

## 7. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ

### 7.1. УСЛУГИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА: РАЗВИТИЕ СОСТАВА И ФУНКЦИОНАЛЬНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

Зуев В.М., д.э.н., профессор кафедры «Финансы и кредит»

*Всероссийская государственная налоговая академия Министерства финансов РФ*

Работа посвящена рассмотрению характеристик хозяйственного учета как услуги, оценке развития его функций в условиях рыночной экономики, обоснованию значимости хозяйственного учета в качестве метода экономического управления, состава решаемых при этом задач и механизма их реализации.

Развитие рынка в Российской Федерации привело к существенным изменениям в составе направлений и видов экономической деятельности, имеющих характер услуг. Возникли новые и значительно изменилось назначение и содержание ряда сложившихся прежде, проявились и стали значимыми отдельные их свойства, ранее, при плановой экономике, неостребованные и находившиеся как бы в скрытом, латентном состоянии. В частности, это относится к такому широкомасштабному, исторически сложившемуся направлению услуг, как бухгалтерский учет (более подробно понимание учета как услуги будет рассмотрено далее), претерпевающий сейчас изменения в отношении назначения, функций, отдельных его видов, объекта действий, содержания этих действий.

Эти изменения происходят в процессе общего хода развития рыночной экономики, которое уже достаточно давно привело к утверждению в западных странах, а теперь и в РФ, понимания иных, чем ранее, масштабов хозяйственно-экономических задач, решаемых на основе бухгалтерского учета.

Прежде всего, имеет место существенное изменение содержания самого основополагающего бухгалтерского учета и отчетности, которые в условиях плановой экономики во многом были ориентированы на соблюдение требований нормативного характера: бухгалтерская, финансовая отчетность, в первую очередь удовлетворяла потребности налоговых и других контрольных органов. В настоящее время в соответствии с запросами современного рынка и международными стандартами [3] финансовая отчетность должна быть направлена на удовлетворение информационных запросов всех заинтересованных ее пользователей, позволять выявить действительное реальное финансовое состояние хозяйствующего субъекта, служить исходной базой для оценки рациональности его управления, эффективности хозяйственной деятельности, принятия мер по ее повышению.

Бухгалтерский учет приобретает значительно более объемный характер финансового учета в той или иной мере структурированного по отдельным направлениям: бухгалтерский, налоговый и управленческий учет. Процесс видоизменения понимания назначения и содержания услуги по бухгалтерскому учету в стране заметен уже на практике эволюции его трактовки и обо-

значения: бухгалтерский учет – бухгалтерский (финансовый) учет – финансовый учет.

При этом развивается, нарастает значимость сопряженных с бухгалтерским (теперь уже финансовым) - налогового и управленческого учета, поскольку они способствуют расширению пространства информационного обеспечения оценки ситуации и принятия соответствующего рода решений.

Объектом финансового учета (и соответственно финансовой отчетности) становится в конечном итоге результат экономической деятельности хозяйственной системы, на который оказывают влияние такие факторы, как активы, обязательства, источники финансирования деятельности, доходы и расходы; а сам учет становится адекватным этой системе в целом и может уже трактоваться как хозяйственный учет.

Но в реальности понятие хозяйственный учет и в научном и в практическом плане пока еще в этом смысле не употребляется. Приводимый в некоторых изданиях, этот термин не имеет конкретного характера. Бухгалтерский учет трактуется как отражение хозяйственной или иной деятельности предприятия [2] или как система количественного отражения и качественной характеристики хозяйственной деятельности [6]. Редким исключением является трактовка в одном из учебных изданий [5], хотя и в краткой форме, но именно понятия «хозяйственный учет» как системы наблюдения, измерения, регистрации и обобщения хозяйственных фактов, явлений и процессов в целях анализа, контроля и управления ими, объектом которой является хозяйственная система в целом.

При этом в имеющейся научной и учебной литературе даются трактовки разных по назначению видов (иногда трактуемых как подвиды) учета, в разных их сочетаниях, в той или иной мере, как бы подразумевающие их соотношение с учетом хозяйственным.

Говоря о причинах сдержанного отношения к понятию хозяйственного учета, можно предположить пока еще имеющееся определенное консервативное отношение значительной части персонала соответствующих служб к развитию новых форм, методов и назначения учетно-аналитической деятельности хозяйственного характера.

Таким образом, можно сказать, что хозяйственный учет органически включает в себя, не интегрируя при этом, виды учета, объектом которых служат отдельные хозяйственные факты, явления и процессы финансово-экономического характера, присущие хозяйственной системе – объекту учета. Это обстоятельство позволяет говорить о хозяйственном учете, как некотором комплексе однородных, но не идентичных услуг, что проясняет вопрос о развитии состава учетных услуг, в общем «поле» хозяйственного учета, а одновременно и заголовков данной статьи.

Исходя из рассмотренных посылок, под услугами хозяйственного учета следует понимать наблюдение, измерение, регистрацию и обобщение фактов, явлений и процессов финансово-экономического характера, имеющих место в хозяйственной системе в целом, с целью определения путей совершенствования ее функционирования. Такая трактовка хозяйственного учета, заметим, дает одновременно основание полагать близость содержания этого вида деятельности к

мониторингу хозяйственной системы, более формализованному в его экономическом назначении.

Обратимся теперь к рассмотрению хозяйственного учета с позиций понимания этой деятельности как услуги (комплекса услуг), что необходимо для дальнейшего прояснения вопроса о развитии функционального ее назначения.

Прежде всего, отметим, что под услугой в наиболее общей форме понимается особый вид потребительной стоимости, существующей в форме полезной деятельности, удовлетворяющей интересы пользователей этой услуги и потребляемой в процессе ее осуществления. В связи с этим мы используем далее в качестве синонима термина учетная деятельность, учет, термин – учетная услуга, имея в виду, что учет – это и есть по существу именно сама полезная деятельность, имеющая характер услуги. Вместе с тем в целях четкости изложения мы используем и термин «учет».

Далее отметим, что К. Марксом услуга рассматривается как потребительная стоимость, потребляемая в процессе производства, что приводит к повышению потребительской стоимости объекта этой услуги [4, с. 139-141, 406-408].

Таким образом, главная особенность услуги – предоставление блага в форме самой деятельности, позитивно видоизменяющей, в том числе в ценностном, стоимостном отношении, имеющуюся вещь, продукт, процесс, систему отношений. Результат изменения, естественно, должен быть полезным для потребителя.

Исходя из изложенного, возможно следующее определение рассматриваемого понятия: услуга – это экономическое благо в форме действия или деятельности (последовательности действий, процесса) цель которой – повышение потребительской полезности объекта данного действия, а целевая задача – соответствующее воздействие на этот объект. Последовательность этого действия должна быть логически обоснована и выстроена таким образом, чтобы наиболее качественно и эффективно оказать услугу.

Уточним, что в Оксфордском толковом словаре [1] определено, что услуга – это экономическое благо, выступающее в форме труда, консультации, искусства управления, – в отличие от материального товара. К услугам профессионального характера относятся консультации и работа бухгалтеров, юристов, архитекторов, специалистов по консалтингу, врачей и пр.

Добавим к этому, что имея в качестве своего объекта хозяйственную систему, услуги учета относятся к так называемым деловым, поскольку связаны с бизнесом; одновременно они являются интеллектуальными, поскольку осуществляются в процессе профессиональной умственной деятельности.

Исходя из изложенного, можно определить, что хозяйственный учет – это услуга интеллектуально-делового характера, результат которой выражается в повышении потребительной стоимости (ценности) объекта услуги- хозяйственной системы.

Говоря о результативности хозяйственного учета, как услуги, необходимо рассмотреть и механизм достижения этой результативности, поскольку сам по себе, в рамках своих прямых функций, учет как определенное действие завершается констатацией оценки показателей состояния объекта учета. Данные этой констатации служат лишь исходной базой для дальнейших действий в отношении хозяйственной системы.

Но всякое целенаправленное действие по отношению к какому-либо объекту является по существу управленческим и происходит в системе взаимодействия субъект – объект управления. Такая система взаимодействия может иметь и явный и более скрытый, непосредственный и опосредованный, характер, осуществляться в разной форме. Именно этот скрытый, опосредованный характер управленческого воздействия на хозяйственные процессы в настоящее время становится более значимым для целого ряда услуг экономического, делового характера.

Происходит это, прежде всего, вследствие резкого снижения в рыночной экономике значимости административно-распорядительных методов управления ею и замещением их методами экономического управления, под которыми понимается целенаправленное воздействие субъекта на объект этого воздействия экономическими методами.

При таком подходе функции управления в большей степени переходят от человека, как непосредственного субъекта управления процессами, к формируемым им же экономическим факторам, явлениям, процессам посредством которых происходит воздействующие на дальнейший ход уже других процессов, формирующих желаемое состояние хозяйственной системы.

Во многом это, в свою очередь, связано с самой сутью рыночного хозяйствования, когда многие процессы протекают в режиме «самонастройки» по «горизонтали» экономического пространства, давая, и, в свою очередь, получая взаимные импульсы.

Именно эти обстоятельства ведут к изменениям назначения, целей рассматриваемого учета и определяют возрастающую его значимость как метода экономического управления в условиях рынка, когда вся совокупность процессов управления экономикой, на всех уровнях ее организации, во все большей мере принимает характер экономического управления.

Собственно, такое назначение хозяйственного учета адекватно самому первичному назначению любого вида учета хозяйственно-экономического назначения как функции экономического управления. Уточним, что под функцией экономического управления понимается как сам данный метод управления, так и его содержание – совокупность однородных работ, реализующих данную функцию.

Следует отметить, что в состав основных функций экономического управления входят: учет, анализ, планирование, организация, контроль. По своему содержанию они представляют следующее:

- учет – сбор, обработка, упорядочение информации об экономических явлениях и процессах в хозяйственной системе;
- анализ – исследование на основе имеющейся информации хода и результатов экономической деятельности, оценка ее успешности и возможностей совершенствования;
- прогнозирование и планирование – определение желаемого (целевого) либо возможного (оценочного) состояния хозяйственной системы или отдельных ее элементов;
- организация – определение путей реализации поставленных целей, построения деятельности механизма хозяйственной системы по эффективному использованию трудовых, финансовых, материальных ресурсов;
- контроль – оценка хода реализации поставленных целей и принятых по этому поводу управленческих решений.

При этом и теория и практика управления показывают внутреннюю связь, взаимообусловленность этих функций. Каждая из них реализуется как относительно самостоятельная, включая в своем действии в той или

иной мере и все другие. Степень проявления каждой отдельной функции и значимость других определяется конкретной экономической деятельностью, условиями, методами и формами ее осуществления, складывающейся хозяйственной ситуацией.

По существующему в литературе мнению, уже в процессе непосредственного выполнения работ по учету в той или иной мере проявляются все функции экономического управления.

Так, А.Д. Шеремет [7, с. 2] определяет, что в процессе бухгалтерского учета проявляются функции:

- собственно учет (финансовый или управленческий);
- анализ хозяйственной деятельности;
- планирование и бюджетирование как элементы управленческого учета;
- оперативное управление (регулирование, координация и мониторинг планов);
- контроль, включая его разные формы.

Таким образом, в процессе осуществления непосредственно самого хозяйственного учета (либо другого подобному ему) реализации самой этой функции посредством присутствующего ей комплекса видов деятельности, происходит одновременно достаточно явная реализация как бы всего многофункционального контура «внутреннего» системного управленческого воздействия на осуществление комплекса данных учетных операций. Но далее имеет место, хотя и более скрытое, тем не менее, реальное такого же рода воздействие и на сам объект учета в целом, что можно определить как «внешний» контур воздействия функций учета и развертывающихся на его основе других функций экономического управления (выходящих за рамки назначения собственно учетной функции) на процесс перевода объекта в новое, желаемое состояние.

В связи с этим, еще раз можно говорить о том, что конечной целью хозяйственного учета, в той или иной мере выраженной и реализуемой, прямо или опосредованно, является изменение состояния хозяйственной системы объекта учета, повышение ее эффективности, достигаемое посредством системного управленческого воздействия, осуществляемого через механизм действия функций экономического управления, инициируемого самими учетными операциями.

Алгоритм реализации конечных целей хозяйственно-учета состоит в последовательности:

- учета – формирования информационной базы для последующего финансового (и иного по назначению);
- анализа – оценки состояния хозяйственной системы и процессов в ней протекающих;
- прогноза (плана) – оценки возможных путей изменения состояния системы и разработки необходимых мер по этому переводу и далее организации реализации этих мер с завершающим контролем хода всего комплекса предусмотренных действий.

Таким образом, хозяйственный учет, не оказывая непосредственно управленческое воздействие на хозяйственную систему и не реализуя весь спектр функций экономического управления развитием хозяйственной системы – объекта учета, инициирует полномасштабное управленческое на нее воздействие. Конечно, полнота реализации рассмотренной ролевой функции хозяйственного учета в решающей мере зависит от разработки и реализации комплекса соответствующих действий персоналом объекта этого учета.

## Литература

1. Бизнес: Оксфордский толковый словарь [Текст] : англо-русский / пер. с англ. С.В. Щедрина, Н.Н. Кричиной, Е.П. Островской ; под общ. ред. И.М. Осадчей. – М. : Прогресс- Академия ; РГУ, 1995.
2. Большой экономический словарь [Текст]. – М. : Книжный мир, 1999.
3. Консолидированная финансовая отчетность и применение МСФО [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mosbuhslugugi.ru/material/konsolidirovannaya-otchetnos...>
4. Маркс К. Соч. [Текст] / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. – 2-е изд. – Т. 26.
5. Мусатова Л.А. Основы бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / Л.А. Мусатова. – Уфа : РИО УФЭК, 2005.
6. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / Л.И. Воронина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2007.
7. Шеремет А.Д. Реформирование бухгалтерского учета и аудита в соответствии с международными стандартами [Текст] / А.Д. Шеремет // Аудиторские ведомости. – 2006. – №8.

## Ключевые слова

Хозяйственный учет; бухгалтерский учет; финансовый учет; хозяйственная система; деловая услуга; интеллектуальная услуга; методы экономического управления; функции экономического управления; механизм реализации задач экономического управления.

*Зуев Валерий Михайлович*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье проведено обоснование понятия «хозяйственный учет», пока еще мало разработанного. Показано его органическое единство с другими относительно самостоятельными видами подобного рода учета в целом характеризующих состояние хозяйственных систем и отдельных их элементов, процессы в них протекающие. Рассмотрены свойства хозяйственного учета как интеллектуальной, деловой услуги. Определена возрастающая его значимость в качестве метода экономического управления, показано содержание возникающих при этом задач и механизм их решения в целях совершенствования функционирования хозяйственных систем, являющихся объектом учета.

*Ишина И.В. д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Финансы и кредит» Всероссийской государственной налоговой академии Министерства финансов РФ*

## 7.1. SERVICES OF ECONOMIC ACCOUNTING: DEVELOPMENT OF STRUCTURE AND FUNCTIONAL PURPOSE

V.M. Zuyev, Professor of Chair «Finance and Credit»

*VGNA of the Ministry of Finance of Russia*

Work is devoted to consideration of characteristics of economic accounting as services, development evaluation of its functions in the conditions of market economy, to reasons for the importance of economic accounting as a method of economic management, structure of tasks solved for this purpose and the mechanism of their implementation.

## Literature

1. Business: Oxford explanatory dictionary: English-Russian: the lane from English S.V. Schedrin, N.N. Krichina, E.P. Ostrovsky; under общ. edition. I.M. Osadchey. – M: Progress – Academy: RGGU, 1995.
2. Big economic slovar./ – M: Book world, 1999.
3. Consolidated financial statements and application of IFRS. (Electronic resource) <http://www.mosbuhslugugi.ru/material/konsolidirovannaya-otchetnos...>

4. K. Marx. Engels F.Soch. 2nd prod. T.26.
5. L.A. Musatov. Bases of financial accounting: studies. benefit/ L.A. Musatov. – Ufa: RIO UFEK, 2005.
6. Theory of financial accounting: studies. Benefit / L.I. Voronin. – 2nd prod., reslave. and additional – M: ЭкСМО, 2007.
7. A.D. Sheremet. Reforming of financial accounting and audit according to international standards.//Auditor sheets, 2006. – №8.

**Keywords**

Economic accounting; financial accounting; financial accounting; economic system; business service; intellectual service; methods of economic management; function of economic management; mechanism of implementation of tasks of economic management.