

УДК 33 DOI: 10.14451/1.242.82

# Проблемы оценки эффективности системы внутреннего контроля экономического субъекта

© 2025 Демина Ирина Дмитриевна

Доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности. Финансовый университет при Правительстве РФ.

E-mail: IDDemina@fa.ru

**Ключевые слова:** внутренний контроль, система внутреннего контроля, направления внутреннего контроля, достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, инвентаризация, аудиторское заключение, факты хозяйственной жизни, законность фактов хозяйственной жизни.

Обоснованная и достоверная оценка эффективности системы внутреннего контроля необходима для формирования объективных выводов и разработки конкретных предложений по повышению ее эффективности. В статье обоснованы основные направления оценки этой системы исходя из законодательных и нормативных актов в этой области. Выделяются следующие направления оценки эффективности системы внутреннего контроля: обеспечение сохранности активов; обеспечение эффективности деятельности организации; обеспечение выполнения требований законодательства; достоверность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внутренний контроль является одной из важнейших функций деятельности любого хозяйствующего субъекта, от степени его эффективности зависят основные экономические показатели деятельности хозяйствующих субъектов. В соответствии с действующим законодательством основными задачами внутреннего контроля являются:

- обеспечение сохранности активов;
- обеспечение эффективности деятельности организации;
- обеспечение выполнения требований законодательства;
- достоверность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой)

отчетности.

В связи с этими направлениями организации и осуществления внутреннего контроля в организации желательно выделять внутренний финансовый контроль и внутренний операционный (или управленческий) контроль.

В настоящее время существуют три законодательных и нормативных документа в области организации системы внутреннего контроля в системе бухгалтерского учета.

Так, согласно п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденному приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н с изменениями

и дополнениями, учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

То есть в учетной политике организации должен быть выделен и прописан отдельно порядок контроля за хозяйственными операциями (сейчас это факты хозяйственной жизни).

Следующим основным нормативным документом в области организации внутреннего контроля является ФЗ-402 «О бухгалтерском учете», где в статье 19 определено как должен быть осуществлен внутренний контроль и на что он должен быть направлен. Там указано, что:

- экономический субъект обязан организовать и осуществлять **внутренний контроль** совершаемых фактов хозяйственной жизни;
- экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит **обязательному аудиту**, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения

бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя);

- порядок организации и осуществления организациями бюджетной сферы внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни устанавливается с учетом положений бюджетного законодательства Российской Федерации о внутреннем финансовом контроле.

Практически видно повторение п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», только хозяйственные операции заменяются фактами хозяйственной жизни.

Как мы видим, существующих нормативных актов и их содержания явно недостаточно для определения основных направлений организации этой системы экономическим субъектом, а следовательно, и оценки ее эффективности.

26 декабря 2013 г. Минфином РФ опубликованы рекомендации в области бухгалтерского учета «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (№ ПЗ 11/2013). В этих рекомендациях определено, что внутренний контроль – это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

1. эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
2. достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
3. соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

Как мы видим, задачи внутреннего контроля в этих рекомендациях значительно расширены

относительно задач, которые определены в ФЗ-402 «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Кроме внутреннего контроля за фактами хозяйственной жизни в эти рекомендации включены эффективность и результативность деятельности, контроль за сохранностью активов и соблюдение законодательства. Возможно, законодатель, когда говорит о внутреннем контроле за фактами хозяйственной жизни и подразумевал эти направления внутреннего контроля.

Поэтому в системе внутреннего контроля любого экономического субъекта должны выделяться два его направления: финансовый внутренний контроль (достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности; сохранность активов, соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета) и операционный внутренний контроль (эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей экономического субъекта).

Поэтому для того чтобы понять насколько эффективно функционирует система внутреннего контроля экономического субъекта, необходимо оценить результативность этих направлений деятельности экономического субъекта.

Для оценки достоверности и своевременности составления бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта можно проанализировать полученные аудиторские заключения, желательнее за несколько последних лет. Наличие немодифицированных (положительных) аудиторских заключений, где аудитор подтверждает, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности.

Напомним, что модифицированное аудиторское заключение выдается, если в результате аудита аудитор обнаружил значительные искажения финансовой отчетности или не может получить

достаточных доказательств, подтверждающих их отсутствие.

Модифицированное мнение в заключение может быть выражено в трех формах.

1. Положительное заключение с оговоркой. В нём аудитор предоставляет информацию о том, что искажения отдельных статей отчетности являются значительными, однако они не затрагивают большинство показателей отчетности.
2. Отрицательное заключение предоставляется, если аудитор обнаружил существенные искажения информации в результате проверки, подтверждённые соответствующими доказательствами и имеющее всеобъемлющий характер.
3. Отказ от выражения мнения. Аудитор может отказаться от выражения мнения, если у него нет достаточных доказательств, аудитор не получил полный пакет документов от аудируемого лица или пришёл к выводу, что потенциальное влияние необнаруженных искажений на финансовую отчетность может быть значительным и всеохватывающим.

Наличие других видов аудиторских заключений свидетельствует о полной или частичной недостоверности бухгалтерского учета и соответствующем уровне составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Также в содержании аудиторского заключения можно выявить результаты инвентаризации, наблюдением за проведением которой осуществлял аудитор. Согласно Методическим рекомендациям по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация), которые одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 41 от 22.12.2005 г. (далее Методические рекомендации).

Так, согласно п. 1.3. Методических рекомендаций, целью аудита является получение доказательств по вопросам подтверждения фактического наличия имущества и реальности финансовых обязательств; действительности ре-

зультатов инвентаризации; полноты и своевременности отражения результатов проведения инвентаризации.

Аудитору необходимо установить, насколько правильно организована и проведена инвентаризация; установить правильность оформления результатов инвентаризации; оценить полноту и своевременность отражения ее результатов в бухгалтерском учете; оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица.

Согласно п. 2.2. Методических рекомендаций, аудитору следует проверить правильность записей в инвентаризационных описях; проверить соответствие инвентаризационных описей унифицированным формам; проверить фактическое наличие материальных ценностей; проверить реальность финансовых обязательств.

Согласно п. 2.3. Методических рекомендаций, при завершении аудита аудитор должен изучить все проведенные процедуры, выводы, заключения для установления того, что выполнены все пункты плана аудита и сделаны правильные выводы; обобщить полученную информацию, систематизировать выявленные отклонения, нарушения при проведении инвентаризации и сформулировать свое мнение о достоверности проведенной инвентаризации В документе «Письменная информация аудитора руководству аудируемого лица по результатам проведения аудита», раскрывающем наиболее существенные недостатки при проведении инвентаризации, а также содержащем предложения по улучшению процедуры инвентаризации, отразить свое мнение о достоверности проведенной инвентаризации.

Как мы видим, благодаря работе независимых внешних аудиторов можно достаточно объективно оценить достоверность ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской

(финансовой) отчетности аудируемым лицом, а также качество проведения инвентаризации и сделать обоснованные выводы.

Подтверждение законности осуществления фактов хозяйственной жизни, как одного из направлений внутреннего контроля экономического субъекта, должна осуществлять его юридическая служба. Для оценки этого направления деятельности изучается претензионная практика, судебная практика и т.д.

Для оценки эффективности и результативности деятельности экономического субъекта оцениваются основные финансовые экономические и нефинансовые показатели, их динамика, а также осуществляется сравнение плановых показателей с фактическими (можно осуществить сравнение со среднеотраслевыми показателями).

К финансовым экономическим показателям можно отнести чистые активы и их динамика, выручка от продаж и ее динамика, рентабельность продаж и ее динамика, чистая прибыль и ее динамика, производительность труда (в стоимостном выражении) и ее динамика, заработная плата одного работника и ее динамика и т. д.

К нефинансовым показателям можно отнести коэффициенты годности, обновления и выбытия основных средств и нематериальных активов, коэффициенты сменности использования оборудования, текучесть кадров и т. д.

Выделение двух основных элементов внутреннего контроля (внутренний финансовый контроль и внутренний операционный контроль) позволило в исследовании разработать конкретные предложения, пути и показатели для оценки их эффективности, что даст возможность сделать объективные выводы об их состоянии.

### Библиографический список

1. Герасимова Е. Б., Кеворкова Ж. А. Оценка эффективности развития Арктической зоны РФ. – Москва : Спутник +, 2024. – 347 с. – ISBN 978-5-9973-6831-9. – EDN KBQQYU.
2. Жарылгасова Б. Т. Система внутреннего контроля и оценка рисков // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 2.
3. Каковкина Т. В. Аудит и оценка системы внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 9.

4. Ланина И. Б. Участие аудиторов в инвентаризации // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 4.
5. Мизиковский И. Е. Гармонизация показателей внутреннего контроля // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 12.
6. Петров А. М., Петрова О. А. Синергетический эффект от перехода к единой информационной системе обработки учетно-статистической информации // Kant. – 2022. – 2(43). – С. 60–66. – DOI: [10.24923/2222-243X.2022-43.11](https://doi.org/10.24923/2222-243X.2022-43.11). – EDN GMNSWF.
7. Петрова О. А. Применение нейросетевого моделирования для анализа эффективности принятия бизнес-решений // Russian Journal of Management. – 2024. – Т. 12, № 3. – С. 323–329. – DOI: [10.29039/2409-6024-2024-12-3-323-329](https://doi.org/10.29039/2409-6024-2024-12-3-323-329). – EDN EUBWUC.
8. T. C. Chen [et al.] // Mechanics of Advanced Materials and Structures. – 2022. – Vol. 29, no. 26. – P. 5225–5231. – DOI: [10.1080/15376494.2021.1951405](https://doi.org/10.1080/15376494.2021.1951405). – EDN TCGWCE.
9. Imanbayeva Z., Mussirov G., Nurgaliyeva A. // Qubahan Academic Journal. – 2024. – Vol. 4, no. 2. – P. 342–354. – DOI: [10.48161/qaj.v4n2a543](https://doi.org/10.48161/qaj.v4n2a543). – EDN EWOMFJ.
10. Pivneva S. V., Vaslavskaya I. Y., Lapir M. // Journal of Management & Technology. – 2023. – Vol. 23, no. 2. – P. 356–367. – DOI: [10.20397/2177-6652/2023.v23i2.2662](https://doi.org/10.20397/2177-6652/2023.v23i2.2662). – EDN UAAIZW.