

О.О. Канцуров
к.е.н.,
Київський національний
економічний університет
імені В. Гетьмана

СУСПІЛЬНА ОСНОВА РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Постановка проблеми. Сучасний бухгалтерський облік є глибоко інтегрованим у соціально-економічне середовище, сформована ним інформація вже давно не має індивідуального характеру, а стала основою для прийняття управлінських рішень на макро-, мезо- і мікрорівнях, крім того є інформаційною базою наукових досліджень.

З огляду на високий рівень взаємозалежності елементів складної системи, якою є національна економіка, зосередженість досліджень у сфері бухгалтерського обліку на техніці обробки, узагальнення і представлення економічної інформації залишає не висвітленими низки питань, не вирішеність яких негативно впливає на рівень довіри суспільства і користувачів фінансової звітності до інформаційного продукту, створюваного бухгалтерським обліком.

Метою статті є дослідження значення фінансової інформації для стійкості та розвитку суспільства як детермінанти посилення регулювання бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню суспільного значення бухгалтерського обліку присвячені праці Бутинця Ф.Ф., Кірейцева Г.Г., Жука В.М., Пушкаря М.С., Петрука О.М., Соколова Я.В. та інших. Проте питання суспільного значення бухгалтерського обліку в контексті реалізації пізнавальної функції та першопричин інституціоналізації діяльності у сфері формування економічної інформації залишається недостатньо висвітленим.

Виклад основного матеріалу. Питання суспільного інтересу до бухгалтерського обліку в науковій літературі обговорюється тривалий час. Так, ще в ХІХ ст. вчені відзначали, що «розумно застосована бухгалтерія є свого роду моральною гарантією для

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

суспільства» [6]. Наші сучасники конкретизують суспільне значення, на їхню думку, «облік і контроль повинні слугувати державі, суспільству, окремому працівникові, захищати їх інтереси» [1, с. 246].

Науковці відзначають, що інформація – джерело життєвої сили ринків капіталу. Інвестори ризикують капіталом, спираючись значною мірою на інформацію, яку надають компанії – потенційні об'єкти фінансування. Саме тому інформація повинна бути достовірною і своєчасною. Окрім того, її мова має бути зрозумілою, а формат – полегшувати аналіз [3, с. 29]. Проф. М.С. Пушкар доходить висновку, що «існування сучасного суспільства неможливе без бухгалтерського обліку, як однієї з інформаційних систем» [7, с. 21].

Американські науковці зазначають, що в теорії бухгалтерського обліку сформувався традиційний підхід до бухгалтерського обліку як соціального явища, який полягає у визнанні його соціально обумовленою наукою, структура якої постійно змінюється відповідно до вимог суспільства [5, с. 64].

Для усвідомлення значення бухгалтерського обліку для суспільства важливо зрозуміти стратегічне позиціонування відповідної діяльності в суспільному поділі праці. Якщо розглядати господарську діяльність як частину буття, то діяльність у сфері бухгалтерського обліку, на перший погляд, можна ототожнити з процесом пізнання – набуттям знань про явища і закономірності об'єктивного світу. Проте тотожність цих процесів є ілюзорною внаслідок підміни понять.

Пізнання об'єкта суб'єктом відбувається спрямуванням на нього певних дій. Проте, незважаючи на це, діяльність у сфері бухгалтерського обліку не можна ототожнювати з процесом пізнання у широкому, філософському значенні цього процесу. Адже суб'єкти діяльності у сфері бухгалтерського обліку тільки частково є споживачами результатів цієї діяльності, а основні споживачі зазвичай безпосередньо не беруть у ній участі.

У сфері бухгалтерського обліку лише формується інформація, необхідна для отримання нових знань або прийняття управлінських рішень. У межах професійної діяльності у сфері бухгалтерського обліку можна отримати нові знання про об'єкт пізнання, але вони

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

обмежуються внутрішніми потребами формування достовірної і всебічної інформації про об'єкт для зовнішніх споживачів. Проте у сфері бухгалтерського обліку не приймаються рішення, спрямовані на зміни в об'єкті дослідження, які б виходили за межі її компетенції, насамперед це зміни, пов'язані з організацією обліку. Зокрема, науковці зазначають, що бухгалтерський облік на своїй особливій мові повинен описати процеси господарської діяльності й узагальнити дані про окремі явища і процеси в єдиному грошовому вимірнику [9, с. 6].

Суб'єкт пізнання споживає інформацію про об'єкт, сформовану бухгалтерським обліком, але знаходиться поза його межами. Відтак діяльність у сфері бухгалтерського обліку – це лише частина процесу пізнання суб'єктом економічної одиниці, яка є об'єктом пізнання, а бухгалтерський облік є методом пізнання (рис. 1).

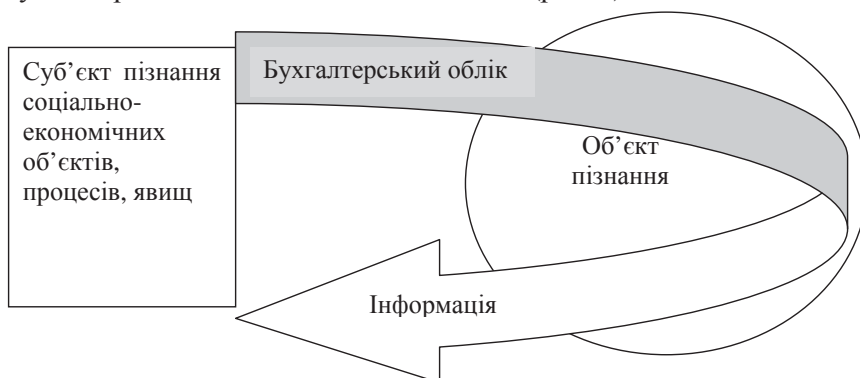


Рис. 1. Роль і місце бухгалтерського обліку в процесі пізнання

Джерело: розробка автора.

Особливість бухгалтерського обліку як методу пізнання полягає в тому, що його сприйняття соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ відбувається через задокументовані факти господарського життя. Саме це є тим аспектом, через який вони пізнаються методом бухгалтерського обліку.

Розглядаючи бухгалтерський облік як один із методів пізнання, тобто «спосіб організації практичного й теоретичного освоєння дійсності, зумовлений закономірностями об'єкта, що

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

розглядається» [10, с. 278] необхідно уточнити, що це спеціальний метод, який застосовують тільки для дослідження соціально-економічних об'єктів, процесів, явищ, а відповідно не належить до методів мислення, які застосовують у філософії.

Бухгалтерський облік через свій унікальний предмет забезпечує пізнання певного аспекту соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ.

Діяльність у сфері бухгалтерського обліку тісно пов'язана зі свідомістю не тільки суб'єктів, які до неї залучені, але й суб'єктів, діяльність яких полягає у всебічному пізнанні соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ, у тому числі з метою управління ними. Бухгалтерський облік як діяльність з отримання економічної інформації є складовою більш масштабної діяльності щодо пізнання соціально-економічної реальності й управління її змінами.

Що складніший об'єкт, то суб'єкт застосовує більше методів для його пізнання. Тому пізнавальна діяльність соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ у частині одержання необхідної економічної інформації, не обмежується лише бухгалтерським обліком.

Бухгалтерський облік належить до видів діяльності, що провадиться для задоволення інформаційних потреб суспільства. Відповідно ця діяльність у суспільному розподілі виконує сервісні функції, її продукт – економічна інформація – не є кінцевим, а призначений для подальшого споживання у процесі провадження інших видів діяльності.

Продуктом діяльності у сфері бухгалтерського обліку, який має соціальне значення, є економічна інформація про результати діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетів, а також рух капіталу, створення, розподіл і споживання доданої вартості в цілому по економіці.

Цінність інформації залежить від рівня її відповідності досліджуваному об'єкту. Якщо процес сприйняття господарського життя, його інтерпретації у кількісні та якісні показники та використання цієї інформації для управління відбувається у свідомості однієї людини ризики неадекватності є мінімальними. Проте, якщо в цьому процесі виникають проміжні ланки, ризики

збільшуються. Неадекватне сприйняття досліджуваного об'єкта, особливо в процесі управління ним, загрожує його руйнацією.

У розглянутому процесі бухгалтерський облік є проміжною ланкою, яка забезпечує сприйняття господарських фактів, їх відображення та інтерпретацію й передачу інформації користувачів у придатній для сприйняття формі. Тому споживачеві інформації важливо розуміти джерела і процедуру одержання первинної інформації, методику її обробки й узагальнення та представлення результатів.

В межах індивідуального виробництва власник водночас є менеджером, і як користувач інформації він не тільки наближений до об'єкта, що досліджується, але й бере участь у діяльності щодо формування економічної інформації, зокрема організовуючи відповідну систему, реалізуючи відповідні управлінські рішення та оцінюючи їхній вплив на стан об'єкт управління. За таких умов потреба у стандартизації процесу бухгалтерського обліку є мінімальною.

Проте потреба зростає з розширенням кола користувачів економічної інформації про суб'єкт господарювання за межами окремого виробництва, особливо в умовах розмежування функцій володіння й управління, опосередкованості зв'язку інвестора з об'єктом капіталовкладень.

Суспільний характер виробництва зумовлює зростаюче значення економічної інформації про його результати та суспільне значення сфери діяльності, яка забезпечує його дослідження у частині формування й розкриття економічної інформації. Умовою суспільного виробництва одержання на кожному його етапі і дільниці очікуваних результатів, придатних до подальшого використання, дії підпорядковуються колективній меті, в іншому разі виробництво втрачає сенс. Це стосується й економічної інформації.

Серед основних чинників, які з розвитком суспільно-економічних відносин і структурними змінами в економіці зумовлюють зростання інтересу й особливе ставлення суспільства до економічної інформації, яка формується, у тому числі й бухгалтерським обліком, можна виділити наступні.

Зростаючий дефіцит ресурсів. Суспільству необхідна інформація для оцінки ефективності їх використання з метою управління цим процесом для забезпечення сталого розвитку людства.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Високий рівень залученості домогосподарств і суб'єктів господарювання до формування інвестиційного капіталу. Добробут багатьох членів спільноти залежить від ефективності управлінських рішень, прийнятих на основі економічної інформації про стан і результати діяльності об'єктів інвестування. Системні прорахунки у використанні інвестиційного капіталу можуть спричинити економічну кризу глобального масштабу, як наприклад, у 2008 – 2009 рр.

Слід додати й те, що *забезпечення національної безпеки держави* не можливе без інформації про створення, розподіл і споживання доданої вартості, насамперед виконання бюджетів усіх рівнів.

Незважаючи на суспільне значення діяльності у сфері бухгалтерського обліку вагомий вплив на результати мають індивідуальні чинники, що зумовлено її соціальним характером, основою якої є фахівець, озброєний спеціальними професійними знаннями.

Людський чинник у сфері бухгалтерського обліку має значну вагу і вплив. Зумовлено це і тим, що наріжним каменем сучасного бухгалтерського обліку є професійні судження при визнанні й відображенні активів, зобов'язань, доходів і витрат, організація бухгалтерського обліку в суб'єкті господарювання за наявності врегульованих загальних засад має індивідуальний характер, а також тим, що методика узагальнення й розкриття інформації є вузькоспеціалізованою і потребує високого рівня професійних знань. Щодо останнього, то слід зазначити, що у процесі еволюції бухгалтерського обліку простежується тенденція до вибудовування методичних запобіжників щодо упередження несвідомих помилок – прийоми колації, інвентаризація, але найбільшими все ж є подвійний запис і балансове узагальнення. Проте ці прийоми не захистять від свідомого викривлення фактів з метою поширення недостовірної економічної інформації, а також низького рівня професійних знань, культури і етики.

Слушним є зауваження американських вчених, що бухгалтерський облік, як наука соціальна, прикладна, багато в чому залежить від мудрості, чесності та позиції бухгалтерів [8, с. 62].

Відтак суспільство у своєму прагненні до зрозумілої й достовірної економічної інформації про результати діяльності суб'єктів господарювання, виконання бюджетів, а також про рух капіталу, створення, розподіл і споживання доданої вартості в

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

масштабах національної економіки є заручником фахової підготовки і неупередженості дій бухгалтера.

Досягнення суспільно значимої мети, а також реалізація інтересів суспільства у сфері бухгалтерського обліку забезпечується інституціоналізацією цієї діяльності.

Досить поширеним є вислів, що бухгалтерський облік – це «мова бізнесу». Сприйняття мови у спільноті досягається за рахунок наповнення змістом, зрозумілим усіма її членам, певних звуків (мова) та символів (письменність), а також безумовного дотримання правил вживання звуків і символів. Так само і з обліком, показники фінансової звітності є зрозумілими та до них є довіра за умови, що вони є результатом обробки інформації з дотриманням узгодженої процедури.

Інституціоналізація діяльності у сфері бухгалтерського обліку забезпечує формування економічної інформації шляхом дотримання певних процедур, комплексне застосування яких і зумовлює унікальність цього виду діяльності, на всіх етапах від отримання (документування, інвентаризація), обробки (оцінка, калькуляція), узагальнення (подвійний запис, рахунки, система реєстрів) до представлення (фінансова звітність) інформації.

Необхідність законодавчого регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку була обґрунтована задовго до поширення на цю сферу інституціональних досліджень. Зокрема, Е. Леоте і А. Гильбо висловлювали таку думку: «Рахівництво – наука, що має метою дати знання того, яким чином ввести справжній порядок у реєстрацію фактів виробництва, споживання і управління господарськими благами і як визначити результати, що впливають із цих фактичних дій, що повинні засновуватися не тільки на даних емпіричного мистецтва, що являє собою дотепер видовище дуже суперечливих прийомів, а на законах, добре встановлених, а також на принципах, правильно виведених і раціональних, теоретично і практично обґрунтованих правилах» [4, с. 38].

Як відзначають науковці, в сучасних умовах система законів, формалізовані вони на практиці чи ні, є суспільним капіталом, віддача від якого з часом підвищується. Головною метою прийняття законів є обмеження поведінки в майбутньому, що, в свою чергу, дає змогу при плануванні робити більш точні прогнози.

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Ізольована людина виграє в ефективності, вона отримує більше благ за меншу кількість антиблаг, якщо встановлює правила своєї поведінки заздалегідь. Ця характеристика закону не змінюється при переході до моделі численної соціальної групи, в якій закони встановлено для обмеження поведінки в інтересах всіх, а не когось одного [2, с. 101].

Інституціоналізація діяльності у сфері бухгалтерського обліку має забезпечити передбачуваність дій учасників цієї діяльності. Це досягається шляхом встановлення правил, обмежень поведінки та примушення до дій у визначеному порядку, інформування про зміст правил і обмежень, а також належної фахової підготовки суб'єктів діяльності у сфері бухгалтерського обліку.

Висновки. Бухгалтерський облік є одним із методів пізнання соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ, який забезпечує суб'єктів пізнання переважно кількісною інформацією про них. Діяльність у сфері бухгалтерського обліку має велике суспільне значення, зумовлене вагомістю економічної інформації, яка ним формується, у зв'язку з інтегрованістю цієї діяльності до процесу формування й реалізації економічної політики, управління економічними процесами та суб'єктами господарювання. Суспільний характер виробництва зумовлює зростаюче значення економічної інформації про його результати та суспільне значення сфери діяльності, яка забезпечує проведення дослідження у частині формування й розкриття економічної інформації. Інституціоналізація діяльності у сфері бухгалтерського обліку має забезпечити передбачуваність дій учасників цієї діяльності та формування економічної інформації на яку є суспільний попит.

Список використаних джерел:

1. Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку, або моя болісна несповідь: [монографія] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007.
2. Бьюкенен, Джеймс М. Границы свободы. Между анархией и Левиафаном // Бьюкенен Джеймс. М. Сочинения; пер. с англ. Т. 1. / Фонд экономической инициативы; гл.ред.кол.: Нуреев Р. М. и др. – М. : «Таурис Альфа», 1997. – Серия: «Нобелевские лауреаты по экономике».

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

3. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчётности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза (мл.), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003.
4. Леоте Е. Общие руководящие начала счетоведения / Леоте Е., Гильбо А.; [пер. с фр. Н. В. Богородского; под ред. А. П. Рудановского]. – М., 1924.
5. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера / [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирнова]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
6. Пиетро-Ригобона. Счетоводство и его отношение к общественному и частному благосостоянию / Пиетро- Ригобона // Счетоводство. – 1889. – № 4.
7. Пушкар М. С. Філософія обліку: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.
8. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда : [пер. с англ., под ред. проф. Я. В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1997.
9. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: підруч. для вузів / [М. С. Пушкар, Г. П. Журавель, Ю. Я. Литвин, В. Т. Мельник]. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль: Вид-во ТАНГ, 1998.
10. Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981.