

ЭВОЛЮЦИЯ КОНТРОЛЯ И ЕГО РОЛЬ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

EVOLUTION OF CONTROL AND ITS ROLE IN MODERN CONDITION

T. Turischeva

Annotation

The issues of the evolution of control and its relationship with accounting are of current importance for setting the system of internal control and forming the Internal Control Service (JMC) at enterprises, organizations and institutions. In this article, with the help of the necessary methodological tools, the problems of the evolution of the control and its role in modern conditions are investigated and analyzed. It is concluded that the evolution of control goes through five stages, at which its progressive development takes place and the relationship between accounting and control changes.

Keywords: Control, internal control system (JMC), internal control service, control stages, accounting.

Турищева Татьяна Борисовна
К.э.н., доцент, ФГБОУ ВО
"Финансовый университет
при Правительстве РФ"

Аннотация

Вопросы эволюции контроля и взаимосвязи его с бухгалтерским учетом имеют актуальную значимость для постановки системы внутреннего контроля и формирования службы внутреннего контроля (СВК) на предприятиях, в организациях и учреждениях. В настоящей статье с помощью необходимого методического инструментария исследованы и проанализированы проблемы эволюции контроля и его роли в современных условиях. Сделан вывод о том, что эволюция контроля проходит пять этапов, на которых происходит его поступательное развитие и изменение взаимоотношений между бухгалтерским учетом и контролем.

Ключевые слова:

Контроль, система внутреннего контроля (СВК), служба внутреннего контроля, этапы контроля, бухгалтерский учет.

Эволюция контроля неразрывно связана с развитием науки об управлении. Именно классики управленческой науки, такие как Ф.У.Тейлор, Ф. и Л. Гилбрет и А.Файоль в своих трудах отмечали необходимость контроля и его связь с управлением. Представитель административного направления в менеджменте А.Файоль обозначил контроль как функцию управления.

В начале 20-го века в российской науке вопросы контроля были отражены в трудах А.А. Богданова, А.К.Гастева, О.Е.Ермаковского и др.

На современном этапе контроль рассматривается и исследуется в трудах как зарубежных ученых – Б.Фолкера, Б.Вишермана, Ю.Вебера и др, так и российских, таких как Е.А.Кочерин, С.О. Шохин, В.В. Пугачев [6], О.Ю. Кириллова [3], Д.Ю. Филиппов, И.Г. Беспалова [10], Т.Ю.Серебрякова [6], Л.А.Чайковская [11] и др.

Поскольку, по нашему мнению, эволюция контроля наилучшим образом может быть представлена в виде этапов развития заслуживает интереса позиция Т.Ю. Серебряковой, которая под этапами развития контроля понимает развитие науки о контроле и выделяет четыре этапа [6]:

- ◆ **1-ый этап** – начало 20-го века, когда преоблада-

ла концепция правового подхода, предполагающая проверку соответствия;

- ◆ **2-ой этап** – 20-е годы 20-го века, когда сложилось представление о контроле как функции управления;

- ◆ **3-ий этап** – 40-50-е годы 20-го века – преобладание кибернетического подхода к контролю и представление контроля в виде связи между управляющей и управляемой подсистемами;

- ◆ **4-ый этап** – 90-е годы 20-го века – подход к контролю как риск –ориентированной деятельности для минимизации рисков.

При всех достоинствах данного подхода к контролю, он достаточно ограничен и не раскрывает в полной мере все стороны контроля, его связь с учетом, а также не отражает в достаточной степени именно процесс эволюционного развития контроля.

В этой связи предлагаются следующие этапы эволюции контроля.

1-ый ЭТАП

Определение значения категории "контроль"

На первом этапе эволюционного развития контроля происходило становление самого понятия данной категории. Как отмечает О.Ю. Кириллова, понятие "контроль"

как самостоятельная категория появилось еще в 18-ом веке в словаре М. Фасмера, как производное от французского слова, означающего "список", и английского глагола, переводимого как "регулировать", "управлять"[3]. Можно предположить, что именно эти характеристики и легли в основу дальнейшего существования контроля как функции управления и использования им в качестве своей основы информационной базы, т.е. определенного списка.

2-ой ЭТАП

Формирование и становление контроля в системе бухгалтерского учета

Дальнейшее и достаточно долгое развитие контроля ассоциируется только с проверкой первичных бухгалтерских документов и установлением достоверности учетных данных и отчетности. Исходя из этого, многие авторы утверждают, и с чем мы полностью согласны, что контроль как действующая функция управления появился как необходимый элемент в сфере бухгалтерского учета или как средство счетоводства. Например, по мнению А.Э. Попова, независимый контроль или как он называет его еще самостоятельным наблюдением является общим средством счетной науки [10]. Таким образом, на этом этапе развития главенствующая роль отводилась учету, а контроль играл вспомогательную роль в виде средства учета, обеспечивающего правильность и достоверность отражения хозяйственных операций.

3-ий ЭТАП

Становление контроля как системы, имеющей свой предмет, метод и методические приемы

В дальнейшем, по мере развития экономических процессов и, соответственно, расширения сферы приложения контрольных функций, рамки бухгалтерского учета становились тесными и объекты контроля перестали ограничиваться только учетом и значительно расширились. С этого этапа контроль начинает действовать как система, имеющая свой предмет, метод и методические приемы.

Соответственно, с этим процессом расширения сферы приложения контроля происходили изменения во взаимосвязи бухгалтерского учета и собственно, контроля. Здесь следует отметить различные подходы авторов к рассмотрению этой взаимосвязи.

Так, И. А. Шоломович указывает на то, что уже не бухгалтерский учет, а контроль начинает играть главенствующую роль и выходить на передовые позиции, в связи с чем учет становится элементом системы контроля и уже именно ему отводится второстепенная роль [10].

Справедливости ради надо заметить, что не все авто-

ры придерживаются аналогичной точки зрения, т.е. существует мнение, что контроль и бухгалтерский учет действуют как равнозначные системы. Именно так, к примеру, Н. Р. Вейцман рассматривал взаимосвязь учета и контроля на данном этапе эволюционного развития контроля, и, по его мнению, учет и есть контроль, а контроль, следовательно, – учет, т.е. каждый отдельный акт учета, как и учет в целом, представляют собой, прежде всего, проверку правильности осуществляемых хозяйственных операций [10]. Надо заметить эта позиция не подтвердилась временем.

Данный эволюционный этап развития контрольной функции функционировал в течение того продолжительного периода времени, когда действовала административно – плановая система и контроль использовался не в интересах предприятий, а именно данной системы. Система контроля в этих условиях жестко регламентировала деятельность предприятий, лишая их самостоятельности и инициативы в решении производственных и финансовых проблем.

4-ый ЭТАП

Функционирование контроля в рыночных условиях развития экономики

Переход России к рыночным отношениям привел к появлению и развитию в стране различных форм собственности, когда не только государственная, но и частная, кооперативная и другие формы получили права и свободу в ведении хозяйственной деятельности. В результате это способствовало не только расширению хозяйственной самостоятельности экономических субъектов, но и создало реальную возможность для формирования качественно новых подходов к построению систем управления и контроля, а, следовательно, и возможности постоянного поддержания должной конкурентоспособности и доходности хозяйствующих субъектов.

На этом этапе эволюционного развития появились новые требования к контролю как функции управления. Расширились его границы и в связи с этим появились новые методические подходы к контролю как системы.

Новое видение контроля и его функций связано, прежде всего, с вопросами взаимосвязи контроля и бухгалтерского учета, т.к. в рыночных условиях развития экономики значительно возросло значение учета, как бухгалтерского, так и управленческого.

Взаимосвязь таким образом стала двоякой – с одной стороны, контроль как элемент системы бухгалтерского учета, и использование им в качестве базовой информации данных бухгалтерской отчетности, а с другой – зависимость учета от контроля, т.к. достоверность учета может быть достигнута только при использовании контроля.

Отсюда следует, что бухгалтерский учет включает в себя отдельные необходимые ему контрольные функции, тогда как в целом система контроля способствует достижению целей и задач, стоящих перед организацией (учреждением) в целом. Однако на этом этапе функции реализуются пока не в полную силу, во-первых, из-за некорректного и неадекватного понимания содержания контрольной функции и отождествления ее и контроля как системы, а, во-вторых, из-за недостатка адекватных методов воздействия на систему учета.

При этом не принимается во внимание то, что бухгалтерский учет представляет собой, в первую очередь, упорядоченную систему сбора, обобщения и регистрации информации, в свою очередь, служащую основой для мониторинга эффективности контроля и принятия управленческих решений, но не способной осуществлять контроль деятельности организации и ее подразделений на предмет достижения поставленных целей. Причем, если исходить из определения функции, то трудно представить случаи, при которых информация становилась бы контрольным действием.

Разделение контроля и контрольной функции стало возможным только после рассмотрения его в широком смысле как проверка соблюдения и выполнения нормативно установленных задач, планов и решений и узком смысле, т.е. связанным с какой-то одной функцией управления, например, с бухгалтерским учетом.

5-ый ЭТАП

Особенности развития контрольной функции с появлением системы внутреннего контроля (СВК)

На современном этапе в обязательном порядке на российских предприятиях (в организациях и учреждениях) в соответствии со ст.19 Закона № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" должна формироваться система внутреннего контроля [2].

В этой связи в развитии контрольной функции бухгалтерского учета появляются существенные особенности.

Исходя из составляющих элементов внутреннего контроля контрольная функция бухгалтерского учета в части своего текущего и последующего контроля должна входить составной частью в систему внутреннего контроля (СВК), т.к. основными целями СВК являются эффективность и результативность операций; надежность финансовой отчетности; соблюдение соответствующих законов и правил.

Что же касается предварительного контроля первичных документов, то он, как контрольная функция, должен остаться в системе бухгалтерского учета.

Таким образом, на современном последнем пятом этапе эволюции контроля, позиции контроля и бухгалтерского учета изменились.

Если изначально главенствовал бухгалтерский учет, затем контроль, далее взаимоотношения между ними уравновесились, то на сегодняшний день, можно сказать, главенствует система внутреннего контроля, а в системе бухгалтерского учета осталась минимально-необходимая часть контрольной функции.

Система внутреннего контроля диктует бухгалтерскому учету какая ему необходима информация для выполнения поставленных перед предприятием (организацией, учреждением) задач и целей для обеспечения стратегии развития.

Происходящая трансформация российской экономики особенно значима по характеру и масштабам преобразований в истории развития системы управления экономикой. Процессы в экономике непосредственным образом оказывают влияние на развитие института бухгалтерского учета. В свою очередь, внутренний контроль в любой организации использует данные, формируемые в системе бухгалтерского (налогового) учета. Учетное обеспечение постоянно усложняется, поскольку бухгалтерский учет представляет собой систему специальной экономической информации о хозяйствующем субъекте в конкретных экономических условиях[11].

Развитие контрольной функции управления обусловлено институциональными изменениями направления ее совершенствования [8].

Институты являются ключом к пониманию взаимоотношений между субъектами экономической системы, в том числе и с контрольными подразделениями. Такие экономические институты, как собственность, деньги, банки, хозяйственные объединения различного типа, обеспечивающие производство и распределение общественного богатства, во многом содержат факторы, формирующие поведение экономических субъектов и отражение фактов их хозяйственной жизни. Практически одновременно происходит институциональное признание функции внутреннего контроля. Построение систем внутреннего контроля перестает быть частным вопросом и все чаще переходит в область внешнего регулирования и стандартизации[11].

Резюмируя, следует заметить, что, согласно принятым за последние годы нормативно-правовым документам, именно внутренний контроль призван обеспечить не только достижение целей экономической деятельности, но и предотвратить отклонение от правил ведения бухгалтерского учета[2].

