

УСИЛЕНИЕ КОНТРОЛЬНЫХ ФУНКЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОГО МЕХАНИЗМА

А. САДЕЦКАС, И. ТОЛЯТЕНЕ

Роль бухгалтерского учета в народном хозяйстве повышается по мере роста объемов общественного производства, научно-технического прогресса, специализации и концентрации производства. В этой связи уже на VII экстренном съезде РКП(б) В. И. Ленин указал: «Организация учета, контроль над крупнейшими предприятиями, превращение всего государственного механизма в единую крупную машину, в хозяйственный организм, работающий так, чтобы сотни миллионов людей руководились одним планом — вот та гигантская задача, которая легла на наши плечи» (2, с. 7). Не случайно на всех этапах развития социалистической экономики Коммунистическая партия и Советское правительство уделяют постоянное внимание совершенствованию учета как одного из важнейших элементов хозяйственного механизма. Основные направления развития бухгалтерского учета в условиях совершенствования хозяйственного механизма определены в последнюю пятилетку (13, с. 3—8) и отражены в ряде директивных документов.

В постановлении Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. «О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов» (4, с. 473—476) предусмотрен комплекс мер, направленных на повышение контроля за использованием ресурсов производства, обеспечение сохранности социалистической собственности. XXVI съезд КПСС вновь подчеркнул необходимость усиления режима экономии. В постановлении ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 30 июня 1981 г. «Об улучшении работы по экономии и рациональному использованию сырьевых, топливно-энергетических и других материальных ресурсов» (3, с. 524—526), направленного на реализацию решений съезда, предусмотрено совершенствовать всю систему учета, анализа и контроля за эффективным использованием хозяйственных средств, обеспечить контроль отходов и потерь, внедрить нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Практическая реализация задачи по усилению режима экономии во многом зависит от теоретического решения проблем учета и контроля, в частности, от определения функций учета, исследования методологических возможностей осуществления учетом контрольных функций управления. Этим и обуславливается теоретическая и практическая актуальность проблемы повышения контрольных функций учета.

В экономической литературе нет единого мнения в отношении функций бухгалтерского учета в управлении производством. Распространена точка зрения, согласно которой учет является средством контроля. К. Маркс писал: «Бухгалтерский учет как средство контроля и мысленного обобщения этого процесса становится тем необходимее, чем более процесс производства совершается в общественном масштабе» (1, с. 153). Многие авторы (20, с. 12; 7, с. 17—22; 22, с. 8—9) считают, что

бухгалтерский учет исполняет две основные функции управления: информационную и контрольную. Бухгалтерский учет собирает, обрабатывает и накапливает информацию о хозяйственных процессах, образующую информационную систему, используемую для всех функций управления.

Действие закона планомерного пропорционального развития народного хозяйства требует установления и поддержания пропорций между отдельными отраслями производства и внутри них. Для этой цели может быть использована представляемая бухгалтерским учетом информация о потреблении ресурсов, детализированная на разных уровнях управления. Поскольку плановые показатели лежат в основе организации контроля, а данные учета используются при составлении плана, то в учете необходимо отражать потери и затраты, другие негативные явления, информация о которых обладает исключительной значимостью для управления. Сейчас все острее становится проблема необходимости использования бухгалтерского учета при определении решающих направлений развития производства. В. И. Рыбин считает, что данные бухгалтерского учета должны быть использованы для определения эффективности факторов, влияющих на ход и итоги хозяйственной деятельности (15, с. 32). Выявление факторов, зависящих от коллектива, позволит правильно организовать материальное поощрение, оперативно контролировать процесс формирования себестоимости, устанавливать отклонения от норм и смет.

При применении экономического закона распределения по труду необходимы данные бухгалтерского учета. Распределение материальных благ для личного потребления осуществляется в соответствии с количеством и качеством труда и требует его оценки, для чего используются данные учета. На уровне предприятия оценка труда производится с применением показателей планового и фактического фонда заработной платы.

Закон стоимости требует выражения затрат общественного труда в стоимостной форме. Его действие проявляется через стоимостные категории: себестоимость, цены, прибыль и др.; для их определения нужны данные учета. Поэтому учет затрат и их контроль создают предпосылки для реализации закона стоимости.

Учет и контроль как функции управления тесно взаимосвязаны. Выделение их различий связано со значительными трудностями в выборе критериев. В. Г. Афанасьев суть различий между учетом и контролем видит в следующем: «Контроль — поставщик и количественной и качественной информации, тогда как учет дает преимущественно количественную информацию» (5, с. 125). Е. А. Кочерин, определяя контрольные функции бухгалтерского учета, понимает их как контроль за деятельностью юридических и физических лиц, получение информации для контроля за хозяйственным процессом и управления им (11, с. 109).

Следовательно, в бухгалтерском учете отражается весь кругооборот средств производства, все хозяйственные процессы и хозяйственные средства. На долю бухгалтерской информации приходится около 70% от всей совокупности экономической информации (10, с. 9—12). Именно на ее основе осуществляется контроль деятельности предприятия на разных уровнях, подготавливаются соответствующие управленческие решения. С помощью учета осуществляется достоверное наблюдение и контроль за списанием потребленных материальных ценностей, оприходованием отходов производства и их использованием. Дальнейшее совершенствование информационного обеспечения управления для повышения эффективности производства неразрывно связано с развитием информационной и контрольной функций учета.

А. А. Шпиг утверждает, что в бухгалтерии формируется информация двух видов: учетная и контрольная. Для принятия управленческих реше-

ний требуется преобразование учетной информации в контрольную. Только часть учетной информации может использоваться для управления без преобразования. Это, например, касается информации о результатах инвентаризации (21, с. 19). По нашему мнению, выполнение бухгалтерским учетом контрольной функции управления обусловливается особенностями некоторых элементов методов бухгалтерского учета, что требует отдельного исследования. Изучение контрольных возможностей бухгалтерского учета в теоретическом аспекте служит основой для повышения контрольных функций учета в практике предприятий. Тем более, что и ученые СЭВ рассматривают необходимость усиления контрольных функций бухгалтерского учета в выявлении и предупреждении незаконных операций в качестве одного из направлений его совершенствования (8, с. 61; 18, с. 57).

В литературе ведется дискуссия относительно теоретической возможности выполнения учетом контрольной функции управления. Я. С. Скуратовский считает, что все составные части метода бухгалтерского учета содержат элементы контроля (17, с. 195). Однако он не указывает, каким образом это достигается. А. А. Шпиг, занимающий противоположную позицию, подчеркивает, что с помощью элементов метода бухгалтерского учета невозможно производить ни предварительный, ни текущий, ни последующий контроль. Назначением контроля, присущего отдельным элементам метода бухгалтерского учета, является обеспечение достоверности учетных данных, т. е. самоконтроль (21, с. 32—35). Однако, отражая хозяйственную деятельность, бухгалтерский учет интерпретирует ее с определенной степенью вероятности, в которой выделяются три слоя: методологический, инвентарный, стохастический (12, с. 56).

Совершенно верно, что каждая интерпретация фактов хозяйственной деятельности должна иметь достаточно репрезентативные оценки, исключать не только стохастические неточности, но также методологические и инвентарные, отражать фактическое состояние объектов, давать точную информацию об объемах показателей. Это связано с совершенствованием методологии учета, внедрением прогрессивных методов, улучшением качества бухгалтерской информации.

Ряд авторов доказывает, что бухгалтерский учет осуществляет предварительный контроль при рассмотрении первичных документов, поступивших на подпись, и их оформление, при визировании договоров, смет и документов, связанных с расходованием средств (16, с. 31—34; 19, с. 9—16; 6, с. 34—35). По мнению А. А. Шпига, бухгалтерский учет не имеет реальной возможности осуществлять предварительный контроль, ибо отражает только те хозяйственные операции, которые уже совершены (21, с. 33). Автор считает, что предварительный контроль выполняется не с помощью элементов метода бухгалтерского учета, а на основании функций контроля, которыми наделен бухгалтер. С нашей точки зрения такая трактовка искусственно снижает роль учета в управлении и неполностью отражает сущность метода бухгалтерского учета.

Рассмотрим, например, контрольные возможности документации как элемента метода бухгалтерского учета. Документация — это процесс, который на основе принципа «от общего к частному» можно расчленить на две стадии. На первой стадии создается модель документа, содержащая соответствующие сведения, позволяющие должностным лицам проверить законность и экономическую целесообразность предстоящей хозяйственной операции. На второй стадии документ оформляется в установленном порядке, служит основанием для совершения хозяйственной операции и свидетельством о состоявшемся факте.

Таким образом, в практике предприятий учет осуществляет контроль движения материалов путем документирования их расхода, выявления результатов кроя по каждой партии запуска в производство в сочетании с составлением баланса движения деталей. Для осуществления кон-

троля и более полного удовлетворения управления необходимой информацией в серийных производствах внедряются маршрутные листы. В ряде производств они объединяются с раскройными картами. Это позволяет осуществить комплексный контроль за расходом материалов, движением заготовок, начислением заработной платы. В массовых и крупносерийных производствах получила распространение система учета по конечной операции, что позволяет обеспечить достоверность данных учета выработки, предотвратить приписки. Дальнейшим развитием данной системы является бригадная организация труда и оплата труда бригады по единому наряду с применением коэффициента трудового участия каждого члена бригады. Усилению информационного обеспечения управления способствует введение сигнальных документов по начислению непроизводительных выплат заработной платы: за простой, исправление брака, отклонения от нормальных условий работы, сверхурочное время.

Следовательно, с помощью документации как элемента метода бухгалтерского учета производится предварительный контроль за расходованием средств, целесообразностью и законностью хозяйственных операций.

В то же время некоторые авторы отмечают, что проблемы учета и контроля находятся на стыке экономических и правовых наук, поэтому проверка законности и экономической целесообразности операций осуществляется главным бухгалтером при реализации его компетенции в области права, финансов, планирования, регламентируемой соответствующими нормативными актами (14, с. 3).

Таким образом, предварительный бухгалтерский контроль предупреждает незаконное, экономически нецелесообразное расходование средств и обеспечивает сохранность социалистической собственности. Он выполняется при приеме бухгалтерией от отдельных структурных подразделений на рассмотрение документов о движении материальных ценностей и денежных средств. Надлежащая документация предупреждает бесконтрольность движения денежных средств и материальных ценностей, изготовление неучтенной продукции, чем содействует режиму экономии, обеспечению сохранности социалистической собственности.

Специфика бухгалтерского контроля заключается в том, что он начинается до начала формирования фактических данных. Предварительный контроль за правильностью и целесообразностью использования ресурсов и законностью хозяйственных операций играет огромную роль в повышении эффективности производства. Одним из направлений его совершенствования в экономической литературе предлагается учет затрат по местам их возникновения, требующий закрепления всех материальных и денежных средств предприятия за определенными подразделениями и лицами, ответственными за их использование (9, с. 91).

Я. И. Цвейбак утверждает, что текущий бухгалтерский контроль производится при регистрации хозяйственных операций в учете (19, с. 9—16). К. З. Садыков и И. А. Белобжецкий включают в его содержание еще один элемент метода бухгалтерского учета — инвентаризацию (16, с. 31—34; 6, с. 34—35). А. А. Шпиг считает, что назначением инвентаризации является не контроль за сохранностью средств, а проверка достоверности данных учета (21, с. 33). Однако именно с использованием инвентаризации как элемента метода бухгалтерского учета выявляются не только расхождения между данными учета и фактическим наличием средств, но и осуществляется контроль за деятельностью материально ответственных лиц, определяются размеры недостач и излишков. Инвентаризация проводится в одинаковом методическом порядке и содержит аспект контроля за сохранностью социалистической собственности в любом случае: когда она осуществляется с целью только проверки учетных данных, либо установления размера недостач хозяйственных средств по

заданию следственных или других контрольных органов. Повышение роли инвентаризации в обеспечении контроля за сохранностью социалистической собственности может служить в качестве отдельного направления развития контрольной функции бухгалтерского учета.

Текущий бухгалтерский контроль тесно связан с производственным планированием, дает информацию, необходимую для регулирования хозяйственных процессов, и производится на основании таких элементов метода бухгалтерского учета, как счета и двойная запись, оценка и калькулирование, инвентаризация. Он позволяет контролировать соблюдение норм расхода материалов, полноту оприходования материальных ценностей и денежных средств, обоснованность начисления заработной платы за выполненные объемы работ.

Структуру информационной системы бухгалтерского учета определяет двойная запись. Счета — элементы информационной системы, двойная запись характеризует связи между ними (12, с. 62).

Способ счетов и двойной записи позволяет обеспечить контроль движения различных по своему экономическому содержанию средств в их взаимосвязи. При помощи счетов синтетического и аналитического учета управление получает разностороннюю характеристику хозяйственных процессов. Поэтому эффективность управленческих решений в большой степени определяется качеством данных аналитического учета. В экономической литературе подчеркивается контрольная значимость системы синтетических и аналитических счетов в осуществлении контроля хозяйственных процессов (12, с. 149; 9, с. 106).

Способом оценки и калькулирования, с одной стороны, обеспечивается оценка различных видов средств научно-обоснованными методами, а с другой — производится контроль за соблюдением норм и смет затрат, выполнением плана себестоимости.

С помощью последующего бухгалтерского контроля проверяется достоверность данных учета и отчетности отдельных производственных подразделений предприятий по объемам выполненных работ и продукции, израсходованных материалов, начисленной заработной платы и др. Значение последующего бухгалтерского контроля особенно возрастает в условиях концентрации производства на предприятиях и в объединениях. Здесь достоверность исходной информации низовых подразделений обеспечивает достоверность сводных показателей по объединению в целом.

Для последующего бухгалтерского контроля на предприятиях и в объединениях особенно важно увязать данные сводных документов с данными первичных документов и синтетического учета (о списании материалов в производство, остатках незавершенной продукции и др.). Последующий контроль в объединениях осуществляется в основном при приеме от входящих в их состав предприятий отчетов и балансов и заключается в проверке увязки показателей отдельных форм отчетности.

Бухгалтерский учет — один из важнейших элементов хозяйственного механизма. Он играет большую роль в овладении основных законов социализма: планомерного пропорционального развития народного хозяйства, распределения по труду, закона стоимости. Бухгалтерский учет выполняет ряд функций управления, главные среди них — информационная и контрольная. Бухгалтерский учет представляет информацию для управления хозяйственными процессами. Используя особенности отдельных элементов данного метода, работники осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением хозяйственных средств в процессе производственно-хозяйственной деятельности, а также за деятельностью материально ответственных и должностных лиц. Контроль хозяйственных операций осуществляется главным бухгалтером при реализации его компетенции в области права, финансов, планирования, регламентируемой соответствующими нормативными актами.

Дальнейшее развитие контрольных функций учета требует совершенствования методологии бухгалтерского учета, повышения его оперативности, достоверности, аналитичности, внедрения прогрессивных методов учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. Маркс К. Капитал. Критика политэкономии. Процесс обращения капитала.— Маркс К., Энгельс Ф. Соч., 2-е изд., т. 24.
2. Ленин В. И. Седьмой экстренный съезд РКП(б) 6—8 марта 1918 г.— Полн. собр. соч., т. 36.
3. Об улучшении работы по экономии и рациональному использованию сырьевых, топливно-энергетических и других материальных ресурсов: Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 30 июня 1981 г. № 612. СП правительства СССР, № 20.— М.: Юридическая литература, 1981.
4. О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышению его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов: Постановление Совета Министров СССР от 24 января 1980 г., № 93.— В кн.: Вербов Г. Д., Петрухин Н. И. Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету, т. 3. М.: Финансы, 1980.
5. Афанасьев В. Г. Человек в управлении обществом.— М.: Политиздат, 1977.
6. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой.— М.: Финансы, 1979.
7. Додонов А. Организация учета в условиях автоматизированных систем управления.— М.: Легкая индустрия, 1973.
8. Душанов И. Бухгалтерский учет в Народной Республике Болгарии / Под ред. Н. Г. Чумаченко и П. С. Безруких.— М.: Финансы, 1974.
9. Иващенко В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма.— М.: Финансы и статистика, 1982.
10. Кирьянова З. В. Бухгалтерский учет — одна из основных функций управления.— Бухгалтерский учет, 1982, № 9.
11. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством (вопросы теории и практики)— М.: Экономика, 1982.
12. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета.— М.: Финансы и статистика, 1981.
13. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма.— Бухгалтерский учет, 1982, № 4.
14. Плекан А. М. Правовые проблемы учета и контроля материальных затрат в производственном объединении (комбинате), на предприятии.— Рига: МИПК СМХ ЛатвССР, 1977.
15. Рыбин В. И. Задачи и роль экономической науки и практики по совершенствованию контрольных функций бухгалтерского учета в современных условиях управления производством.— В кн.: Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством. М., 1975.
16. Садыков К. З. О взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля.— Бухгалтерский учет, 1977, № 4.
17. Скуратовский Я. С. Роль бухгалтерского учета, экономического анализа и ревизии хозяйственной деятельности в борьбе с латентными хищениями.— В кн.: Выявление скрытых хищений средствами экономического анализа, а также путем совершенствования деятельности контрольно-ревизионных аппаратов: Сб. науч. тр. / Всесоюзный институт прокуратуры. М., 1978.
18. Урдя Д. Бухгалтерский учет в Социалистической Республике Румынии / Под ред. Н. Г. Чумаченко и П. С. Безруких.— М.: Финансы, 1974.
19. Цвейбак Я. И. Значение учета и контроля в десятой пятилетке.— Бухгалтерский учет, 1978, № 2.
20. Чумаченко Н. Г. Бухгалтерский учет в системе хозяйственного механизма.— Бухгалтерский учет, 1982, № 12.
21. Шпиг А. А. Еще раз о взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля.— Бухгалтерский учет, 1980, № 3.
22. Янков В. Н. Бухгалтерский учет в системе управления промышленным предприятием. Автореф. дис. канд. экон. наук. М., 1978.

Вильнюсский Государственный
им. В. Капсукаса
Кафедра бухгалтерского учета

Редколлегии вручено
в июне 1983 г.