

7.2. КОНТРОЛЬНЫЕ ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Алибеков Ш.И., к.э.н., доцент Северо-Кавказского филиала (г. Махачкала) Российской правовой академии Минюста РФ, аттестованный аудитор

В статье рассматриваются актуальные вопросы реализации контрольных функций бухгалтерского учета в процессе осуществления экономико-правового контроля и судебно-бухгалтерской экспертизы. Исследуются и проанализированы возможные пути усиления контрольных функций бухгалтерского учета.

В единой системе хозяйственного учета важное место принадлежит бухгалтерскому учету, представляющему собой одну из наиболее действенных форм контроля. Это и понятно, ибо организованный процесс производства и распределения материальных благ немислим без наблюдения за совершающимися фактами хозяйственной жизни, без их измерения и регистрации, без систематического сопоставления затрат с результатами труда. Контроль, основанный на документах, в которых отражаются совершающиеся факты хозяйственной жизни, позволяет не только выявлять перерасходы, потери, нарушения, злоупотребления, но и предупреждать подобные негативные явления. Это придает бухгалтерскому учету особую ценность. Но для того чтобы бухгалтерский учет соответствовал основным задачам экономических реформ, осуществляемых в стране, настоящему выполнял свое назначение, он должен быть, прежде всего, максимально оперативным и достоверным, а вместе с тем простым и экономичным.

Достижение поставленных перед каждым хозяйствующим субъектом основных целей должно быть обеспечено соблюдением хозяйственной дисциплины и порядка всеми участниками хозяйственных процессов – их подразделениями, должностными лицами и рядовыми исполнителями. Бухгалтерский контроль, являясь частью внутрихозяйственного контроля, играет важную роль в обеспечении рационального использования ресурсов, предупреждении бесхозяйственности и пресечении попыток различного рода злоупотреблений. Между тем на протяжении своего развития бухгалтерский контроль, по различным причинам, не полностью выполняет задачи, вытекающие из самой организации и управления производством. Рост хищений, нарушений и злоупотреблений, совершаемых с использованием возможностей бухгалтерского учета, свидетельствует о слабости контроля в первичном его звене. Это требует существенного усиления контрольных функций бухгалтерского учета на основе использования результатов научных исследований. Поэтому идея существенной активизации бухгалтерского контроля и усиления его воздействия на деятельность предприятия находит все больше сторонников как у научных, так и у практических работников.

В настоящее время вопросы развития бухгалтерского контроля находятся в центре внимания науки. При этом особую актуальность представляют вопросы исследования базиса бухгалтерского контроля и его связи с бухгалтерским учетом. Одни считают, что бухгалтерский контроль не имеет ничего общего с бухгалтерским учетом. Другие полагают, что эта связь самая непосредственная. На наш взгляд, было бы весьма сомнительным категорическое утверждение о том, что бухгалтерский учет не имеет ничего общего с контролем и что учет в

состоянии решать задачи, поставленные перед бухгалтерским контролем. Наоборот, следует отметить, что бухгалтерский учет изначально появился и используется как важнейший инструмент контроля. Из этого следует, что в принципе не отрицается некоторое контрольное значение бухгалтерского учета. Поэтому проблема состоит не в том, может ли бухгалтерский учет выполнять контрольные функции или нет, а в масштабе контроля, и конечно, было бы спорным представлять бухгалтерский учет как полноценный институт контроля. Если исходить из этой точки зрения, то позиции обеих сторон сблизятся.

Бухгалтерский контроль является функциональным, т.е. осуществляется в ходе выполнения учетных работ. Причем его характерной особенностью является то, что он распространяется на деятельность других работников предприятия, создавая видимость институционального контроля. Между тем работники бухгалтерии контролируют в той степени, в какой этот контроль обеспечивает правильность бухгалтерского учета. Любая попытка заставить учетных работников перешагнуть эту грань терпит неудачу. В этой связи бухгалтерский контроль можно рассматривать как систему действий, осуществляемых при ведении учета, направленных на обеспечение его достоверности. Отсюда очевидно, что учет и контроль – это не одно и то же, но в то же время они неотделимы друг от друга. Контроль осуществляется на основе учетных данных, без которых он немислим. Однако учет без контроля также теряет свое значение, ибо бухгалтерский учет – это средство контроля.

К числу распространенных, но ошибочных представлений о бухгалтерском учете относится трактовка его содержания лишь как системы экономической информации. В современной экономической литературе и в последних научных исследованиях наблюдается попытка преуменьшить контрольные функции бухгалтерского учета и свести его роль к поставке информации для нужд контроля. Причем о контрольных функциях учета сказано общими фразами, а конкретно приемы и способы предварительного и текущего контроля не получили должного освещения. Что касается учебной литературы, то также в общих фразах имеются указания о контрольных функциях учета, пишут о контроле за сохранностью имущества, о необходимости предупреждать возможность возникновения растрат, хищений и злоупотреблений, о своевременности оприходования в учета ценностей, соблюдении нормативов и т.д. Но научная разработка способов предварительного и последующего контроля до сих пор остается «нетронутой целиной», хотя способы последующего контроля в той или иной мере нашли соответствующее отражение в специальной литературе по контролю. В учебном процессе при подготовке студентов по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», при чтении лекций по профилирующим курсам специальности, а также при аттестации и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов все внимание уделяется вопросам учета. В результате учетные работники и будущие специалисты в области бухгалтерского учета и аудита имеют самое туманное представление о контрольных функциях бухгалтерского учета и формах их реализации, за исключением общих впечатлений, подчёрпнутых в ходе практической работы.

В действительности же бухгалтерская практика является органическим сочетанием информации, экономиче-

ского анализа и хозяйственного контроля, где ведущим и направляющим звеном является контроль. Тем самым определяется значительная роль бухгалтерского учета в усилении финансовой и хозяйственной дисциплины и порядка, связанная с его участием в организации производственной и финансово-хозяйственной деятельности, с системой материальной, должностной и финансовой ответственности за результаты хозяйственной деятельности. Таким образом, контрольные функции бухгалтерского учета в условиях реформирования учета в соответствии с МСФО должны быть самыми значимыми, ибо учет является составной частью системы управления. Фактически все остальные функции бухгалтерского учета (информационная, аналитическая, обратной связи и др.), оставаясь не менее важными, обеспечивают реализацию именно контрольных функций. Вместе с тем, при всей важности бухгалтерского контроля не следует отождествлять понятие контрольной функции бухгалтерского учета с понятием финансового контроля, также как не следует ставить знак равенства между внутренним свойством предмета или явления и его практическим использованием. Если бы бухгалтерский учет не обладал объективно присущим ему свойством – контрольной функцией, то собственники, государство и другие заинтересованные лица не могли бы использовать бухгалтерский учет в качестве главного инструмента контроля. А ретроспективный финансово-хозяйственный контроль, проводимый в форме ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы, выступает как результат практического применения контрольных функций бухгалтерского учета. Причем сама постановка бухгалтерского учета должна стать объектом постоянного надзора со стороны органов, осуществляющих финансово-хозяйственный контроль.

Бухгалтерский контроль в основном носит предварительный и текущий характер. Причем в последнее время принято считать, что первостепенное значение должно принадлежать предварительному и текущему контролю, направленному на пресечение фактов расточительства и бесхозяйственности. В то же время складывается парадоксальная ситуация, когда многие признают возрастающую роль контрольных функций бухгалтерского учета, но реальные попытки по их усилению и совершенствованию не предпринимаются. Это объясняется чрезмерным давлением внешнего контроля, неудовлетворительными условиями хранения и использования имеющихся ресурсов, нечетким распределением обязанностей между подразделениями и отдельными сотрудниками предприятия.

Предварительный контроль в бухгалтерском учете осуществляется до совершения фактов хозяйственной жизни с целью предупреждения возможных финансовых и других нарушений и злоупотреблений. В превентивных проверках хозяйственных операций, отражаемых в системе бухгалтерского учета, особенно ответственна роль главного бухгалтера. Каждый факт хозяйственной жизни, зафиксированный на материальных носителях, подлежит повторной превентивной проверке, осуществляемой главным бухгалтером или другим учетным работником. Превентивные проверки являются наиболее эффективным средством контроля, поскольку они дают возможность предотвратить возникновение недостатков, перерасходов и потерь в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Оперативный (текущий) контроль осуществляется в про-

цессе выполнения фактов хозяйственной жизни. При этом основной задачей такого контроля является выявление отклонений в процессе выполнения работ с целью принятия необходимых мер по устранению негативных фактов и закреплению положительного опыта. Текущий контроль представляет собой средство оперативного систематического контроля конкретных фактов хозяйственной жизни предприятия, которые не требуют применения сложных методик и выполняются для предотвращения бесхозяйственности.

Контроль и учет неразделимы. Бухгалтерский учет – одна из самых действенных форм контроля. Поэтому в действующих нормативно-правовых актах, регламентирующих бухгалтерский учет, особенно выделяются обязанности главного бухгалтера и других учетных работников в части контроля. Чтобы бухгалтер мог выполнять возложенные на него контрольные функции, ему предоставлены широкие права. Все документы денежного, материального, расчетного и кредитного характера, служащие основанием для приема и выдачи денег, товарно-материальных и прочих ценностей, а также документы, содержащие кредитные и расчетные обязательства предприятия перед другими хозяйствующими субъектами, без подписи главного бухгалтера или лица, на то им уполномоченного, недействительны. Ему предоставлено также право визировать все заключаемые предприятием договоры, соглашения на получение или отпуск ценностей, на выполнение работ, приказы об установлении должностных окладов и о премировании работников. Все это позволяет главному бухгалтеру осуществлять предварительный контроль, позволяющий предотвратить экономическую целесообразности той или иной хозяйственной операции. Причем они обязаны использовать свое право контроля в порядке реализации контрольных функций бухгалтерского учета, чтобы предупредить бесхозяйственность и потери, пресекать неправильное расходование средств и т.д.

Главный бухгалтер и другие учетные работники как контролеры выделены из коллектива и поставлены в особое служебное положение, но, учитывая того, что они являются одновременно и исполнителями, в лице которых они в такой же степени, как и остальные работники, заинтересованы в результатах финансово-хозяйственной деятельности. При столкновении групповых или ведомственных интересов с государственными бухгалтеру нередко приходится выбирать одну из двух ролей – либо работника предприятия, либо государственного контролера. В первом случае он перестает быть контролером и нарушает интересы государства, во втором – своими контрольными действиями он может ухудшить свое же материальное и моральное положение. В данном случае прямо противопоставляются контрольные и исполнительные функции учетных работников. Неверное толкование контрольных возможностей бухгалтеров противопоставляет их руководству и коллективу предприятия, не способствует нормальному функционированию бухгалтерского контроля и реализации прав, предоставленных главному бухгалтеру. Подобные требования порождают ситуацию, при которой в любом случае нарушений и злоупотреблений можно обвинить учетный персонал в отсутствии или недостаточности контроля, т.е. «что бы ни случилось, виноват бухгалтер». Боязнь такого необоснованного наказания заставляет их, вместо принятия решительных мер к нарушителям, прибегать к сокрытию выявленных недос-

татков, даже в случае полной непричастности к совершившемуся. Нередко работники учета даже прикрывают нарушения и злоупотребления, а иногда и сами участвуют в их совершении. Практика свидетельствует, что даже при налаженном учете нужный контроль может отсутствовать, что подтверждает необходимость совершенствования и усиления контрольных функций бухгалтерского учета.

Однако функции государственного контролера возлагаются только на главного бухгалтера, так как остальные работники бухгалтерии действуют по его инструкциям. Между тем объем работы бухгалтерии в современных условиях не позволяет главному бухгалтеру лично контролировать все многочисленные факты хозяйственной жизни, происходящие на хозяйствующем субъекте. Это обстоятельство обязывает главного бухгалтера функции «первичного контролера» поручать соответственно другим работникам бухгалтерии, оставляя за собой обязанности «главного контролера», должностящего предупреждать и пресекать нарушения законодательства, бесхозяйственность, обеспечивать сохранность имущества и т.д. Поэтому очень важно, чтобы каждый сотрудник бухгалтерии четко знал свои конкретные обязанности по контролю за совершением фактов хозяйственной жизни и о всех отклонениях незамедлительно информировал главного бухгалтера для принятия оперативных мер. В ряде случаев должностные инструкции длительного времени не пересматриваются, устаревают, исполнителям не известны, хранятся у главного бухгалтера до «очередной проверки» со стороны соответствующих служб, уполномоченных производить контрольные действия в соответствии с действующим законодательством РФ. Все это приводит к тому, что счетный работник все свое внимание сосредотачивает только на регистрации фактов хозяйственной жизни, не информируя главного бухгалтера об этих фактах.

Должностные инструкции при изменении условий учетной и контрольной работы должны пересматриваться. Причем конкретные должностные инструкции должны вручаться каждому счетоводу бухгалтерии. Положения об отделах и других подразделениях бухгалтерии, где определяются их основные задачи и функции, не должны заменять должностные инструкции, составленные для руководителей этих подразделений, как часто это делается на практике. Более того, при составлении должностных инструкций важно указать конкретные случаи нарушения законодательства, проявления бесхозяйственности и т.п., о которых счетный работник обязан незамедлительно информировать главного бухгалтера для принятия необходимых оперативных мер. Таким образом, четко очерченная и документально оформленная ответственность является важным стимулом в усилении контрольных функций учета и укрепления дисциплины, особенно в случаях, когда ответственность принимает персональный характер.

Роль бухгалтерского учета в укреплении ответственности двоякая:

- по данным учета разграничивается ответственность конкретных лиц и структурных подразделений за состояние и результаты их работы;
- фиксируются и измеряются последствия хозяйственных нарушений, за которые должны отвечать их виновники.

Разграничение ответственности обеспечивается, во-первых, правильным ее оформлением в момент возникновения соответствующих обязательств, во-вторых, такой организацией аналитического учета, при которой

была бы исключена возможность обезличить хозяйственную деятельность путем укрупнения, усреднения и объединения разных показателей. Это означает, прежде всего, отказ от всех видов так называемого котлового учета, повышение его аналитичности. Чтобы определить границы ответственности отдельных подразделений и их руководителей за результаты их деятельности и создать условия для стимулирования хорошей работы, необходимо повысить аналитичность бухгалтерского учета. Повышение аналитичности учета является одним из важнейших способов повышения хозяйственной ответственности и на этой основе укрепления дисциплины и усиления контрольных функций учета. При этом большое внимание следует уделять оформлению и закреплению ответственности в момент ее возникновения (например, при заключении различных договоров). Не меньшее значение имеет в бухгалтерском учете четкая фиксация потерь, вызываемых нарушениями хозяйственного порядка и дисциплины, за которые должны ответить их виновники. Причем учет должен обеспечить фиксацию этих потерь в таких группировках, которые могли бы дать основу для установления ответственности конкретных подразделений и должностных лиц и принятия необходимых решений. Особенно важно своевременное и точное оформление и отражение в бухгалтерском учете недостатков материально-имущественных ценностей обособленно по материально ответственным лицам, обязанным возместить возникшие при этом потери.

Успех реализации контрольных функций бухгалтерского учета в значительной степени зависит от условий, в которых они применяются. Неудовлетворительная организация работ, плохое состояние складского хозяйства, отступление от установленных правил приемки, хранения, отпуска и использования материальных ценностей и денежных средств, приписки и т.д. создают благоприятные условия для различных правонарушений и злоупотреблений. В таких условиях возможности бухгалтерского контроля резко ограничены или вовсе сведены на нет. Эти недостатки являются причиной недостатков, порчи ценностей на значительные суммы, большая часть которых чаще всего списывается за счет собственных средств предприятия.

Вместе с тем следует отметить, несмотря на то, что бухгалтерский контроль является очень важным, но служит не единственным источником информации о состоянии дел на предприятии. Кроме бухгалтерии, контроль осуществляют другие функциональные подразделения, отдельные работники, общественность. В отличие от бухгалтерского, контроль функциональных подразделений является узко специализированным и затрагивает те стороны и участки, на которые распространяется деятельность этих отделов. Работники предприятия контроль осуществляют на своих рабочих местах или в руководимых ими подразделениях. Контроль, в широком смысле этого понятия, практически входит в обязанности всех технических и экономических служб предприятия в соответствии с их функциональным назначением. Однако обобщенный финансово-хозяйственный контроль, в центре которого находится борьба за рациональное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов, за сохранность имущества, профилактика и ликвидация непроизводительных расходов и потерь, является неотъемлемой задачей бухгалтерии. Возможность и действенность такого контроля

подкрепляется документальным оформлением фактов хозяйственной жизни и осуществлением документооборота при постоянном участии бухгалтерии. Важны и такие обстоятельства, как недействительность денежных и расчетных документов, не скрепленных подписью главного бухгалтера или уполномоченного им лица, подотчетность перед бухгалтерией всех подразделений и служб хозяйствующего субъекта. Кроме того, бухгалтерия, как правило, организует и стимулирует разнообразные контрольные мероприятия, как собственными силами, так и с участием других служб. Вместе с тем, создание самостоятельных контрольно-ревизионных отделов и управлений, служб внутреннего аудита не освобождает бухгалтерию от реализации контрольных функций бухгалтерского учета, так как эти службы в основном осуществляют последующий контроль в форме ревизий, тематических проверок и т.д. Контроль бухгалтерии должен осуществляться на всех стадиях учетного процесса (при оформлении и подписании документов, при проверке поступивших в результате исполнения операций документов и отчетов, составлении бухгалтерских записей, составлении, приемке и анализе бухгалтерской (финансовой) отчетности). Благодаря этому контроль становится составной частью методологии, методики и технологии бухгалтерского учета.

Усиление контрольных функций бухгалтерского учета, его дисциплинирующей и упорядочивающей роли, требует совершенствования текущего контроля. Текущий контроль необходимо проводить в виде частичных кратковременных проверок наличия материальных ценностей, систематических встречных проверок расчетов, а также проверки достоверности операций, отраженных в поступивших документах в выборочном порядке, и т.д. В процессе периодических ревизий, аудита со стороны служб системы внутреннего контроля такие проверки обычно выполняются в ограниченной степени в силу их кратковременности и большого разнообразия проверяемых фактов хозяйственной жизни. В текущем и постоянном осуществлении контроля обеспечивается не только полнота охвата его объектов, но и своевременность выявления нарушений и потерь в момент их возникновения или непосредственно после этого «по горячим следам».

Составление и движение документов, образующих основу бухгалтерского учета и содержащейся в ней информации, является внешней формой проявления реальных хозяйственных процессов. Одновременно обеспечивается устойчивый порядок, последовательность осуществления и взаимная связь таких стадий учетной работы, как оформление и обработка документов, запись в учетные регистры и составление отчетности. При этом содержание и сроки учетных операций должны быть строго регламентированы и сведены в определенную систему в форме графика документооборота. Каждая стадия документооборота и отчетности представляет собой своеобразный сигнал о ходе и завершении запланированных хозяйственных операций и может служить основанием для принятия необходимых управленческих решений. В каждом таком сигнале отражаются состояние исполнительской дисциплины и степень соблюдения правил и норм производственной и хозяйственной деятельности.

Немалая инертность в контрольной работе наблюдается и у самих бухгалтерских служб. Не на всех хозяйствующих субъектах имеется достаточная правовая ос-

нова для образования системы контроля за своевременностью оформления и достоверностью первичных документов, включая разработку графика документооборота и перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов. Усиление превентивности бухгалтерского контроля зависит от разных обстоятельств. Прежде всего, должно быть установлено рациональное соотношение между внешним и внутренним контролем с таким расчетом, чтобы они не противостояли, а дополняли друг друга. Это свидетельствует о строгой регламентации контроля, осуществляемого вышестоящими и другими контролирующими органами, в результате чего повышается роль внутреннего контроля, в составе которого учетный персонал в определенной степени превращается в контролеров, что существенно меняет их статус. При этом главный бухгалтер является ведущей фигурой в обеспечении контроля на предприятии и должен выполнять три основные функции:

- реализация контрольных и защитных функций бухгалтерского учета;
- руководство методологией и методикой учета;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Литература

1. Балух Б.И., Горлова Л.П. и др. Контроль в системе внутрихозяйственного расчета. М.: Финансы и статистика, 1987. – 238 с.
2. Белуха Н.Т. Методические приемы финансово-хозяйственного контроля – Киев, 1985.
3. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединении. – Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1987. – 175 с.
4. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости промышленной продукции. Дисс. д.э.н., – М., 1974.
5. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: ИНФРА-М, 1998
6. Перри У. ЭВМ и организация бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под ред. В.Ф. Паляя. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 198 с.
7. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. – Киев: КИНХ. 1969.
8. Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 144 с.

Алибеков Шахизин Ильмутдинович

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время вопросы развития бухгалтерского контроля находятся в центре внимания науки. При этом особую актуальность представляют вопросы исследования базиса бухгалтерского контроля и его связи с бухгалтерским учетом. В настоящее время бухгалтерский контроль, по различным причинам, не полностью выполняет свои задачи. Этому свидетельствует наблюдающийся рост хищений, нарушений и злоупотреблений, совершаемых с использованием возможностей бухгалтерского учета, свидетельствует о слабости контроля в первичном его звене. Все это требует существенного усиления контрольных функций бухгалтерского учета, используя результаты научных исследований. Это особенно важно и актуально в условиях реформирования и гармонизации отечественной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

В статье автором достаточно глубоко исследованы и проанализированы проблемы реализации контрольных функций бухгалтерского учета в современных условиях. В работе предложены конкретные рекомендации по их усилению и реализации в современной практике учета, адаптированной на МСФО. В целом работа представляет большой научный и практический интерес в области бухгалтерского учета, анализа и аудита и рекомендуется к открытой публикации в печати.

Леонтьева Ж.Г., д.э.н., профессор, декан факультета статистики учета и экономического анализа Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов

7.2. CHECK FUNCTIONS OF ACCOUNTING

Sh.I. Alibekov, Candidate Of Science (Economic), the Senior Lecturer of the North-Caucasian Bbranch (Makhachkala) Russian Legal Academy Minjusta of the Russian Federation, the Certified Auditor

In the article pressing questions of implementation of check functions of accounting during implementing the economic-legal surveillance and judicial-accounting expertise are observed. Possible paths of a reinforcement of check functions of accounting are researched and are parsed.