

## БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

УДК 657.6

**В.Н. НЕСТЕРОВ,**

*доктор экономических наук, профессор*

*Казанский (Приволжский) федеральный университет*

**Э.Т. ХАБИБУЛИН,**

*магистрант*

*Казанский (Приволжский) федеральный университет*

### ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

**Аннотация.** Развитие рыночных отношений повышает актуальность применения бухгалтерской (финансовой) отчетности для информирования заинтересованных пользователей о деятельности организации, ее финансовом положении. На основе финансовой отчетности ее пользователи принимают адекватные управленческие решения. В этой связи участники рыночных отношений – акционеры, инвесторы, кредиторы и пр. – должны быть уверены в достоверности финансовой отчетности, с которой им придется взаимодействовать. Несмотря на наличие систем внутреннего контроля в организациях, а также разработанных процедур внешнего аудита по достоверности составленной отчетности, проблема ее искажений до сих пор остается до конца не решенной. Ввиду наличия данной проблемы необходимы изучение и разработка современных методик систем внутреннего контроля с целью снижения искажений и ошибок в финансовой отчетности. В статье рассматривается проблема оценки эффективности системы внутреннего контроля. Предлагается конкретная методика рейтинговой оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля (на примере действующей организации ООО «ТАИФ-НК АЗС»), которая включает в себя наиболее значимые направления контроля, охватывающие важнейшие сферы деятельности организации и влияющие на достоверность финансовой отчетности, такие, как организация бухгалтерского учета и формирование отчетности, состояние контроля как функции управления предприятием.

**Ключевые слова:** внутренний контроль, бухгалтерская отчетность, оценка эффективности контроля, бухгалтерский учет, искажения отчетности.

Развитие подходов к исследованию системы внутреннего контроля необходимо для повышения достоверности финансовой отчетности организаций. В рамках внутреннего контроля организации устанавливают необходимые требования к контрольной и информационной среде, которые оказывают влияние на формирование отчетности, оценку возможных рисков ее искажения [2].

В целях повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля важно выработать систему ее оценки. В ООО «ТАИФ-НК АЗС» существуют следующие тре-

бования к эффективности внутреннего контроля организации, представленные в табл. 1.

По нашему мнению, для исследования эффективности действующей системы внутреннего контроля необходимо разработать специальный тест, который позволит оценивать данную систему в целях повышения достоверности финансовой отчетности. Для разработки такого теста выделим наиболее значимые направления контроля, которые должны охватывать следующие сферы деятельности организации:

- система бухгалтерского учета;
- процедуры контроля;

**Основные требования к эффективности внутреннего контроля  
ООО «ТАИФ-НК АЗС»**

Требования	Характеристика
Стратегическое требование	Проведение анализа развития организации с точки зрения достижения стратегических задач
Требование результативности	Достижение решения поставленных задач
Системность	Объединение контрольных и плановых функций, делегирование полномочий при проведении процедур внутреннего контроля
Адаптивность	Быстрая адаптация процедур контроля при изменении факторов внутренней и внешней среды
Оптимальность	Осуществление контрольных процедур, исключающих лишние и чрезмерные мероприятия, которые увеличивают сроки и объемы проверки
Экономичность	Соответствие затраченных трудовых и финансовых ресурсов эффективности контрольных действий

– практика управления организацией;  
– процесс формирования отчетности;  
– практика работы ревизионной комиссии и службы внутреннего аудита.

Рассмотрим их более подробно. В рамках системы бухгалтерского учета предполагается, что система внутреннего контроля позволяет в полной мере развивать процесс формирования отчетности и ее соответствие условиям достоверности. Важным направлением, по нашему мнению, является наличие регламентных документов, включающих учетную политику, утвержденный рабочий план счетов, график документооборота, утвержденные типовые формы первичных документов. Отсутствие какого-либо из указанных регламентных документов открывает пространство для возможных искажений и манипулирования отчетностью.

Отсутствие утвержденных форм документов и графика документооборота может также негативно влиять на наличие первичной документации, которая является основой бухгалтерского учета и отчетности. В таблице 2 представлена сводная оценка эффективности внутреннего контроля по направлению «Система бухгалтерского учета».

Рассмотрим направление оценки эффективности внутреннего контроля «Процедуры контроля». В этом направлении нами предполагается, что система внутреннего контроля будет эффективной при должном внимании к отдельным процедурам контроля, среди кото-

рых можно выделить: проверки независимых аудиторов, стабильно проводимые инвентаризации, развитие системы ограничения доступа к активам, системы защиты данных бухгалтерского учета.

Так, в частности, проверки независимым аудитором являются важным направлением обеспечения достоверности финансовой отчетности, поскольку аудитор в процессе проверки получает доступ к ключевым данным деятельности организации, которые отсутствуют у заинтересованных внешних пользователей. Это является полезным для менеджмента организации, внешних пользователей, которые не всегда имеют достаточные сведения и знания о правилах учета и формирования отчетности.

Инвентаризация позволяет осуществить контроль наличия активов и обязательств организации в сравнении с данными бухгалтерского учета. Выявленные отклонения обязательно отражаются в системе бухгалтерского учета, что позволяет сформировать более достоверный бухгалтерский баланс [3].

Ограничение доступа к активам, а также совершенствование систем защиты данных в организации повышают сохранность как активов организации, так и бухгалтерской информации, которые, как правило, являются трудно восполняемыми. При их утере организация становится неэффективной. Методика оценки эффективности внутреннего контроля по направлению «Процедуры контроля» представлена в табл. 3.

Таблица 2

**Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению  
«Система бухгалтерского учета»**

Характеристика	Низкая эффективность	Средняя эффективность	Высокая эффективность
Наличие учетной политики	Отсутствует	Утверждена, но используется не всеми работниками бухгалтерии	Утверждена, и используется всеми работниками бухгалтерии
Изменения в учетной политике за последние три года	Носят произвольный характер	Изменения обоснованны	Изменений не было
Рабочий план счетов	Не утвержден	Утвержден типовой план счетов, который не учитывает специфику деятельности	Утвержден план счетов, который учитывает специфику деятельности
График документооборота	Не утвержден	Утвержден, но применяется не полностью либо не соответствует организационной структуре и масштабам предприятия	Утвержден, используется, соответствует организационной структуре и масштабам предприятия
Систематизация и хранение первичных документов	Отсутствуют единые принципы систематизации документов, хранение в произвольном порядке	Порядок систематизации и хранения документов на каждом участке определяется бухгалтером самостоятельно	Четко налаженная систематизация, хранение документов в строгом порядке
Должностные инструкции для работников бухгалтерии	Не утверждены	Утверждены, но носят формальный характер	Утверждены, используются в работе
Главный бухгалтер	Смена главного бухгалтера в проверяемом периоде или после окончания проверяемого периода	Имеет небольшой стаж работы на предприятии	Длительный стаж работы на предприятии

Таблица 3

**Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению «Процедуры контроля»**

Характеристика	Низкая эффективность	Средняя эффективность	Высокая эффективность
Аудиторская проверка	Не проводились	Проводятся по мере необходимости по инициативе учредителей	Проводятся ежегодно
Инвентаризация	Не проводятся, и регламент не установлен	Проводятся один раз в год по утвержденным срокам	Проводятся оперативно в течении года по утвержденным срокам
Охрана имущества и ограничение доступа к активам	Отсутствует	Некоторое имущество охраняется и имеет ограниченный доступ	Строгая охрана имущества, использование сейфов, сигнализации, привлечение охранников
Система паролей для пользования компьютерами, базами данных и файлами	Отсутствует	Носит формальный характер, может быть легко нарушена	Установлена строгая система паролей
Наличие специального подразделения/специалиста, отвечающего за безопасность информации	Отсутствует	Имеются специалисты	Имеется специальное подразделение с отработанной технологией действий
Меры ответственности персонала за работу с информацией	Система мер отсутствует	Существующая система мер не функционирует	Каждый сотрудник несет персональную ответственность за вверенную ему информацию

Далее рассмотрим направление оценки эффективности внутреннего контроля «Практика управления организацией». Данное направление предполагает, что менеджмент организации действует эффективно и понимает, что обеспечение высокого уровня внутреннего контроля – это первостепенная задача, которая способствует достоверности финансовой отчетности. Соответственно, по нашему мнению, в данной части наиболее важными являются следующие направления: методы управления организацией, сложившаяся организационная структура, распределение полномочий. Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению «Практика управления организацией» представлена в табл. 4.

Не менее важным считаем выделить и направление эффективности внутреннего контроля «Процесс формирования отчетности». Здесь важными являются установление конкретных сроков формирования отчетности и их соблюдение, а также проведение исследований ответственных сотрудников по изменению правил ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности, проведение контрольных процедур по соответствию бухгалтерской отчетности данным бухгалтерского учета (табл. 5).

Последним направлением в рамках исследования эффективности системы внутреннего контроля выступает «Практика работы ревизионной комиссии и службы внутреннего контроля». Это направление является одним из значимых, поскольку служба внутреннего контроля позволяет обеспечить непрерывный мониторинг эффективности проводимых операций в ходе осуществления хозяйственной деятельности организации (табл. 6).

Если по отдельным характеристикам, выделенным нами выше, выставлять баллы, то имеется возможность дать обобщающую оценку эффективности системы внутреннего контроля организации в целом. Каждая категория эффективности должна иметь свой коэффициент эффективности [1].

Предлагается, чтобы низкая эффективность имела коэффициент 0, средняя – 0,5, высокая – 1. Тогда при суммировании всех баллов в рамках категорий эффективности и умножении их на соответствующие коэффициенты появляется возможность оценить общую эффективность внутреннего контроля организации.

В соответствии с результатами теста по данным ООО «ТАИФ-НК АЗС» сумма баллов низкой эффективности составила 1 балл, средней

Таблица 4

**Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению  
«Практика управления организацией»**

Характеристика	Низкая эффективность	Средняя эффективность	Высокая эффективность
Управленческие решения	Единоличное руководство	Умеренное разделение полномочий	Широкое разделение полномочий и ответственности
Понимание руководством предприятия значения финансовой отчетности	Недостаточное	Средняя степень понимания	Руководство уделяет большое внимание вопросам, связанным с финансовой отчетностью
Соответствие организационной структуры размеру и степени сложности деятельности	Плохое	Среднее	Хорошее
Участие высшего руководства в контроле за обработкой данных	Недостаточное	Умеренное	Активное
Установление ответственности служащих (включая особые обязанности и подотчетность)	Не устанавливаются	Устанавливаются и документируются частично	Детально установлены в документальном виде

Таблица 5

**Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению  
«Процесс формирования отчетности»**

Характеристика	Низкая эффективность	Средняя эффективность	Высокая эффективность
Соблюдение графика подготовки отчетности	Отчетность сдается с опозданием	График подготовки отчетности не соблюдается. Отчетность сдается в последний день	График подготовки отчетности соблюдается. Отчетность сдается не менее, чем за два дня до установленного срока
Реакция на изменения в порядке ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности	Плохая	Средняя	Изменения отслеживаются, и оперативно принимаются необходимые меры
Проведение сверки данных бухгалтерской отчетности и информации бухгалтерского учета	Не производится	Производится эпизодически	Сверка производится регулярно. Отклонения оперативно выявляются и объясняются

Таблица 6

**Оценка эффективности внутреннего контроля по направлению  
«Практика работы ревизионной комиссии и службы внутреннего контроля»**

Характеристика	Низкая эффективность	Средняя эффективность	Высокая эффективность
А	1	2	3
Организационное закрепление функций внутреннего контроля/ аудита/ревизионной комиссии	Отсутствует	Отдельные функции внутреннего контроля закреплены за отдельными подразделениями/ сотрудниками	В организации имеется специальное контрольное подразделение
Наличие инструкций по выполнению контрольных функций	Отсутствуют	Отсутствуют, имеется непостоянное распределение контрольных функций	Документально оформленное распределение контрольных функций
Количество, подготовка и опыт персонала	Недостаточные	Находящиеся на пределе	Достаточные с учетом степени ответственности
Составление отчетов по выявленным нарушениям и выводов по результатам	Не составляются	Составляются нерегулярно или частично	Готовятся детальные письменные отчеты
Действия менеджмента по исправлению обнаруженных недостатков	Не производятся	Производятся отчасти	Производятся все необходимые действия

эффективности – 6 баллов, высокой эффективности – 17 баллов. Всего выделено нами характеристик эффективности – 24.

Тогда с учетом коэффициентов общее значение эффективности составит:  $1 \times 0 + 6 \times 0,5 + 17 \times 1 = 20$ . Данное число не позволяет сделать конкретный вывод о том, насколько в ООО «ТАИФ-НК АЗС» система внутреннего контро-

ля действует эффективно. Поэтому предлагаем ввести также шкалу эффективности. Данная шкала будет распределяться пропорционально от 0 до 100 %.

От 0 до 33 % система внутреннего контроля будет неэффективной, от 34 до 66 % – средней эффективности, от 67 до 100 % – высокой эффективности. Соответственно, в процентном

соотношении система внутреннего контроля находится у вышеназванной организации на следующем уровне:  $20 / 24 \times 100 \% = 83,33 \%$ . Данный уровень соответствует высокой эффективности. То есть можно сделать вывод, что финансовая отчетность в целом составлена на высоком уровне и удовлетворяет критериям достоверности.

### Литература

1. Богохудова В.А. Искажения отчетности посредством вуалирования и фальсификации // Наука XXI века: опыт прошлого – взгляд в будущее: материалы II Международной научно-практической конференции (Омск, 25 апреля 2016 г.). – Омск: Издательство Сибирского государственного автомобильно-дорожного университета. – С. 319–323.
2. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской отчетности: дис. ... канд. экон. наук. – М., 2014. – 202 с.
3. Волошин Д.А. Искажение корпоративной отчетности: выявление, противодействие и профилактика. – М.: Инфра-М, 2020. – 156 с.
4. Касьянова С.А. Аудит: учебное пособие. – М.: Вузовский учебник; Инфра-М, 2018. – 196 с.
5. Мельник М.В. Словарь аудитора и бухгалтера. – М.: Экономика, 2003. – 703 с.
6. Nesterov V.N., Kozlova N.N., Goryacheva D.I. Assessment of environmental and material misstatement risk at the preconditions level // Procedia Environmental Science, Engineering and Management. – 2020. – Vol. 7. – Is. 3. – P. 385–394.
7. Nesterov V.N., Kozlova N.N. Methodology for the technical and economic analysis of a product at the projection stage // Issues and Trends in Interdisciplinary Behavior and Social Science: Proceedings of the 6<sup>th</sup> International Congress on Interdisciplinary Behavior and Social Sciences, ICIBSoS 2017 (Bali, July 22–23, 2017). – 2017. – P. 117–124.
8. Nesterov V.N., Kozlova N.N. Managerial control in the system of budgeting // Advances in Economics, Business and Management Research: Proceedings of the International Conference “Economy in the Modern World”, ICEMW 2018 (Kazan, July 26–27, 2018). – 2018. – Vol. 61. – P. 393–397.
9. Shigaev A.I., Ivashkevich V.B. Economology and actuarial accounting in digital economy // Advances in Economics, Business and Management Research: Proceedings of the International Conference “Economy in the Modern World”, ICEMW 2018 (Kazan, July 26–27, 2018). – 2018. – Vol. 61. – P. 419–423.
10. Meleshenko S.S., Kozlova N.N., Tarasova S.F., Gazimova E.F. The assessment of audit organizations' quality control efficiency // Kazanskiy ekonomicheskiy vestnik. – 2017. – No. 5 (31). – P. 53–59.
11. Neizvestnaya D.V., Kozlova N.N., Prodanova N.A. Application of CVP-Analysis at the Water Transport Organizations // HELIX. – 2018. – Vol. 8. – Is. 1. – P. 2811–2815.

### Информация об авторах

**Нестеров Владимир Николаевич**, доктор экономических наук, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

**E-mail:** nesterov\_kki@mail.ru

**Хабибулин Эмиль Тэлыгатович**, магистрант (программа «Учет, аудит и финансовый консалтинг»), Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

**E-mail:** emil1x@yandex.ru

V.N. NESTEROV,  
*Doctor in Economics, Professor,*  
*Kazan (Volga region) Federal University*

E.T. KHABIBULIN,  
*Master Student,*  
*Kazan (Volga region) Federal University*

## FORMATION OF A METHODOLOGY FOR EVALUATING INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN COMMERCIAL ENTITIES

**Abstract.** The development of market relations increases the relevance of the use of accounting (financial) statements to inform interested users about the activities of the organization, its financial position. On the basis of financial statements, its users make adequate managerial decisions. In this regard, market participants – shareholders, investors, creditors and others – must be confident in the reliability of the financial statements with which they have to interact. Despite the existence of internal control systems of organizations, as well as the developed procedures for external audit of the reliability of the reports, the problem of its distortions still remains unresolved. In view of the presence of this problem, it is necessary to study and develop modern methods of internal control systems in order to reduce distortions and errors in financial reporting. The article deals with the problem of evaluating the effectiveness of the internal control system. A specific methodology for rating the effectiveness of the functioning of the internal control system is proposed using the example of the operating organization TAIF-NK AZS LLC, which includes the most significant areas of control covering the most important areas of the organization's activities and affecting the reliability of financial statements, such as the organization of accounting and reporting, the state of control, enterprise management.

**Keywords:** internal control, financial statements, assessment of control efficiency, accounting, reporting distortions.

### References

1. *Bogokhudova V.A.* Distortions of reporting through veiling and falsification // In the collection: Science of the 21st century – the experience of the past. – 2016. – P. 319–323.
2. *Gordeeva A.A.* Methodology for detecting distortions in accounting statements: thesis of PhD in Economics: 08.00.12 / Alexandra Aleksandrovna Gordeeva. – M., 2014. – 202 p.
3. *Voloshin D.A.* Distortion of corporate reporting: identification, counteraction and prevention. – M.: INFRA-M, 2020. – 156 p.
4. *Kasyanova S.A.* Audit: textbook manual. – M.: University textbook: INFRA-M, 2018. – 196 p.
5. *Melnik M.V.* Dictionary of auditor and accountant. – M.: Publishing House “Economics”, 2003. – 703 p.
6. *Nesterov V.N., Kozlova N.N., Goryacheva D.I.* Assessment of environmental and material misstatement risk at the preconditions level // *Procedia Environmental Science, Engineering and Management*. Vol. 7, is. 3. – P. 385–394.
7. *Nesterov V.N., Kozlova N.N.* Methodology for the technical and economic analysis of a product at the projection stage // *Issues and Trends in Interdisciplinary Behavior and Social Science – Proceedings of the 6th International Congress on Interdisciplinary Behavior and Social Sciences, ICIBSoS, 2017*. – P. 117–124.
8. *Nesterov V.N., Kozlova N.N.* Managerial control in the system of budgeting // *Proceedings of the International conference “Economy in the modern world” (ICEMW 2018), Advances in Economics, Business and Management Research, 2018*. – Vol. 61. – P. 393–397.
9. *Shigaev A.I., Ivashkevich V.B.* Economology and actuarial accounting in digital economy. *Advances in Economics, Business and Management Research, 2018*. – Vol. 61. – P. 419–423.
10. *Meleshenko S.S., Kozlova N.N., Tarasova S.F., Gazimova E.F.* The assessment of audit organizations' quality control efficiency // *Kazan Economic Bulletin*. – 2017. – No. 5 (31). – P. 53–59.
11. *Neizvestnaya D.V., Kozlova N.N., Prodanova N.A.* Application of CVP-Analysis at the Water Transport Organizations // *HELIX*. – 2018. – Vol. 8, Is. 1. – P. 2811–2815.