

УДК 657.1

КОНТРОЛЬНАЯ ФУНКЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОБЩЕСТВЕННЫЕ ОЖИДАНИЯ И ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИЧЕСКОЙ РЕАЛИЗАЦИИ

Б.А. Аманжолова

Новосибирский государственный технический университет

E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru

В статье представлены результаты исследования современных функций бухгалтерского учета, учитывающих внешнюю среду и внутренний потенциал учетных процедур. Предложения автора, относящиеся к практической реализации контрольной функции бухгалтерского учета, базируются на положениях институциональной теории бухгалтерского учета, что позволяет рассматривать функциональные возможности бухгалтерского учета в соответствии с общественными ожиданиями. Автором демонстрируется влияние общественных ожиданий на реализацию контрольной функции бухгалтерского учета на примере методов бухгалтерского учета основных средств.

Ключевые слова: функции бухгалтерского учета, контрольная функция, институциональная теория бухгалтерского учета, учет основных средств.

CONTROL FUNCTION OF ACCOUNTING: PUBLIC EXPECTATIONS AND PROBLEMS OF PRACTICAL REALIZATION

B.A. Amanzholova

Novosibirsk State Technical University

E-mail: amanzholova@corp.nstu.ru

Research results of the accounting modern functions, considering environment and internal potential of registration procedures, are presented in this article. The author proposals about practical realization of the accounting control function are based on provisions of the institutional theory of accounting, that allows to consider functionality of accounting according to public expectations. The author shows influence of public expectations on realization of the accounting control function by the example of accounting methods for fixed assets.

Key words: accounting functions, control function, institutional theory of accounting, accounting of fixed assets.

Развитие общественных отношений объективно способствует совершенствованию механизмов управления экономическими субъектами. При этом пересматриваются не только методы управления, но и модифицируется содержание основных функций управления. Такая ситуация справедлива и для учета как одной из общих функций управления.

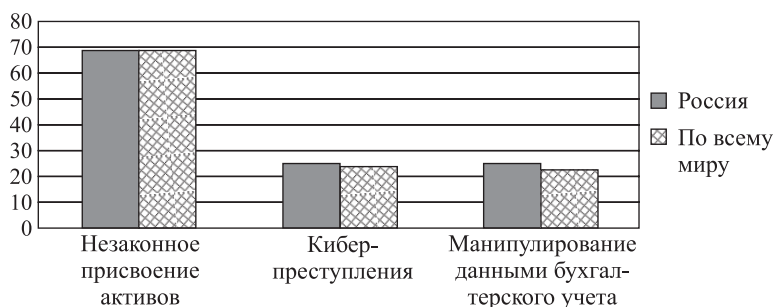
Целью статьи является обобщение взглядов на контрольную функцию бухгалтерского учета и анализ соответствия ее современного содержания ожиданиям заинтересованных сторон.

Традиционно бухгалтерскому учету в системе управления предназначалось выполнение следующих основных функций: контрольная, обеспечение

сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая. Обеспечение сохранности собственности тесно связано с усилением контрольной функции бухгалтерского учета. Ключевым инструментом для реализации этой функции является инвентаризация активов, которая позволяет реализовать контрольную функцию и выявить отрицательные тенденции в структуре и динамике собственности экономического субъекта. Информационная функция бухгалтерского учета заключается в том, что система бухгалтерского учета фиксирует и систематизирует информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности организации. Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой немыслимо действие системы управления, так как, используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением норм и нормативов, смет, использованием всех видов ресурсов. Аналитическая функция тесно связана с информационной функцией. Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции.

Анализ современных исследований свидетельствует о преобладании в их составе разработок, посвященных развитию информационной и аналитической функций бухгалтерского учета. Кроме того, наблюдается тенденция детализации функций бухгалтерского учета, объясняющаяся различными явлениями и процессами, сопровождающими изменение структуры национального хозяйства, законодательной базы предпринимательства. Однако, не умаляя значимости результатов таких исследований, необходимо отметить актуальность пересмотра взглядов на содержание контрольной функции бухгалтерского учета.

Аргументами в пользу актуальности исследования контрольной функции бухгалтерского учета можно назвать, во-первых, ставшие хрестоматийными примеры корпоративных финансовых скандалов, причиной которых выступили факты мошенничества при формировании и подтверждении достоверности финансовой отчетности. Во-вторых, анализ Российского обзора экономических преступлений за 2014 г., осуществленного Pricewaterhouse Coopers, свидетельствует о наличии отрицательных тенденций в сфере манипулирования данными финансовой отчетности (см. рисунок) [9].



Основные категории экономических преступлений
(Россия в сравнении с глобальными тенденциями), % респондентов

В 2014 г. экономическим преступлениям в результате манипулирования данными бухгалтерского учета подверглись в России 25 % респондентов, по всему миру – 22 %.

Необходимо отметить, что в обзоре представлен широкий спектр российских компаний, в том числе частных компаний – 54 %, компаний, акции которых обращаются на бирже, – 40 % и предприятий государственного сектора – 2 %.

Важным обстоятельством, свидетельствующим о репрезентативности результатов исследования, выступает тот факт, что респонденты представляют различные отрасли экономики, в том числе сектор финансовых услуг – 24 %, сектор розничной торговли и производства потребительских товаров – 15 %, промышленное производство – 10 %, автомобильную отрасль – 7 % и сектор страховых услуг – 6 % [9].

Что касается ожиданий лиц, принявших участие в опросе, то они считают, что в будущем мошенничество будет представлять собой значительную угрозу. Большое число участников опроса считают, что в течение следующих двух лет их компании столкнутся с экономическими преступлениями. Еще большего внимания заслуживает тот факт, что эти ожидания существенно более пессимистичны, чем два года назад. В частности, это касается ожиданий в отношении незаконного присвоения активов (показатель вырос с 31 до 56 %), манипулирования данными бухгалтерского учета (увеличение с 16 до 24 %), взяточничества и коррупции (с 37 до 48 %), киберпреступности (с 24 до 34 %) [9].

Что же аналитики понимают под манипулированием данными бухгалтерского учета, какие факторы определяют возможность такого вида экономических преступлений?

Манипулирование данными бухгалтерского учета – это изменение данных финансовой отчетности и (или) иных документов, равно как и такое их представление, при котором они перестают отражать реальную оценку стоимости или реальные результаты финансовой деятельности организации [9]. В таком понимании манипулирования данными бухгалтерского учета можно явно выделить инструменты совершения такого экономического преступления. Во-первых, можно выделить намеренное изменение показателей уже сформированной отчетности. Во-вторых, можно предположить сознательное применение методов креативного или «творческого учета», обеспечивающих формирование показателей финансовой отчетности, не соответствующих действительности, но способствующих достижению целей совершения экономических преступлений.

С позиции выявления проблем реализации контрольной функции бухгалтерского учета, наибольший интерес представляет вторая группа факторов, способствующих манипулированию данными бухгалтерской отчетности. Второй вывод, который можно сделать по результатам анализа обзора экономических преступлений, имеет отношение к характеру ожиданий руководителей департаментов, финансовых директоров, казначеев, контролеров, так как именно они выступали респондентами при опросе. Результаты опроса свидетельствуют о том, что руководители финансовых и контрольных служб организаций не ожидают повышения эффективности

систем внутреннего и внешнего контроля, так как предполагают рост числа экономических преступлений, связанных с манипулированием данными бухгалтерского учета.

Обращаясь к истории бухгалтерского учета и его концептуальным основам, представленным в работах Я.В. Соколова, видно, что бухгалтер на протяжении веков решал четыре типа задач: обеспечение сохранности имущества, обеспечение эффективного управления предприятием; квантификация финансовых результатов; обеспечение перераспределения ресурсов в народном хозяйстве [1, с. 13–15]. В соответствии с типизацией учетных задач достаточно четко выделяются заинтересованные стороны и прогнозируется сфера возникновения конфликта их интересов. Для исследования контрольных функций бухгалтерского учета особый интерес представляют второй и третий тип задач, так как согласование ожиданий собственников и администрации неизбежно приводит к поиску возможностей для злоупотреблений.

В работах Я.В. Соколова отмечается, что образцовые учет и контроль существовали в Англии и в их основу положена инвентарная опись – Книга страшного суда. Много позже контроль стал приобретать более цивилизованные формы. Формы контроля совершенствовались одновременно с появлением, а затем постепенным распространением в учете двойной записи. Еще в XV в. для представления записей в судах предъявлялись особые требования к ведению системных учетных записей: их следовало размещать одну за другой таким образом, чтобы не появилась возможность сделать фальшивую, подложную запись. Такой порядок обеспечивал реализацию контрольной функции бухгалтерского учета. При этом бухгалтерские ошибки исправлялись особыми приемами, обеспечивающими прочтение исправленной записи [3, с. 29–33].

Развитие управления на современном этапе требует согласования функций бухгалтерского учета с учетом его функциональных возможностей (внутренних проявлений) и функциональной востребованности (внешних проявлений). Такой подход основан на институциональной парадигме бухгалтерского учета [4].

Функциональные возможности характеризуют степень удовлетворения бухгалтерским учетом внешней востребованности. Функциональная востребованность характеризует бухгалтерский учет как важный социально-экономический институт, что и придает ему новую институциональную функциональную востребованность.

Применив эту систему координат к контрольной функции бухгалтерского учета, можно достаточно четко определить функциональные возможности и функциональную востребованность бухгалтерского контроля. Так как контроль всегда отражение наличия какого-либо конфликта между субъектом, заинтересованным в контроле, и объектом этого контроля, важно выделить состав таких субъектов.

Последователи институциональной теории бухгалтерского учета считают, что «институты учета и контроля консервативны по своей сути, но одновременно они динамичны и постоянно развиваются в ответ на многочисленные вызовы нашего времени» [8, с. 276]. Выражая свою солидар-

ность с такой точкой зрения, отметим, что изменения учетных процедур неизбежно приводят к трансформации контрольной функции бухгалтерского учета. Для иллюстрации такого подхода рассмотрим в качестве примера возможные конфликты в отношении основных средств как одного из значимых элементов имущественного комплекса экономических субъектов, а также существенной статьи бухгалтерского баланса. Важно отметить, что, как минимум, две учетные процедуры в отношении основных средств оказывают существенное влияние на формирование стоимости основных средств и финансовых результатов. К таким процедурам мы относим переоценку основных средств и начисление амортизации.

Итак, каким образом динамика правил переоценки основных средств оказывает влияние на реализацию контрольной функции бухгалтерского учета?

Результаты переоценки основных средств затрагивают интересы собственников организаций, кредиторов, инвесторов, так как дооценка или уценка основных средств оказывают непосредственное влияние на динамику и структуру добавочного капитала. Именно с осознанием этих общественных ожиданий мы связываем тот факт, что при переоценке 1992 г. все объекты основных средств подразделялись на 8 групп, для которых устанавливались соответствующие коэффициенты, а в переоценке 1996 г. выделялись 15 групп основных средств. Эти факты, безусловно, свидетельствуют о повышении роли учета основных средств по актуальной стоимостной оценке.

В настоящее время активно обсуждаются вопросы детализации информации о приросте стоимости имущества по переоценке с выделением аналитических субсчетов второго порядка для отражения инфляционного изменения стоимости объекта и изменения реальной (потребительной) стоимости. Для отражения изменений потребительной стоимости основных средств необходима персональная (адресная) переоценка, а для отражения покупательной стоимости национальной валюты осуществляется безадресная переоценка основных средств [6, с. 93–95].

Данное предложение заслуживает поддержки, так как с учетом концепции сохранения капитала на заданном уровне существует возможность корректировки убытка при списании основных средств за счет результатов реальной переоценки. Таким образом, с одной стороны, обеспечивается адресность использования добавочного капитала, а с другой – создается возможность для контроля движения основных средств с учетом их приоритетности для текущей деятельности (интересы руководителей организаций), с позиции непрерывности деятельности (интересы персонала), с точки зрения гарантии обеспечения эффективности использования (интересы собственников).

Современная практика бухгалтерского учета основных средств практически исключила из оборота бухгалтеров такую категорию, как «износ». Отметим, что в Плане счетов бухгалтерского учета, действовавшем до 1991 г., для учета операций с основными средствами применялись следующие счета: 01 «Основные средства», 02 «Износ основных средств», 03 «Капитальный ремонт», 33 «Капитальные вложения», 85 «Уставный фонд»,

86 «Амортизационный фонд», 93 «Финансирование капитальных вложений». При этом поступление основных средств и начисление износа отражались в корреспонденции со счетом 85 «Уставный фонд» [7].

Для отражения преимуществ Плана счетов бухгалтерского учета, действовавшего до 1991 г., с позиции реализации контрольной функции приведем фрагмент этого документа. «Принятые объекты основных средств приходуется по счету 01 со счета 85 “Уставный фонд”. На сумму выбывших основных средств уменьшается уставный фонд. Одновременно с отражением первоначальной стоимости выбывших основных средств по счету 85 “Уставный фонд” суммы начисленного износа по выбывшим объектам, а также убытки от недоамортизированной части списывают на увеличение уставного фонда. На сумму начисленного износа основных средств счет 02 кредитруется в корреспонденции со счетом 85 “Уставный фонд”» [7].

Действующим в настоящее время Планом счетов предусмотрены следующие счета: 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 08 «Капитальные вложения», 83 «Добавочный капитал» [5].

Сравнение методики учета износа и амортизации позволяет констатировать высокий потенциал для реализации контрольной функции бухгалтерского учета в условиях применения Плана счетов бухгалтерского учета, действовавшего до 1991 г., так как контролю подвергались не только операции по движению основных средств, но и операции, связанные с формированием и использованием уставного и амортизационного фондов. Кроме того, в Инструкции по применению Плана счетов достаточно полно оговорены задачи бухгалтерского учета основных средств: «...правильное документальное оформление и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; своевременное отражение износа основных средств; контроль за затратами на капитальный ремонт; точное определение результатов от списания не полностью амортизированных основных средств; правильное определение платы за основные производственные фонды; контроль за сохранностью основных средств». Наиболее показательной является фраза о том, что бухгалтерский учет основных средств должен способствовать контролю за эффективным использованием машин, оборудования и производственных площадей, транспортных средств и других средств труда.

Вопрос о соотношении амортизации и износа является одним из дискуссионных в теории и практике бухгалтерского учета. Так, по мнению Ю.Н. Лачинова, износ и амортизация – взаимосвязанные противоположности, оцениваемые в одной и той же величине, которые относятся к одному и тому же объекту, теряющему и восстанавливающему стоимость. Ю.Н. Лачинов отмечает, что такое положение нарушает экономическую логику, а «из-за отсутствия целевого амортизационного источника для восстановления оборудования его износ только нарастает, грозя многим предприятиям остановкой и банкротством» [2, с. 51].

Не соглашаясь и не оспаривая мнение Ю.Н. Лачинова о соотношении износа и амортизации, так как этот вопрос заслуживает отдельного рассмотрения, отметим, что изменение методики учета основных средств оказывает существенное влияние не только на реализацию контрольной функ-

ции бухгалтерского учета, но и на полезность информации, формируемой в бухгалтерском учете.

В заключении отметим, что контрольная функция бухгалтерского учета не должна рассматриваться обособленно от других его функций, так как на сегодняшний день приоритетной задачей бухгалтерского учета признается обеспечение достоверности учетной информации. Для этого учеными предлагается использование целого комплекса институциональных механизмов: упорядоченная система профессиональных стандартов, кодекс профессиональной этики, организация учетного процесса, формирование внешней и внутренней контрольной среды.

Следовательно, ключевым вопросом в исследованиях, посвященных функциям бухгалтерского учета, должны рассматриваться механизмы формирования внутренней контрольной среды как инструмента снижения рисков и повышения надежности внутренней учетной информации, ориентированные на характер общественных ожиданий.

Литература

1. Бухгалтерский учет: история и современность. Т. 1. Соколов Я.В. Принципы и концепции бухгалтерского учета. Уфа, 2000.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: монография. СПб.: АНО ИПЭВ, 2013. 416 с.
3. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля. М.: ГОУ ВПО «РЭА им. Г.В. Плеханова», 2009. 428 с.
4. Лачинов Ю.Н. Бухгалтерия экономики: научная реальность и финансовое изобретательство. М.: ЛЕНАНД, 2012. 128 с.
5. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина СССР от 28.02.1985 № 40.
6. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н.
7. Современные тенденции развития бухгалтерского учета и экономического анализа: теория и практика: Монография / под ред. М.А. Вахрушиной. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2009. 264 с.
8. Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 376 с.
9. Российский обзор экономических преступлений за 2014 год. URL:http://www.pwc.ru/ru/ceo-survey/assets/crime_survey_2014.pdf (дата обращения: 15.04.2014).

Bibliography

1. Buhgalterskij uchet: istorija i sovremennost'. T. 1. Sokolov Ja.V. Principy i koncepcii buhgalterskogo ucheta. Ufa, 2000.
2. Zhuk V.N. Osnovy institucional'noj teorii buhgalterskogo ucheta: monografija. SPb.: ANO IPJeV, 2013. 416 p.
3. Institucional'nye aspekty buhgalterskogo ucheta i kontrolja. M.: GOU VPO «RJeA im. G.V. Plehanova», 2009. 428 p.
4. Lachinov Yu.N. Buhgalterija jekonomiki: nauchnaja real'nost' i finansovoe izobretatel'stvo. M.: LENAND, 2012. 128 p.

5. Ob utverzhdenii plana schetov buhgalterskogo ucheta proizvodstvenno-hozhajstvennoj dejatel'nosti ob#edinenij, predpriyatij i organizacij i Instrukcii po ego primeneniju: prikaz Minfina SSSR ot 28.02.1985 № 40.
6. Ob utverzhdenii plana schetov buhgalterskogo ucheta finansovo-hozhajstvennoj dejatel'nosti organizacij i Instrukcii po ego primeneniju: prikaz Ministerstva finansov Rossijskoj Federacii ot 31.10.2000 № 94n.
7. Sovremennye tendencii razvitija buhgalterskogo ucheta i jekonomicheskogo analiza: teorija i praktika: Monografija / pod red. M.A. Vahrushinoj. M.: Izdatel'sko-torgovaja korporacija «Dashkov i K», 2009. 264 p.
8. *Sokolov Ja. V., Terehov A. A.* Oчерки razvitija audita. M.: ID FBK-PRESS, 2004. 376 p.
9. Rossijskij obzor jekonomicheskikh prestuplenij za 2014 god. URL:http://www.pwc.ru/ru/ceo-survey/assets/crime_survey_2014.pdf (data obrashhenija: 15.04.2014).