

## РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ САНАТОРНО-КУРОРТНОЙ ОТРАСЛИ

Маргарита Фридриховна САФОНОВА <sup>а\*</sup>;

Евгения Сергеевна ВЯЛАЯ <sup>б</sup>

<sup>а</sup> доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой аудита,  
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина (КубГАУ),  
Краснодар, Российская Федерация  
safsf@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>  
SPIN-код: 1863-4932

<sup>б</sup> аспирантка кафедры аудита,  
Кубанский государственный аграрный университет им. И.Т. Трубилина (КубГАУ),  
Краснодар, Российская Федерация  
lebed\_evgeniya@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 8556-5673

\* Ответственный автор

### История статьи:

Reg. № 617/2023  
Получена 30.11.2023  
Получена в  
доработанном виде  
06.12.2023  
Одобрена 14.12.2023  
Доступна онлайн  
28.12.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.6

JEL: M42

### Ключевые слова:

внутренний контроль,  
риски, оборотные  
активы, санаторно-  
курортный комплекс

### Аннотация

**Предмет.** Оборотные активы в организациях санаторно-курортной отрасли занимают существенную долю в валюте баланса, что требует повышенного внимания со стороны руководства и собственников за состоянием данных видов активов, их поступлением, расходом и эффективностью потребления. Наличие унифицированных методических подходов к непрерывному контролю оборотных активов оптимизирует количество потребляемых материальных ресурсов, что снижает себестоимость оказываемых услуг санаторно-курортного комплекса и повышает рентабельность деятельности организаций отрасли.

**Цели.** Сформулировать эффективную модель внутреннего контроля оборотных активов для хозяйствующих субъектов санаторно-курортного комплекса с учетом общей цифровизации бизнес-процессов организации.

**Методология.** Применены методы интервьюирования и наблюдения, аналитический и статистический, расчетно-графический методы.

**Результаты.** Определено, что положительная динамика отрасли не позволяет в полной мере строить позитивные прогнозы развития в связи с рядом макроэкономических проблем, а также проблем управления, плано-экономических, учетно-аналитических, кадровых и юридических. Развитие организаций санаторно-курортной отрасли ставит перед собственниками и руководством задачи поиска внутривладельческих резервов для эффективного ведения бизнеса и непрерывного контроля запасов, составляющих значительную долю в валюте баланса.

**Выводы.** Представленная методика внутреннего контроля оборотных активов обеспечит непрерывный контроль предпринимательских рисков и финансовую устойчивость хозяйствующих субъектов отрасли.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Сафонова М.Ф., Вялая Е.С. Развитие методики внутреннего контроля оборотных активов в организациях санаторно-курортной отрасли // *Экономический анализ: теория и практика*. – 2023. – Т. 22, № 12. – С. 2310 – 2331.  
<https://doi.org/10.24891/ea.22.12.2310>

Санаторно-курортная отрасль в России в условиях макроэкономических трансформаций динамично развивается. Социально ориентированная отрасль экономики играет важную роль в обеспечении здоровья нации, устойчивого роста благосостояния и повышения качества жизни населения.

Эффективное функционирование хозяйствующих субъектов санаторно-курортной сферы, их устойчивое развитие невозможно без выявления внутрихозяйственных резервов, что возможно только при наличии качественно новой модели внутреннего контроля, построенной с учетом современных цифровых технологий управления.

Согласно статистическим данным<sup>1</sup> за исследуемый период с 2017 по 2022 г. количество санаторно-курортных организаций незначительно уменьшилось (*рис. 1*) при достаточно высоком спросе на данный вид услуг. Общее сокращение количества санаторно-курортных объектов в РФ за шесть лет составило 0,8%.

Далее проанализируем номерной фонд санаторно-курортных организаций (СКО), который с 2017 по 2022 г. имеет тенденцию к увеличению, но эта динамика не значительная. То есть с учетом сокращения числа СКО произошел прирост номерного фонда, что свидетельствует об увеличении крупных комплексов и уходе с рынка относительно небольших санаториев (*рис. 2*).

Двоякость развития санаторно-курортной отрасли заключается в том, что рост благосостояния населения тесно коррелирует с развитием санаторно-курортного комплекса. При наличии средств у населения появляется возможность тратить эти средства на лечение и отдых, тем самым давая толчок к развитию санаторно-курортного бизнеса. Серьезный урон для развития отрасли был нанесен в 2020 г. пандемией, но в 2021 г. рынок санаторно-курортных услуг начал активно восстанавливаться, что связано с оказанием услуг по отложенным поездкам, перераспределением спроса с зарубежного туризма на внутренний.

Об этом свидетельствуют и статистические данные. В частности, в 2022 г. объем рынка санаторно-курортных услуг в России вырос на 6%: с 54,7 млн до 58,1 млн человеко-дней (чел.-дн.) пребывания, но при этом тот обвал, который произошел в 2020 г. до 37,3 млн чел.-дн. по сравнению с 61,7 млн чел.-дн. в 2019 г., вряд ли будет компенсирован в ближайшее время, что обусловлено падением уровня доходов населения и удорожанием санаторно-курортных услуг.

При этом стоит отметить, что с 2017 по 2022 г. включительно доходы организаций санаторно-курортной сферы возросли на 6,4% и составили 184,7 млрд руб. Данный

<sup>1</sup> Число санаторно-курортных организаций. URL: <https://fedstat.ru/indicator/42106>

рост нельзя считать позитивной тенденцией, так как рост инфляционных процессов превышает рост доходности хозяйствующих субъектов исследуемой отрасли.

В последнее время наметилась положительная тенденция отдыха, сопряженного с оздоровлением и лечением, о чем свидетельствуют данные, представленные в *табл. 1*. В частности, в 2022 г. увеличилось количество отдыхающих в СКО (6 561 тыс. чел.). По сравнению с 2018 г. рост составил 2,3%. Стоимость пребывания в СКО с 2018 по 2022 г. выросла на 28%.

Положительные тенденции развития санаторно-курортной отрасли обусловлены рядом факторов, в частности, снятием ковидных ограничений и использованием ранее зарезервированных путевок, вливанием дополнительных государственных субсидий, закрытием границ, и как следствие, переориентацией отдыхающих на внутренний рынок. Эти факторы свидетельствуют о благоприятных перспективах вложения инвестиций в отрасль.

Представленная положительная динамика отрасли не позволяет в полной мере строить позитивные прогнозы ее развития в связи с рядом проблем, анализ которых был проведен нами на основе интервьюирования руководителей более 30 санаториев Краснодарского края и изучения статистической информации. Проблемы сгруппированы по характеру и месту их возникновения.

#### *Макроэкономические проблемы:*

- стремительные изменения потребностей рынка в услугах санаторно-курортного комплекса (СКК);
- высокий темп инфляционных процессов;
- сложности в приобретении специального оборудования из-за санкционного давления.

#### *Проблемы управления:*

- недостаточно конкретные цели бизнес-проектов, сформулированные на среднесрочную и краткосрочную перспективы;
- ориентация на быструю прибыль, что не позволяет развиваться планомерно и ставить реальные среднесрочные и долгосрочные цели развития;
- неоптимальная организационная структура;
- нерациональное распределение обязанностей управленческого персонала;
- недостаточная обоснованность принятия решений об оказании новых видов услуг санаторно-курортного характера;

- ошибки в разработке маркетинговой политики.

*Планово-экономические проблемы:*

- низкий уровень планирования заготовления и расходования ресурсов;
- отсутствие серьезного контроля рационального использования ресурсного потенциала;
- отсутствие планов снижения себестоимости оказываемых санаторно-курортных услуг;
- ошибки в расчетах при определении необходимого количества трудовых, временных, технических, финансовых, интеллектуальных и других видов ресурсов для оказания санаторно-курортных услуг.

*Учетно-аналитические проблемы:*

- необоснованные применяемые методы формирования себестоимости оказываемых санаторно-курортных услуг;
- отсутствие актуальных компьютерных программ для хозяйствующих субъектов СКК (1С:Отель, Shelter PMS, Travelline и др.);
- отсутствие регламентов и методических разработок по контролю и документированию внутрихозяйственных рисков.

*Кадровые проблемы:*

- низкий уровень квалификации обслуживающего персонала;
- недостаточная профессиональная подготовка сотрудников;
- текучесть кадров.

*Юридические проблемы:*

- частые изменения законодательства;
- погрешности в оформлении договоров;
- большое количество претензионных исков от потребителей в отношении качества оказанных санаторно-курортных услуг.

Проведенный анализ проблем развития организаций СКК ставит перед собственниками и руководством хозяйствующих субъектов ряд задач, решение которых позволит справиться с вызовами времени, связанными с геополитическим и мировым экономическим кризисом.

Таким образом, поиск внутрихозяйственных резервов для эффективного ведения бизнеса в санаторно-курортной отрасли является важной задачей, которая может быть решена путем организации результативной модели внутреннего контроля.

Рассматривая модели внутреннего контроля и производя оценку ее зрелости, авторы работы [1] указывают на необходимость ориентации на международную практику. Общие методологические вопросы функционирования системы внутреннего контроля (СВК) в научных изысканиях были представлены в работах [2, 3], при этом особое внимание обращается на оценку эффективности принятых управленческих решений. Принимая во внимание, что аудит является одним из видов финансового контроля, имеет аналогичную информационно-аналитическую базу для проведения контрольных мероприятий, авторы работы [4] представляют учетные документы, исследуемые в процессе аудита запасов и характерные для организаций различной отраслевой направленности. В работе [5] с методической точки зрения обосновывается необходимость проведения проверки по бизнес-процессам, что позволяет обеспечить непрерывность деятельности организации [6]. Значимой для организации контрольных мероприятий является существенность информации, раскрываемой в отчетности, в том числе с позиции оценки выявленных нарушений в учетной практике [7], поэтому предложенная методика с учетом ее трансформации может быть применена и в целях внутреннего контроля.

Более детальная проработка контрольных мероприятий на примере бизнес-процесса «закупки» раскрывается в работе [8]. Непосредственно методику обеспечения сохранности запасов с позиции управления хозяйствующим субъектом авторы работы [9] представили более детализированно, сделав акцент на сравнении запланированных показателей расходования оборотных активов с установленными нормативами. Раскрывая процедуры контроля, автор работы [10] особое внимание уделяет аналитическим процедурам, которые позволяют не только произвести анализ эффективности использования запасов, но и организовать непрерывный контроль на всех этапах производственного цикла. Исследования организационных аспектов СВК запасов в аграрных формированиях были трансформированы в универсальный алгоритм для любого хозяйствующего субъекта без учета отраслевой специфики [11]. Отдельного внимания заслуживает иерархическая модель и методика внутреннего контроля бизнес-процесса «переработка давальческого сырья», которая применима для мониторинга любых видов ресурсов, так как способствует разностороннему контролю внутрихозяйственных рисков, обеспечивая экономическую безопасность хозяйствующего субъекта [12].

Основой любой финансово-хозяйственной деятельности, в том числе и в санаторно-курортной сфере, являются ресурсы, используемые в процессе оказания комплекса услуг. Следует обратить внимание, что для данной отрасли характерен широкий спектр услуг, оказываемый отдыхающим, в частности это услуги по проживанию, питанию, лечению, что, безусловно, повышает предпринимательские риски.

Экономические ресурсы в санаторно-курортной отрасли – это средства, способы и объекты производства, требуемые для осуществления финансово-хозяйственной деятельности, включающие оборотные и основные средства, занимающие большую долю в структуре имущества санаторно-курортных организаций.

На *рис. 3* представлены основные бизнес-процессы организаций СКК, которые функционируют благодаря вложенным ресурсам.

Основной ресурсный потенциал, обеспечивающий процесс непрерывного функционирования организации, нуждающийся в контроле, представлен в *табл. 2*.

Следует отметить, что главная роль в оказании услуг в организациях СКК отводится персоналу, от работы которого зависит удовлетворенность отдыхающих, что тесно коррелирует с устойчивым финансовым состоянием санатория. Но при этом следует учитывать и обширный перечень услуг, оказываемых санаториями, и большое количество обслуживающих, вспомогательных производств и хозяйств, необходимых для функционирования СКК.

Все структурные подразделения нуждаются в ресурсах, перечень которых достаточно обширен, что усложняет процесс учета и контроля от момента поступления до момента списания. В то же время важно правильно планировать объемы приобретаемых ресурсов, сроки их поступления, от чего будет зависеть бесперебойная работа всего санаторно-курортного комплекса, даже с учетом сезонности работы.

Учет, являясь главной информационной базой для планирования, контроля потребляемых ресурсов, в свете применения новых российских стандартов в настоящее время претерпел ряд серьезных изменений, которые были раскрыты с позиции экспертного исследования запасов С.В. Козменковой [13], а также проанализированы изменения способов их оценки, влияющие на показатели финансовой отчетности за смежные периоды [14, 15]. Принятие ФСБУ 5/2019 «Запасы» вызывает необходимость не только внесения изменений в учетную политику, но и принятия новых внутренних стандартов, позволяющих оптимизировать налогообложение хозяйствующих субъектов [16]. Представленные практические примеры оценки запасов при признании (приобретаемых по договорам с долгосрочной отсрочкой оплаты поставки, по которым возможно получение скидок), после признания (определение чистой стоимости продажи запасов, восстановления убытка от обесценения запасов) также свидетельствуют о необходимости трансформации учетной политики [17]. Справедливо мнение С.Н. Поленовой, которая указывает на важность прямых указаний в ФСБУ 5/2019 «Запасы» на обязательность деления производственных затрат в зависимости от способа их включения в себестоимость продукции, работ, услуг и фактическую себестоимость незавершенного производства на прямые и косвенные затраты [18], что позволит повысить достоверность учетной информации.

Важную тему с позиции процесса управления раскрывает Т.Ю. Серебрякова, обосновывая, что не все расходы, относимые к управленческим, являются таковыми, поскольку методические указания по учету материально-производственных расходов отменены в связи с принятием ФСБУ 55/2019 «Запасы» и они могут не применяться [19]. Данные изменения напрямую влияют на сумму управленческих расходов, расходов на продажу, сумму запасов, списываемых в производство.

Особый интерес представляют научные изыскания в области учета малоценных материальных объектов в силу принятия ФСБУ 5/2019 и ФСБУ 6/2020 [20], так как данные стандарты существенно трансформируют подходы к их признанию, оценке и учету, что представляет практический интерес и для организаций санаторно-курортной отрасли, где малоценные предметы занимают значительную долю в общих ресурсах организаций.

Наиболее уязвимыми с точки зрения учета поступления и движения, а также сохранности на всех этапах производственного цикла являются оборотные активы, доля которых в общей валюте баланса в организациях СКК составляет, как правило, более 40%.

Анализируя основные бизнес-процессы хозяйствующих субъектов санаторно-курортной отрасли и принимая во внимание значимость обеспеченности ресурсами, в том числе и оборотными активами, была предпринята попытка разработки поэтапной методики внутреннего контроля запасов, основанной на сквозном наблюдении и фиксации рисков с последующей разработкой рекомендаций по их минимизации.

Наиболее важные аспекты, которые стоит учесть при разработке алгоритма контроля оборотных активов на всех бизнес-процессах и производственных циклах организаций СКК это:

- регламентация бизнес-процесса;
- отношение руководства к выполнению контрольных функций;
- учетно-аналитическое обеспечение процесса контроля.

Регламентация бизнес-процессов заключается в разработке внутренних положений, описывающих ход (этапы) выполнения бизнес-процесса и может трансформироваться в должностную инструкцию, технологическую карту, регламент, положение и др.

Рассматривая процедуру регламентации бизнес-процессов, в которых задействованы оборотные активы организаций санаторно-курортной сферы, а это, можно сказать, все бизнес-процессы хозяйствующего субъекта в силу специфики деятельности санатория, следует отметить значимость и трудоемкость данного этапа контроля. Регламентация выполняет ряд важных задач, в частности:

- стандартизируются бизнес-процессы, исключается дублирование функциональных обязанностей работниками санатория;
- минимизируется количество учетных ошибок;
- формируется полный перечень документации, содержащий систему показателей, необходимых для унификации процесса управления;
- регламенты являются основой для повышения эффективности деятельности и материального стимулирования работников;
- снижается количество приобретенных неликвидных запасов.

Отношение руководства к выполнению контрольных функций стимулирует работников хозяйствующего субъекта выполнять свои трудовые обязанности более качественно.

Учетно-аналитическое обеспечение процесса контроля запасов в большей степени сконцентрировано на планировании и текущем контроле активов и денежных потоков.

В отношении процесса закупок в организациях санаторно-курортной отрасли были выявлены различного рода риски, классификация которых представлена в *табл. 3* и которые следует учитывать в процессе разработки методики контроля.

1. *Планирование объемов ресурсов.* Этап подразумевает ряд процедур, в частности:

- определение необходимых объемов ресурсов для осуществления санаторно-курортной деятельности;
- оценку корреляции плановых показателей в потребности запасов с утвержденными внутренними нормативами;
- анализ плановых показателей запасов, необходимых для непрерывной деятельности на определенный срок (например, месяц) в сопоставлении с количеством запасов в местах хранения.

На этапе планирования стоит важная задача – определение необходимого количества ресурсов с учетом потребностей хозяйствующего субъекта санаторно-курортной отрасли. Это необходимо в первую очередь для того, чтобы минимизировать расхождения между необходимыми и имеющимися ресурсами и оптимизировать количество запасов, хранящихся на складе, что повысит эффективность использования ресурсов.

2. *Оценка прозрачности процедуры закупки оборотных активов и расчетов с поставщиками.* Этап включает:

- анализ корреляции плановой и фактической стоимости запасов с представленными предложениями контрагентов;
- проведение тестирования на экономическую целесообразность проведения конкурентной закупки методом «единственного поставщика»;
- анализ структуры лота на предмет разнородных запасов в объемах, превышающих установленные пределы;
- сопоставление произведенных закупок в смежных периодах для установления их периодичности, контрагентов, победителя закупочной процедуры;
- обоснование плановой стоимости лота на основе проверки на достаточность, достоверность, актуальность представленных документов;
- оценку соблюдения законодательства в части закупочных процедур (рис. 4).

### 3. Проверка наличия и соблюдения внутренних нормативов расходования ресурсов. Проверка проводится по следующим направлениям:

- анализ обоснованности утвержденных локальными актами нормативов списания запасов на оказание услуг;
- проверка разработанных самостоятельно нормативов для списания специфических для отрасли запасов, не утвержденных централизованно (оздоровительно-профилактические малоценные предметы, средства измерения, диагностические приборы и др.).

Для организаций санаторно-курортной отрасли в части формирования потребностей в запасах есть ряд особенностей: продукты питания практически не хранятся на складе, за исключением тех, у которых более длительный срок годности; моющие и чистящие средства могут расходоваться в зависимости от сезона в разных количествах; постельные принадлежности, имея свой срок годности, могут изнашиваться не по установленным нормам, что требует дополнительного контроля со стороны постоянно действующей инвентаризационной комиссии.

### 4. Оценка учета и сохранности оборотных активов. Это одно из важнейших направлений проверки включает:

- оценку системности осуществления процедур внутреннего контроля за движением запасов;
- проведение счетных процедур контроля;
- аналитику по различным направлениям деятельности СКО поступивших и израсходованных запасов (одноразовые материалы, спортивное оборудование, диагностические приборы, профессиональное оборудование для проведения

лечебных процедур и др.) для оценки потребностей на следующий отчетный период.

5. *Анализ эффективности расходования оборотных активов на основе установленных индикаторов в автоматизированных системах контроля.* Это достаточно новое направление контроля, которое осуществляется на базе имеющихся в хозяйствующем субъекте оборудования и программного обеспечения. Для организаций санаторно-курортной сферы наиболее распространенной является автоматизированная система «Санаториум», включающая блок «Медицина» (электронные истории болезни, диспетчеризация назначений, отпуск процедур с планшета); «Размещение» (портал бронирования, автоматическая дефрагментация номерного фонда, динамические цены); «Управление» (интеграция в ЕГИСЗ, мотивация сотрудников на основе показателей) и др. Подобные системы непрерывно во времени позволяют отслеживать потребность в запасах, процесс их закупки, списания, хранения на складе и эффективности использования.

6. *Оценка эффективности процессов автоматизации систем контроля за сохранностью, расходованием оборотных активов.* Этап подразумевает:

- анализ периодичности обновления информации о движении запасов;
- наличие системы параметров контроля, отклонение от которых свидетельствует о наличии рисков бизнес-процесса;
- генерирование выборки по конкретному индикатору (например, своевременность поставки запасов) и периодическая проверка его соблюдения (например, один раз в три дня).

7. *Сообщение результатов контроля (отчет) оборотных активов владельцам бизнес-процессов.* Этап включает:

- формирование оперативных (ежедневных либо чаще), текущих (еженедельных либо чаще), исторических (например, один раз в месяц) отчетов;
- анализ причин отклонения от установленных индикаторов;
- визуализация рисков (формирование карты рисков);
- разработка мероприятий по снижению рисков.

Высокая конкуренция на рынке санаторно-курортных услуг заставляет хозяйствующие субъекты данной отрасли изыскивать внутрифирменные резервы для дальнейшего успешного функционирования и совершенствования бизнеса. Процесс управления бизнес-рисками, возникающими в связи с движением ресурсов в организациях санаторно-курортной отрасли, неразрывно связан с функциями управления. В ходе исследования в отношении процесса закупок в организациях

санаторно-курортной отрасли были выявлены различного рода риски, представлена их классификация и с учетом данных аспектов продуман алгоритм контроля оборотных активов на всех бизнес-процессах и производственных циклах для организаций санаторно-курортной отрасли, включающий регламентацию бизнес-процесса, отношение руководства к выполнению контрольных функций, учетно-аналитическое обеспечение процесса контроля.

Далее представленный алгоритм был детализирован и разбит на этапы контроля процесса закупки оборотных активов, что унифицирует процедуры контроля и повышает эффективность деятельности хозяйствующего субъекта.

**Таблица 1**

**Динамика посещаемости населением и стоимости услуг санаторно-курортных организаций России в 2018–2022 гг.**

**Table 1**

**Dynamics of attendance and cost of services of sanatorium-resort organizations in Russia in 2018–2022**

Показатель	2018	2019	2020	2021	2022
Количество размещенных лиц, тыс. чел.	6 415	6 704	4 044	5 992	6 561
Количество ночевочек, тыс.	77 756	79 289	47 230	68 381	75 032
Средняя стоимость пребывания в СКО в день (июль), руб.	3 095	3 235	3 243	3 353	3 962

*Источник:* авторская разработка по данным Росстата

*Source:* Authoring, based on the Rosstat data

**Таблица 2****Ресурсы, используемые организациями санаторно-курортной отрасли****Table 2****Resources used by sanatorium-resort industry organizations**

<b>Подразделение</b>	<b>Основные ресурсы, задействованные в производственном цикле</b>
<b>Основное производство</b>	
Услуги по размещению	Трудовые ресурсы, коммунальные ресурсы, бытовая химия, хозяйственный инвентарь, малоценные предметы (постельные принадлежности и др.)
Общественное питание	Трудовые, продовольственные ресурсы, хозяйственный инвентарь, коммунальные ресурсы
Медицинские услуги	Трудовые ресурсы, медицинские принадлежности, препараты, техника, бытовая химия, хозяйственный инвентарь
<b>Дополнительные услуги</b>	
Спортивный центр	Трудовые ресурсы, хозяйственный инвентарь, коммунальные, медицинские ресурсы и др.
Спа-салон	
Центр туризма	
<b>Обслуживающие производства и хозяйства</b>	
Прачечная	Трудовые ресурсы, бытовая химия, хозяйственный инвентарь, коммунальные ресурсы, запасы, топливо, расходы на рекламу, расходы по содержанию зданий и сооружений
Гараж	
Клининговые услуги	
Отдел маркетинга	
Инженерная служба	
<b>Общехозяйственные подразделения</b>	
Финансовый отдел	Трудовые, технические, коммунальные ресурсы и др.
Юридический отдел	
Маркетинговая служба	
Отдел кадров	
Отдел внутреннего контроля	
Отдел охраны и обеспечения общественного порядка	

*Источник:* авторская разработка

*Source:* Authoring

**Таблица 3****Виды рисков, связанные с процедурой закупки оборотных активов****Table 3****Types of risks associated with procurement procedure for current assets**

<b>Вид риска</b>	<b>Последствия</b>
Отсутствие четкой регламентации федерального и локального уровней процедур закупки	Нет фиксации стартовой (максимальной) закупочной цены активов, основанной на аналитических данных рынка, что не позволяет четко спланировать необходимые объемы финансовых средств. Не унифицирован порядок формирования технического задания, что усложняет процесс планирования закупки оборотных активов
Низкая квалификация сотрудников, занимающихся процессом закупки	Усложняет процесс планирования закупки оборотных активов. Перебои в поставках, что сказывается на качестве оказываемых санаторно-курортных услуг и удовлетворенности их потребителей
Отсутствие системной проверки разовых контрагентов	Возникновение налоговых рисков. Риск несвоевременной поставки. Риск некомплектности и поставки некачественных запасов
Влияние процесса закупки на другие бизнес-процессы организаций СКК	Несвоевременное оказание санаторно-курортных услуг. Несоответствие качества оказываемых услуг заявленным. Риск отказа клиентов от санаторно-курортных услуг
Низкий уровень автоматизации процедур закупки	Низкая оперативность в получении необходимых запасов на каждый этап (бизнес-цикл) оказываемых услуг. Затаренность складских помещений. Устаревание (моральное, физическое) оборотных активов, списываемых в основное производство. Ошибки технического характера в процессе юридического оформления, учета, хранения и др.

*Источник:* авторская разработка

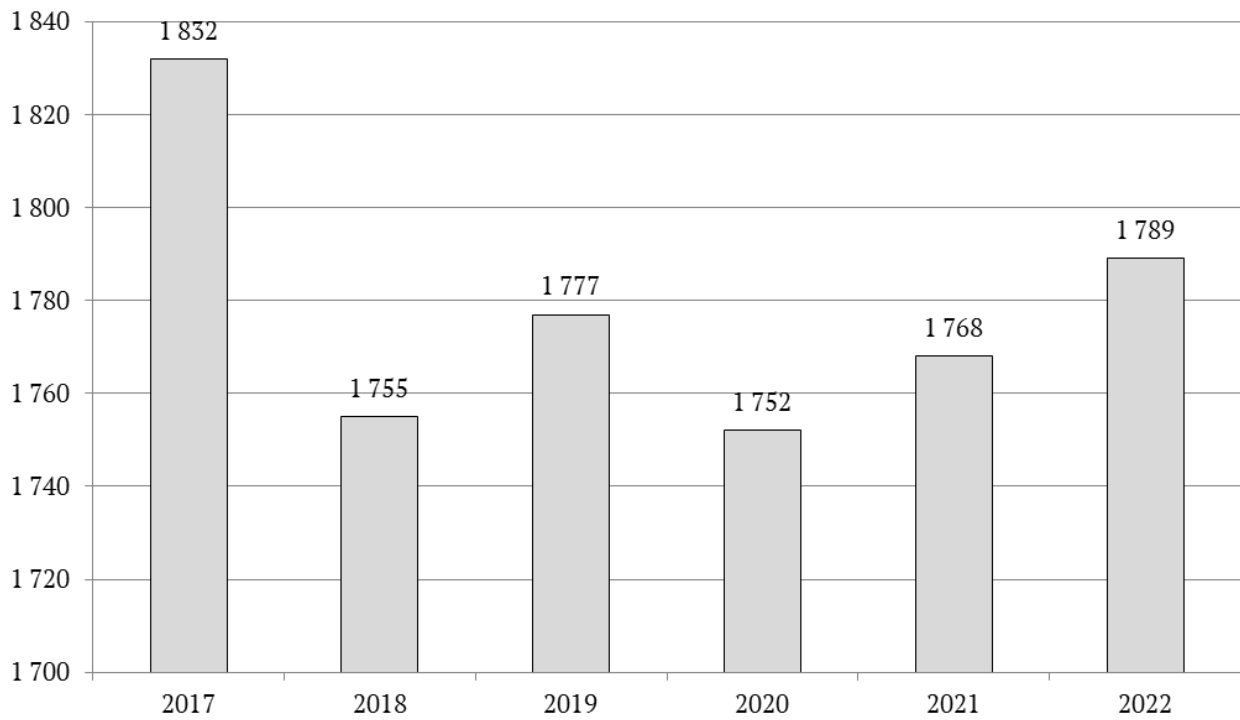
*Source:* Authoring

**Рисунок 1**

**Количество санаторно-курортных организаций в России в 2017–2022 гг., ед.**

**Figure 1**

**The number of sanatorium-resort organizations in Russia in 2017–2022**



Источник: авторская разработка

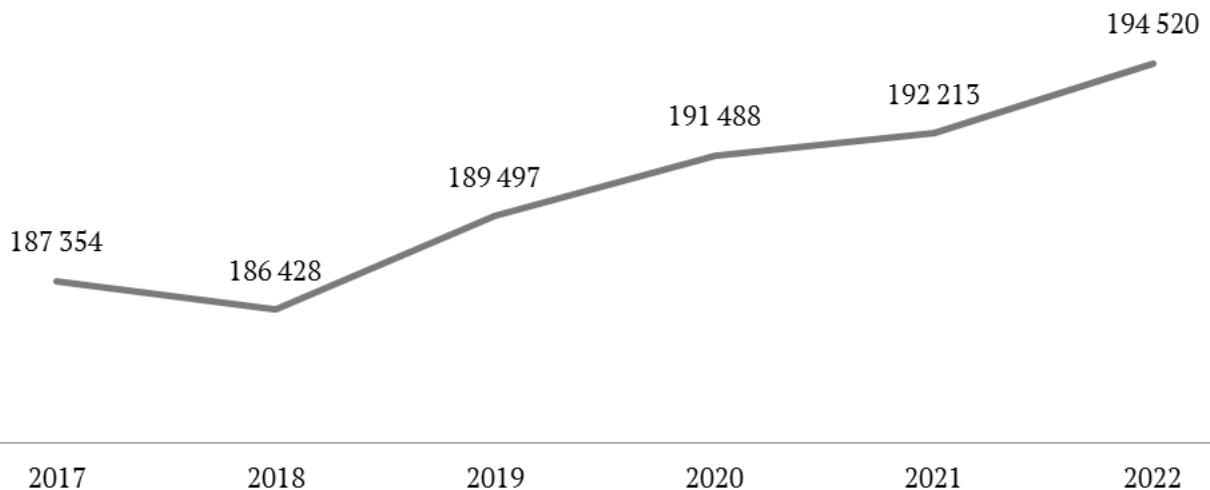
Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Количество номеров в санаторно-курортных организациях России в 2017–2022 гг., ед.**

**Figure 2**

**The number of rooms in sanatorium-resort organizations in Russia in 2017–2022**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 3**

**Основные бизнес-процессы организаций санаторно-курортного комплекса**

**Figure 3**

**The main business processes of organizations of the sanatorium-resort complex**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 4**

**Оценка закупочных процедур**

**Figure 4**

**Evaluation of procurement procedures**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

## Список литературы

1. Сафонова М.Ф., Мамушкина Н.В. Модель оценки зрелости и эффективности системы внутреннего контроля // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2023. № 3. С. 34–46.  
URL: <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2023-3-34-46>
2. Калинина И.Н., Мокосеева М.А., Дулунц К.А. Планирование внутреннего аудита // Естественно-гуманитарные исследования. 2021. № 33(1). С. 234–238.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/planirovanie-vnutrennego-audita-1?ysclid=lpmqgm2egb777951368>
3. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Дятлова А.Ф. и др. Совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля системы управления предприятием // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2023. Т. 18. № 2. С. 150–159. URL: <https://naukaru.ru/ru/nauka/article/67331/view>
4. Кисилевич Т.И., Петух А.В., Азарова В.С. Аудит материально-производственных запасов // Экономика и предпринимательство. 2016. № 7. С. 598–601.
5. Вялая Е.С. Развитие методики аудита бизнес-процессов // Естественно-гуманитарные исследования. 2022. № 41(3). С. 441–444.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodiki-audita-biznes-protsessov?ysclid=lpmr9ie9r3242410032>
6. Сериков В.В. Непрерывность деятельности фирмы как основополагающий аспект ее существования // Естественно-гуманитарные исследования. 2022. № 40(2). С. 444–450. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nepreryvnost-deyatelnosti-firmy-kak-osnovopolagayuschiy-aspekt-ee-suschestvovaniya?ysclid=lpmrd49w5q469260353>
7. Петух А.В. Существенность в аудите: подход, основанный на приоритетах и ограничениях // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2019. Т. 12. № 2. С. 182–195.  
URL: <https://vestnik.vsau.ru/wp-content/uploads/2019/07/182-195.pdf>
8. Нгуен Тхи Ха Ми, Мельник М.В. Критерии оценки системы внутреннего контроля на примере бизнес-процесса «Закупки» // Экономика и управление: проблемы, решения. 2020. Т. 1. № 1. С. 129–135.
9. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Залилова З.А., Гимадиев И.М. Совершенствование методического обеспечения контроля наличия и сохранности запасов в системе управления предприятием // Вестник Казанского государственного аграрного университета. 2021. Т. 16. № 2. С. 107–115.  
URL: <https://vestnik-kazgau.ru/images/archive/2021/2/19.pdf>

10. *Алексеевко А.Ю.* Применение аналитических процедур в процессе внутреннего аудита материально-производственных запасов в стивидорных компаниях // *Инновационное развитие экономики*. 2017. № 6. С. 265–275.  
URL: [https://ineconomic.ru/sites//field\\_print\\_version/6-42-2017.pdf](https://ineconomic.ru/sites//field_print_version/6-42-2017.pdf)
11. *Кучеренко С.А., Бондарева Н.Н.* Развитие методических и организационных аспектов системы внутреннего контроля материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях // *Естественно-гуманитарные исследования*. 2019. № 26(4). С. 283–287.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodicheskikh-i-organizatsionnyh-aspektov-sistemy-vnutrennego-kontrolya-materialno-proizvodstvennyh-zapasov-v-ysclid=lpms52pyaz938565966>
12. *Сафонова М.Ф., Фельде Е.М.* Учет и контроль операций по переработке давальческого сырья: экономическая эффективность и налоговые риски // *Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2023. № 1. С. 35–46.  
URL: <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2023-1-35-46>
13. *Козменкова С.В., Тюнькова Е.В.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Исследование товарных операций при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 12. С. 1368–1385.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.12.1368>
14. *Козменкова С.В., Егорова О.С.* Сравнительный анализ оценки имущества в бухгалтерских стандартах // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2023. № 19. С. 2–11.
15. *Дружиловская Э.С.* Новые правила оценки запасов в бухгалтерском учете организаций государственного сектора // *Бухучет в здравоохранении*. 2019. № 3. С. 30–43. URL: <https://panor.ru/articles/novye-pravila-otsenki-zapasov-v-bukhgalterskom-uchete-organizatsiy-gosudarstvennogo-sektora/2437.html?ysclid=lpmsgrujgn531106866#>
16. *Городилов М.А.* ФСБУ 5/2019 «Запасы»: Анализ концептуальных изменений // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 8. С. 844–863.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
17. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Практические аспекты применения нового порядка учета запасов // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 1. С. 4–23. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.1.4>
18. *Поленова С.Н.* Учет производства: новые правила ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Аудитор*. 2021. Т. 7. № 9. С. 40–44.

19. *Серебрякова Т.Ю.* Управленческие расходы в контексте ФСБУ 5/2019 «Запасы» // *Международный бухгалтерский учет*. 2021. Т. 24. Вып. 4. С. 392–406.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.4.392>

20. *Дружиловская Т.Ю.* Проблемы бухгалтерского учета малоценных материальных объектов // *Международный бухгалтерский учет*. 2023. Т. 26. Вып. 4. С. 405–423.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.4.405>

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## DEVELOPING THE METHODOLOGY FOR INTERNAL CONTROL OF CURRENT ASSETS IN ORGANIZATIONS OF HEALTH RESORT INDUSTRY

Margarita F. SAFONOVA <sup>a,\*</sup>;

Evgeniya S. VYALAYA <sup>b</sup>

<sup>a</sup> Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (KubSAU), Krasnodar, Krasnodar Krai, Russian Federation  
safsf@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-5825-4316>

<sup>b</sup> Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin (KubSAU), Krasnodar, Krasnodar Krai, Russian Federation  
lebed\_evgeniya@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 617/2023  
Received 30 Nov 2023  
Received in revised form 6 December 2023  
Accepted 14 Dec 2023  
Available online 28 December 2023

**JEL classification:** M42

**Keywords:** internal control, risk, current asset, sanatorium and health resort complex

### Abstract

**Subject.** In organizations of health resort industry, current assets occupy a significant share in the balance-sheet total, which requires increased attention on the part of management and owners to the condition of these assets, their inflow, outflow, and consumption efficiency. Unified methodological approaches to continuous control over current assets optimize the amount of material resources consumed, thus reducing the cost of services provided by the sanatorium and health resort complex, and increasing the profitability of industry organizations.

**Objectives.** The study aims to formulate an effective model of internal control over current assets for business entities of the sanatorium and health resort complex, considering the general digitalization of organization's business processes.

**Methods.** We employ interviewing and observation, analytical, statistical, computational and graphical methods.

**Results.** We determined that positive dynamics of the industry does not allow for building positive development forecasts due to a number of macroeconomic problems, as well as management, planning and economic, accounting and analytical, personnel and legal problems. Owners and management of the industry organizations face the challenge of searching for in-house reserves for effective business management and continuous control of inventory representing a significant share in the balance sheet currency.

**Conclusions.** The offered methodology for internal control of current assets will ensure ongoing monitoring of business risks and financial stability of business entities in the industry.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Safonova M.F., Vyalaya E.S. Developing the Methodology for Internal Control of Current Assets in Organizations of Health Resort Industry. *Economic Analysis: Theory and Practice*, 2023, vol. 22, iss. 12, pp. 2310–2331.  
<https://doi.org/10.24891/ea.22.12.2310>

## References

1. Safonova M.F., Mamushkina N.V. [The model for assessing the maturity and effectiveness of the internal control system]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*, 2023, no. 3, pp. 34–46. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2023-3-34-46>
2. Kalinina I.N., Mokoseeva M.A., Dulunts K.A. [Internal audit planning]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*, 2021, no. 33(1), pp. 234–238. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/planirovanie-vnutrennego-audita-1?ysclid=lpmqgm2egb777951368> (In Russ.)
3. Klychova G.S., Zakirova A.R., Dyatlova A.F. et al. [Improvement of methodological support of internal control of the enterprise management system]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 2023, vol. 18, no. 2, pp. 150–159. URL: <https://naukaru.ru/ru/nauka/article/67331/view> (In Russ.)
4. Kisilevich T.I., Petukh A.V., Azarova V.S. [Audit of inventories]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2016, no. 7, pp. 598–601. (In Russ.)
5. Vyalaya E.S. [Development of business process audit methodology]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*, 2022, no. 41(3), pp. 441–444. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodiki-audita-biznes-protsessov?ysclid=lpmr9ie9r3242410032> (In Russ.)
6. Serikov V.V. [Continuity of the company's activity as a fundamental aspect of its existence]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*, 2022, no. 40(2), pp. 444–450. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nepriyvnost-deyatelnosti-firmy-kak-osnovopolagayushiy-aspekt-ee-suschestvovaniya?ysclid=lpmr49w5q469260353> (In Russ.)
7. Petukh A.V. [Materiality in auditing: Approach based on priorities and constraints]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*, 2019, vol. 12, no. 2, pp. 182–195. URL: <https://vestnik.vsau.ru/wp-content/uploads/2019/07/182-195.pdf> (In Russ.)
8. Nguhen Thi Ha My, Mel'nik M.V. [Criteria for internal control assessment on the example of the “Purchasing” business process]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2020, vol. 1, no. 1, pp. 129–135. (In Russ.)
9. Klychova G.S., Zakirova A.R., Zalilova Z.A., Gimadiev I.M. [Improvement of methodological support for control of the availability and safety of stocks in the

- enterprise management system]. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Kazan State Agrarian University*, 2021, vol. 16, no. 2, pp. 107–115. URL: <https://vestnik-kazgau.ru/images/archive/2021/2/19.pdf> (In Russ.)
10. Alekseenko A. Yu. [Application of analytical procedures in the process of internal audit of inventories in stevedoring companies]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2017, no. 6, pp. 265–275. URL: [https://ineconomic.ru/sites//field\\_print\\_version/6-42-2017.pdf](https://ineconomic.ru/sites//field_print_version/6-42-2017.pdf) (In Russ.)
11. Kucherenko S. A., Bondareva N. N. [Development of methodological and organizational aspects of the system of internal control of inventories in agricultural organizations]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya = Natural-Humanitarian Studies*, 2019, no. 26(4), pp. 283–287. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-metodicheskikh-i-organizatsionnyh-aspektov-sistemy-vnutrennego-kontrolya-materialno-proizvodstvennyh-zapasov-v?ysclid=lpms52pyaz938565966> (In Russ.)
12. Safonova M. F., Fel'de E. M. [Accounting and control of toll processing operations: Economic efficiency and tax risks]. *Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*, 2023, no. 1, pp. 35–46. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.18323/2221-5689-2023-1-35-46>
13. Kozmenkova S. V., Tyun'kova E. V. [Federal Accounting Standard (FSBU) 5/2019 – Inventories: An investigation of commodity operations during forensic auditing]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 12, pp. 1368–1385. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.12.1368>
14. Kozmenkova S. V., Egorova O. S. [Comparative analysis of property valuation in accounting standards]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-commercial Organizations*, 2023, no. 19, pp. 2–11. (In Russ.)
15. Druzhilovskaya E. S. [New Inventories Valuation Rules in Public Sector Organizations Accounting]. *Bukhuchet v zdravookhranении = Accounting in Healthcare*, 2019, no. 3, pp. 30–43. URL: <https://panor.ru/articles/novye-pravila-otsenki-zapasov-v-bukhgalterskom-uchete-organizatsiy-gosudarstvennogo-sektora/2437.html?ysclid=lpmsgrujgn531106866#> (In Russ.)
16. Gorodilov M. A. [Federal Accounting Standard 5/2019 – Inventories: An analysis of conceptual changes]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 8, pp. 844–863. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.8.844>
17. Lisovskaya I. A., Trapeznikova N. G. [Practical aspects of applying the new accounting treatment of inventories]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International*

*Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 1, pp. 4–23. (In Russ.)

URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.1.4>

18. Polenova S.N. [Account Production: New Rules FSBU 5/2019 "Spares"]. *Auditor*, 2021, vol. 7, no. 9, pp. 40–44. (In Russ.)

19. Serebryakova T.Yu. [Management expenses in the context of Federal Accounting Standard (FSBU) 5/2019 – Inventories]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 4, pp. 392–406. (In Russ.)

URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.4.392>

20. Druzhilovskaya T.Yu. [The issues of low-value material object accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 4, pp. 405–423. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.4.405>

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.