

НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ, КОТОРЫЕ ОПРЕДЕЛЯЮТ БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНО- ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ

Татьяна Слезко,

кандидат экономических наук, доцент,

Научно-исследовательский институт социально-экономического развития,

Восточноевропейский центр фундаментальных исследований

Slyozko T. Some aspects, which define accounting as the institute of the social and economic system

Annotation. In the article are opened the aspects, which characterize a accounting as the institute of social and economic system, with which is accomplished the regulation of economic processes; information about these processes of users; the registration of owner's activity; its diverse changes under the effect of the factors institutional environment.

Keywords: accounting, institute, institutions, regulation, control, information.

Постановка проблемы. Использование институциональной теории в поисках новых знаний в области экономики обусловлено актуализацией научного интереса к этой доктрине. Согласно с ней совокупность институтов (государственных, социальных, правовых, политических, финансовых, инвестиционных, экономических, культурных и др.) определяют поведение и отношения в обществе через соответствующие учреждения (органы законодательной и исполнительной власти, общественные организации и субъекты хозяйствования). Все вместе они создают определенную институциональную среду, в которой функционирует социально-экономическая система. Одним из институтов этой системы считается бухгалтерский учет, место которого в ней определяют несколько очень важных аспектов. Необходимость их выделения и обоснования и побудило автора к написанию этой статьи.

Анализ последних исследований и публикаций по данному вопросу показывает, что институциональный подход в изучении экономики вообще и бухгалтерского учета в частности интересует многих ученых, среди которых: А. Чухно [1], О. М. Алимов [2], Т. В. Гайдай [4], А. Гриценко [5], З. Ватаманюк [12], В. Жук [13], автор этого исследования [7, 8, 9, 10] и многие другие. В научных трудах указывается, что от уровня развития институтов и институций во многом зависит эффективность экономики, потому что в рамках институциональной среды создаются благоприятные или неблагоприятные условия для экономической деятельности. Благоприятные условия создаются в такой институциональной среде, где соответствующие институции принимают прозрачные «правила игры», которые имеют положительное влияние на развитие экономического потенциала. Неблагоприятные условия основаны на непрозрачных «правилах игры», при которых рыночные механизмы жестко нарушаются. Как благоприятные, так и неблагоприятные «правила игры» вводятся в экономику через институт бухгалтерского учета. Однако в научной литературе не встречаются работы, где бы рассматриваются те его аспекты, которые характеризуют

бухгалтерский учет как важнейший институт социально-экономической системы. Потому целью статьи и стала необходимость внесения некоторых нюансов в решение этой проблемы.

Цель статьи. Идентифицировать и охарактеризовать основные аспекты бухгалтерского учета как института, который обеспечивает функционирование социально-экономической системы.

Основные результаты исследования. Целенаправленность и стабильность функционирования социально-экономической системы держится на информации, львиную долю которой дает бухгалтерский учет. Именно поэтому в экономике он занимает стержневую позицию, которая характеризуется многими аспектами. Выделим самые важные:

(1) бухгалтерский учет — институт законодательно-институционального регулирования экономических процессов;

(2) бухгалтерский учет — информационная база для удовлетворения информационных потребностей институций и отдельных пользователей;

(3) бухгалтерский учет — регистратор предпринимательской деятельности;

(4) бухгалтерский учет — институт, который модифицируется под влиянием институциональной среды, изменяя свои (4.1) концептуальные основы, (4.2) методику, методологию и теорию, (4.3) профессию бухгалтера. Чтобы подробно рассмотреть каждый из этих аспектов, начнем с понятий.

По словам классика институциональной теории Д. Норта, институт представляет собой «правила игры» в обществе или сформированные людьми ограничения, которые способствуют формированию отношений между отдельными лицами и институциями (организациями), которые представляют собой игроков [6]. По уровню формализации институты делятся на формальные (официально утвержденные правила, инструкции) и неформальные отношения (регулируются традициями, неписаными правилами поведения, достигнутыми соглашениями т.д.).

Все эти институты, или, как их еще называют «правила игры», определяются институциями, высшей среди которых является государство. Координируя институциональные отношения, государство формирует универсальные принципы поведения для большинства субъектов, реализуя их через государственные институции. В отношении экономики и учета такими институциями есть Верховная Рада, Кабинет Министров, министерства и ведомства, органы надзора, полиция и другие службы.

Помимо государства, этот порядок определяют также социальные институции — организации, которые формируют социально-экономическую среду рыночной экономики (акционерные общества, разного рода корпорации, политические партии, учебные заведения и т. д.). Разработанные «правила игры» вводятся в действие субъектами, к которым, очевидно, можно отнести: экономистов и юристов, менеджеров и организаторов, консультантов бизнеса и аналитиков, бухгалтеров и операторов и т.д. Их деятельность должна быть направлена на регулирование поведения экономической системы предприятия (бизнеса или компании). Такое регулирование в экономике осуществляется через институт бух-

галтерского учета, роль которого в контексте институциональной теории определяется многими аспектами, из которых выделим главные.

Аспект первый (1), по которому бухгалтерский учет следует считать институтом законодательно-институционального регулирования поведения социально-экономической системы страны, осуществляемый через законы, правила, инструкции. На законодательном уровне принято два регулирующих закона: Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» от 16.07.1999г. №996-XIV и Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010г., № 2755-VI. Каждый из законов регулярно обновляется, внося законодательные изменения в экономические отношения через систему бухгалтерского учета.

Следующая группа правил вводится институциями, которые стоят на уровне ниже законодательных — это министерства и ведомства. Так, правила ведения бухгалтерского учета и составления отчетности устанавливает Министерство финансов Украины (МФУ). Причем, тут устанавливаются два вида правил. Одни правила используются для ведения учета и составления отчетности на уровне страны, они изложены в положениях (стандартах) бухгалтерского учета — (П(С)БУ). Вторые — это правила ведения учета и составления отчетности для пользователей на международном уровне — это Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). И те, и другие правила основаны на международных стандартах бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Еще одной важной институцией, правила и стандарты которой регулируют деятельность предприятий через систему учета, является Национальный банк Украины. Он регламентирует и регулирует денежно-кредитную и валютную политику в стране посредством введения правил ведения банковской деятельности, правил ведения кассовых операций, правил валютных расчетов и т.д.

Кроме того, каждое министерство и ведомство имеет свои собственные правила, которые предъявляет к своим объектам и реализует посредством бухгалтерского учета. Примером таких ведомственных правил есть разного рода инструкции. Например, инструкция проведения переоценки товаров, инструкция проведения инвентаризации товаров, материалов, сырья и т.д.

Таким образом, каждая из названных институций разрабатывает свои собственные правила и регламенты, которые потом реализует в экономике посредством бухгалтерского учета. Именно это и подтверждает роль бухгалтерского учета как института законодательно-институционального регулирования экономической и финансовой деятельности всех предприятий страны, а потому в целом поведения социально-экономической системы.

Аспект второй (2), согласно которому бухгалтерский учет есть информационной базой для удовлетворения информационных потребностей институций и отдельных пользователей. Этот аспект основан на той особенности бухгалтерского учета, которой не имеет ни одна функция в системе управления предприятием. Она состоит в том, что только бухгалтерский учет имеет методы и приемы, которые позволяют осуществлять непрерывное наблюдение за хозяйственной деятельностью, проводить ее измерение, фиксацию и регистрацию, обобщение и детализацию данных о том или ином объекте для получения информации о

нем, необходимой для внутренних и внешних пользователей. Таких методов 8 или 4 пары: (1–2) документация и инвентаризация, (3–4) оценка и калькуляция, (5–6) счета (активные, пассивные, активно-пассивные, синтетические и аналитические) и двойная запись на счетах, (7–8) бухгалтерский баланс и отчетность.

Эти методы позволяют регистрировать хозяйственные операции непрерывно в календарной последовательности, детализировать их и сортировать, обобщать и составлять на их основе отчетность, которую и представляют пользователям. Потому именно требования пользователей к учетной информации позволяют рассматривать систему бухгалтерского учета конкретного предприятия как некую информационную модель этого предприятия. Такая модель, с одной стороны, используется управленческим персоналом для планирования и прогнозирования деятельности, управления и регулирования отклонений. С другой — внешними пользователями, которые по своим алгоритмам производят интерпретирование полученной информации в собственных целях.

Аспект третий (3), как бы продолжает предыдущий, дополняя его тем, что бухгалтерский учет является регистратором предпринимательской деятельности. Именно все те методы и процедуры, что описаны в аспекте 2, делают бухгалтерский учет единственным регистратором или фиксатором деловой активности, без чего невозможно существование предприятия. Даже в тех случаях, когда ведение бухгалтерского учета не предусмотрено законодательством (государственными институтами), например, для малого бизнеса, без учетных данных на таких предприятиях не смогут даже определить, какие доходы или расходы имеет предприятие. Так или иначе, но бизнесмен будет вынужден вести учет хотя бы для себя, чтобы регистрировать и контролировать хозяйственные события, которые осуществляются на предприятии.

Аспект четвертый (4) связан с институциональной перестройкой, которая, без сомнения, изменяет институт бухгалтерского учета, поскольку институциональные запросы экономика ставит перед учетной информацией. Особенно активно этот процесс выполняется в трансформационный период, когда изменяются и институты, и институты, и сама институциональная среда, которая их объединяет. Видоизменяясь, институциональная среда неизбежно делает некоторые коррективы в (4.1) концептуальных основах системы бухгалтерского учета (информация, правила, технология, бухгалтерская отчетность, цель бухгалтерского учета, его категории, элементы метода, постулаты и принципы, интересы пользователей) и традиционной логике их формирования, рассмотренные мной в предыдущем исследовании [11]. Выделенные в нем концептуальные основы приобретают новое содержание.

Например, в современных условиях глобализации существующая финансовая отчетность перестала удовлетворять информационные потребности транснациональных корпораций, и поэтому они требуют предоставлять для общего использования внутреннюю информацию, которая разрушает давно установившиеся правила коммерческой тайны управленческого учета. В частности, они требуют использовать модель «отчетность о стоимости», ключевая идея которой заключается в том, чтобы достичь большей прозрачности через отражение в отчет-

ности внутренних показателей деятельности предприятия и его производительности. Это революция в учете и отчетности, которая базируется на следующем манифесте: «Менеджеры, я умоляю вас принять философию наиболее полной открытости — объявлять перед рынком информацию по всем параметрам и критериям, которые предназначены для внутреннего использования» [3, с. 15–16].

Модифицируясь под влиянием институциональной среды, бухгалтерский учет изменяет не только свои концептуальной основы, а и (4.2) методику и методологию, а в результате и свою теорию. Об этом свидетельствует появление в бухгалтерском учете новых экономических объектов: транзакционные издержки, невидимые активы, интеллектуальный капитал, венчурный и человеческий капитал, фирма как набор «контрактов», в которой учет приводит их в действие через оценку вклада по каждому контракту. Не все из этих объектов отражаются в системе бухгалтерского учета, поэтому необходимы новые методы учета для будущей их регистрации на счетах бухгалтерского учета и обобщения информации о них в формах отчетности. Все это приводит к изменениям в категориях учета, элементах его метода, методологии и теории.

Институт бухгалтерского учета еще больше изменяется под влиянием стремительного развития компьютеризации, которая позволит в будущем получать бухгалтерскую информацию, во-первых, в оперативном режиме, или как теперь говорят режиме online; во-вторых, из одной интегрированной базы данных; в-третьих, любым пользователям и в любое время. Созданная таким образом информация даст возможность субъектам бухгалтерского учета предоставлять периодическую отчетность постоянным доступом контролирующего органа к данным, которые аккумулируют субъекты учета на своих серверах. Контролирующая институция сможет самостоятельно формировать любые отчеты с помощью стандартного набора алгоритма процедур. Для этого нужно знать порядок создания и процедур, и алгоритмов.

Очевидно, все эти изменения повлияют и на (4.3) саму профессию бухгалтера, который сможет работать и аналитиком, и финансистом, и креативным бухгалтером. А вот знание процедур и алгоритмов будут необходимо любому специалисту, который будет работать с данными бухгалтерского учета. Он должен уметь пользоваться учетной информацией, которая через Интернет будет в свободном доступе для всех пользователей. Ему нужно знать принципы и методы ведения бухгалтерского учета, алгоритмы создания информации, чтобы, став в будущем пользователями учетной информации, уметь самостоятельно находить и отделять нужные именно для него данные, отсортировать из базы данных информацию для своих целей. Потому работодатели могут требовать, чтобы определенными бухгалтерскими навыками владел каждый специалист, который будет работать в экономических отраслях.

Выводы. Проведенные в работе исследования позволили выделить и охарактеризовать важные аспекты института бухгалтерского учета, которые обеспечивают стабильность функционирования социально-экономической системы. Это четыре основных аспекта: законодательно-институционального регулирования экономики, ее информационного обеспечения данными о хозяйственной дея-

тельности каждого предприятия; единственного регистратора предпринимательской деятельности; гибкого инструмента реагирования на происходящие изменения в институциональной среде, подстраивая под них свои концептуальные основы, методику, методологию, теорию и даже бухгалтерскую профессию.

References:

- 1.Chukhno A. Instytucionalizm: theory, methodology, value // *Ekonomika Ukrainy*. — 2008. — No 6. — pp. 4–13.
- 2.Economic development Ukraine: the institutional and resource providing: Monograph / Alymov O. M., Danylenko A. I., Trehobchuk V. M. — Kyiv: Ob'jednanyj in-t ekonomiky NAN Ukrainy. Publ., 2005. 540 p.
3. Eklz Robert Dzh., Gerts Robert Kh., Kigan E. Meri, Fillips Deyvid M. Kh. Revolution in the corporate account: As to talk with the market for capital in the language of cost, but not the profit/ Moscow: “Olimp-Biznes“, Publ., 2002. 400 p.
- 4.Ghajdaj T. V. Institution as a tool for institutional economic analysis / Ghajdaj T. V.// *Ekonomichna teorija*. — 2006. — No 2. — pp. 53–54.
- 5.Ghrycenko O. A. The place of the State in the institutional space of transformational economy // *Problemy i perspektyvy rozvytku bankivskoj systemy Ukrainy: Zbirnyk naukovykh pracj*. V.11. — Sumy: VVP “Mrija — 1” LTD, UABS, 2004. — pp. 76–82.
6. Nort D. Institutes, are institutional change and the functioning of the economy. *Fond ekonomicheskoy knigi “NACHALA”*. Moscow. Publ., 1997. 170 p.
- 7.Slyozko T. M. The development of accounting in the institutional environment. // *Visnyk KNTEU* — Kyiv, 2012. — No 3(83). — pp. 84–93.
- 8.Slyozko T. M. Accounting in terms of institutional transformation: theory and practice: Monograph / Slyozko T. M.– Kyiv: Centr uchbovoji literatury. Publ., 2013. 304 p.
- 9.Slyozko T. M. About some of the aspects that contribute to the institutionalization of accounting//*Strateghichne upravlinnja nacionalnym ekonomichnym rozvytkom: collective monograph/ Editer by: prof. O. V. Kendyuhov*. — Donetsk: Publ., Donetsk National Technical University, 2013, Vol. 1, pp. 288–295.
- 10.Slyozko T. M. Institutional theory in accounting Science: some definitions: *Materialy X Mizinarodni vedecko-prakticka conference “Dny vedy — 2014”*, 27.03.2014–05.04.2014. Dil 5. *Ekonomicke vedy*. Praga: Publishing House“Education and science s.r.o. 2014”, pp. 80–83.
- 11.Slyozko T. M. The logic of formation of the conceptual bases of accounting system // *Zovnishnja torghivlja: pravo ta ekonomika*. — 2008. — №1 (36). — pp. 143–148.
12. Vatamanjuk Z. Institutional principles of formation of economic systems Ukraine: theory and practice / Vatamanjuk Z. (ed). — Ljviv: “Novyj Svit — 2000”. Publ., 2005. 648 p.
13. Zhuk B. M. Scientific definition of institutional theory of accounting (on the basis of the idea of sustainable development)/ *Zbirnyk naukovykh pracj of the Podolsk State agrarian Technical University*.- Kamyanets-podilskiy: PDATU, 2009. Is the Issue. 17, vol. 2, pp. 139–146.