

## 2.4. БУХГАЛТЕРСКИЙ КОНТРОЛЬ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Майсигова Л.А., к.э.н., доц. кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Ингушский государственный университет,  
г. Назрань*

В статье конкретизированы сущность, цели, задачи и функции контроля, раскрыта сущность бухгалтерского контроля, определено его место в современной системе контроля вообще и системе внутреннего контроля коммерческого предприятия в частности, обозначены роль и функции бухгалтера в обеспечении эффективности контроля, сформулированы контролирующие функции бухгалтерского учета, выявлены наиболее острые проблемы в данной области, обозначены направления совершенствования контрольной деятельности.

Глобализация изменила жизнь и вместе с положительными моментами создала проблемы, которые требуют решения вместе с необходимостью сохранения культуры и традиций народа и индивидуальной самобытности людей.

Общемировая тенденция роста количества инвесторов, которые осуществляют инвестирование, прибавляет особой значимости проблеме составления отчетности компаний, в связи с чем управление бизнесом для больших отечественных предприятий в ближайшей перспективе должно стать неотъемлемой частью их долгосрочной политики и стратегии развития.

Углубленное изучение функций бухгалтерского учета даст возможность эффективно использовать потенциал бухгалтерского учета с целью стимулирования финансового капитала корпораций.

Активное развитие рыночной среды побуждает предприятия в современных условиях повышать эффективность хозяйственной деятельности, которое возможно через применение повседневного внутрихозяйственного контроля. Внутрихозяйственный контроль является важным механизмом управления для предприятия, который своевременно обеспечивает информацией все уровни руководства, разрешает контролировать выполнение хозяйственных планов и задач, а также рационально использовать материальные, трудовые и финансовые ресурсы.

Переход от командно-административной экономики к рыночным отношениям вызвал появление частной собственности, свободного выбора видов хозяйственной деятельности, самостоятельности в управлении субъектами хозяйствования.

Усовершенствование организационных форм современного бизнеса и возникновение новых информационных потребностей обусловили рост роли бухгалтерского учета, в результате чего в центре внимания оказались внутренние процессы, которые происходят на предприятии, а также внешние факторы, которые на них влияют и нуждаются в необходимом учете.

Современные условия хозяйствования обусловили возникновение рисков деятельности предприятия, на которые влияют материальные, правовые, экологические и другие факторы, тем не менее, информация о рисках хозяйственной деятельности и причины их возникновения (рост) почти отсутствуют в отчетности предприятий.

С развитием учетной науки формируются новые принципы и задачи бухгалтерского учета, который постепенно изменяет назначение учетной информации и наполнение бухгалтерской отчетности. Появление новых объектов учета, в частности, хозяйственных рисков, представленных условными фактами хозяйственной деятельности, и методик их учетного отображения, требует разработки и внедрения соответствующих методических подходов к контролю хозяйственных операций.

Вопросы внутрихозяйственного контроля освещались в работах зарубежных и отечественных ученых, таких как В. Андреев, М. Билуха, В. Бурцев, А. Грилецкая, Л. Мельянова, Е. Калюга, Л. Сухарева, В. Пантелеев, С. Шохин, В. Яценко и др., но вопрос определения места бухгалтерского контроля в современной системе контроля вообще и системе внутреннего контроля предприятия в частности остается недостаточно раскрытым и нуждается в дальнейших исследованиях.

Целью статьи являются исследования особенностей системы организации бухгалтерского контроля в деятельности предприятий.

Повседневный внутрихозяйственный контроль присущ любому предприятию, так как процесс наблюдения за эффективностью использования активов субъекта хозяйственной деятельности и процессом выполнения хозяйственных задач является неотъемлемой составляющей управления.

Но на сегодня важным вопросом является правильность, целесообразность и эффективность форм и методов проведения внутренних проверок. Такая необходимость вызвана тем, что руководитель предприятия не занимается постоянным контролем, но ему необходима информация о деятельности низших уровней управления. Поэтому необходимость правильной организации и проведения внутрихозяйственного контроля является актуальной для предприятий.

На протяжении последних десятилетий не прекращается дискуссия относительно самостоятельности и взаимосвязи функций внутреннего контроля и бухгалтерского учета. В литературе существует две точки зрения относительно их взаимосвязи.

Представители первой точки зрения считают, что бухгалтерский учет предназначен не только для отображения хозяйственной деятельности, но и для контроля (К. Садиков, А. Маргулис), т.е. происходит отождествление функций бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Сторонники второй позиции (Б. Валуев, М. Чумаченко, О. Шпиг) утверждают, что назначением бухгалтерского учета является лишь формирование информации для нужд внутреннего контроля, и бухгалтерскому учету не присущи контрольные функции. В данном случае речь идет о самостоятельном существовании бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В рамках классической концепции управления контроль определяется в качестве важнейшего элемента (или функции) управления [24, с. 6-8].

Общая схема процесса контроля представлена на рис. 1 [15, с. 175].

А. Файоллю принадлежит классическая теория контроля: «На предприятии контроль состоит в том, чтоб испытать, все ли выполняется в согласовании с утвержденными планами, разработанными инструкциями и установленными принципами. Его смысл в том,

чтоб обнаружить слабые места и ошибки, вовремя поправить их и не допускать возобновления» [21].

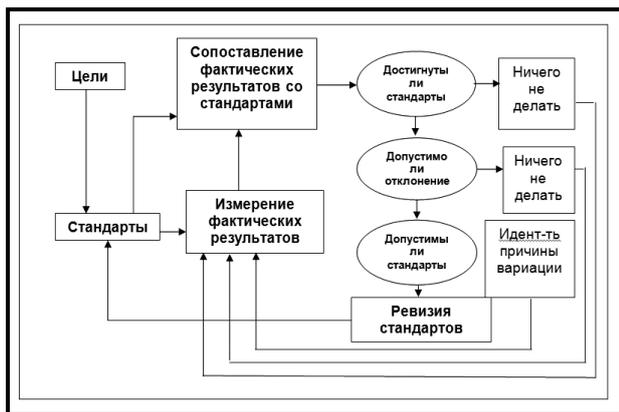


Рис. 1. Общая схема процесса контроля

Контроль является логически крайней функцией управления. Лимская декларация руководящих принципов контроля в ст. 1 содержит такое понятие контроля: «Контроль не самоцель, а неотъемлемая составная системы регулирования, целью которой является обнаружение отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на наиболее ранней стадии с тем, чтоб обладать вероятностью принятия корректирующих мер, в отдельных вариантах найти виновных и привлечь к ответственности, получить компенсацию за доставленный вред и выполнить мероприятия по предотвращению таковых нарушений в будущем» [16].

В современных исследованиях по бухгалтерскому учету отводится немало внимания функциям системного бухгалтерского учета. В большинстве публикаций указывается на значимость его контрольной функции. Не преуменьшая роль существующих исследований относительно методологических и организационных аспектов бухгалтерского контроля, нужно отметить неопределенность в содержательности такого контроля, как многоаспектного процесса, его месте в управлении предприятием, конкретизации задач и сферы влияния.

Чаще всего внимание исследователей обращается на учет и контроль как взаимосвязанные, однако самостоятельные функции управления. Иногда отождествляются понятие внутрихозяйственного контроля и внутрихозяйственного бухгалтерского контроля, а задача учета как функции управления приравнивают к задачам другой его функции – контрольной. Это нужно объяснить тем, что эти функции предопределяют одна другую и методически и методологически связаны между собой.

На наш взгляд, бухгалтерский контроль является одним из немногих недооцененных ресурсов, правильное использование которых может повысить эффективность деятельности субъекта хозяйствования. Именно бухгалтерский контроль владеет информацией по главным аспектам деятельности предприятия и является инструментарием для обобщения и анализа данных. Особая роль и доступность такого контроля проявляется через санкционирование хозяйственных операций, процессов, частных явлений финансово-хозяйственной деятельности предприятия с помощью предоставленного бухгалтеру права второй подписи.

Контроль является лишь инструментом менеджмента, а потому без определенного опыта и высокой квалификации управленческого и учетного персонала он не может сам по себе гарантировать успех предприятия. Вместе с тем качество и релевантность информации, которые предоставляет бухгалтерский учет, достоверность которой обеспечивает бухгалтерский контроль, определяют результативность деятельности менеджеров и предприятия в целом.

С целью определения границы бухгалтерского контроля необходимо конкретизировать содержание его задач. На наш взгляд, контрольные задачи бухгалтерского контроля – это совокупность процедур, которые проявляются при определенном объеме учетной информации и направляются на проверку сохранения и приумножения собственности экономического субъекта, рационального и экономного использования физического и финансового капитала, а также целесообразности и законности существования хозяйственных операций.

В большинстве научных исследований контроль рассматривается в следующих аспектах [3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 13; 15; 26]:

- как функция, метод или форма исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности органов управления, их руководителей;
- как совокупность приемов и способов, применяемых органами управления;
- как завершающая стадия управленческого процесса;
- как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнения управленческих решений;
- как система наблюдения и проверки процесса функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров;
- как процесс изучения, исследования и оценки данных финансового учета и др.

Являясь составной частью функции управления, экономический контроль сейчас ориентирован на решение стратегических задач, стоящих перед экономикой, он исполняет, как считают специалисты [22, с. 4-5], несколько функций, а именно: информационную, профилактическую, мобилизующую.

В рамках одной статьи нереально в полном объеме раскрыть все обилие подходов к содержанию экономического контроля. Но мы можем найти его ключевую цель, состоящую, на наш взгляд, в обеспечении эффективности экономического развития страны в целом и стимулировании экономического роста.

Развитие отечественной теории финансового контроля в основном определяется трудами отечественных ученых и специалистов: Д. Аллахвердяна, В. Андреева, И. Белобжецкого, Э. Вознесенского, Н. Малеина, В. Родионовой, В. Шлейникова, Н. Гаджиева и др. [1; 2; 4; 5; 6; 8; 10; 18; 23]. Большая часть этих исследований посвящена вопросам финансового контроля в условиях централизованной системы управления.

Значительный вклад в изучение вопросов финансового контроля привнес, в частности, Н. Малеин, который считал, что «финансовый контроль – это регулируемая правовыми нормами деятельность финансовых, кредитных и хозяйственных органов (организаций) направленная на снабжение финансовой, бюджетной, кредитной, расчетной и кассовой дисциплины в процессе выполнения планов и содержащаяся в проверке

законности, обоснованности и рациональности денежных издержек» [18, с. 103].

И. Белобжецкий разглядывал финансово-хозяйственный контроль как «систему наблюдения наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью компаний, соединений, учреждений и организаций и остальных подразделений материального производства и непромышленной сферы с целью беспристрастно оценить справедливость, аутентичность и необходимость хозяйственных и финансовых операции, сохранность собственности, обнаружить внутрихозяйственные запасы повышения эффективности изготовления и роста доходов государственного бюджета» [5]. Приведенные определения отображают теорию полного контроля и взгляды плановой советской экономики.

В Российской Федерации стала организовываться новая система финансовых отношений, что предопределило создание новейших представлений о финансовом контроле. Приведем только некоторые из них.

Н. Химичева описывает финансовый контроль как «контроль над законностью и необходимостью действий в области образования, распределения и применения денежных фондов страны и городских образований в целях действительного социально-экономического развития страны и ее регионов» [25, с. 109-110].

Е. Грачева и Э. Соколова определяют контроль через категорию «деятельности уполномоченных субъектов, определяя финансовый контроль как регламентированную нормами права активность государственных, городских, публичных и других хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности денежного планирования, обоснованности и – полноты поступления заработков в надлежащие фонды валютных средств, правильности и эффективности их применения» [12, с. 34].

Однако в почти всех современных научных публикациях, рассматривающих суть денежного контроля, все более проявляется точка зрения, сообразно которой «финансовый контроль – это бюджетный контроль» [18, с. 63].

Анализ литературы указывает, что отечественной наукой и практикой почти все из данных мнений остаются нерешенными. Несмотря на то, что категория контроля длительное время употребляется в разных отраслях науки, в настоящее время отсутствуют работы, приуроченные к всестороннему комплексному экономико-правовому анализу категории финансового контроля. Определяя суть финансового контроля, мы рекомендуем принимать под финансово-экономическим контролем многоаспектную, межотраслевую систему наблюдения наделенных контрольными функциями муниципальных и государственных органов над финансово-хозяйственной деятельностью компаний, учреждений и организаций с целью беспристрастной оценки эффективности хозяйственных и денежных операций и выявления запасов заработков государственного бюджета и внебюджетных фондов. По нашему мнению, законодатели и методисты обязаны сосредоточить стремления на совершенствовании уже имеющихся законов на разработке советов по переходу РФ на международные стандарты финансовой отчетности (МФСО). Совершенно глупыми, и даже вредными, считаются стремления по фактическому

усложнению и без такого нелегкой жизни российского бизнесмена. Государство обязано, в конце концов, пресечь законы, которые наносят непосредственный урон собственным экономическим интересам.

Определенной ясности в российской экономической доктрине требует вопрос о соотношении бухгалтерского и финансового контроля [12; 17; 19; 23].

С нашей точки зрения, невозможно идентифицировать понятие «контрольной функции бухгалтерского учета» с понятием финансового контроля, также как невозможно ставить знак равенства между внутренним свойством предмета или явления и его практическим внедрением. Если бы бухгалтерский учет не владел беспристрастно присущим ему свойством – контрольной функцией, то правительство не могло бы применять учет в качестве средства (орудия) контроля. Финансовый контроль выступает как итог практического применения государством контрольных функций бухгалтерского учета, финансов, кредита, хозрасчета и остальных категорий экономики. Исходя из этого, разрешено говорить о специфичных его целях, задачах, функциях, предмете и принципах его воплощения.

Обобщая изложенные в статье положения и рекомендации, автор считает нужным выделить последующее. Финансовый контроль как финансовая категория представляет собой важнейшую форму экономического контроля, охватывающую денежные отношения меж всеми субъектами воспроизводственного процесса по распределению и перераспределению совместного общественного продукта.

Организация внутреннего контроля – область компетенции управления и бухгалтерии компании. Вместе с тем, внутренняя контрольная деятельность не должна реализовываться разъединено от внешней среды.

Огромную роль в обеспечении эффективного контроля в организации мы отводим бухгалтерскому контролю как одному из видов внутрихозяйственного контроля и главному бухгалтеру как субъекту, которому законодательством и всей логикой контрольного процесса отведена важная роль в обеспечении своевременности и достоверности учета.

Для осознания способности реализации данных видов контроля в системе бухгалтерского учета, а следовательно, и самой функции контроля в современном ее понимании, рассмотрим имеющиеся составляющие метода бухгалтерского учета (табл. 1).

Во многих организациях контролирующие функции бухгалтерского учета размыты, не структурированы. Бухгалтер практически «выпал» из системы контроля компании, его пространство в данной системе часто занимают службы внутреннего контроля, аудита, контроллинга, управленческого учета, финансовые департаменты и т.п. В этой связи представляется важным закрепление во внутренних документах компании конкретных контролирующих функций за главным бухгалтером, среди которых, как минимум, обязаны быть последующие:

- по видам бухгалтерского контроля: обеспечение предварительного, текущего, последующего контроля;
- по субфункциям бухгалтерского контроля: пообъектный и сведение в соотношение данных синтетического и аналитического учета.

Важнейшим курсом совершенствования организации контроля бухгалтерского учета и отчетности является поднятие статуса бухгалтера и его ответственности за результаты деятельности.

Во избежание ошибок и нарушений в организации и ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности, по нашему мнению, основной бухгалтер не должен одновременно осуществлять деятельность в нескольких организациях.

Таким образом, нужно определить квалификацион

ные запросы не лишь к специалистам организаций, составляющих отчетность в МФСО, но и ко всем специалистам, претендующим занимать должность главного бухгалтера. Эти меры, на наш взор, обязаны найти отображение в законах о бухгалтерском учете и о финансовом контроле.

Таблица 1

**ХАРАКТЕРИСТИКА ЭЛЕМЕНТОВ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИХ ПРИМЕНЕНИЯ КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИЕЙ**

Элементы метода	Описание элементов метода бухгалтерского учета	Вид контроля		
		Предварительный контроль	Текущий контроль	Последующий контроль
Документация	Письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета	+	+	-
Инвентаризация	Уточнение фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета	--	+	+
Счета	Способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества, а также хозяйственных операций	-	+	-
Двойная запись	Взаимосвязанное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, когда каждая операция одновременно записывается по дебету одного счета и по кредиту другого счета на одинаковую сумму	-	+	+
Оценка	Денежное выражение имущества, обязательств и хозяйственных операций для получения обобщенных данных за текущий период по организации в целом	-	+	-
Калькуляция	Группировка затрат и определение себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) и заготовленных материальных ценностей	-	+	-
Баланс и отчетность	Выступают способом итогового обобщения учетной информации организации за текущий и отчетный период	-	+	+

Итак, внутрихозяйственный бухгалтерский контроль должен быть на предприятиях надежным, непрерывным и распространяться на все виды хозяйственной деятельности. Для этого нужно различать внутрихозяйственный контроль в зависимости от субъектов его осуществления, что разрешит своевременно проявить нарушения и предотвратить значительные потери.

**Литература**

1. Андреев В.Д. Ревизия и аудит [Текст] : учеб. пособие / В.Д. Андреев. – Минск : Высшая школа, 1996. – 193 с.
2. Андреев А.Г. Правовые основы финансового контроля [Текст] / А.Г. Андреев, А.Д. Соменков // Финансы. – 1999. – №12. – С. 63.
3. Аренс Э.А., Лоббек Дж. К. Аудит [Текст] / Э.А. Аренс, Дж. К. Лоббек ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1979. – 160 с.
5. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм [Текст] / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
6. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства [Текст] / Н.Т. Белуха. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 368 с.
7. Бриттон Э. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту и анализу [Текст]: самоучитель / Э. Бриттон, К. Ватерстон;

пер. с англ. И.А. Смирновой ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 328 с.

8. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР [Текст] / Э.А. Вознесенский. – М. : Юридическая литература, 1973. – 134 с.
9. Горшенев В.М. Контроль как правовая форма деятельности [Текст] / В.М. Горшенев, И.Б. Шахов. – М. : Юридическая литература, 1987. – 176 с.
10. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля [Текст] / Е.Ю. Грачева. – М. : Юриспруденция, 2000. – 378 с.
11. Грачева Е.Ю. Финансовое право [Текст] : учеб. пособие / Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. – М. : Юриспруденция, 2000. – 304 с.
12. Ковалев В.В. Управление финансами [Текст] : учеб. пособие / В.В. Ковалев. – М. : ФБК-ПРЕСС, 1998. – 160 с.
13. Козырин А.Н. Финансовый контроль. Финансовое право [Текст] : учеб. / А.Н. Козырин ; под ред. О.Н. Горбуновой. – М. : Юрист, 1996. – 399 с.
14. Кучеров И.И. и др. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах [Текст] / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин ; под ред. И.И. Кучерова. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – 256 с.
15. Лазарев Б.М. Компетенция органов управления [Текст] / Б.М. Лазарев. – М. : Юрид. лит-ра, 1972. – 210 с.
16. Лимская декларация [Текст] : принята X Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) // Президентский контроль. – 1994. – №1.

17. Макальская А.К. Внутренний аудит [Текст]: учеб.-практ. пособие / А.К. Макальская. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2001. – 112 с.
18. Малеин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль [Текст] / Н.С. Малеин. – М.: Наука, 1964. – 152 с.
19. Нешиной А.С. Концептуально-методические основы комплексной оценки эффективности предпринимательской деятельности [Текст] / А.С. Нешиной // Финансовый менеджмент. – 2002. – №4. – С. 110-117.
20. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения [Текст] / Е.В. Поролло. – Ростов н/Д.: Гардарика, 1996. – 280 с.
21. Пупко Г.М. Аудит и ревизия [Текст]: учеб. пособие / Г. М. Пупко. – Минск: Интерпрессервис; Мисанта, 2003. – 429 с.
22. Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
23. Файоль А.С. Общее и промышленное управление [Текст] / Анри Файоль. – М.: Контроллинг, 1992. – 400 с.
24. Химичева Н.И. Финансовое право [Текст]: учеб. / Н.И. Химичева; отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юрист, 2000. – 749 с.
25. Шорина Е.В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР [Текст] / Е.В. Шорина. – М.: Наука, 1981. – 300 с.
26. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации [Текст] / С.О. Шохин. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 350 с.

### Ключевые слова

Контроль; сущность; управление; контролируемые функции бухгалтерского учета; бухгалтерский контроль; эффективность.

*Майсигова Лейла Аюповна*

### РЕЦЕНЗИЯ

В условиях изменения подходов к бухгалтерскому учету меняется и его контрольная составляющая. Что представляет собой бухгалтерский контроль, как он соотносится с финансовым контролем и системой управления, является ли он составляющей контрольной среды и системы экономической безопасности организации – эти вопросы являются значимыми при построении бухгалтерского учета и формировании системы контроля и требуют теоретического и практического исследования. Поэтому представленная статья актуальна.

В представленной статье автор представляет результаты исследования процесса контроля на предприятии, раскрывает сущность и характерные черты финансового контроля. Автор анализирует подходы разных ученых, представляет свою позицию. Отметить надо последовательность изложения: от рассмотрения общих понятий контроля на предприятии автор постепенно сужает область исследования до контрольных функций бухгалтерского учета.

В то же время в рецензируемой статье автор достаточно углубился в изучение финансового контроля, раскрыл сущность бухгалтерского контроля. Так, в статье приведено определение бухгалтерского контроля, анализ его соотношения с контрольной средой на предприятии, определено его место в современной системе контроля вообще и системе внутреннего контроля предприятия в частности, представлена характеристика элементов метода бухгалтерского учета и оценка эффективности их применения контрольной функцией, обозначены роль и функции бухгалтера в обеспечении эффективности контроля.

Автор пишет, что финансовый контроль нельзя отождествлять с контрольными функциями бухгалтерского учета.

В целом представленная статья «Бухгалтерский контроль в современных условиях хозяйствования» является хорошей теоретической работой, заявленный в названии и аннотации круг вопросов раскрыт, в связи с чем статья рекомендуется к публикации в научном журнале, рекомендованном Высшей аттестационной комиссией РФ.

*Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры экономики и бухгалтерского учета КФГОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный экономический университет».*