля, позволяющие исключить возникновение у общественно значимых организаций широкого спектра искажений в результате несоблюдения законодательства, правил и принципов делового поведения и ответственного инвестирования (Principales for Responsible Investment, PRI).

Интерес в защите общественно значимых организаций, государства и других участников бизнес-среды от недобросовестного поведения субъектов, отклоняющегося от норм, обуславливает развитие комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, концептуальное содержание и методология которого должны обеспечивать создание и поддержку механизма оценки достоверности бухгалтерской отчетности и устойчивого функционирования организации. В теории получил развитие «аудит на соответствие» как отдельный вид аудита, отличный от подтверждающего и аудита эффективности. Термин «комплаенс» в российской нормативной базе употребляется с 2007 г. на основе введения в Письмо Банка России «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому

надзору», а также с 2019 г. применяется в Приказах Минфина России для замены и унификации понятия «соответствие требованиям законодательства». Комплаенс начал развиваться в компаниях с иностранным капиталом и преобладает в корпорациях холдингового типа (ПАО «Сибур холдинг», ПАО «МТС», ОАО «РЖД», АО «Почта России» и т.п.), которые являются участниками системы государственных закупок, налогового мониторинга, формируют отчетность об устойчивом развитии и широко взаимодействуют с органами государственного управления. Аудиторские проверки организаций с встроенной системой комплаенса должны быть ориентированы на оценку эффективности ее функционирования и уровня зрелости.

Несмотря на существующие попытки стандартизации комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, теория и методология данного вида контроля остается малоизученной. Формирование концепции и универсального методического обеспечения комплаенса позволит аудиторским организациям сократить затраты на разработку внутрифирменных стандартов, адаптацию международной практики под отечественные условия с учетом специфики видов деятельности и регуляторной среды.

**Состояние и степень научной разработанности темы.** Вопросам исследования концепций и теоретических основ комплаенс-контроля, аудита на соответствие требованию законности посвящены научные труды отечественных экономистов М.А. Азарской, Р.А. Алборова, К.К. Арабян, П.П. Баранова, И.Н. Богатой, Р.П. Булыги, В.В. Бурцева, С.М. Бычковой, А.В. Глущенко, Е.М. Гутцайт, Д.А. Ендовицкого, Н.А. Ермаковой, В.Н. Жукова, В.Б. Ивашкевича, Н.А. Казаковой, Ж.А. Кевороковой, А.Н. Кизилова, В.Н. Ким, М.В. Мельник, В.В. Панкова, С.В. Панковой, Н.Г. Сапожниковой, А.А. Ситнова, А.Е. Суглобова, В.Т. Чая, А.Д. Шеремета, Т.Г. Шешуковой и зарубежных экономистов А. Ладжми, Дж. П. Миллера, В. Хайри.

Учетно-информационная система контроля как информационная база аудиторской деятельности исследована М.А. Вахрушиной, М.И. Кутер, Н.Т. Лабунцевым, Н.С. Нечеухиной, В.С. Плотниковым, О.В. Плотниковой, С.В. Пономаревой, Т.М. Рогуленко, Я.В. Соколовым, З.С. Туяковой, Н.Н. Хахоновой, Л.И. Хоружий, Л.А. Чайковской.

Методический инструментарий комплаенс-контроля подробно исследован в научных трудах С.В. Арженовского, М.А. Городилова, С.А. Звягина, В.В. Земскова, В.Г. Когденко, Е.В. Овчаровой, Г.Я. Остаева, В.П. Суйц.

Риск-ориентированный подход в аудите и классификаторы искажений получили развитие в научных работах П. Готшалк, Л. Джанг, Дж. Дубихлила, И.С. Егоровой, Е.Ю. Итыгиловой, В.Э. Керимова, Ю.Ю. Кочинева, Т.Ю. Серебряковой, Р.Н. Сингатуллиной, А.В. Сметанко, Г.П. Старинова, Е. Шиди, М.А. Штефан.

В исследованиях ученых отражены базовые научные положения теории аудита бухгалтерской отчетности, определяющие сущность и роль отдельных видов контроля, организационные механизмы и методический инструментарий для планирования и проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций. Но существующая теоретико-методическая база не учитывает

особенности комплаенса как самостоятельного вида аудиторской деятельности в условиях построения экономических отношений бизнеса и государства на основе новой модели экономики. Оценивая по достоинству вклад ученых, следует отметить, что нерешенными остаются проблемы разработки отдельных положений концепции и методологии комплаенс-контроля, учитывая особенности деятельности общественно значимых организаций как области проверки, принципов и методик. Повышенный интерес к научной проблематике, недостаточная изученность и существующие научные разработки определили выбор темы исследования, цель и задачи.

**Цель исследования** заключается в развитии комплекса теоретических и методологических положений комплаенс-контроля общественно значимых организаций в процессе осуществления аудиторской деятельности.

**Задачи:**

- развить теоретико-понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, выявить взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с аудиторским риском;
- расширить предметную область комплаенс-контроля в аудиторской деятельности;
- разработать концептуальную модель комплаенс-контроля для стандартизации аудиторской деятельности;
- сформировать методологию комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности и заданий, обеспечивающих уверенность, для общественно значимых организаций;
- предложить классификатор искажений бухгалтерской отчетности для планирования и обоснования существенности последствий;
- сформулировать методические положения по планированию и документированию аудита общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность;
- определить алгоритмы проведения проверки общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность, с учетом аудиторских комплаенс-процедур;
- развить методику оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций в разрезе ее компонентов.

**Область исследования** соответствует пп. 11.1 «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета», пп. 11.6 «Аудиторская деятельность», пп. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите», пп. 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) ВАК Минобрнауки России.

**Объект исследования** – аудиторская деятельность в области комплаенс-контроля общественно значимых организаций. **Предметом исследования** выступает совокупность экономических, информационных, организационно-управленческих отношений между аудиторской организацией и аудируемой общественно значимой организацией в процессе реализации комплаенс-контроля.

**Теоретико-методологическая основа работы:** теории и концепции аудита как области научного знания; концепция соответствия и непрерывности деятельности; системный, риск-ориентированный и процессно-результатный подходы, необходимые для развития методологического инструментария; методические принципы аудита и концепции конструирования факта хозяйственной жизни для объяснения принципов аудита обязательств, применения нормативных актов в аудиторской деятельности. Для развития понятийного аппарата, концепции и методологии комплаенс-контроля в аудите использовались монографический, логико-структурный, методы анализа и синтеза, сегментирования, систематизации, типологизации и теоретического моделирования. При разработке методики применялись методы классификации, детализации, эконометрического моделирования, группировки, методы риск-ориентированного подхода в аудите, интегрированной многофакторной оценки, планирования и методы выборочных исследований в аудите. В процессе исследования организации комплаенс-контроля в аудите были использованы методы организационного моделирования и построения пошаговых алгоритмов, дискриминантного и корреляционного-регрессионного анализа, методы тестирования системы внутреннего контроля в аудите, экономического анализа для оценки показателей эффективности.

**Информационной базой исследования** являются нормативно-правовые акты и стандарты в области аудита и заданий, обеспечивающих уверенность (согласно Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность), положения и иные локальные нормативных акты, методические рекомендации по организации и внедрению комплаенса в деятельность российских организаций, методические инструкции и регламенты по реализации риск-ориентированного подхода, статистические данные по количеству общественно значимых организаций в различных областях и сферах деятельности, результаты оценки качества работы аудиторских организаций; научные труды отечественных и зарубежных экономистов в области теоретико-методологических положений аудита финансово-хозяйственной деятельности.

**Научная новизна** результатов исследования состоит в развитии теории и методологии комплаенс-контроля общественно значимых организаций в процессе аудиторской деятельности на основе раскрытия содержания совокупности принципов, методов и подходов, разработки организационно-методического обеспечения и систематизации прикладных рекомендаций.

К числу наиболее существенных положений, отражающих научную новизну исследования и выносимых на защиту, относятся следующие:

1. Развита теоретико-понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, включающий (п. 11.6 «Аудиторская деятельность» Паспорта специальности 5.2.3.):

– авторское определение понятия «комплаенс-контроль» применительно к аудиту, основанное на конкретизации составляющих дефиниции: организационной (проверка финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля и информации, раскрываемой в отчетности), экономической (цель комплаенс-контроля, отличная от цели аудита – предупреждение, выявление и пресечение

нарушений и недобросовестных действий), правовой (обобщения норм – законодательство, правила, принципы);

– интерпретацию понятий «система комплаенс-контроля аудируемых организаций», «аудиторские комплаенс-процедуры» на основе их конкретизации путем выделения специфических признаков комплаенс-контроля: для первого понятия – введения составных элементов (мер, методик и процедур) и целей (выявление и оценка комплаенс-рисков, исполнение принятых обязательств, формирование деловой репутации); для второго – модификации назначения (а именно, предупреждение, выявление, подтверждение и фиксация нарушений);

– выявленную взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения аудитором искажений, основанную на прогнозной оценке проверок органами государственного контроля и минимизации финансовых потерь (снижение комплаенс-рисков и риска ухудшения репутации аудиторской организации, включения ее в план проверок контрольно-надзорных органов и саморегулируемых организаций).

Сформулированные новые определения расширяют глоссарий аудита как фундамента аудиторских стандартов и концептуальных положений. Взаимосвязь рисков имеет применение для объяснения функционального назначения комплаенс-контроля в экономической среде как механизма снижения комплаенс-рисков стейкхолдеров общественно значимых организаций.

2. Расширена предметная область комплаенс-контроля в аудиторской деятельности на основе сегментации информации, отражаемой в финансовой отчетности общего и специального назначения. Отличием является расширение состава учетной номенклатуры в целях комплаенс-контроля посредством внесения в предметную область аудита дополнительных новых объектов – комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов, комплаенс-расходов. Раскрытие содержания учетно-информационной системы позволяет учесть специфические особенности предметной области для развития концепции и методологии аудита (п. 11.1 «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета» Паспорта специальности 5.2.3.);

3. Разработана концептуальная модель комплаенс-контроля, основанная на развитии представления о цели, задачах и функциях аудита (добавлены к функциям аудита – координирующая, стимулирующая, прогнозно-аналитическая, адаптированы с учетом особенностей комплаенс-контроля – регулирующая, защитная, информационно-управленческая, контрольно-оценочная). Отличием является обоснование назначения комплаенс-контроля для удовлетворения интересов руководства, собственников общественно значимых организаций и принятия финансовых решений субъектами на микро-, мезо- и макроуровнях. Модель служит основой для разработки стандартов внутреннего аудита общественно значимых организаций, саморегулируемых организаций и внутрифирменных стандартов аудиторских организаций (п. 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 5.2.3.);

4. Сформирована методология комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности, базирующаяся на методе оценки на соответствие нормам; системном, процессно-результатном и риск-ориентированном подходах;

систематизированных и адаптированных к комплаенс-контролю методологических принципах; расширенных методических комплексах аудиторских комплаенс-процедур и типологиях методик. Отличиями сформированной методологии являются:

- внедрение в аудит процессно-результатного подхода, позволяющего в разрезе трехуровневой динамической системы выделить и увязать между собой этапы формирования и исполнения комплаенс-обязательств, результаты, процессы их достижения, критерии соответствия и точки контроля;

- систематизация и модификация содержания общесистемных принципов, принципов организации комплаенс-контроля, методических, этических и нормативно-правовых принципов;

- формирование методических комплексов на основе введения новых процедур для заданий, обеспечивающих уверенность, отличных от аудита, их систематизация по этапам проведения проверки, характеру и составу (агрегированные и детальные) для рационального планирования и поиска искажений в рискованных областях.

Предлагаемая методология обеспечивает унификацию подходов к проведению исследований и разработке специальных методов и методик комплаенс-контроля в аудиторской деятельности (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите»; п. 11.8 «Регулирование и стандартизация правил ведения аудита, контроля и ревизии» Паспорта специальности 5.2.3.);

5. Предложен классификатор искажений бухгалтерской отчетности для планирования и обоснования существенности последствий на основе анализа состава нарушений финансового законодательства. Предлагаемая классификация развивает традиционное представление о группировке искажений отчетности и базируется на подробном перечне возможных искажений, сгруппированных по влиянию случаев несоблюдения законодательства на факты хозяйственной жизни; отражение в системе регистрации их на счетах бухгалтерского учета; формирование, представление бухгалтерской отчетности и функционирование системы внутреннего контроля. Особенностью классификации является расширенное применение не только для оценки влияния существенных искажений на бухгалтерскую и специальную отчетности, но и для идентификации контрольных точек, в которых вероятны искажения; оценки соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемой организации; формулирования детальных аудиторских процедур, критериев соответствия и обоснования заключений в ходе выполнения заданий, обеспечивающих уверенность (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

6. Сформулированы методические положения по планированию и документированию аудита общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность. Рекомендации по планированию отличаются адаптированной к комплаенс-контролю методикой определения объема выборки операций для проведения комплаенс-процедур; предлагаемым перечнем финансовой и нефинансовой информации, запросов и заявлений; группировкой возможных



рисковых ситуаций. Дополненный состав документов отличается описанием порядка их формирования и применением реквизитов для фиксации результатов аудиторских комплаенс-процедур; внедрением комплекса вспомогательных документов – для надлежащего планирования, обеспечивающих – для составления плана проверки и выполнения процедур. Рекомендации позволят повысить качество внутренних регламентов аудиторских организаций и реализовать комплаенс-процедуры в аудите (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

7. Определены алгоритмы проведения проверки общественно значимых организаций и заданий, обеспечивающих уверенность, с учетом аудиторских комплаенс-процедур. Отличием разработанных алгоритмов от традиционного подхода в аудите является внедрение аудиторских комплаенс-процедур, типовых классификаторов искажений, дополненных критериев соответствия для реализации каждого этапа аудиторской проверки и иных заданий, обеспечивающих уверенность. Взаимоувязка комплаенс-процедур в единый алгоритм позволит реализовать проверки на соответствие нормам, выявить нарушения и признаки вероятных искажений бухгалтерской отчетности и недобросовестных действий (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.);

8. Развита методика оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций в разрезе ее компонентов на основе внедрения критериев, аналитических показателей и разработанных тестов средств контроля. Отличием аналитических показателей является применение в качестве базы для проведения расчетов информации о комплаенс-обязательствах, комплаенс-доходах и комплаенс-расходах, а тестов средств контроля – конкретизация тестовых вопросов применительно к общественно значимым организациям, выступающим объектами финансового и налогового мониторинга. Предлагаемая методика позволяет выявить недостатки функционирования системы комплаенс-контроля общественно значимых организаций и ее способности предотвращать комплаенс-риски, что позволит подготовить информацию, сообщаемую аудитором лицам, ответственным за корпоративное управление аудируемой организации. Методика оценки применима для разработки внутрифирменных стандартов аудиторских организаций и саморегулируемых организаций аудиторов (п. 11.7 «Методы аудита, контроля и ревизии. Классификаторы искажений в учете и аудите» Паспорта специальности 5.2.3.).

**Теоретическая значимость исследования** заключается в создании концепции комплаенс-контроля общественно значимых организаций в аудиторской деятельности; уточнении и расширении понятийного аппарата, обосновании предметной области комплаенс-контроля; развитии методологических положений по применению комплаенс-процедур на основе риск-ориентированного, системного и процессно-результатного подходов; разработке механизма внедрения комплаенс-процедур в аудит и для выполнения иных заданий, обеспечивающих уверенность.

**Практическая значимость работы:** результаты диссертационного исследования предназначены для практического применения в аудиторской

деятельности при формировании методики комплаенс-контроля общественно значимых организаций и при оценке уровня зрелости системы комплаенс-контроля, стандартизации и документировании аудита.

**Апробация результатов диссертационного исследования.** Отдельные результаты исследования были доложены на вузовских и региональных конференциях (г. Благовещенск – 2019-2022 гг.), краевом конкурсе молодых ученых ИЭИ ДВО РАН (г. Хабаровск – 2021 г., 2023 г.), всероссийских научных конференциях с международным участием (г. Благовещенск – 2017 г.), международных научных и научно-практических конференциях (г. Благовещенск – 2017 г., 2020 г., 2022 г., г. Владивосток – 2018 г., 2019 г., г. Оренбург – 2021 г., г. Екатеринбург – 2020-2021 гг., г. Калининград – 2021 г., г. Санкт-Петербург, 2020 г., г. Москва – 2021-2022 г.), международных научно-практических и экономических форумах (г. Благовещенск, г. Хэйхэ – 2016 г., 2019 г., г. Москва – 2022 г.). Основные положения исследования были рекомендованы для внедрения в институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, агентстве Амурской области по привлечению инвестиций, центре «Мой бизнес», фонде содействия кредитованию субъектов малого и среднего предпринимательства Амурской области, ГБУ «Центр информационных технологий Амурской области».

Положения теории и методологии, изложенные в диссертации, методические разработки включены в отчеты о научно-исследовательских работах в соответствии с планом НИР Амурского государственного университета за 2018-2022 гг. «Финансово-экономические аспекты развития региона: состояние и перспективы» (номер государственной регистрации АААА-А19-119032890003-4), «Исследование механизмов трансформации экономической системы Дальнего Востока России в концепции новой экономики» (номер государственной регистрации АААА-А22-122011800129-5). Некоторые концептуальные положения и методические разработки были использованы при выполнении научного проекта при грантовой поддержке РНФ «Концептуальная модель региональной предпринимательской экосистемы в условиях цифровой среды» (2023 г., № 23-28-00044). Теоретико-методические положения работы нашли отражение при чтении курсов лекций «Бухгалтерский учет и контроль в банке», «Бухгалтерский учет и основы аудита», «Аудит», «Методология и практика проведения аудита», «Внутренний аудит и финансовый комплаенс», «Аудит бизнеса» в Амурском государственном университете для программ бакалавриата, специалитета и магистратуры.

**Публикации автора.** Положения диссертационной работы опубликованы в 38 работах общим объемом 63,65 п.л., из них 34,09 п.л. авторских. В числе публикаций – две монографии; 24 статьи в журналах из перечня ВАК объемом 24,5 п.л., из них 19,5 п.л. авторских.

**Структура и объем.** Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы, включающего 384 наименования, и 10 приложений, содержит 419 страниц машинописного текста, иллюстрируется 63 рисунками, 63 таблицами.

**Во введении** раскрыта актуальность темы исследования, поставлены цель и задачи, отражены информационная и методическая основа работы, определена научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования.

**В первой главе** сформулированы научно-теоретические подходы к исследованию комплаенс-контроля для определения его сущности как самостоятельного вида аудита. На основе анализа и обобщения норм, применяемых в аудите, уточнено определение комплаенс-контроля. Сформирован понятийный аппарат комплаенс-контроля и выделены особенности системы комплаенс-контроля аудируемой организации, аудиторских комплаенс-процедур, установлена взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения искажений бухгалтерской отчетности.

**Во второй главе** проведен анализ теорий и подходов, выступающих фундаментом для развития концепции комплаенс-контроля общественно значимых организаций (далее ОЗО) в аудите. На основе теории стейкхолдеров определены интересы пользователей отчетности и иных участников институциональных отношений во внедрении процедур комплаенс-контроля в аудит. Сформирована учетно-информационная система комплаенс-контроля с учетной номенклатурой, раскрыт состав комплаенс-доходов и комплаенс-расходов, исследована классификация комплаенс-обязательств. Построена концептуальная модель, в основу которой положены функции, цель, задачи, объект, предмет и определены взаимосвязи между ними.

**В третьей главе** представлена методология комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности, развитая на основе адаптации методологических подходов (системного, риск-ориентированного и процессно-результатного) для комплаенс-контроля, систематизации принципов аудита, уточнения их формулировок. Проведен анализ классификаций приемов и методов аудита для обнаружения экономических правонарушений и преступлений, предпосылок подготовки отчетности, что позволило систематизировать комплаенс-процедуры по стадиям аудита и иных заданий, обеспечивающих уверенность (далее ЗОУ), расширить перечень критериев соответствия. Проведена типологизация методик комплаенс-контроля в аудите ОЗО и сформулированы направления развития методологии.

**В четвертой главе** построен классификатор возможных искажений в результате нарушений нормативных актов, влияющих на бухгалтерскую отчетность и непрерывность деятельности аудируемой организации. На основе учета комплаенс-факторов разработана и апробирована методика оценки соблюдения принципов: должной осмотрительности, ответственного инвестирования, непрерывности деятельности аудируемых организаций. Предложены рекомендации по применению комплаенс-процедур при планировании аудита бухгалтерской отчетности и при выполнении ЗОУ. Разработаны шаблоны планов проверки и определен перечень необходимых реквизитов для составления рабочих документов с учетом особенностей предлагаемых комплаенс-процедур.

**В пятой главе** на основе эконометрического моделирования определены типы ОЗО по уровню сформированности комплаенс-системы и факторы, обусловившие развитие комплаенса в ОЗО. Используя эмпирический материал,

построены организационные модели комплаенс-контроля: стандартная, расширенная и усиленная. Предложены алгоритмы реализации методики аудита и иных ЗОУ со встроенными комплаенс-процедурами, классификаторами искажений и критериями соответствия. Разработаны и апробированы тесты средств контроля, аналитические показатели оценки эффективности системы комплаенс-контроля аудируемых ОЗО.

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

**1. Развѣт теоретико-понятийный аппарат комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, включающий авторские определения понятий «комплаенс-контроль», «система комплаенс-контроля аудируемых организаций», «аудиторские комплаенс-процедуры» и выявленную взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с аудиторским риском.**

Исторически сложившиеся виды аудита (подтверждающий аудит и аудит эффективности) получили развитие и унифицированы в международных стандартах, в свою очередь, теория и методология третьего вида – комплаенса (аудита на соответствие) является малоизученной. Формированию теоретико-методологических установок комплаенс-контроля в аудиторской деятельности способствовало введение определенных процедур «проверки на соответствие» и выявления преднамеренных искажений, фрагментарных подходов к систематизации норм, в которых заложены критерии соответствия. Согласно международным стандартам аудита комплаенс-контроль может быть реализован в рамках аудита бухгалтерской отчетности, выполнения иных ЗОУ и согласованных процедур. При этом содержание понятия «комплаенс-контроль» является весьма дискуссионным, как правило, рассматривается в узком значении как функция или вид контроля, подход, «проверка на соответствие» с перечислением требований и норм в той области, где применяется данный термин. Недостатками дефиниций «комплаенс-контроля» является синонимичность с понятием «контроль» и «комплаенс-менеджмент», что не раскрывает его сущность как вида экономической деятельности в связи с недостаточной конкретизацией в определении – цели, проверяемой области, субъекта контроля и критериев соответствия. Систематизация подходов к видам норм, роли требований регуляторов в аудите позволили сделать вывод, что критерии соответствия закрепляются в законах, правилах, принципах, определяющих порядок:

- осуществления аудиторской деятельности для обеспечения качества услуг (стандарты аудита и иные ЗОУ);
- формирования, представления бухгалтерской отчетности и раскрытия в ней информации (нормативная база бухгалтерского учета и отчетности);
- разрешения ведения деятельности и соблюдения принципов непрерывности деятельности, должной осмотрительности и ответственного инвестирования.

Выделение организационной, экономической и правовой составляющих комплаенса как вида аудиторской деятельности позволило уточнить

определение понятия применительно к аудиту. С нашей позиции **комплаенс-контроль** – это деятельность аудиторов по проверке финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля и информации, раскрываемой в отчетности, на соответствие законодательству, правилам, принципам с целью предупреждения, выявления и пресечения нарушений и недобросовестных действий. В содержании понятия однозначно определены особенности структурных компонентов деятельности: субъект – аудиторы, специальный предмет аудита и виды норм, что позволяет учесть специфику данного термина применительно к аудиту.

Исследование понятийного аппарата аудита и комплаенс-контроля привели к формированию терминологической базы для развития концепции комплаенс-контроля в аудите: термины комплаенс-контроля, которые полностью раскрыты и могут быть использованы в аудите без уточнения (комплаенс-функция, комплаенс-служба, комплаенс-среда, комплаенс-риск, программа комплаенса, комплаенс-отчетность), специальные термины, требующие уточнения (система комплаенс-контроля аудируемого лица и аудиторские комплаенс-процедуры). На основе конкретизации специфических признаков комплаенс-контроля в аудите и выделения составных элементов, целей и назначения предлагается ввести понятия и раскрыть их содержание:

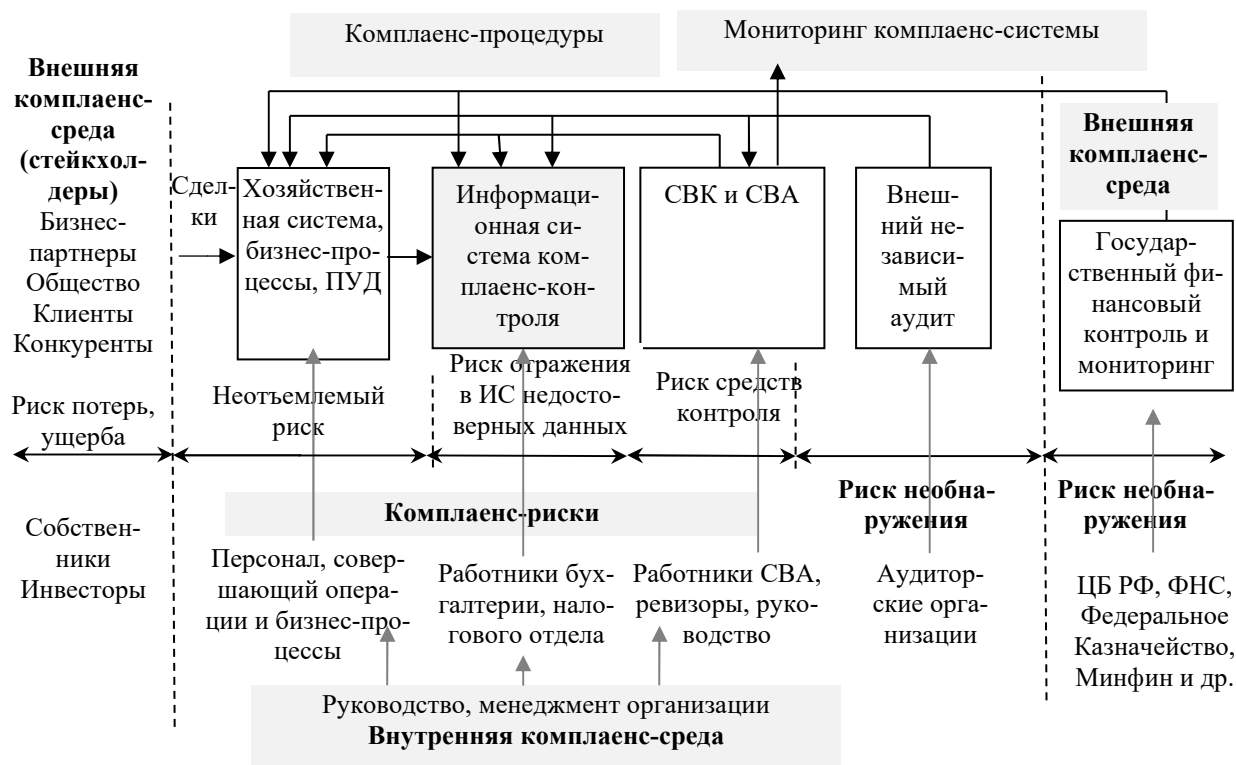
– **система комплаенс-контроля аудируемой организации** – совокупность взаимосвязанных мер, методик, процедур, распределенных между руководством и иными сотрудниками организации в целях выявления и оценки комплаенс-рисков, исполнения принятых обязательств, предупреждения, пресечения нарушений законодательства и недобросовестных действий, формирования деловой репутации организации в условиях рыночной конкуренции;

– **аудиторские комплаенс-процедуры** – действия аудиторов по предупреждению, выявлению, подтверждению и фиксации правонарушений, недобросовестных действий или иных событий при проверке финансово-хозяйственных операций, их отражение в системе учета и отчетности на соответствие законодательству, правилам и принципам.

Конкретизация понятий позволит учесть их специфику по сравнению с принятыми в глоссарии аудита – «система внутреннего контроля» и «аудиторские процедуры». Отличительными признаками понятий является раскрытие их на основе позиции автора диссертационного исследования – в ходе комплаенса осуществляются действия, направленные на защиту интересов экономических субъектов и противодействие угрозам, минимизацию комплаенс-рисков. Роль комплаенса в аудируемых организациях сводится к недопущению финансовых потерь в результате недостоверного составления бухгалтерской отчетности или нарушения иных норм, которые могут поставить под сомнение соблюдение принципа непрерывности деятельности. Особенности черты, присущие комплаенсу, формируют базовые направления развития теории и методологии аудита, его стандартизации и регулирования.

Развитие комплаенс-контроля как самостоятельного вида аудиторской деятельности приводит к идентификации комплаенс-рисков, необходимость исследования которых с позиции аудита обоснована развитием риск-ориентированного подхода и объяснением сущности аудиторского риска в условиях

современных реформ. Отличием авторского понимания природы комплаенс-рисков является плюрализм и учет связей факторов и последствий рисков, возникающих во взаимоотношениях «стейкхолдеры – аудируемая организация – аудитор – органы государственного контроля и надзора». Установлена прямая взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с риском необнаружения искажений бухгалтерской отчетности (рисунок 1).



Примечание: ПУД – первичные учетные документы, СВК – система внутреннего контроля, СВА – система внутреннего аудита, ИС – информационная система

Рисунок 1 – Взаимосвязь комплаенс-рисков аудируемой организации с аудиторским риском

Аудитор исследует комплаенс-риски организации с целью надлежащего планирования процедур для выявления искажений бухгалтерской отчетности. Изучение классификаций, видового разнообразия комплаенс-рисков на уровне аудируемых лиц позволило сделать вывод, что причинами комплаенс-рисков аудируемой организации выступают объективные события, факторы внешней комплаенс-среды, субъективные умышленные и неумышленные действия персонала и администрации экономического субъекта. К последствиям комплаенс-рисков аудируемой организации отнесены искажения, приводящие к недостоверности бухгалтерской отчетности; нарушения непрерывности деятельности организации и ответственного инвестирования; убытки, штрафы, санкции и иные финансовые потери. Введение комплаенс-риска как специфического вида рисков для целей аудита позволит адаптировать методики аудиторской проверки и учесть интересы стейкхолдеров аудируемой организации, которые несут риски получения недостоверной финансовой информации и заключения сделок с

недобросовестными контрагентами.

Двусторонняя взаимосвязь комплаенс-рисков в экономических отношениях «аудитор – органы государственного контроля и надзора» проявляется, с одной стороны, в минимизации риска необнаружения искажений бухгалтерской отчетности и вероятности банкротства ОЗО, отзыва лицензии или приостановления их деятельности по причине несоблюдения норм. С другой стороны, снижение аудиторских рисков посредством идентификации и контроля за комплаенс-рисками аудируемых лиц позволит снизить риски дисциплинарных взысканий к аудиторам при выявлении несостоятельности методик обнаружения существенных ошибок и искажений по результатам проверок Федерального казначейства и саморегулируемых организаций.

## **2. Расширена предметная область комплаенс-контроля в аудиторской деятельности на основе сегментации информации, отражаемой в финансовой отчетности общего и специального назначения.**

Научный дискурс определения предмета аудита вызван многообразием подходов, в которых отдается предпочтение фактам хозяйственной жизни и сделкам, но имеются взгляды на полную идентичность предмета и объекта, дифференциацию в зависимости от проверяемой области, компонентов учетно-информационной системы (бизнес-процессы, документы, бухгалтерская отчетность и т.п.). Превалярующая в исследованиях отечественных и зарубежных ученых теория аудита бизнеса, концепция устойчивого развития, добросовестного и достоверного взгляда на бухгалтерскую отчетность позволили в качестве уникального предмета комплаенс-контроля в аудите определить бухгалтерскую (финансовую) отчетность и отчетность специального назначения, в которых раскрывается информация о комплаенс-обязательствах, комплаенс-расходах, комплаенс-доходах.

Авторская трактовка предметной области позволяет, с одной стороны, учесть подход к предмету аудита и признать первостепенное значение отчетности, подтверждение достоверности которой является основной целью аудита. С другой стороны, учитывает специфические черты комплаенс-контроля – подтверждение не только бухгалтерской отчетности общего назначения, но и специальной отчетности (отчета о целевом использовании бюджетных средств, бизнес-планов инвестиционных проектов, налоговых деклараций, отчетов регистраторов цифровых инвестиционных платформ и т.п.) в рамках выполнения иных ЗОУ.

Отчетность общего и специального назначения формируется в учетно-информационной системе, в которой отражаются результаты обобщения и систематизации данных о финансово-хозяйственной деятельности ОЗО, состоящей из бизнес-процессов и транзакций, которые подвержены воздействию комплаенс-рисков, и в рамках которых возникают (или могут возникнуть) комплаенс-обязательства и комплаенс-расходы. Сегментирование предмета комплаенс-контроля для целей аудита представлено на рисунке 2.

Подход к сегментированию информации о предмете позволяет идентифицировать области проверки, важные с точки зрения оценки соблюдения норм,

правил и принципов, учесть взаимосвязь между учетной и контрольной составляющей предметной области комплаенс-контроля при планировании и стратификации аудиторской выборки.



Рисунок 2 – Сегментирование предметной области комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Особенность комплаенс-контроля выражается в том, что информация о наиболее рискованных транзакциях, зарегистрированных в учете фактах хозяйственной жизни и отражаемых в отчетности экономических показателях становится областью аудиторской проверки в силу существенного влияния на финансовое положение, долговую нагрузку, деловую репутацию, устойчивость и перспективы развития.

Следуя современным концепциям экономики и признавая важность корпоративной социальной ответственности бизнеса, в теории и методологии аудита получили развитие отдельные направления проверки отчетов об устойчивом развитии и отдельных сфер ответственности – аудит социальных, экологических, финансовых, бюджетных, налоговых обязательств и т.п. Данные направления аудита имеют единую сущность и методологию, которая до настоящего времени была малоизучена и не унифицирована.

Приводя к единообразному пониманию предмета комплаенс-контроля, считаем необходимым выделить в качестве самостоятельного учетного объекта



«комплаенс-обязательства» как один из видов обязательств. Наделение самостоятельным значением понятия позволяет определить информационные границы комплаенс-контроля в аудиторской деятельности. Под комплаенс-обязательством, с нашей точки зрения, понимается обязательство организации, возникающее в рамках транзакций, урегулирование которых приведет к выбытию активов для исполнения принятых обязательств или неблагоприятным последствиям в случае нарушения норм и требований. Комплаенс-обязательства, в отличие от обязательств, отражаемых в бухгалтерской отчетности, могут иметь нефинансовую оценку (представление отчетности в установленный срок, выполнение целевых показателей бизнес-проекта и т.п.), направлены на получение экономической выгоды (бюджетные, проектные обязательства – производительные) или быть непроизводительными (обязательства по сделкам с недобросовестными контрагентами, по заведомо убыточным договорам или выплате неустоек, судебные разбирательства и т.п.). Комплаенс-обязательства, в отличие от традиционной трактовки обязательств, могут иметь перспективную оценку: в форме намечающихся сделок, проектов или учитывать предстоящие изменения в законодательстве. Например, в случае перехода на новые стандарты бухгалтерского учета с целью оценки последствий, вызванных изменением в учетной методологии, или фиксирования в учете факта возникновения ответственности по заключению крупного инвестиционного проекта, при ведении длительных переговоров и подписании контракта.

В момент исполнения комплаенс-обязательств организации возникают комплаенс-расходы, которые могут быть связаны с получением экономической выгоды при выполнении принятых обязательств или приводить к экономическим потерям (штрафным санкциям за несоблюдение условий договоров с контрагентами, наказаниям со стороны регуляторов при нарушении норм, международным санкциям, судебным издержкам и т.п.). В качестве комплаенс-доходов предлагается учитывать доходы в виде экономической выгоды от добросовестного взаимодействия с контрагентами и органами контроля и надзора, в том числе экономия расходов и высвобождение средств при применении льготного налогообложения или кредитования, банковские гарантии, целевое финансирование, дополнительный объем выручки при выполнении проектных обязательств и экономия расходов при внедрении налогового мониторинга. Авторская интерпретация учетных объектов создаст возможность выполнения процедур оценки соблюдения принципов ответственного инвестирования, должной осмотрительности, непрерывности деятельности аудируемой организации. Формирование учетной информации предлагается с помощью методов управленческого учета – детализации (введения аналитических счетов) и учета по центрам ответственности (рисунок 3).

Отличием учетно-информационной системы комплаенс-контроля от традиционной системы бухгалтерского учета является сегментно-аналитический характер финансовой и нефинансовой информации, предполагающий синтез и детализацию информации для выполнения процедур комплаенс-контроля и формирования стратификации аудиторской выборки, обоснования выбора критериев соответствия.

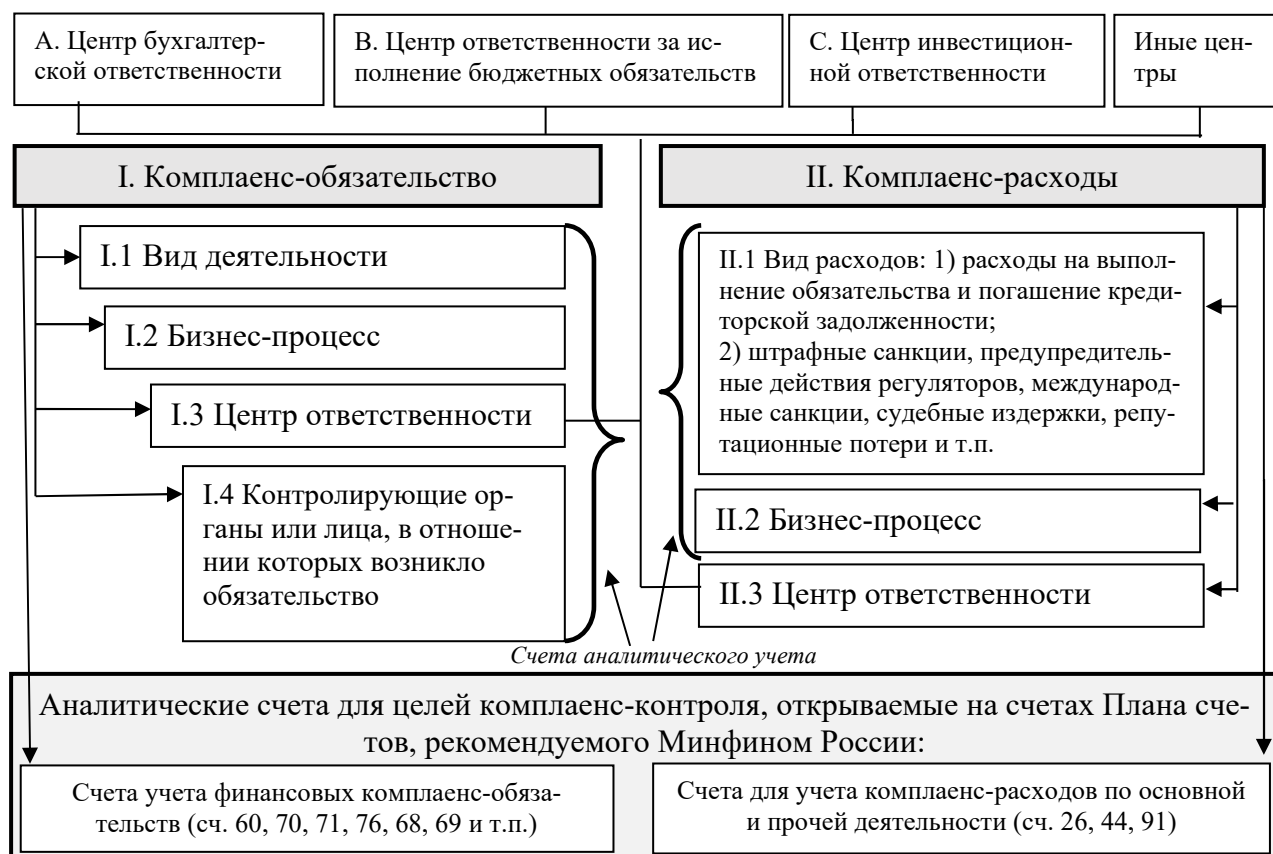


Рисунок 3 – Формирование модели учетно-информационной системы для проведения аудиторских комплаенс-процедур

Предлагаемый подход позволит контролировать факт возникновения и исполнения обязательств конкретным подразделением или исполнителем аудируемой организации; идентифицировать регуляторов, в отношении которых возникают существенные обязательства; отслеживать транзакции, подверженные комплаенс-рискам; выявлять финансовые и нефинансовые последствия, выражаемые в росте или снижении комплаенс-доходов и расходов.

### 3. Разработана концептуальная модель комплаенс-контроля, основанная на развитии представления о цели, задачах и функциях аудита.

Фундаментом развития концептуальных положений комплаенс-контроля в аудите являются научные взгляды, сформированные в теориях и концепциях аудита, которые:

- описывают роль нормативных документов и критериев соответствия в аудите, объясняют оппортунистическое поведение экономических агентов (концепция соответствия, рационалистическая и нормативная теории, концепция выявления преднамеренных искажений);

- интегрируют подходы к определению роли и функций аудита с позиции обеспечения устойчивости бизнеса, норм и механизмов их соблюдения аудируемыми и аудиторскими организациями (концепция аудита бизнеса, институциональная теория и теория агентов, непрерывности деятельности аудируемой организации, теория устойчивого развития).

Проблематика теорий и концепций аудита выражается в дискуссионном характере структуры и недостаточном обосновании специфики аудируемых организаций, которые во многом формируют потребности в аудите как экономическом институте, получившем популярность при переходе к рыночной экономике. В историческом ракурсе смена концепций в аудите происходит на фоне кризисных явлений, законодательных реформ и обусловлена трансформационными процессами в экономике. Учитывая фрагментарность современных взглядов на теорию комплаенс-контроля, необходимость рассмотрения сущности аудита во взаимоотношениях между субъектами экономических отношений, считаем перспективными для развития концепции комплаенс-контроля – институциональную и агентскую теории, стейкхолдерский подход. В качестве объекта аудита выступают ОЗО, стейкхолдеры которых имеют интерес в достоверной финансовой информации, добросовестном и честном поведении в условиях конкуренции, высокой репутации участников сделок. При этом в новых экономических условиях ключевыми стейкхолдерами ОЗО являются инвесторы, кредиторы и государство, которое заинтересовано в реализации национальных программ и устойчивости национальной экономики. Учитывая институциональные отношения ОЗО и интересы государства как стейкхолдера (макро- и мезоуровень) выделены базовые функции комплаенс-контроля в аудиторской деятельности, расширено содержание функций аудита применительно к комплаенс-контролю (рисунок 4).



*Примечание:* ЛОКУ – лица, ответственные за корпоративное управление.

Рисунок 4 – Функции комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности

К традиционным функциям аудита добавлены: координирующая, стимулирующая, прогнозно-аналитическая; адаптированы с учетом особенностей комплаенс-контроля – регулирующая, защитная, информационно-управленческая, контрольно-оценочная функции. Концептуальную модель, спецификой которой являются формулировки цели, задач, функций, объекта и предмета, двойственность субъекта, представлена на рисунке 5.

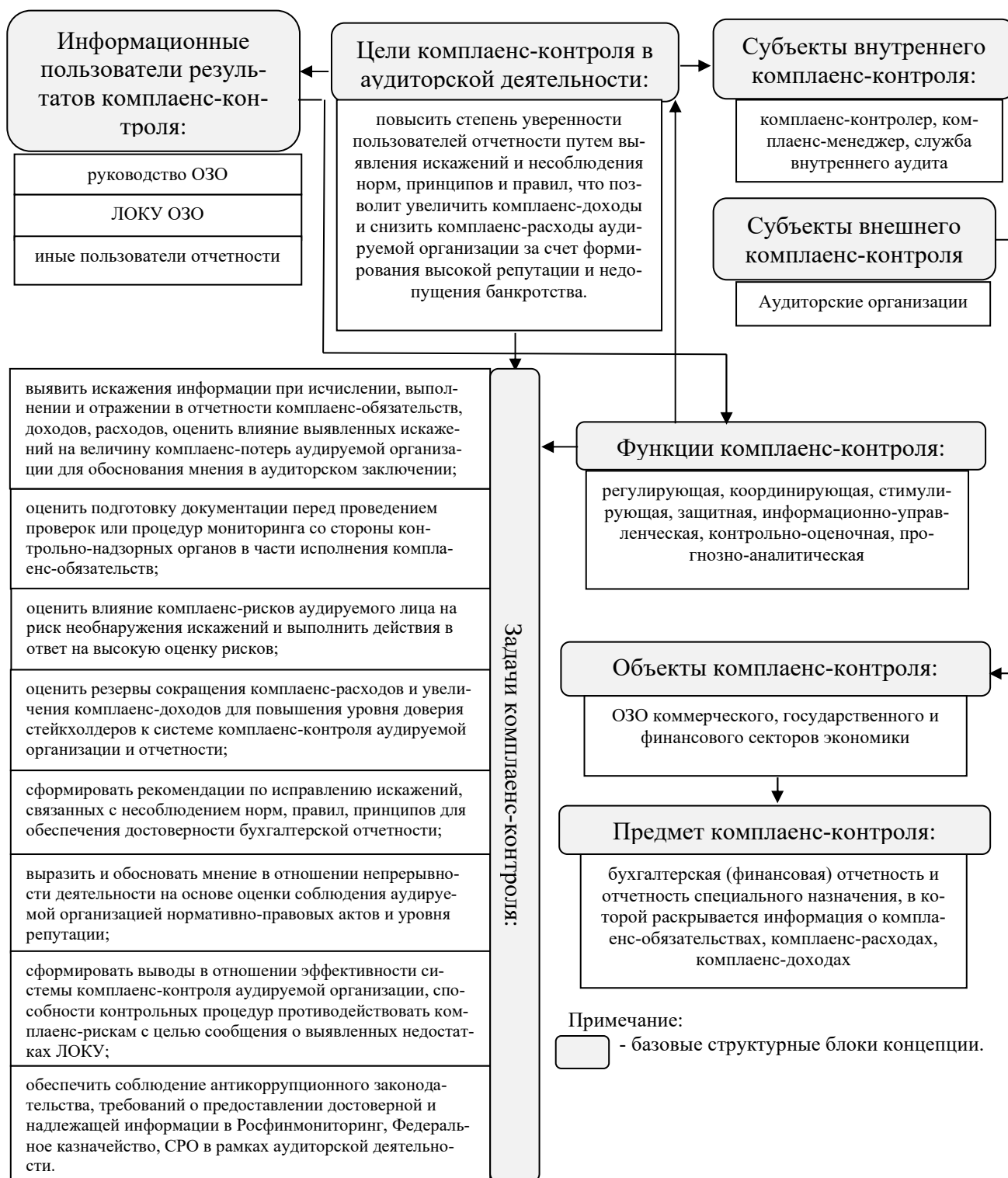


Рисунок 5 – Концептуальная модель комплаенс-контроля ОЗО в аудиторской деятельности

Роль комплаенс-контроля проявляется в необходимости защиты финансовых интересов ОЗО путем предотвращения асимметрии информации, возникающей в результате ошибок и искажений бухгалтерской отчетности. Ориентация концепции аудита на выполнение функций комплаенс-контроля позволит экономическим агентам экономить транзакционные издержки, вызванные оппортунистическим поведением и невыполнением обязательств, нецелевым расходованием средств, разрешением конфликтов интересов, необходимостью защиты интересов в судах и т.п. Цель аудита, представленная в концептуальной модели, была конкретизирована на основе согласования с критериями целеполагания SMART (конкретность, измеримость результатов, достижимость, значимость). Общие задачи аудита сформулированы с учетом функционального назначения комплаенс-контроля, что позволило определить конкретные действия аудитора для проверки соблюдения норм, принципов и правил. Предлагаемая концептуальная модель служит основой для разработки методологии комплаенс-контроля и стандартов внутреннего аудита, саморегулируемых организаций и внутрифирменных стандартов аудиторских организаций.

**4. Сформирована методология комплаенс-контроля в аудите бухгалтерской отчетности, базирующаяся на методе оценки на соответствие нормам; системном, процессно-результатном и риск-ориентированном подходах; систематизированных и адаптированных к комплаенс-контролю методологических принципах; расширенных методических комплексов аудиторских комплаенс-процедур и типологиях методик.**

Эволюция методологии аудита привела к развитию широкого взгляда на принципы аудита, положенные в основу международных стандартов; внедрению системного, процессного, риск-ориентированного, комплексного, непрерывного и других подходов; накоплению методологического инструментария и бессистемному переносу методов из одной области контроля в другую. Проведенный анализ позволил в рамках отдельных структурных составляющих методологии развить представление о содержании ее элементов и раскрыть их особенности с позиции комплаенс-контроля (рисунок 6).

Отличием методологии является единство представления о методе как оценке информации, формируемой в учетно-информационной системе, на соответствие нормам; принципах, которые сформулированы на основе предлагаемых функций комплаенс-контроля и определяют действия аудитора. Уточненный принцип качества заключается в соблюдении требований к организации и проведению аудита для снижения риска необнаружения искажений, формулирования вывода о достоверности отчетности и соблюдения принципа непрерывности деятельности ОЗО. В составе организационных принципов уточнен принцип взаимодействия и информирования, согласно которому аудитор должен сообщить ЛОКУ и руководству аудируемой организации информацию, полученную по результатам комплаенс-процедур, о выявленных нарушениях, эффективности системы комплаенс-контроля аудируемой организации и ее недостатках, а также обеспечить взаимодействие с регуляторами – Росфинмониторингом, правоохранительными органами, ФНС и т.п.



→ Взаимосвязь теоретических конструкций и элементов методологии

Примечание: ЗОУ – задание, обеспечивающее уверенность, СП – согласованные процедуры.

Рисунок 6 – Структура методологии комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Принцип законности и саморегулирования определяет необходимость разработки аудиторскими организациями и следования актуальным внутрифирменным стандартам и инструкциям, локальной системе норм противодействия коррупции и финансовому мошенничеству. Принцип дизайна обусловил планирование аудиторских комплаенс-процедур, а доказательности – сбор, обобщение и анализ доказательств, подтверждающих искажения отчетности и несоблюдение принципов непрерывности деятельности, должной осмотрительности и ответственного инвестирования. Введенный в методологию аудита принцип существенности последствий комплаенс-рисков означает признание в качестве значимых финансовых потерь, возникающих в результате невыполнения комплаенс-обязательств, которые приводят к существенному

сокращению собственного капитала ОЗО, снижению финансовой устойчивости и инвестиционной привлекательности. Ориентация на комплаенс-риски и критерии соответствия предполагает планирование процедур в критических контрольных точках, в которых ожидаемы высокие финансовые и нефинансовые потери. С данным принципом связан принцип направленности на подтверждение комплаенс-обязательств, что предполагает идентификацию, оценку, подтверждение правильности отражения комплаенс-обязательств в отчетности. Отличием принципов является их систематизация и модификация содержания применительно к комплаенс-контролю (рисунок 7).



Рисунок 7 – Систематизация принципов комплаенс-контроля в аудиторской деятельности

Для внедрения комплаенс-контроля в аудит предлагается к наиболее развитым подходам (риск-ориентированному и системному) добавить процессно-результатный подход, получивший развитие в теории управления проектной деятельностью (рисунок 8). Реализация методологического подхода, адаптированного к комплаенс-контролю, основана на трехуровневой динамической системе, позволяющей выделить и увязать между собой этапы формирования и исполнения комплаенс-обязательств, результаты, процессы их достижения, критерии соответствия и точки контроля.

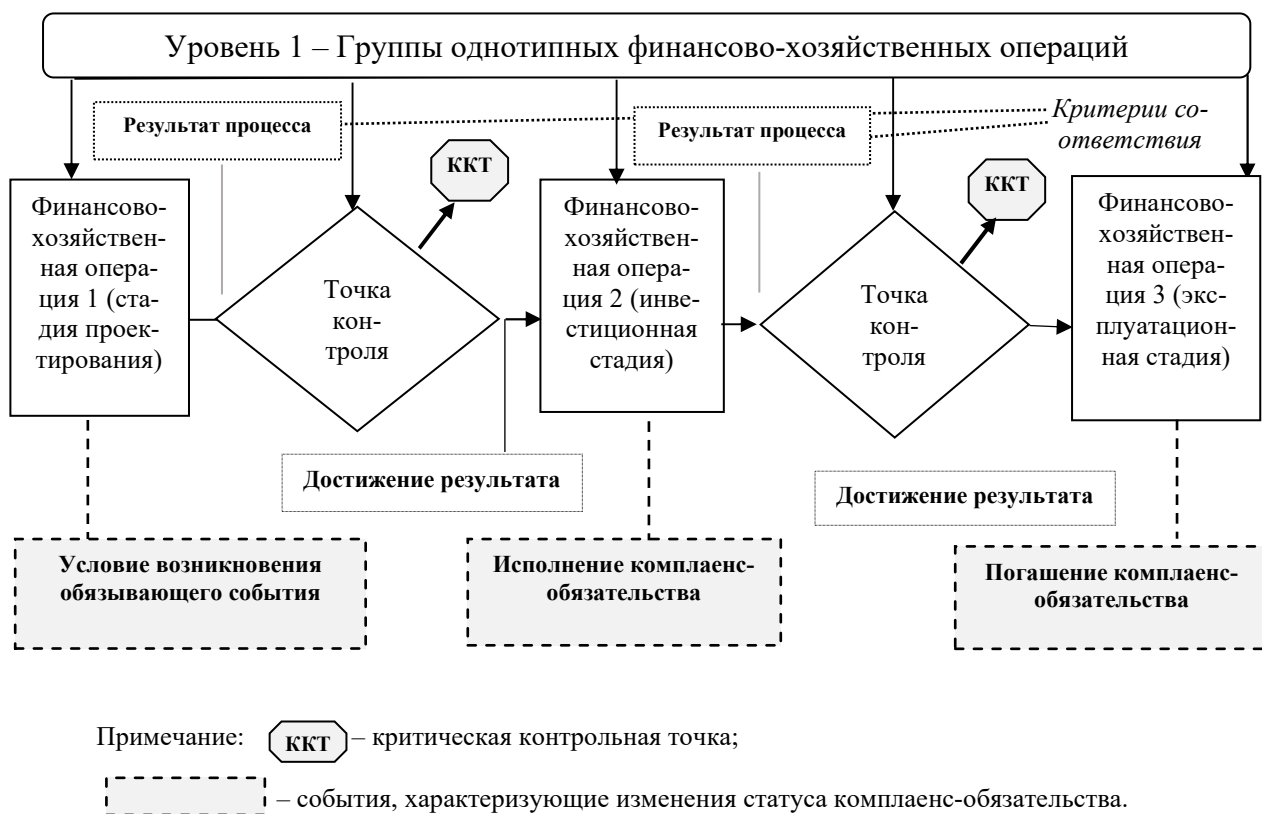
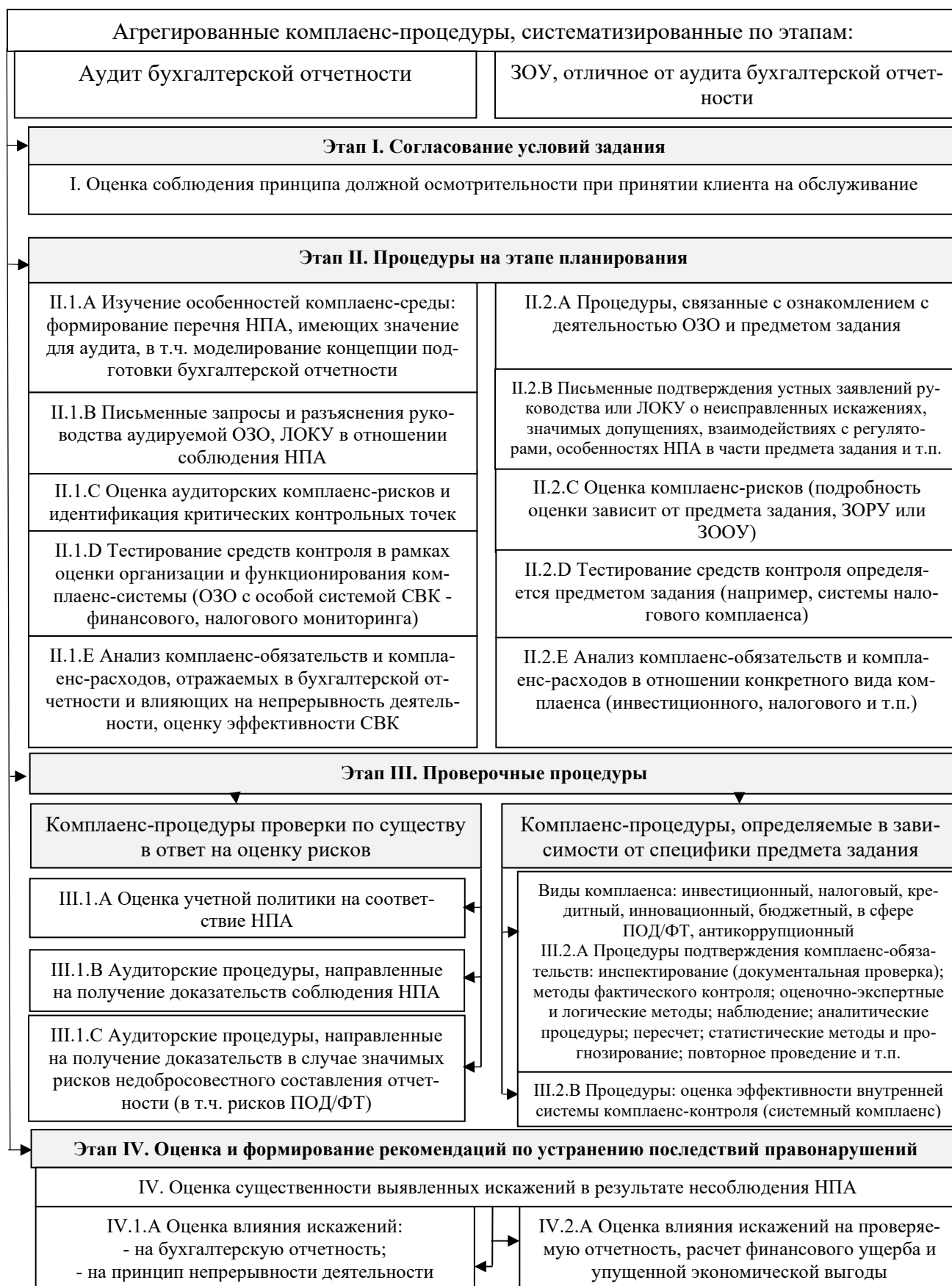


Рисунок 8 – Фрагмент процессно-результатного подхода в комплаенс-контроле (на уровне групп однотипных операций)

Применение унифицированного подхода заключается в возможности рационального планирования аудита и проверки исполнения комплаенс-обязательств на всех стадиях: от возникновения до прекращения. Процессно-результатный подход базируется на выделении стандартных и критических контрольных точек как сегментов учетно-информационной системы комплаенса (например, минимального набора транзакций), которые существенны по комплаенс-последствиям рисков и вероятности их возникновения. Используя подход МСА 500 для группировки процедур, а также назначение комплаенс-процедур, стадии аудиторской проверки, предлагается систематизированный комплекс аудиторских комплаенс-процедур (рисунок 9).

Отличием методического комплекса является формирование процедур ЗОУ для рационального планирования и поиска искажений в рискованных областях. Новым является представление о разделении процедур в аудите на агрегированные (состоящие из комплекса взаимосвязанных методов, которые объединяют детальные процедуры по схожему признаку: цель проведения, характер и направлены на формирование заключения о соблюдении норм и оценку достоверности отчетности) и детальные (применимы для составления планов аудита и иных ЗОУ; формулирования выводов по промежуточным стадиям проверки). Проведенная группировка норм позволила расширить действующие в аудите предпосылки на основе введения критериев соответствия, необходимых для выполнения иных ЗОУ, отличных от аудита.





Примечание: ЗОРУ – задание, обеспечивающее разумную уверенность, ЗООУ – задание, обеспечивающее ограниченную уверенность; НПА – нормативно-правовые акты; ПОД/ФТ - противодействие легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Рисунок 9 – Комплекс комплаенс-процедур, систематизированных по этапам проведения аудита и иных ЗООУ

К новым критериям соответствия отнесены: законность, соответствие нормам договора и соглашения, принципам целесообразности и устойчивости, нормам этики, нормам операций и действий. Отличием критериев соответствия от предпосылок подготовки отчетности является их финансовый и нефинансовый характер (возникновение, законность и т.п.), обширность сфер применения для реализации различных направлений комплаенса с особенностями предметной области ОЗО и требований регуляторов.

### **5. Предложен классификатор искажений бухгалтерской отчетности для планирования и обоснования существенности последствий на основе анализа состава нарушений финансового законодательства.**

Необходимость формирования авторского классификатора вызвана недостаточной разработанностью в методологии и практике аудита классификаторов искажений, игнорированием нарушений иных норм, несоблюдение которых влияет не столько на достоверность отчетности, сколько на соблюдение принципов непрерывности деятельности и должной осмотрительности. Проведенный в ходе исследования анализ статистики правонарушений и преступлений за 2016-2021 гг. позволил установить, что возрастает значимость нарушений, влияющих на числовые показатели бухгалтерской отчетности (в 2021 г. их доля по сумме штрафных санкций возросла с 25 % до 44 % по сравнению с предыдущим периодом). Наиболее актуальными и значимыми по уровню последствий выступают нарушения в области налогового, пенсионного законодательства, киберпреступления, неисполнения контрактных обязательств, мошенничества в сфере кредитования и при использовании электронных средств платежа. Представляется необходимым в актуализированный классификатор включить перечисленный состав нарушений, определяя их как существенные искажения отчетности.

При структурировании классификатора использована группировка (на уровне операций, остатков по счетам и отражения информации в бухгалтерской отчетности), а также взаимосвязка искажений с законодательными документами, правилами и принципами, что позволит аудитору оперативно оценить сумму возможных финансовых потерь и обосновать существенность последствий нарушения норм и искажений бухгалтерской отчетности. В качестве дополнительного уровня целесообразно включить нарушения требований и принципов системы внутреннего контроля, что позволит направить комплаенс-процедуры в рискованные области, где возможны недостатки средств контроля.

В приложении к диссертации представлен полный классификатор, а на рисунке 10 его структура, в основу которой положено выделение четырех типов искажений, градация их по характеру возникновения и существенности последствий. Существенными будут признаваться искажения, возникающие в результате несоблюдения нормативных актов, неверного выбора методов учетной политики, ведущие к росту долговой нагрузки и снижению финансовой устойчивости.

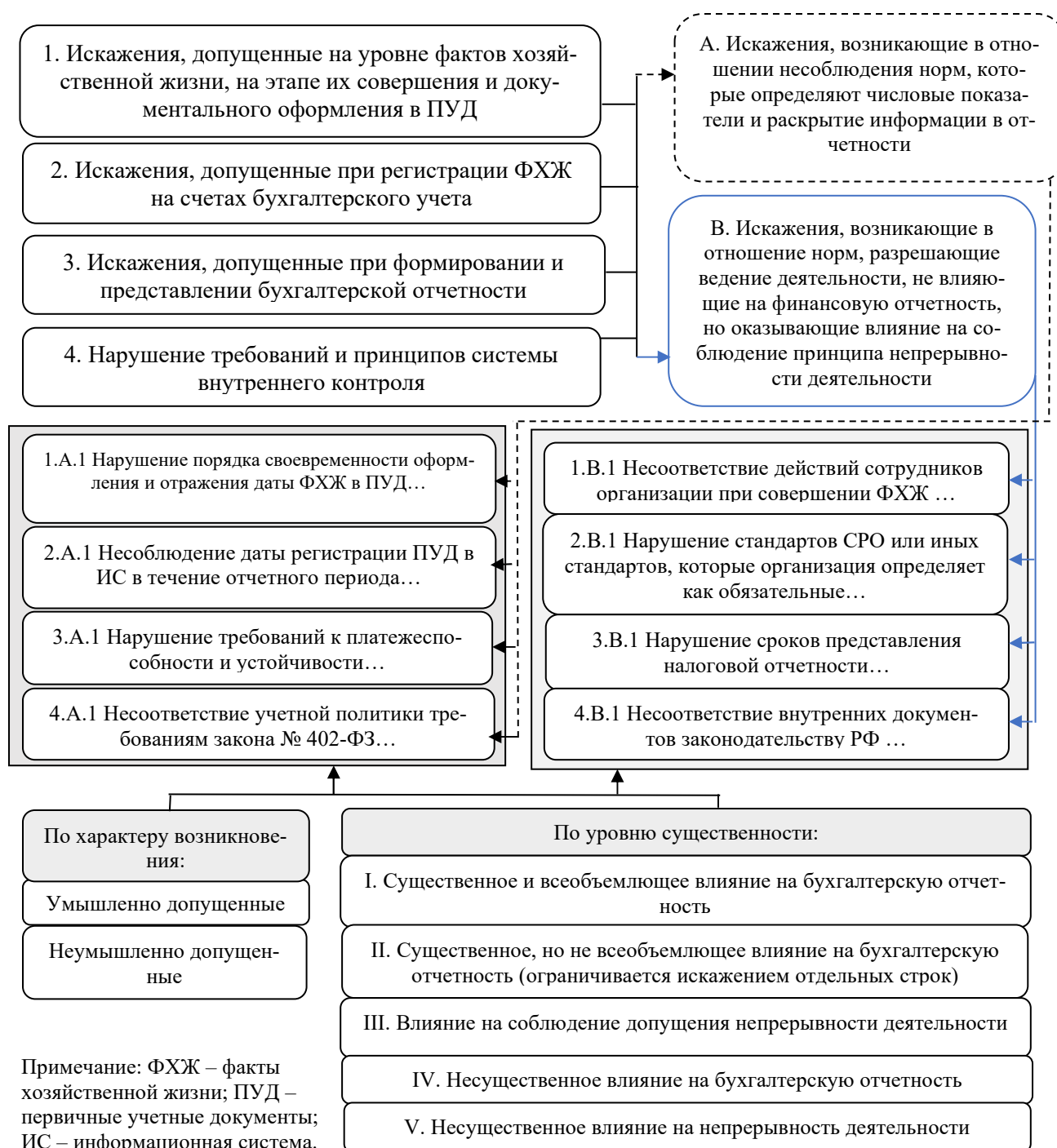


Рисунок 10 – Структура предлагаемого классификатора возможных искажений, возникающих в результате несоблюдения организациями нормативных актов

Особенностью предлагаемого классификатора является интерпретация одного и того же искажения с трех позиций: причине возникновения (характеру), области (помогает аудитору понять, где осуществлять направленный поиск искажений), последствий (позволяет сформулировать и обосновать вывод аудитора в заключении или необходимость формирования информации, сообщаемой ЛОКУ или иным органам). Классификатор создает возможность оценить влияние последствий нарушений на соблюдение принципа непрерывности деятельности и нарушений, выявленных в ходе иных ЗОУ, что отличает разработку от существующих классификаций в теории и практике аудита. Классификатор

находит применение для планирования аудиторских комплаенс-процедур и расчета объема аудиторской выборки, оценки существенности последствий выявленных искажений и нарушений норм, их систематизации и обобщения. Возможность оценки искажений отчетности в совокупности важна аудитору для соблюдения требования МСА 450, согласно которому искажения, накопленные и образованные по одинаковым обстоятельствам, должны быть суммированы, а при разных – рассматриваются аудитором отдельно.

Для оценки соблюдения принципов должной осмотрительности в процессе принятия клиента на обслуживание и ответственного инвестирования разработана методика, основанная на балльно-рейтинговой оценке влияния комплаенс-факторов на величину инвестированного капитала. 26 количественных и качественных индикаторов объединены в 8 групп. В диссертации предлагается для проведения аудиторами оценки: перечень источников информации (общедоступная и публичная информация), формы рабочих документов для фиксации обнаруженных факторов, а также рекомендации по применению результатов для реализации процедур в ответ на оценку выявленных комплаенс-рисков. Методика оценки комплаенс-факторов, влияющих на непрерывность деятельности, была апробирована на примере 38 предприятий-резидентов ТОСЭР ДФО, имеющих сумму инвестиций в проекты свыше 1 млрд. руб., под данным за 2018-2022 гг. (рисунок 11).

Сформирована эконометрическая модель (формула 1), позволяющая спрогнозировать потери инвестированного капитала в зависимости от комплаенс-факторов с помощью многофакторного регрессионного анализа, проведенного в SPSS-статистика:

$$IC = -0,31 + 1,12X_1 + 0,83X_2 - 0,65X_3 + 0,13X_4 + 0,34X_5 - 0,25X_6 + 0,14X_7 \quad (1),$$

(16,97; 0,0) (9,29; 0,0) (-7,79; 0,0) (4,19; 0,0) (5,06; 0,0) (-3,31; 0,002) (2,61; 0,014)

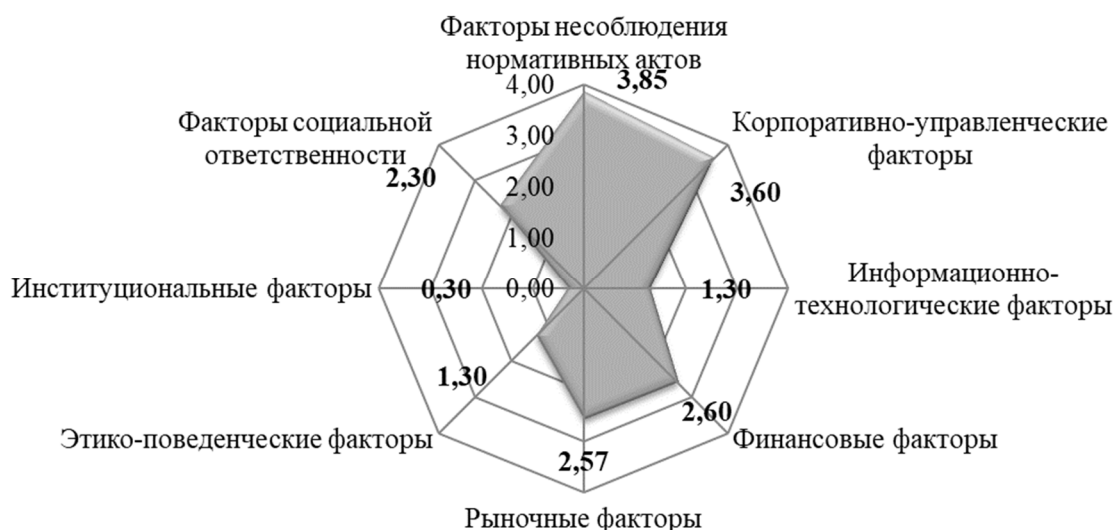
*В скобках указаны значения t-статистики, уровень значимости.*

Модель в стандартизированном виде (формула 2):

$$IC = 1,33X_1 + 1,02X_2 - 0,71X_3 + 0,23X_4 + 0,33X_5 - 0,25X_6 + 0,18X_7 \quad (2),$$

где  $IC$  – инвестированный капитал,  $X_1$  – участие ОЗО в госзакупках и госконтрактах,  $X_2$  – сумма исковых требований к организации,  $X_3$  – уровень благонадежности организации по данным СПАРК,  $X_4$  – количество рыночных конкурентов,  $X_5$  – размещение на сайте ОЗО кодекса этики, стандартов противодействия коррупции,  $X_6$  – уровень цитируемости сайта организации (положительное упоминание ОЗО в СМИ),  $X_7$  – сумма кредиторской задолженности.

Проведенный анализ позволил выявить значимые факторы и наличие непроизводительных комплаенс-расходов в форме судебных издержек, исковых требований, трудовых споров и налоговой задолженности. Низкий уровень комплаенс-рисков отмечается в 8 % обследуемых организаций, за период исследования две организации по причине высоких последствий комплаенс-расходов потеряли статус резидента ТОСЭР и были исключены из перечня территориально значимых организаций. У остальных организаций уровень комплаенс-рисков – на среднем уровне.



*Источник:* составлено на основании бухгалтерской отчетности, сведений государственных органов и интернет-сайтов организаций-резидентов ТОСЭР.

Рисунок 11 – Комплексная оценка комплаенс-рисков ОЗО (на примере резидентов ТОСЭР) в среднем за 2018-2022 гг.

Оценивая многофакторные модели, следует отметить, что потеря инвестированного капитала вероятна за счет роста исковых требований к организации, снижения рыночной конкуренции, отсутствия приверженности этическим нормам. Комплаенс-факторы, имеющие обратную связь с величиной инвестированного капитала, показывают, что они не были приняты во внимание инвесторами в ходе бизнес-планирования. Введение предлагаемой комплексной методики оценки позволит инвесторам сделать достоверные выводы и реализовать принципы ответственного инвестирования в полной мере.

Применение модели в ходе комплаенс-процедур позволяет обосновать вывод аудитора о способности аудируемой организации продолжать свою деятельность в обозримом будущем (прогноз проводится на один год). Если прогнозная сумма инвестированного капитала сокращается под влиянием фактических и ожидаемых комплаенс-факторов, аудитору рекомендуется в заключении сделать вывод о несоблюдении принципа непрерывности деятельности аудируемой ОЗО в разделе заключения «Ключевые вопросы».

## **6. Сформулированы методические положения по планированию и документированию аудита ОЗО и ЗОУ.**

Процессно-результатный и риск-ориентированный методологический подходы положены в основу планирования комплаенс-контроля ОЗО. Адаптация процессно-результатного подхода заключается в планировании аудиторских комплаенс-процедур на каждой стадии жизненного цикла комплаенс-обязательств (возникновении, изменении и погашении обязательств), определении комплаенс-расходов и комплаенс-доходов. Достоинством данного подхода и его применение в методике планирования является возможность соотнесения результата процесса (операции) с нормами и требованиями, предъявляемыми к

нему. Для составления планов предлагается перечень финансовой и нефинансовой информации, который позволит реализовать аудиторские процедуры, перечень запросов и заявлений, необходимые для исполнения требований МСА 240, 250 и др.

Риск-ориентированный подход, адаптированный к комплаенс-контролю, заключается во внедрении типологий рискованных ситуаций, учитывая особенности сектора экономики (реальный, финансовый, государственный), характера и направлений деятельности ОЗО, связи организации с контрагентом (взаимосвязанные лица, в интересах третьих лиц, контрагентов других юрисдикций, в отношении которых установлен санкционный режим). В основу разработки положены признаки типологий: классификация искажений (п. 5) и комплаенс-рисков (п. 4), рекомендации Росфинмониторинга и требования МСА 315. Риск-ориентированный подход находит практическое применение при выделении критических контрольных точек, что позволяет определить приоритетность комплаенс-процедур, исходя из вероятности последствий искажений. Шаблон плана, сформированный на основе методологических подходов комплаенс-контроля, представлен в таблице 3.

Таблица 3 – Шаблон документа «План комплаенс-контроля» при выполнении ЗОУ

Центр ответственности		Центр инвестиционной ответственности						Методические рекомендации:	
Вид комплаенс-обязательства:		Инвестиционное обязательство						Указывается вид обязательства	
Контрольная точка (результат)	Детализированная комплаенс-процедура	Сроки реализации		Атрибутивный объем выборки	Тип контрольной точки (ККТ, СКТ)	Контрольный документ (КД)	Процент соответствия, %	Отметка о выполнении	
		Начало	Окончание						
<i>Прединвестиционная стадия</i>									
Инвестиционный бюджет, инвестиционная программа	Оценка достоверности исходной информации, положенной в основу оценки инвестиционного потенциала				ККТ	КД-1 (М.1)			Выполнение контрольной точки включается с указанием даты
...									
	<i>Комплаенс-процедура формулируется с выделением предпосылки (критерия соответствия)</i>	<i>Атрибутивный объем выборки определяется по специальной методике</i>			<i>Определяется результат комплаенс-процедуры (20... 50, 100 %)</i>		<i>Делается пометка о выполнении процедуры комплаенс-контроля «Выполнено/ не выполнено» с указанием процента выполнения</i>		

Примечание: ККТ – критическая контрольная точка; СКТ – стандартная контрольная точка.

Разработанные планы комплаенс-контроля в аудите и инструкции по их выполнению основываются на композиции детализированных комплаенс-процедур, в ходе которой формулируются конкретные задачи аудита и ЗОУ, исходя из выбора агрегированной процедуры, проверяемой информации, критериев соответствия и контрольных точек. Важным методическим принципом планирования является ориентация на комплаенс-риски, критерии соответствия и соразмерность комплаенс-процедур с уровнем оцененного риска. Для проверок в стандартных точках контроля применимы методы документального контроля,

счетно-вычислительные процедуры, оценочно-экспертные методы, статистические методы, а в критических, для выявления фактов умышленного искажения отчетности, следует планировать и проводить усиленные процедуры, такие как методы фактического, логического контроля, аналитические процедуры и т.п. Для определения объема выборки предлагается методический инструментарий, включающий формулы и вспомогательные таблицы для расчета объема атрибутивной выборки с учетом допустимого уровня комплаенс-обязательств, оцененного на основе размера штрафных санкций за нарушение законодательства, прогнозной оценки вероятности комплаенс-рисков.

Документальное обеспечение комплаенс-контроля ОЗО дополнено вспомогательными и обеспечивающими документами, позволяющими сформировать план и выполнить комплаенс-процедуры (рисунок 12).

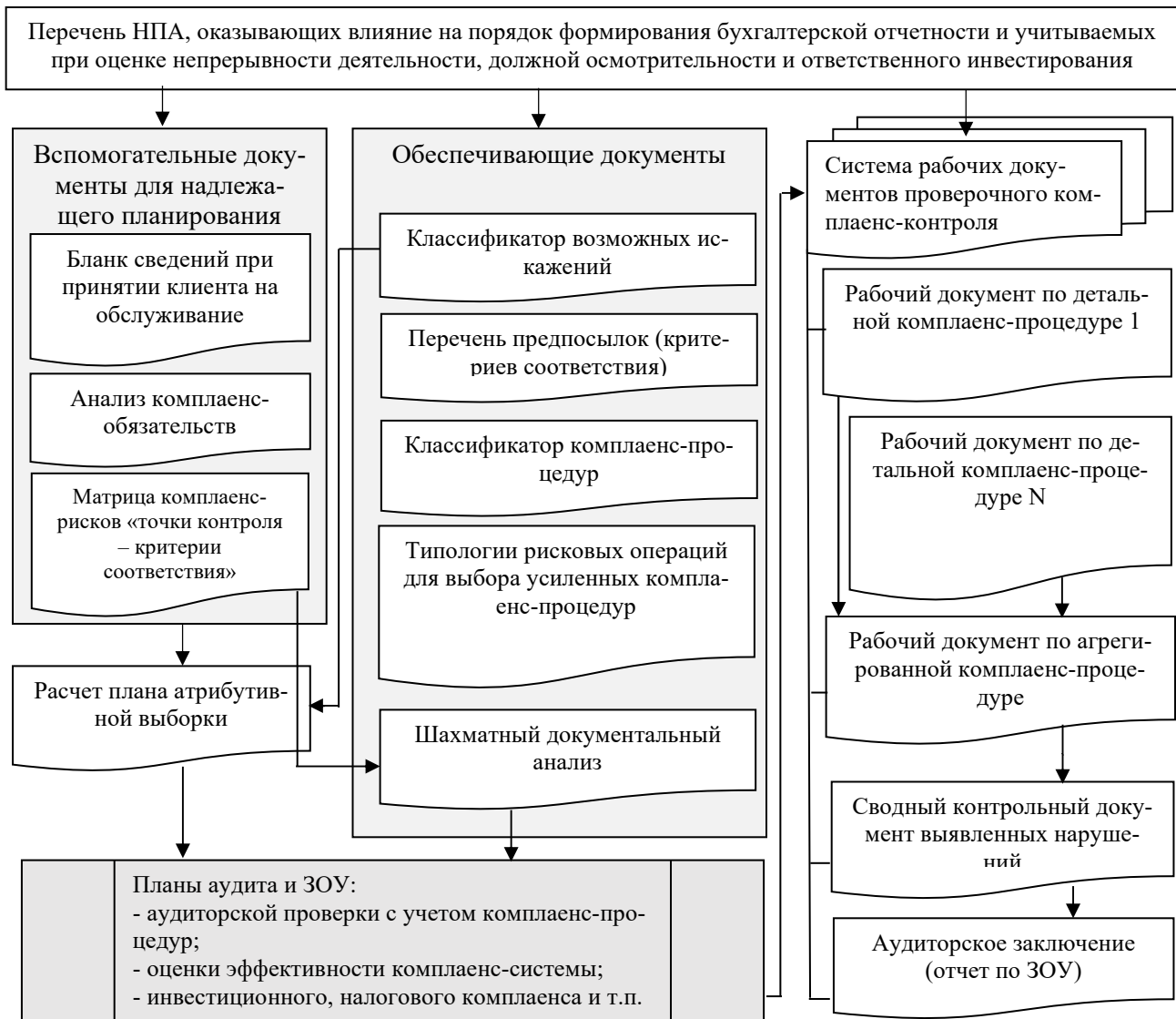


Рисунок 12 – Перечень документов комплаенс-контроля, предлагаемый для внедрения в аудиторскую деятельность

Для выбора сопоставляемых документов предлагается использовать шахматный анализ, представляющий собой таблицу, на пересечении столбцов и

строк которой указывается соответствующая процедура проверки и сопоставляемые документы. Шахматный анализ, выступая сопутствующей процедурой для составления плана аудита, позволяет обеспечить выбор источников доказательств для надлежащего планирования процедур комплаенс-контроля. Для оформления результатов комплаенс-процедур предлагается система взаимосвязанных документов, которые направлены на сопоставление соподчиненных документов и учет информации, указанной в плане проверки. Форма рабочих документов по комплаенс-процедурам зависит от типа агрегированной процедуры (документальная проверка, логический анализ, фактический контроль и т.п.). При этом рекомендуется соблюдать преемственность реквизитов и показателей, определяемых в плане с рабочими документами, составленными по результатам детальных и агрегированных процедур. Определены следующие реквизиты рабочих документов:

- преемственные по отношению к плану: назначение комплаенс-процедуры, дата начала и окончания процедуры, центр ответственности;
- связанные с классификатором искажений: оценка финансовых последствий, степень соответствия требованиям НПА;
- специальные реквизиты, которые зависят от типа процедур: документы как источники доказательств, объект наблюдения, формулы и методы анализа, логические блок-схемы;
- определяющие критерии соответствия: нормы, принципы, правила; ожидаемые и плановые показатели; содержание операции; сумма комплаенс-обязательства.

Дополненный состав документов, содержащий описание порядка их формирования, позволит модернизировать внутрифирменные стандарты аудиторских организаций и повысить качество локальных инструкций и регламентов.

## **7. Определены алгоритмы проведения проверки ОЗО и ЗОУ с учетом аудиторских комплаенс-процедур.**

Разработаны алгоритмы аудита и ЗОУ с встроенным комплексом аудиторских комплаенс-процедур, применимых на каждом этапе проверки. На рисунке 13 представлен алгоритм, определяющий последовательность, логику применения комплаенс-процедур и перечень предпосылок подготовки отчетности с дополненными критериями соответствия, классификатор искажений, типологии рисков операций, комплаенс-процедур как мер в ответ на оценку комплаенс-рисков.

Предлагаемый алгоритм включает добавленные процедуры: ознакомление аудитора с комплаенс-средой; идентификация комплаенс-рисков аудируемой организации и действия аудитора в ответ на оценку рисков; оценка эффективности системы комплаенс-контроля аудируемой организации; анализ влияния искажений в результате несоблюдения нормативно-правовых актов на вывод аудитора. Этапы аудита содержат процедуры проверки операций, подверженных риску ПОД/ФТ и риску несоблюдения принципа непрерывности деятельности организации.



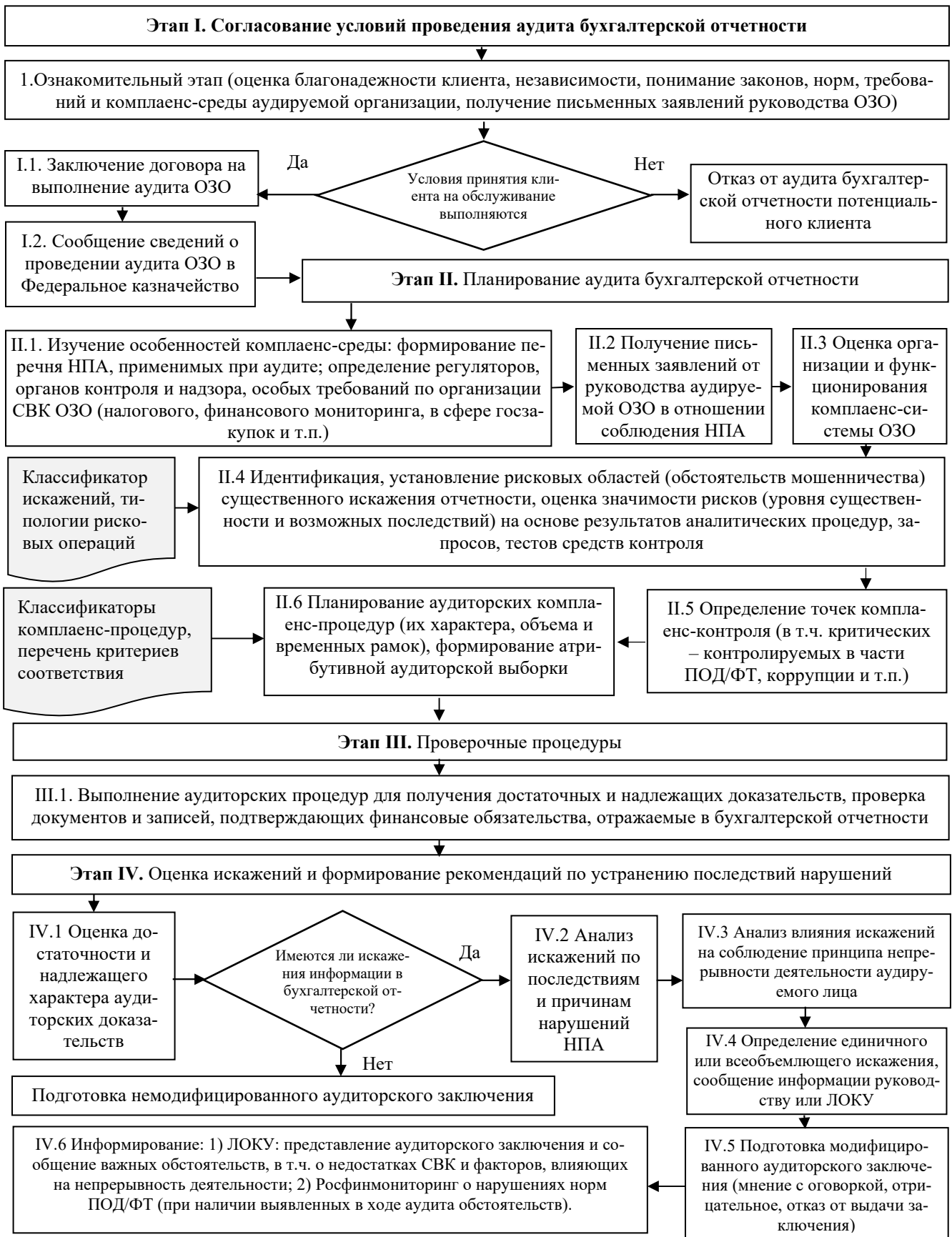


Рисунок 13 – Алгоритм процесса аудиторской проверки с применением аудиторских комплаенс-процедур

Разработан алгоритм инвестиционного, налогового и иных видов комплаенса как ЗОУ, который соответствует международному стандарту и унифицирует подход к реализации процедур комплаенс-контроля в аудиторской деятельности. Выделены процедуры комплаенс-контроля для применения в иных направлениях ЗОУ: определение оцениваемого предмета задания, обстоятельств заданий; установление критериев соответствия; определение наиболее значимых рисков на основе типологий рисковых ситуаций и классификатора искажения; разработка программы задания на основе классификатора комплаенс-процедур, их реализация; оценка искажений и формирование рекомендаций по устранению последствий нарушений. Предлагаемые разработки создают возможность осуществить отдельные слабо развитые в стандартах направления комплаенс-контроля с учетом специфики направлений деятельности ОЗО.

#### **8. Развита методика оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций в разрезе ее компонентов на основе внедрения критериев, аналитических показателей и разработанных тестов средств контроля.**

Оценка эффективности и уровня зрелости системы комплаенс-контроля является неотъемлемой процедурой идентификации риска средств контроля в процессе аудита. Общепринятых подходов к оцениванию комплаенс-системы в научной литературе, практической деятельности организаций не выделено, поскольку не сформирована в достаточной мере концептуальная база, а стандарты COSO, МСА закрепляют принципы по отношению к СВК в целом, не учитывая особенности комплаенса как самостоятельного вида контроля.

Комплаенс-контроль получил развитие в практике кредитных организаций и организаций, ценные бумаги которых котируются на финансовых рынках. Комплаенс в ОЗО тесно связан с приверженностью организации принципам ответственного инвестирования в условиях долгосрочных перспектив и содействию органам государственной власти в решении проблем устойчивого развития экономики. На основании проведенного анализа публичной отчетности ОЗО определены ключевые факторы, оказывающие наибольшее влияние на уровень сформированности комплаенс-системы в ОЗО и ее приоритетные направления. В качестве объектов исследования выступили 228 ОЗО разных видов и масштабов деятельности, метода – дискриминантный анализ. Результаты типологизации организаций по данным за 2018-2022 гг. представлены в таблице 4.

Усиленная система комплаенс-контроля аудируемых организаций характеризуется наличием службы комплаенса, которая управляет операционными, регламентными, репутационными комплаенс-рисками и интегрирует направления комплаенс-контроля: антикоррупционный, антимонопольный, корпоративный, финансовый комплаенс, в сфере ПОД/ФТ и т.п. Анализ факторов, влияющих на заинтересованность организаций в комплаенсе на основе построения структурной матрицы и корреляционной модели показал, что наличие организованной структуры комплаенс-контроля определяет участие организации в системе налогового мониторинга ( $R^2 = 0,74$ ) и государственных закупок ( $R^2 = 0,69$ ).

Данный факт обусловлен тем, что налоговые органы при организации мониторинга предъявляют требования к эффективности СВК.

Таблица 4 – Типологизация ОЗО по уровню сформированности системы комплаенс-контроля по данным за 2018-2022 гг.

Название типа	Обозначение переменных	Среднее значение	Кол-во организаций	Описание типа организации комплаенс-контроля
Слабая организация системы контроля	NM	0	5	Не проводится налоговый мониторинг, слабая организация контроля и аудита, средние и малые предприятия.
	G	4		
	Type	5		
Стандартная система комплаенс-контроля	NM	0	156	Комплаенс-риски оценивает служба внутреннего аудита и управления рисками, отдельная служба по комплаенсу отсутствует.
	G	1033		
	Type	4		
Расширенная система комплаенс-контроля	NM	0	47	Крупный и средний бизнес, редко подвергающийся проверкам со стороны контрольно-надзорных органов.
	G	546		
	Type	3		
Усиленная система комплаенс-контроля	NM	1	20	Организации, находящиеся на налоговом мониторинге, крупные организации холдингового типа, подверженные контролю со стороны контрольно-надзорных органов. В структуре присутствует комплаенс-служба.
	G	4803		
	Type	5		

Примечание: NM – налоговый мониторинг (1 - наличие/0 - отсутствие), G – количество участия организации в системе госзакупок (ед.), Type – тип общественной значимости организации (3 тип – значимые на международном уровне, экологически значимые, 4 тип – инфраструктурно значимые, 5 тип – ориентированные на инновационные и цифровые технологии; не вошли в выборку при формировании модели: 1 тип – ориентированные на инновационные и цифровые трансформации, 2 тип – социально значимые).

Для развития методики предложены количественные и качественные методы, базирующиеся на перечне аналитических показателей и критериев оценки дизайна и операционной эффективности элементов комплаенс-системы аудируемой организации. Разграничение в методике оценки дизайна и операционной эффективности связано с моментом проведения оценочных процедур: дизайн оценивается на определенную отчетную дату, а операционная эффективность – непрерывно на постоянной основе в процессе выполнения контрольных операций (методические рекомендации Минфина России № ПЗ-11/2013). Дизайн – это проект, планирование соответствующих процедур комплаенс-контроля, т.е. их способности эффективно предотвращать и исправлять выявленные нарушения. На рисунке 14 представлена система показателей для оценивания комплаенс-контроля. Коэффициент дизайна комплаенс-среды позволяет оценить образ и сформированность комплаенс-системы, следование комплаенс-политике. Коэффициент дизайна учетно-информационной системы отражает готовность информационной системы к реагированию на комплаенс-риски.

Разработаны специальные тесты средств контроля, учитывающие особенности типов организации системы комплаенса ОЗО, участвующих в налоговом мониторинге, государственных закупках, формирующих СВК для ПОД/ФТ и контроля со стороны Росфинмониторинга. Предлагается перечень аналитических показателей, позволяющих количественно оценить эффект от внедрения комплаенс-контроля в ОЗО:

1) показатели, измеряемые в абсолютной величине, их изменение и структура, такие как сумма принятых и исполненных комплаенс-обязательств в

денежном выражении с выделением условных и оценочных, просроченных и невыполненных, комплаенс-доходов, комплаенс-расходов, расходов на предупредительные и проверочные мероприятия, число проверок со стороны контролирующих органов, в т.ч. с выявленными нарушениями и темп их изменения;

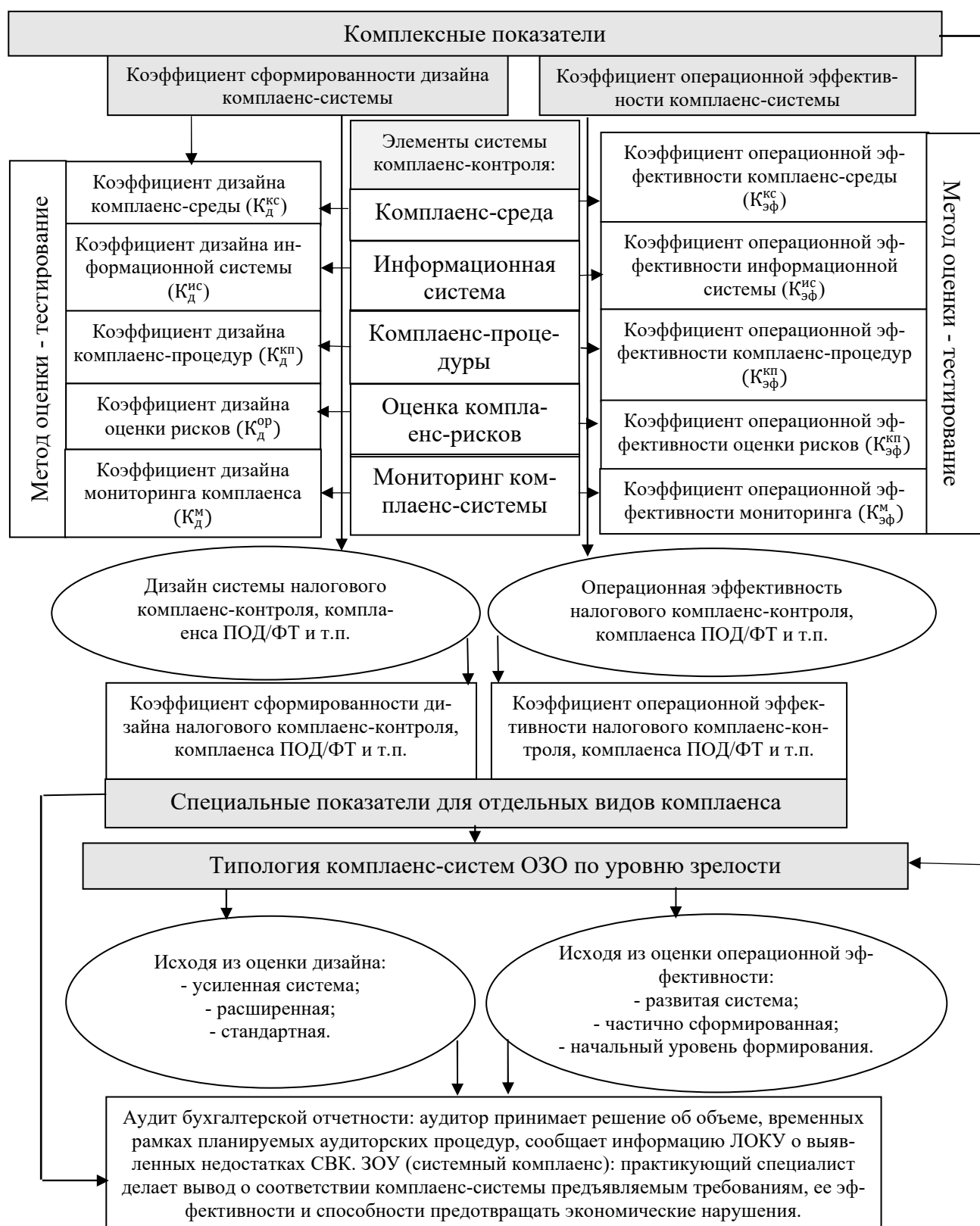


Рисунок 14 – Система показателей для оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля ОЗО

2) показатели эффективности комплаенс-системы:

– коэффициент эффективности комплаенс-контроля в аудиторской деятельности определяется по формуле 3 на основе отношения экономического эффекта к сумме расходов, направленных на его получение:

$$I_{ef} = \frac{KD + EKR}{RM + KR + AR}, \quad (3),$$

где  $KD$  – комплаенс-доходы;  $EKR$  – экономия непроизводительных комплаенс-расходов (связанных с нарушением законодательства и неисполнением норм и требований);  $RM$  – расходы на предупредительные комплаенс-мероприятия;  $KR$  – расходы на проведение внутренних комплаенс-процедур;  $AR$  – расходы на услуги аудиторских организаций, включая комплаенс-процедуры.

Если  $I_{ef} > 1$ , то комплаенс-система ОЗО эффективна и направлена на предотвращение комплаенс-потерь, обеспечивает высокую деловую репутацию, не допускает сокращения капитала. При начальном уровне формирования  $I_{ef} < 0,5$ , а при частично сформированной системе справедливо неравенство:  $0,5 < I_{ef} < 1$ .

– комплаенс-нагрузка в целом по организации, отдельным подразделениям и видам обязательств рассчитывается по формуле 4:

$$I_{нагр.} = \frac{K_0}{D \text{ (или) } KD}, \quad (4),$$

где  $K_0$  – сумма исполненных комплаенс-обязательств,  $D$  – совокупные доходы организации.

Базой для расчета может быть величина совокупных доходов организации ( $D$ ) или комплаенс-доходов. Частным показателем комплаенс-нагрузки выступает налоговая нагрузка, характеризующая степень покрытия налоговых обязательств. Комплаенс-нагрузка характеризует финансовую зависимость от комплаенс-обязательств и может использоваться для формулирования вывода о соблюдении принципа непрерывности деятельности ОЗО. Предлагается также использовать величину риск-аппетита в отношении комплаенс-обязательств, контролируемых комплаенс-службой ОЗО, сравнивая величину комплаенс-риска с ней, оценивая комплаенс-риски в динамике.

– доля скрытых обязательств в общем объеме комплаенс-обязательств ( $K_{скр.обяз-ва}$ ), выявленных комплаенс-службой, погашение которых приведет к вероятному оттоку денежных средств и сокращению капитала в результате штрафов и санкций со стороны государственных органов контроля (формула 5):

$$D_{скр.обяз-ва} = \frac{K_{скр.обяз-ва}}{K_0}, \quad (5).$$

В таблице 5 представлены результаты оценки эффективности внедрения комплаенс-контроля в аудиторскую деятельность.

Таблица 5 – Оценка эффективности комплаенс-контроля в аудиторской деятельности по данным за 2022 г.

Показатель	На примере ОЗО с организацией внутреннего комплаенс-контроля:		
	стандартной	расширенной	усиленной
1. Экономия комплаенс-расходов, в том числе:			
Ущерб интересам третьих лиц, состоящий в признании ничтожности сделок, заключенных с проверяемым экономическим субъектом (коррупция и факты мошенничества по крупным сделкам), тыс. руб.	789	4 674	5 356
Расходы в связи с погашением кредиторской задолженности в результате ошибок в бухгалтерском и налоговом учете при исчислении налога на прибыль, тыс. руб.	68	108	10
Убытки и судебные расходы в результате выполнения неэффективных проектов в рамках госзаказов, госконтрактов, расходование по завышенным сметам и выбор неэффективных подрядчиков, тыс. руб.	2 345	4 606	6 215
Убытки, расходы, компенсации по решению суда, тыс. руб.	25	0	0
Прочие, тыс. руб.	451	345	432
<b>Итого экономия комплаенс-расходов, тыс. руб.</b>	<b>3 678</b>	<b>9 733</b>	<b>12 013</b>
2. Комплаенс-доходы, в том числе:			
Суммы полученных субсидий (Минэкономразвития и т.п.), тыс. руб.	0	672	1 230
Экономия на сумме налогов, страховых платежей в связи с применением льготного налогообложения и отсрочки платежей, тыс. руб.	123	0	344
Сумма льготного заемного финансирования (разница между рыночной ставкой кредитования и льготной ставкой), тыс. руб.	271	12	0
Дополнительный объем доходов в связи с участием в государственном контракте, тендерах и аукционах, тыс. руб.	0	345	3 678
Экономия затрат на сопровождение мероприятий налогового контроля, судебных издержках, времени на подготовку документации для налоговых проверок, тыс. руб.	0	0	287
<b>Итого комплаенс-доходы, тыс. руб.</b>	<b>394</b>	<b>1029</b>	<b>5539</b>
3. Расходы на предупредительные комплаенс-мероприятия	0	110	572
<b>Итого расходы на предупредительные мероприятия, тыс. руб.</b>	<b>0</b>	<b>110</b>	<b>572</b>
4. Расходы на проведение внутренних комплаенс-проверок	860	2750	5486
5. Расходы на услуги аудиторских организаций, в том числе:			
Расходы на проведение комплаенс-процедур, тыс. руб.	205	210	214
Расходы на проведение аудита бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	802	1055	1378
<b>Итого расходы на услуги аудиторских организаций, включая комплаенс-процедуры, тыс. руб.</b>	<b>1 007</b>	<b>1 265</b>	<b>1 592</b>
Эффективность комплаенс-контроля	2,18	2,61	2,29

Полученная оценка показала, что введение комплаенс-процедур считается эффективным, поскольку экономическая выгода примерно в 2 раза превышает расходы на их проведение. Предлагаемые методы оценки могут быть использованы для обоснования выбора комплаенс-процедур в ответ на оценку рисков комплаенс-контроля в ходе аудита, а также в процессе проведения системного комплаенс-контроля как ЗОУ. Методика необходима для обнаружения недостатков функционирования СВК финансово-хозяйственной деятельности ОЗО и сообщения обоснованной информации руководству и ЛОКУ для принятия управленческих решений.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В процессе исследования автором сформулированы следующие выводы.

Теоретические положения комплаенс-контроля ОЗО расширены на основе сформированного понятийного аппарата аудита, определения предметной области и разработанной концепции комплаенс-контроля. Раскрыто содержание понятий «комплаенс-контроль», «система комплаенс-контроля аудируемых организаций», «аудиторские комплаенс-процедуры». Определена прямая зависимость риска необнаружения существенных искажений и комплаенс-рисков аудируемых организаций. Раскрытие сущности и назначения комплаенс-контроля в экономических отношениях между аудиторской и аудируемой организациями позволило обосновать функции, определяющие необходимость введения комплаенс-контроля для снижения рисков и трансакционных издержек ОЗО и их стейкхолдеров. На основе проведенного исследования расширена предметная область путем введения в состав учетно-информационной системы комплаенс-контроля объектов: комплаенс-обязательств, комплаенс-доходов и комплаенс-расходов. Для развития научно-теоретических положений и стандартов аудиторских фирм и саморегулируемых организаций предлагается концепция, основу которой образуют: цель, задачи, функции, объект, предмет, субъекты и информационные пользователи результатов.

Развитие методологических положений заключается в предложении и конкретизации применительно к комплаенс-контролю составных элементов методологии: процессно-результатного подхода, систематизированных и уточненных методологических принципов, комплаенс-процедур; расширенного состава предпосылок подготовки отчетности, типологий методик комплаенс-контроля. Методология может быть использована для актуализации организационно-методического обеспечения аудита, адаптации процедур с учетом особенностей отдельных направлений комплаенс-контроля, нормативного регулирования ОЗО различных секторов экономики. Типологии методик, процессно-результатный подход, комплексы аудиторских процедур применимы как на уровне ОЗО, так и на уровне аудиторских организаций.

Результаты проведенного исследования имеют практическое значение, а именно предлагается внедрить в методическое обеспечение аудиторских организаций классификатор искажений бухгалтерской отчетности, разработанный на основе четырехкомпонентной типологии нарушений нормативных актов, влияющих на числовые показатели бухгалтерской отчетности и на непрерывность деятельности. Сформулированы для практического применения рекомендации в отношении внедрения комплаенс-процедур в планирование аудита и ЗОУ, оценки уровня зрелости системы комплаенс-контроля аудируемых организаций. Полученные результаты исследования в перспективе могут быть использованы в качестве базы для стандартизации аудиторской деятельности, инструкций для проведения аудита бухгалтерской отчетности и оказания услуг ОЗО при внедрении принципов и методов комплаенс-контроля в аудиторской деятельности.

## ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

### *Монографии*

1. Якимова, В.А. Развитие системы финансового контроля внешнеэкономической деятельности организаций: моногр. / В.А. Якимова, С.В. Панкова, С.В. Хмура. – Москва: Издательский Центр РИОР, 2021. – 345 с.
2. Якимова, В.А. Экономическая безопасность Дальнего Востока России в условиях функционирования систем опережающего развития: моногр. / В.А. Якимова, В. В. Лазарева, В.Н. Дьяченко, С.В. Хмура. – Благовещенск: Амурский государственный университет, 2020. – 208 с.

*Научные статьи в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования РФ для опубликования результатов диссертационных исследований*

3. Якимова, В.А. Аудит как инструмент снижения комплаенс-рисков участников цифровой инвестиционной экосистемы / В.А. Якимова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 2. – С. 87-97.
4. Якимова, В.А. Формирование методологической модели инвестиционного аудита / В. А. Якимова, С. В. Панкова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 3. – С. 14-26.
5. Якимова, В.А. Учетно-аналитическая модель комплаенс-контроля / В. А. Якимова // Управленческий учет. – 2022. – № 7-1. – С. 145-154.
6. Якимова, В.А. Алгоритмы и процедуры инвестиционного аудита с использованием риск-ориентированного подхода / В.А. Якимова, С.В. Панкова // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 4. – С. 14-26.
7. Якимова, В.А. Мониторинг эффективности и сбалансированности системы комплаенс-контроля организации (часть 1) / В.А. Якимова // Аудитор. – 2021. – Т. 7. – № 7. – С. 8-15.
8. Якимова, В.А. Мониторинг эффективности и сбалансированности системы комплаенс-контроля организации (часть 2) / В. А. Якимова // Аудитор. – 2021. – Т. 7, – № 8. – С. 29-38.
9. Якимова, В.А. Особенности применения комплаенс-процедур в системе внутреннего контроля экспортной деятельности предприятий / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24. – № 4(478). – С. 459-486.
10. Якимова, В.А. Формирование и оценка инвестиционно-репутационного капитала предприятия / В. А. Якимова // Финансы: теория и практика. – 2021. – Т. 25. – № 4. – С. 64-81. (*RSCI, Scopus*)
11. Якимова, В.А. Методика инвестиционного комплаенса электросетевых компаний / В.А. Якимова, А.А. Бегун // Финансы и кредит. – 2021. – Т. 27. – № 2(806). – С. 449-480.
12. Якимова, В.А. Комплаенс-контроль как инструмент обеспечения экономической безопасности компаний в сфере электронной торговли / В.А.



Якимова, В.С. Радомский // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2021. – Т. 17. – № 8(401). – С. 1491-1518.

13. Якимова, В.А. Возможности и перспективы использования цифровых технологий в аудиторской деятельности / В.А. Якимова // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2020. – Т. 36. – № 2. – С. 287-318. (*RSCI, Web of Science, Scopus*)

14. Якимова, В.А. Анализ финансовой устойчивости систем опережающего экономического развития, созданных в дальневосточных регионах России / В.А. Якимова, А.В. Бризицкая // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. – 2020. – Т. 16. – № 5(386). – С. 838-875.

15. Якимова, В.А. Интегрированная отчетность территории опережающего социально-экономического развития и ее информационная полезность для заинтересованных лиц / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – Т. 22. – № 3(453). – С. 323-347.

16. Якимова, В.А. Цифровизация информационных процессов аудиторской деятельности / В. А. Якимова // Аудитор. – 2019. – Т. 5. – № 10. – С. 10-23.

17. Якимова, В.А. Комплаенс-риски аудируемого лица: сущность, классификация и методы оценки (часть 1) / В.А. Якимова // Аудит и финансовый анализ / *Audit and Financial Analysis*. – 2017. – № 2. – С. 155-161.

18. Якимова, В. А. Комплаенс-риски аудируемого лица: сущность, классификация и методы оценки (часть 2) / В. А. Якимова // Аудит и финансовый анализ / *Audit and Financial Analysis*. – 2017. – № 3-4. – С. 184-195.

19. Якимова, В.А. Комплаенс-контроль в аудиторской деятельности / С.В. Панкова, В.А. Якимова // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 8. – С. 31-41.

20. Якимова, В.А. Применение риск-ориентированного подхода в процессе стратификации и определения объема выборки для целей внутреннего аудита / В.А. Якимова, Я.И. Бевзюк // Журнал «Аудит». – 2017. – № 7-8. – С. 37-45.

21. Якимова, В.А. Методические основы аудиторской проверки в условиях значимых комплаенс-рисков аудируемого лица / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 17(431). – С. 1004-1023.

22. Якимова, В.А. Идентификация и оценка рисков в процессе планирования аудиторской выборки / В.А. Якимова, В.С. Радомский // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20. – № 2(416). – С. 70-87.

23. Yakimova, V.A. Substantiation of a compliance control of socially significant organisations on the institutional theory basis / V.A. Yakimova // *Perm University Herald. Economy*. – 2017. – Vol. 12. – No 4. – P. 542-560.

24. Якимова, В.А. Планирование аудита расчетов по оплате труда в условиях автоматизированной информационной системы аудируемого лица / В. А. Якимова, В.С. Радомский // Журнал «Аудит». – 2016. – № 8. – С. 6-14.

25. Якимова, В.А. Оценка внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в условиях применения аудируемым лицом автоматизированной информационной системы / В.А. Якимова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 22(412). – С. 27-43.

26. Якимова, В.А. Применение аналитических процедур для формирования аудиторской выборки в ходе проверки расчетов с персоналом по оплате труда /

В.А. Якимова, В.С. Радомский // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 11(458). – С. 72-89.

*Иные издания*

27. Якимова, В.А. Сервитизация региональной экосистемы в условиях цифровых трансформаций / В.А. Якимова // Молодые ученые – экономике Дальнего Востока: сборник статей по материалам конференции молодых ученых экономистов, Хабаровск, 19–20 января, 2023 года / Под ред. П.А. Минакира, С.Н. Найден; Институт экономических исследований ДВО РАН. – Хабаровск: ИЭИ ДВО РАН, 2023. – С. 229-241.

28. Якимова, В.А. Развитие инвестиционного консалтинга на территории Амурской области / Ю.А. Васина, В.А. Якимова // Современные проблемы развития экономики России и Китая: Материалы IV международной научно-практической конференции, Благовещенск, 24–25 ноября 2022 года / Под общей редакцией О.А. Цепелева. Ч.1. – Благовещенск: Амурский государственный университет, 2023. – С. 207-211.

29. Якимова, В.А. Обязательство как объект управленческого учета и комплаенс-контроля / В.А. Якимова // Современные проблемы развития экономики России и Китая: Материалы III международной научно-практической конференции, Благовещенск, 25–26 ноября 2021 года / Под общей редакцией О.А. Цепелева. Ч. 2. – Благовещенск: АмГУ, 2022. – С. 188-192.

30. Якимова, В.А. Детерминанты привлечения инвестиций в точки экономического роста Дальнего Востока России / В.А. Якимова, С.В. Хмура // Экономика региона. – 2022. – Т.18. – №3. – С. 943-959. (*Scopus*)

31. Якимова, В.А. Развитие принципов комплаенс-контроля общественно значимых организаций / В.А. Якимова // Развитие и взаимодействие реального и финансового секторов экономики в условиях цифровой трансформации: материалы Международной научно-практической конференции, Оренбург, 24–25 ноября 2021 года. – Оренбург: ОГУ, 2021. – С. 292-297.

32. Якимова, В.А. Методические аспекты оценки эффективности системы комплаенс-контроля финансово-хозяйственной деятельности организации / В. А. Якимова // Современные проблемы развития экономики России и Китая: материалы II международной научно-практической конференции, Благовещенск, 26–27 ноября 2020 г. – Благовещенск: АмГУ, 2021. – С. 210-214.

33. Якимова, В.А. Экспертно-аналитический инструментарий комплаенс-контроля / В.А. Якимова // Вестник Амурского государственного университета. Серия: Естественные и экономические науки. – 2020. – № 91. – С. 95-100.

34. Yakimova, V. Assessment of the impact of compliance risks of residents of priority development territories on the sustainable state of the economy of the Russian Far East / V. Yakimova // E3S Web of Conferences: 1, Yekaterinburg, 28–29 Sept. 2020. – Yekaterinburg, 2020. – P. 07002. (*Scopus*)

35. Yakimova, V. Cognitive Mechanism for Creating a Robot Assistant in Compliance Activities / V. Yakimova // Proceedings of the 2nd International Scientific and Practical Conference on Digital Economy (ISCDE 2020), Yekaterinburg, 7 Dec. 2020. – Yekaterinburg, 2020. – P. 241-245.

36. Yakimova, V.A. Formation of analytical tools for investment activities audit of priority development areas / S.V. Pankova, V.A. Yakimova // Smart Innovation, Systems and Technologies. – 2020. – Vol. 172. – P. 295-316. (*Scopus*)

37. Yakimova, V.A. AI-Audit: The Perspectives of Digital Technology Application in the Audit Activity / V.A. Yakimova // III International Scientific and Practical Conference «Digital Economy and Finances» (ISPC-DEF 2020) – 2020. – Vol. 137. – P. 138-142.

38. Yakimova, V.A. Scenario Planning as a Tool for Managing Audit Risks / V.A. Yakimova, Y.I. Bevzyuk // IOP Conference Series: Earth and Environmental Science, Russky Island, 4–6 March 2019. – Russky Island: Institute of Physics Publishing, 2019. – P. 032207. (*Scopus*)