

УДК 657.3
doi: 10.18101/2304-4446-2018-4-7-17

ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ СИСТЕМНОСТЬ УЧЕТНО-АНАЛИТИКО-КОНТРОЛЬНОЙ ИНФОРМАЦИИ

© **Батуева Дарима Дашидондоковна**
кандидат экономических наук, доцент,
Бурятский государственный университет
Россия, 670000, г. Улан-Удэ, ул. Ранжурова, 5
E-mail: darima908@mail.ru

© **Батуева Оюна Баировна**
старший преподаватель,
Бурятский государственный университет
Россия, 670000, г. Улан-Удэ, ул. Ранжурова, 5
E-mail: o_batueva@mail.ru

Формирование учетно-отчетной информации, отвечающей принципам международных стандартов и потребностям участников экономических процессов, требует переосмысления одного из важнейших положений бухгалтерской теории — функционального предназначения системы бухгалтерского учета. Приведение функций системы бухгалтерского учета в соответствие с потребностями учетно-аналитической практики требует развития научно-практических положений о составе и содержании функций системы бухгалтерского учета с позиций экономического потенциала хозяйственной системы. При этом следует опираться на историческое наследие методологов бухгалтерского учета и позитивный мировой опыт развития учетных концепций.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, функции системного образования «бухгалтерский учет», методология бухгалтерского учета, информационная функция бухгалтерского учета, бухгалтерский контроль, аналитические возможности бухгалтерского учета, этапы учетного процесса.

Вопрос о составе функций системного образования (бухгалтерский учет), их содержании и векторе практического действия может и должен решаться исключительно на основе глубинного анализа сущности системы «Бухгалтерский учет», выявления ее внутреннего экономического потенциала или специфики общественного предназначения.

Вопросы системного подхода освещены в работах Л. Берталани, Дж. Клира, И. Пригожего и Я. Стенгерса, А. И. Умова [1] и других авторов. Однако ученые недостаточно полно раскрывают сущность основных бухгалтерских категорий в контексте требований рыночной экономики. До настоящего времени не исследована практика применения теории систем к описанию бухгалтерских процессов в контексте их влияния на финансовый результат хозяйственной деятельности, управление налоговыми и другими платежно-долговыми обязательствами.

Создание функционально результативной системы бухгалтерского учета является одной из предпосылок стабилизации экономических отношений и их дальнейшего развития. Актуальным в наше время становится раскрытие экономического содержания показателей как количественной интерпретации экономических и финансовых категорий.

Известно, что жизненный цикл экономических теорий значительно короче, например, по сравнению с математическими или физическими теориями. По мере развития экономической мысли и появления новых теоретических воззрений, трактующих экономические и финансовые категории адекватно времени, совершенствуется и практика интерпретации содержания и свойств экономических и финансовых показателей. Понятно, что информационная база, необходимая для принятия управленческих решений, формируемая вне связи с результатами новых научно-методических концепций, неизбежно окажется функционально несоответствующей реальным экономическим процессам.

Бухгалтерский учет как наука и системное образование наделен теоретически постулируемыми функциями (классические учетные функции). В реальной практике функциональное проявление этой системы (бухгалтерский учет), как правило, отклоняется от классических учетных функций. Последнее можно охарактеризовать как меру проявления на практике теоретических постулируемых функций бухгалтерского учета. Вопрос о составе функций системного образования (бухгалтерский учет), их содержании и векторе практического действия может и должен решаться исключительно на основе глубинного анализа сущности системы «Бухгалтерский учет», выявления ее внутреннего экономического потенциала или специфики общественного предназначения. На наш взгляд, при установлении степени практической полезности функций системы «Бухгалтерский учет» можно руководствоваться моделью, показанной на рис. 1.

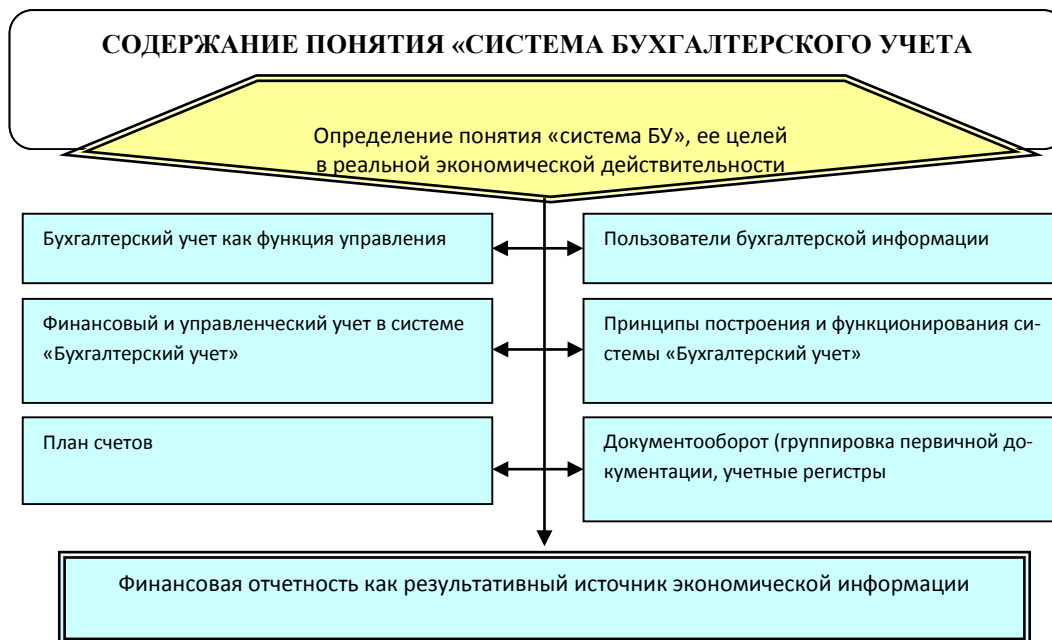


Рис. 1. Модель реализации на практике научных постулатов бухгалтерского учета

Использование этой модели предполагает исследование существующих и используемых в настоящее время на практике научных бухгалтерских терминов.

Целью системы «Бухгалтерский учет» является формирование финансовой информации о деятельности хозяйствующего субъекта таким образом, чтобы она была своевременна и полезна широкому кругу пользователей, удовлетворяла бы их интересы с позиции контроля и всесторонней оценки экономической состоятельности бизнеса. Такого рода финансовая информация служит основой для принятия хозяйственных (управленческих) решений. Во-вторых, специфическое назначение бухгалтерского учета заключается в том, чтобы способствовать решению задач, которые ставит перед собой каждый конкретный хозяйствующий субъект, в т. ч. и государство как персонифицированный производитель общественных благ. Последнее особенно важно, поскольку в условиях рыночного хозяйствования экономические интересы государства и отдельных корпоративных собственников дистанцируются и их интересуют разная экономическая информация, которую предоставляет им система бухгалтерского учета, кроме того, они по-разному используют эту информацию. Следовательно, значение бухгалтерского учета возрастает по мере того, насколько усложняются взаимосвязи субъектов во внешней экономической среде. Задачи, которые ставит перед системой бухгалтерского учета корпоративный собственник, не адекватны тем, которые он ставит перед той же системой с целью получения и передачи информации для аппарата государственного управления экономикой.

Наряду со специфическими задачами и целями система «Бухгалтерский учет» выполняет и унифицированное назначение — отражает модификации средств организации в процессе их кругооборота. Это свойство бухгалтерского учета дает возможность хозяйствующему субъекту систематически контролировать и анализировать свои экономические позиции на рынке товаров, капитала и рабочей силы, а также позволяет оценивать конкурентоспособность продукции и перспективные позиции бизнеса при сложившейся конъюнктуре рынка. Способность бухгалтерского учета предоставлять пользователям требуемую информацию достигается посредством выбора хозяйствующим субъектом учетной политики, модели рабочего плана счетов, документооборота, создания и развития сегментарного учета.

Каждый из элементов модели «Система организации бухгалтерского учета», представленной на рис. 1, должен вскрыть все характерные для нее свойства, дать исчерпывающую характеристику всех ее структурных слагаемых и способствовать оценке возможных (предполагаемых) проявлений этих свойств во внешней экономической среде. Взятые вместе эти элементы определяют конечный результат действия функций такого сложного системного образования, как «Бухгалтерский учет», следовательно, и поставленные перед ним цели.

Кроме того, модель, приведенная на рис. 1, дает возможность определить не только результативность использования той или иной функции бухгалтерского учета, но и позволяет выявить, насколько полно реализован на практике экономический потенциал, заложенный в каждом отдельном элементе этой системы. Элемент системы — это совокупность таких взаимодействующих методических приемов, как сбор, обработка, систематизация, унификация, оценка и передача финан-

совой информации различным пользователям. Следовательно, функции бухгалтерского учета должны не только раскрывать каждый отдельный такой элемент, но и давать представление о степени их взаимодействия между собой.

Таким образом, функции бухгалтерского учета конкретизируют его внутреннее сущностное содержание, служат отправной основой для определения цели, предмета и метода бухгалтерского учета как системного образования. Так формируется методология бухгалтерского учета, главная суть которой заключается в следующем.

– бухгалтерский учет — самостоятельная система научных знаний о методах сбора, обработки, систематизации, унификации, оценки и передачи финансовой информации различным пользователям;

– бухгалтерский учет является относительно обособленной частью экономической системы управления, поскольку тесно взаимодействует со всеми другими ее элементами (ценообразованием, финансированием, кредитованием, налогообложением и т. д.);

– основу практики построения системы бухгалтерского учета составляет кибернетический подход: «вход → процесс → выход», затем функционирование возобновляется на новом витке и т. д. При этом система постоянно совершенствуется и повышается ее роль в управлении хозяйственными процессами;

– бухгалтерскому учету, как и любому другому системному образованию, присущи определенные специфические свойства проявления ее объективной сущности на поверхности экономической действительности под влиянием факторов этой действительности. В зависимости от этого реализация функций системы может быть полной, фрагментарной или ущербной.

Переходя к характеристике функций системного образования «Бухгалтерский учет», следует определиться с их составом и содержанием каждой из них. Из наиболее часто повторяемых специалистами функций системы «Бухгалтерский учет» можно назвать следующие:

1. Информационная функция — управленческая система обеспечивается всей необходимой информацией, раскрывающейся на практике как сбор, обработка, группировка и передача учетных данных по назначению.

2. Контрольная функция — обеспечивается сохранность товарно-материальных ценностей в процессе их движения, законность финансово-хозяйственных сделок и действий должностных и материально ответственных лиц.

3. Аналитическая функция — формируется возможность выявить факторы, влияние отдельных хозяйственных операций на изменение собственного капитала, а также провести глубокую и всестороннюю оценку результатов экономической деятельности хозяйствующего субъекта (финансовое состояние, прибыльность), предупредить финансовые риски.

4. Функция прогнозного планирования — создается основа для разработки как текущих, так и перспективных бизнес-планов, способствующая проведению результативного маркетинга и менеджмента в рамках конкретного хозяйственного комплекса.

5. Управленческая функция — формируется база для оптимального взаимодействия различных элементов хозяйственного механизма (в частности, менеджмент

и маркетинг), учитывающих все проявления внешней конкурентной среды и ее конъюнктуру.

Перечень названных функций можно дополнить, если задаться целью в функциях выразить все многообразие внутренних свойств, которыми наделена система «Бухгалтерский учет». Однако руководствуясь тем, что функции отражают наиболее фундаментальные свойства системы, а не ее частные проявления, из пяти функций бухгалтерского учета следует выбрать те, которые выражают подлинное предназначение (суть) бухгалтерского учета и призваны удовлетворять разнохарактерные интересы пользователей бухгалтерской информации.

Функцию прогнозного планирования как самостоятельную выделять не следует, ибо в прогнозах воплощаются связи информационной, контрольной и аналитической функций. Несмотря на то, что системе бухгалтерского учета присуще свойство участвовать своей информацией в решении тех или иных управленческих задач, управленческой функцией как самостоятельной эта система не обладает.

Таким образом, системе «Бухгалтерский учет» присущи три основные функции: информационная, аналитическая и контрольная, имеются все основания считать их главными функциями. Данный вывод подтверждается следующим:

1. Документы (от первичных до периодической отчетности) и все системные учетные записи — это материальные носители, фиксирующие и обобщающие информацию о содержании хозяйственных операций.

2. Система учета отражает конкретные «контрольные точки» тех или иных реальных экономических событий (фактов хозяйственной жизни предприятия) в объеме, необходимом различным пользователям. При этом проводится контроль за действительным выполнением хозяйственных решений и операций, их законностью, соответствием учетной политике предприятия. Такой контроль осуществляется с позиций рациональности осуществляемых учетно-информационных действий.

3. Информация, классифицированная согласно рабочему плану счетов, обеспечивает полную и оперативную реализацию контрольных и аналитических свойств системы бухгалтерского учета.

4. Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функций бухгалтерского учета проявляется в единстве следующих трех основных этапов учетного процесса:

- текущее наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных операций, составляющих в своем единстве процесс их документирования;
- систематизация и группировка учетной информации согласно плану счетов;
- заполнение реквизитов законодательно установленных форм бухгалтерской отчетности.

5. Процессы реализации функций бухгалтерского учета по отдельным его технологическим этапам, как показано на рис. 2, неоднозначны.

Весьма показательно, что на необходимость взаимосвязи информационной, контрольной и аналитической функций системы бухгалтерского учета указывал в свое время известный немецкий ученый И. Ф. Шерр, который отмечал, что бух-

галтерия есть наука, которая «выявляет процессы производства, движения, распределения, сохранения и потребления благ, принимая во внимание действующий при этом капитал и содействующий труд; она устанавливает для каждого индивидуального или корпоративного хозяйства смету, операционный счет, отчет и контроль» [2].

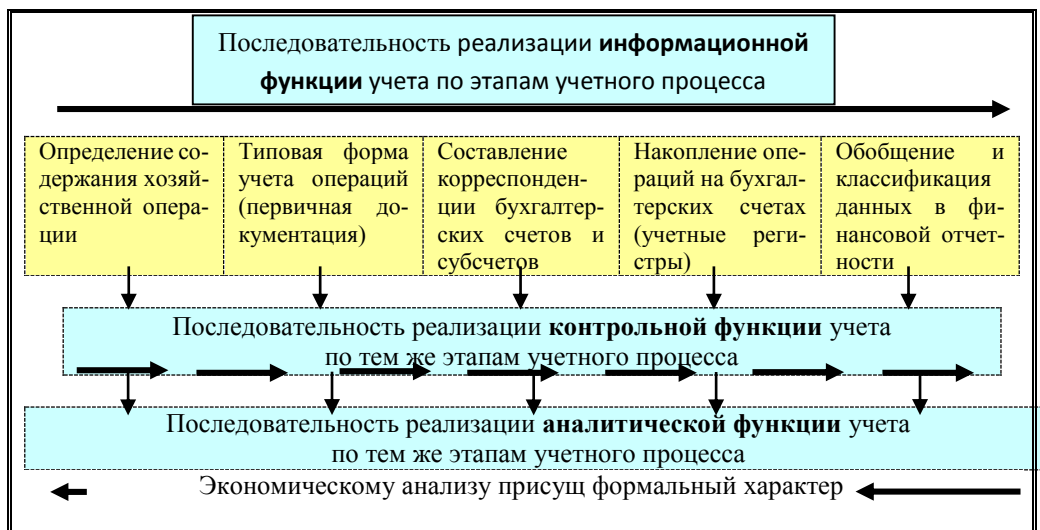


Рис. 2. Процессы реализации функций бухгалтерского учета

Той же позиции придерживался известный русский ученый А. П. Рудановский, подчеркнувший, что задача бухгалтерского учета «сводится... к координации явлений хозяйственной жизни для исчисления их с исчерпывающе полнотою в трех взаимно дополняющих направлениях... для учета экономических отношений, для учета юридических отношений, для учета административных отношений, определяющих оборот хозяйства» [3]. «Цель учета... — исследование хозяйственной деятельности во всех ее преимущественно внешних проявлениях, каковы отношения к третьим лицам, имущественное положение (инвентарь) и результаты хозяйственного оборота, приводящие к изменению как отношений к третьим лицам, так и к изменению имущественного положения» [4]. Эти высказывания известных ученых в области бухгалтерского учета не потеряли своей актуальности и в настоящее время.

Следует отметить, что в трудах советских ученых в основном освещались вопросы бухгалтерского учета применительно к условиям централизованной системы управления экономикой. Разумеется, директивные установки на достижение величины конкретных показателей не нуждались в глубоком теоретическом обосновании необходимости взаимосвязи функций бухгалтерского учета. По этой причине комплексные модели, обеспечивающие функциональные взаимосвязи учетно-аналитических и информационных процессов в системе управления экономикой страны, не разрабатывались. Потребность в них просто отсутствовала.

Тем не менее в тот период методологи бухгалтерского учета хотя и были сосредоточены на исследованиях интересующей области, именно они создали предпосылки для дальнейшего развития методологии учетно-аналитического обеспечения хозяйственных процессов.

При переходе к рыночной экономике такие теоретические положения, сформулированные еще в начале 20-го столетия, были положены российскими учеными в основу реформы бухгалтерского учета. Функциональная системность учетно-аналитико-контрольной информации способствует укреплению основ частной собственности, созданию условий для цивилизованной конкуренции и свободного рыночного ценообразования, обеспечивает главенство деловой цели экономической деятельности и превалирование финансово-инвестиционных интересов собственника над фискальными интересами государства. Именно в данном направлении необходимо, на наш взгляд, рассматривать содержание стратегии реформирования системы бухгалтерского учета, опирающегося на глубинные пласты бухгалтерской теории.

О необходимости дальнейшего развития теории бухгалтерского учета высказался известный ученый В. Ф. Палий. Он подчеркнул, что «теория бухгалтерского учета отстает от объективно возникающих на практике проблем. Сущность и содержание бухгалтерского учета постиндустриального общества предстоит исследовать с тем, чтобы получить возможность изменить вектор дальнейшего развития его практики, открыть пути к подавлению энтропии, т. е. показателя нарастающего беспорядка в системе бухгалтерского учета, привести эту практику в соответствие с объективными условиями развития экономики» [5]. В связи с этим особенно интересен вопрос о теоретическом обосновании и решении проблем эволюционирования системы бухгалтерского учета — от единообразной учетной модели командно-административного типа к системе, отражающей реалии рыночных процессов, явлений и фактов хозяйственной деятельности и способствующей их развитию.

Информация о результатах финансово-хозяйственной деятельности отдельных организаций и отраслей экономики позволяет, во-первых, выявить на макроэкономическом уровне тенденции их развития, а на основе аналитического обобщения этих тенденций установить устойчивую закономерность, что позволяет уже определить финансовую стратегию на ближайшую перспективу. Во-вторых, бухгалтерская информация позволяют аналитически установить внутренний экономический потенциал отдельных организаций и отраслей. Это необходимо для выработки общенациональной социально-экономической политики государства.

Корпоративным собственникам бухгалтерская информация помогает ориентироваться в многообразии экономических правил поведения на рынке, понимать противоречия нормативно-правовых актов государственного регулирования экономики и финансов и уметь выстраивать при этом не противоречащие закону правила корпоративного управления бизнесом.

Для оперативного управления экономическими ситуациями внутри каждого отдельного предприятия информационная, контрольная и аналитическая функции бухгалтерского учета должны конкретизироваться, преломляясь через призму корпоративных (частных) экономических интересов собственника или акционеров предприятия.

На каждом из этих трех этапов находят свое проявление и информационная, и контрольная, и аналитическая функции бухгалтерского учета. Это позволяет, в свою очередь, с наибольшей достоверностью подсчитать количественные и выверить качественные параметры всех хозяйственных операций на различных этапах учетного процесса (например, при инвентаризации, составлении записей в учетных регистрах и в главной книге, а также при установлении увязки показателей финансовой отчетности).

Для того чтобы результаты бухгалтерского контроля использовались для проведения глубокого экономического анализа, необходимо установить следующий регламент контрольных процедур:

- обязанности учетных работников должны быть разделены, например, учет кассовых операций и работа с денежной наличностью должны быть разведены по независимым секторам деятельности;
- должен быть жестко определен порядок санкционирования выдачи, например, кредитов или других долговых обязательств и условий их погашения;
- важное значение отводится и внутрихозяйственным контрольным процедурам, например, таким как сравнительный анализ контрактной и реальной цены продаж товарной единицы. Такой контроль-анализ позволяет предупредить потерю предприятием своих позиций на рынке.

Аналитические возможности системы бухгалтерского учета основываются на группировке первичной информации, информации в учетных регистрах и в итоговой отчетности. Такие аналитические группировки и своды специальных таблиц, каждая ячейка которых — важный показатель в системе аналитического ряда, создают информационное поле для финансового стратегирования. По показателям финансовой отчетности судят об экономической устойчивости организации на рынке товаров, рабочей силы и капиталов, что особенно важно для инвестиционного партнерства.

Первые три названные нами функции системы бухгалтерского учета характеризуют этапность в реализации ее внутреннего потенциала, т. е. специфики общественного предназначения.

Из вышесказанного следует вывод о том, что система «Бухгалтерский учет» многофункциональна, и ей присущ многоцелевой характер действия. В связи с этим следует характеризовать бухгалтерский учет с более широких позиций, нежели рассматривать его в качестве структурного элемента или функции общей системы управления как таковой. Ни одна из функций системы управления в целом не может быть выполнена без той информационно-аналитической базы данных, которую способна дать лишь система бухгалтерского учета и взаимодействие ее основных функций: информационной, контрольной и аналитической.

Полнота реализации этих функций бухгалтерского учета должна быть достигнута во всех отраслях и видах хозяйственной деятельности (учет в промышленности, строительстве, сельском хозяйстве, торговле, в системе кредитной деятельности, в страховании и т. д.), а также по центрам ответственности и отдельным стадиям кругооборота хозяйственных средств в процессе расширенного воспроизводства. Данный подход к содержанию и функциям системы «Бухгалтерский учет» требует решения такой важной задачи, как создание специального организационно-методического механизма управления самой этой системой. Основу этого

механизма составляет взаимодействующий комплекс подходов к организации бухгалтерского учета в условиях конкретной хозяйствующей единицы, к которым можно отнести следующие: специализация, кооперирование, параллельность, непрерывность, внутренний контроль и анализ.

Содержание бухгалтерского учета в реальной экономической действительности, т. е. как уже организованный на практике нормативно-правовой комплекс взаимодействующих функций (информационной, контрольной и аналитической), можно проиллюстрировать посредством этапов учетных процессов, сведенных в табл. 1.

Таблица 1

Взаимосвязь основных этапов учетного процесса и характера функций учета

№ п/п	Этапы учетных процессов	Характер контрольной и аналитической функций бухгалтерского учета
1	Прием и обработка первичных документов	Проверка хозяйственных операций по существу: – завершенность отражения хозяйственных операций; – точность отражения хозяйственных операций; – установление права собственности на имущество, капитал, обязательства;
2	Составление проводок, ведение учетных регистров	Проверка эффективности использования плана счетов. Анализ взаимосвязи между различными циклами хозяйственной деятельности
3	Обработка и выдача отчетной информации	Оценка размещения активов, обязательств. Оценка результатов хозяйственной деятельности. Прогноз последующих событий.

Основные этапы учетного процесса в совокупности с организационно-методическими приемами (способами) каждого отдельного элемента бухгалтерского учета должны обеспечивать действенный контроль за качественными и количественными параметрами осуществляемых в организации хозяйственных операций и расширять возможности информационной базы учета для проведения глубокого экономического анализа этих операций.

Взаимосвязь основных этапов организации учетного процесса при полноте реализации на практике бухгалтерских функций (информация в табл. 1), позволяет сформулировать стоящие перед ним проблемы, требующие скорейшего разрешения.

Исходной и важнейшей, хотя и не единственной предпосылкой рациональной реализации на практике функций системы «Бухгалтерский учет» является экономически обоснованная учетная политика. В силу своей вариантности учетная политика позволяет учитывать некоторые экономические особенности деятельности хозяйствующего субъекта. Для реализации контрольной и аналитической функций системы бухгалтерского учета необходима ее адаптация к целям и реальным условиям управления хозяйственными процессами. Следовательно, важно исследовать и выявить те методические аспекты (различные варианты) учетной политики, которые могут способствовать эффективной реализации функций учета.

Резюмируем приведенный нами материал следующими выводами:

– содержание системы бухгалтерского учета и его функций объективны, но оно может интерпретироваться в зависимости от политических и экономических интересов, господствующих на каждом из этапов развития государства;

– социально ориентированная рыночная экономика создает условия для проявления всех существенных черт системы «Бухгалтерский учет», способствует интегрированному использованию его функций посредством рыночно ориентированного механизма. Работники бухгалтерских служб становятся в этих условиях менеджерами, решающими не только тактические, но и стратегические задачи бизнеса;

– на этапе укрепления рыночных принципов управления и хозяйствования перед отечественной наукой и практикой стоит задача модификации системы бухгалтерского учета сообразно потребностям внутренней экономики и ее трансформации в мировую экономическую систему. С практических позиций это не что иное, как переориентация учетно-аналитической системы на экономические интересы различных пользователей (отечественных и зарубежных).

Таким образом, все рассмотренные основные характеристики системы «Бухгалтерский учет»: ее структуризация и системность; координированная роль бухгалтерских функций; принципы бухгалтерского учета; формирование и группировка учетной информации, являются фундаментом регулирования бухгалтерской системы как одного из главных элементов системы управления экономикой страны в целом.

Литература

1. Берталанфи Л. Общая теория систем. М.: Системное моделирование, 1969; Klir G. J. An Approach to General System Theory. New York, 1969; Клир Дж. Системология. Автоматизация решения системных задач. М.: Иностр. лит., 1990; Пригожий И., Стенгерс Я. Порядок из хаоса: пер с англ. М., 1986; Уемов А. И. Системный подход и общая теория систем. М.: Мысль, 1978.
2. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс / пер. с 5-го нем. изд. С. И. Цедербаума; ред., доп. и примеч. Н. С. Лунского. М.: Экономическая жизнь, 1925. С. 9.
3. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. 2-е изд., перераб. и доп. М.: МАКИЗ, 1925. С. XV.
4. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. 2-е изд., перераб. М.: МАКИЗ, 1925. С. 25.
5. Палий В. Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2005. № 3. С. 45.
6. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А. М. Прохоров; ред. колл: А. А. Гусев и др. 4-е изд. М: Советская энциклопедия. 1987. С. 1441.

FUNCTIONAL SYSTEMICITY OF ACCOUNTING
AND ANALYTICAL CONTROL INFORMATION

Darima D. Batuyeva

Cand. Sci. (Econ.), A/Prof.,

Buryat State University

5 Ranzhurova St., Ulan-Ude 670000, Russia

E-mail: darima908@mail.ru

Oyuna B. Batuyeva

Senior Lecturer,

Buryat State University

5 Ranzhurova St., Ulan-Ude 670000, Russia

E-mail: o_batueva@mail.ru

Generation of accounting information corresponding to the principles of international standards and the needs of economic actors requires a rethinking of one of the most important provisions of the accounting theory — the functional purpose of the accounting system. It is necessary to bring the functions of the accounting system in line with the needs of accounting and analytical practice for developing scientific and practical provisions on the composition and content of the accounting system functions in terms of economic system potential. At the same time, we should rely on the historical legacy of accounting methodologists and positive international practices of accounting concepts development.

Keywords: accounting; functions of the system education in "Accounting"; methodology of accounting; information function of accounting; accounting control; analytical capabilities of accounting; stages of the accounting process.