

УДК 659.1

А. Н. Милосердова, Е. Ю. Пухова, Н. А. Софьин

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, email: miloserdova_anna@mail.ru

ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Ключевые слова: внутренний контроль, атомная отрасль, бухгалтерская (финансовая) отчетность, бухгалтерский учет, оценка эффективности.

Предлагаемая статья посвящена проблеме анализа эффективности построения системы внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности на примере предприятий российской атомной отрасли. В настоящее время организации системы внутреннего контроля уделяется особое внимание, что связано, прежде всего, с процессами бережливого производства и требованиями Федерального закона № 402 «О бухгалтерском учете». В этой связи необходимо определить перечень индикаторов, позволяющих сделать вывод об уровне реализации системы внутреннего контроля анализируемого предприятия. Авторами в статье предложена методика оценки с учетом информации, формируемой по итогам проведения процедур внутреннего контроля, позволяющая оценить результаты работы внедренной системы внутреннего контроля и скорректировать ее работу в будущих периодах деятельности.

A. N. Miloserdova, E. Yu. Pukhova, N. A. Sofyin

National Research Nizhny Novgorod State University. N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod, email: miloserdova_anna@mail.ru

ASSESSMENT OF THE EFFECTIVENESS OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM FOR ACCOUNTING AND PREPARATION OF ACCOUNTING (FINANCIAL) STATEMENTS REPORTING

Keywords: internal control, nuclear industry, accounting (financial) reporting, accounting, efficiency mark.

This article is devoted to the problem of analyzing the effectiveness of building an internal control system for accounting and drawing up financial statements using the example of enterprises of the Russian nuclear industry. At present, special attention is paid to the organization of the internal control system, which is associated, first of all, with the processes of lean production and the requirements of Federal Law No. 402 "On Accounting". In this regard, it is necessary to determine a list of indicators that allow making a conclusion about the level of implementation of the internal control system of the analyzed enterprise. The authors in the article propose a methodology for assessing, taking into account the information generated by the results of the internal control procedures, which makes it possible to assess the results of the implemented internal control system and adjust its work in future periods of activity.

Необходимость усиления функций контроля внутри компаний предопределило динамичное развитие и сложная структура экономических отношений, сформировавшаяся в условиях глобализации. Данный факт подтверждает актуальность выбранного исследования. Процедура оценки системы внутреннего контроля формирования финансовой отчетности является дискуссионным вопросом и находит свое отражение в трудах многих российских авторов [1-3].

В условиях перехода к системе бережливого производства оценка системы внутреннего контроля занимает важное

место в управлении организацией. Интерес к внутреннему контролю в России обусловлен следующими факторами:

1) внутренний контроль является недооцененным, но в тоже время доступным собственникам бизнеса ресурсом, системное применение которого позволит достигнуть целей деятельности руководства организации;

2) институт внешнего аудита достаточно ненадежен;

3) привлекательность службы внутреннего контроля для собственников организации объясняется также тем, что существует возможность передачи пол-

номочий по управлению организацией опытным менеджерам, знающим свое дело. При этом собственник направляет свои усилия по развитию на другие направления деятельности организации.

В связи с этим внедрение предлагаемой авторами методики оценки послужит фактором, позволяющим повысить эффективность работы предприятия.

Цель исследования

Целью исследования является разработка методики оценки эффективности реализации системы внутреннего контроля ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности на предприятиях российской атомной промышленности и разработка рекомендаций по ее совершенствованию.

Материал и методы исследования

В основе работы использованы следующие источники:

1. Нормативные документы, регламентирующие деятельность предприятий атомной отрасли.
2. Финансовая отчетность предприятий атомной отрасли за 2017-2019 гг.
3. Законодательные документы по бухгалтерскому учету.
4. Международные стандарты аудиторской деятельности.
5. Специальная литература по бухгалтерскому учету.

При написании статьи использовалась литература, посвященная внутреннему контролю в целом, а также отдельные монографии, научные статьи и диссертации, по оценке системы внутреннего контроля на предприятиях.

В основе исследования использованы методы системного анализа экономических явлений и процессов, методов дедукции и индукции, графической интерпретации при представлении данных. Применение данных методов позволяет использовать системный и комплексный подходы к изучению различных проблем формирования системы внутреннего контроля в рассматриваемой отрасли.

Результаты исследования и их обсуждение

Эффективный внутренний контроль – один из ключевых факторов успешной работы и конкурентоспособ-

ности организации. Его можно оценить с помощью качественных и количественных показателей, которые демонстрируют темпы выполнения запланированных мероприятий по внутреннему контролю и затраты на их осуществление.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля должна осуществляться по следующим направлениям:

- проведение анализа соответствия целей бизнес-процессов, проектов и структурных подразделений целям компании, проверка обеспечения эффективности, надежности и целостности бизнес-процессов (деятельности) и информационных систем, в том числе надежности процедур противодействия противоправным действиям, злоупотреблениям и коррупции;

- проверка обеспечения достоверности бухгалтерской (финансовой), статистической, управленческой и иной отчетности, определение того, насколько результаты деятельности бизнес-процессов и структурных подразделений компании соответствуют поставленным целям;

- выявление недостатков системы внутреннего контроля, которые не позволили (не позволяют) компании достичь поставленных целей;

- оценка результатов внедрения (реализации) мероприятий по устранению нарушений, недостатков и совершенствованию системы внутреннего контроля, реализуемых обществом на всех уровнях управления;

- проверка эффективности и целесообразности использования ресурсов;

- проверка обеспечения сохранности активов;

- проверка соблюдения требований законодательства, устава и внутренних нормативных документов компании.

Специализированный орган внутреннего контроля, подразделения внутреннего контроля и аудита периодически должны осуществлять объективную и независимую оценку системы внутреннего контроля в соответствии с планами проведения контрольных мероприятий, сформированными в том числе на основе анализа рисков, присущих объектам контроля. Для осуществления мониторинга системы внутреннего контроля могут привлекаться внешние заинтере-

сованные стороны [4]. Оценка эффективности (тестирование) системы внутреннего контроля финансовой отчетности должна осуществляться не реже 1 раза в год. Тестирование может быть проведено путем самооценки или путем независимой оценки.

Для оценки надежности и эффективности системы внутреннего контроля финансовой отчетности в организации осуществляется внутренний аудит [5].

По итогам аудита проведения контрольных процедур за отчетный период могут быть выявлены контрольные процедуры, требующие актуализации. Количество контрольных процедур, которые могут потребовать пересмотра, доработки приведены в таблице 1.

В ходе аудита проведения контрольных процедур за отчетный период могут быть выявлены следующие замечания, представленные в таблице 2.

Таблица 1

Итоги аудита контрольных процедур за отчетный год в разрезе управлений анализируемого предприятия

№ п/п	Управления	Количество контрольных процедур, требующих актуализации	
		SAP	1CERP
1	Управление по учету товарно-материальных ценностей	14	8
2	Управление по учету затрат и формированию себестоимости	9	4
3	Управление по учету производственных операций	22	7
4	Управление по учету торговых операций	3	3
5	Управление по учету внеоборотных активов	31	11
6	Управление по учету банковских и финансовых операций	9	4
7	Управление формирования бухгалтерской и налоговой отчетности	58	17
8	Управление по учету расчетов с персоналом по оплате труда	Аудит не проводился	
	Итого	146	54

Таблица 2

Замечания, которые могут быть выявлены в ходе аудита формирования контрольных процедур

Краткая тема	Замечания	Система	Наименование контрольных процедур
Оформление контрольных процедур	Отсутствие единого формата в оформлении контрольных процедур, доступа в информационную систему проверяемого заказчика у исполнителя контроля.	1С и SAP	НАЛ.145_НДС Проверка правильности отражения в учете НДС по экспортным операциям
Описание контрольных процедур в матрице	Не указано, что контрольные процедуры выполняются по закрепленным счетам учета. Одинаковая проверка выполняется в операционных управлениях по разным дизайнам.	1С и SAP	НАЛ.115_НДС Проверка соответствия счета учета предъявленного НДС и вида деятельности.
продолжение табл.2			

окончание табл. 2			
Краткая тема	Замечания	Система	Наименование контрольных процедур
Сроки исполнения контрольных процедур	1. В Порядке сохранения КП по срокам проведения КП имеется ссылка на графики закрытия. Графики отличаются в разрезе систем и компаний в части пунктов, касающихся выполнения контрольных процедур. Не все контрольные процедуры прописаны в графиках. 2. Несоответствие сроков размещения КП, установленных в графиках закрытия, срокам Порядка сохранения КП	1С и SAP	
Оформление файла «Отсутствие процессов»	Согласно Порядка сохранения КП файл «Отсутствие процессов» формируется по каждой системе, фактически-файл общий.	1С и SAP	
КП, выполняемые несколькими управлениями по общим счетам.	1. Невозможно определить к зоне ответственности какого управления относятся операции, подтверждаемые КП, если счета «общие». 2. Отсутствие итогового контроля по «общим счетам». 3. Трудозатратность: выполнения одних и тех же проверок одновременно несколькими операционными управлениями.	1С, SAP	УСЛ.105 Проверка признания выручки по договорам длительного производственного цикла (ДПЦ) для УПО и УТО КЗ.104 Проверка забалансовых счетов в части обеспечений полученных/ выданных.
Контрольные процедуры по ручным проводкам	КП по ручным проводкам имеются только в Управлениях производственных операций и торговых операций	SAP	Контрольные процедуры по ручным проводкам УСЛ.103 Проверка правильности отражения операций по комиссионной деятельности, ручных операций, связанных с приобретением, выполнение работ и оказанием услуг и ТОР.103

Оценка внутреннего контроля включает оценку эффективности дизайна внутреннего контроля [6]. Оценка эффективности дизайна внутреннего контроля позволяет выявить неэффективные, недостающие и дублирующие процедуры внутреннего контроля.

Для проверки описания дизайна внутреннего контроля выполняются следующие действия, которые комбинируются между собой:

а) ознакомление с матрицей рисков и процедур внутреннего контроля и проверка наличия процедур внутреннего контроля, направленных на минимизацию каждого риска;

б) формирование мнения о том, насколько принятые процедуры внутреннего контроля достаточны для минимизации риска;

в) проверка того, насколько описание процедур внутреннего контроля правильно и понятно.

Для оценки эффективности внутреннего контроля анализируемого предприятия применяются следующие методы:

а) опрос персонала. Опрос проводится для того, чтобы оценить знания и квалификацию персонала, а также получить информацию о фактическом порядке совершения сделок и операций и осуществления внутреннего контроля;

б) наблюдение за совершением сделок и операций и осуществлением внутреннего контроля. Данный способ позволяет подтвердить факт осуществления внутреннего контроля;

в) проверка доказательств осуществления внутреннего контроля и его результатов. Данный способ применяется, когда осуществление внутреннего контроля и информация о выявленных ошибках с мерами по их устранению документируется;

г) повторное осуществление процедуры внутреннего контроля. Данный способ применяется, когда все остальные способы не обеспечивают достаточного доказательства эффективности внутреннего контроля, отсутствует его документальное оформление, а также когда внутренний контроль является автоматическим.

Таким образом, проанализировав систему внутреннего контроля анализируемого предприятия, можно выделить следующие положительные аспекты:

- локальные нормативные акты, определяющие стратегию и тактику в области внутреннего контроля утверждены и регулярно пересматриваются;
- стратегия и тактика действий в области внутреннего контроля определяются по результатам оценки рисков;
- система внутреннего контроля поддается независимому мониторингу.

К недостаткам системы внутреннего контроля анализируемого предприятия можно отнести следующие факты:

- бизнес процессы требуют более детального, полного описания, с целью выявления рисков, реализация которых может привести к негативным финансовым и нефинансовым последствиям для компании.

– необходима рационализация контрольных процедур для исключения их избыточности или дублирования.

– необходимо повышение доли автоматических контролей в ERP-системе, работающих в активном режиме;

Система внутреннего контроля, как бы хорошо она не была организована, не может безусловно предотвращать любые негативные тенденции в силу влияния ряда ограничений, присущих любой системе контроля:

- возможность ошибки;

– возможность злоупотребления, в том числе сговора между контролируемыми и контролирующими лицами [7].

В итоге важно отметить, что, если предприятие хочет эффективно работать, ему необходимо постоянно совершенствовать систему внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля предприятий атомной отрасли представляет собой многогранную сферу, основной целью формирования которой является обеспечение достоверности бухгалтерской отчетности и оптимизация использования имеющихся у предприятия ресурсов. Достижение данной цели предприятиями атомной отрасли возможно при построении системы внутреннего контроля, обоснованной в предыдущих исследованиях авторов и в данной научной статье.

Выводы

Подводя итог исследования, необходимо отметить, что система внутреннего контроля является неотъемлемым элементом системы управления компанией.

Регулярно, надежно функционирующую систему внутреннего контроля можно считать своеобразной «подушкой безопасности» для жизнеобеспечения деятельности компании и обеспечения достоверности её бухгалтерского, налогового и финансового учета.

Приоритетная цель систематического совершенствования, актуализации системы внутреннего контроля состоит в обеспечении её эффективности, которая достигается путем обеспечения сохранности активов, достижения поставленных целей акционеров [8].

По нашему мнению, проводя оценку эффективности системы внутреннего контроля целесообразно использовать качественный подход. Данный подход основан на проведении тестирования с качественными ответами на вопросы, характеризующими эффективность компонентов СВК. Каждому ответу теста присваивается соответствующий балл, то есть качественные ответы переводятся в количественные значения. Преимущество качественной методики состоит в простоте и низкой трудоёмкости ресурсов. Однако при разработке тестов необходимо учитывать все компоненты системы внутреннего контроля (контрольную среду,

информационную систему, контрольные действия, мониторинг средств контроля и процесс оценки рисков в организации).

С целью совершенствования системы внутреннего контроля финансовой отчетности анализируемого предприятия, можно использовать методику балльной оценки качественных показателей элементов системы внутреннего контроля (от 1 до 3 баллов).

Данная методика основана на использовании мнений экспертов, внешних и внутренних аудиторов, менеджеров высшего звена относительно эффективности составляющих системы внутреннего контроля. Необходимо выбрать совокупность критериев, с помощью которых можно объективно оценить компетентность респондентов. В качестве критериев могут использоваться: уровень образования, стаж работы в должности, частота повышения квалификации, количество и существенность допускаемых ошибок. Разработанная методика существенно облегчит процесс выявления рисков искажения финансовой (бухгалтерской) отчетно-

сти, может использоваться для разработки регламентов службы внутреннего аудита и внутрифирменных стандартов анализируемого предприятия, а также субъектов внешнего аудита.

Бальная шкала оценок может выглядеть следующим образом:

3 балла – качество функционирования системы внутреннего контроля полностью удовлетворяет регламентам (планам);

2 балла – качество работы системы внутреннего контроля можно оценить положительно, но часть работы удовлетворяет только часть требований;

1 балл – качество работы по ряду критериев не соответствует установленным регламентам;

0 баллов – работа не выполнена.

Таким образом, проведенные авторами исследования [9] показывают, что внедрение данной методики позволит получить полную и всеобъемлющую информацию руководству и собственникам организации о степени эффективности построенной системы внутреннего контроля.

Библиографический список

1. Меринов А.Ю. Оценка эффективности системы внутреннего контроля // Актуальные вопросы современной науки. 2018. № 4. С. 55-62
2. Димитриева А.В. Оценка системы внутреннего контроля предприятия // Инновации. Наука. Образование. 2021. № 25. С. 1013-1017.
3. Пивень И.Г., Захарченко К.А. Вопросы организации и оценки эффективности системы внутреннего контроля финансовых результатов в корпорациях // Экономика и предпринимательство. 2021. № 1 (126). С. 1459-1463.
4. Шульга Н.Н., Жуковина О.А. Разработка предложений по приоритетным направлениям модификации внутреннего контроля коммерческих организаций // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. 2021. № 2 (87). С. 96-104.
5. Овчинникова О.А., Гребнева М.Е. Методика оценки системы внутреннего контроля организации // Аудитор. 2020. Т. 6. № 5. С. 3-7.
6. Курбанова П.Н., Далгатова А.Н. Оценка рисков в системе внутреннего контроля организации // Экономика и предпринимательство. 2020. № 7 (120). С. 1240-1242.
7. Даудов С.Д., Ковалева О.Н. Оценка системы внутреннего контроля внутренним аудитом как метод повышения эффективности бизнес-процессов организации // Вестник НГИЭИ. 2017. № 7. С. 132–147.
8. Батулина А.О., Кудрявцева И.Ю. Оценка эффективности системы внутреннего контроля коммерческой организации // Учет и контроль. 2020. № 8 (58). С. 7-14.
9. Милосердова А.Н., Софьин Н.А. Управленческий учет как информационная база системы внутреннего контроля // В сборнике: Актуальные проблемы использования специальных знаний при выявлении и доказывании экономических преступлений. Сборник научных статей по итогам межвузовской научно-практической конференции. 2021. С. 164-167.