

## ВПЛИВ ІДЕОЛОГІЧНИХ УПОДОБАНЬ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

*Проаналізовано вплив економічних поглядів щодо місця держави у сфері регулювання суспільно-економічних відносин на бухгалтерський облік. Визначено можливості забезпечення емпіричності бухгалтерського обліку*

**Постановка проблеми.** Сучасний розвиток економічних систем супроводжуються їх структурним і функціональним ускладненням. В об'єктивності таких характерних ознак сьогодні можна сумніватися, проте заперечувати їх реальність неможливо. Паралельно змінюється й сама система управління економічних систем. Для забезпечення її адекватності сьогодні необхідно побудувати нову теоретичну основу, а також розробити методику її реалізації. Вона має забезпечити можливості використання в якості основної інформаційної бази системи бухгалтерського обліку, як такої що найбільш об'єктивно відображає економічні процеси на мікроекономічному функціональному рівні. Нового переосмислення, в контексті взаємозв'язку мікро- та макроекономічного функціонального рівня, потребують існуючі фактори, їх характер та вплив на бухгалтерський облік та міжсистемні зв'язки. Для цього потрібно дослідити і по-новому оцінити потребу в управлінні економічною системою, а також визначити в ньому місце та роль держави.

**Метою дослідження** є аналіз впливу економічних поглядів на місце держави у сфері регулювання суспільно-економічних відносин на бухгалтерський облік. А також подолання впливу ідеологічних уподобань на бухгалтерський облік.

**Виклад основного матеріалу.** Питання про цілі, межі та можливості держави у сфері регулювання економіки традиційно розглядається економічною теорією. Поза увагою залишається їх проекція й вплив на функціональний рівень, зокрема на систему бухгалтерського обліку. Щоправда, вони ідентифікуються як зовнішні фактори

впливу на бухгалтерський облік, але такий акцент не дозволяє провести кореляцію та зробити конкретні висновки як під їх дією будуть змінюватися завдання, об'єкти та методика обліку.

Прослідкувати зв'язок між теоретичними положеннями проблеми державного управління та бухгалтерським обліком можна на основі аналізу питання предмету бухгалтерського обліку. За словами проф. Г.Г. Кірейцева: "предметом бухгалтерської науки є кількісна визначеність економічних відносин, що проявляється у реальних фактах господарського життя й опосередковані юридичними відносинами" [5, с. 116].

В результаті дослідження зміни функцій обліку під впливом вимог макrorівня були виявлені наступні особливості. В XVI ст. в країнах Західної Європи – в Англії, Франції, Іспанії – утворилися централізовані національні держави – монархії. Виникла потреба у точних розрахунках в узагальненні економічної діяльності на рівні всієї держави. З'являється необхідність в інформації про економічний стан мікрорівня – підприємства. Все це створило інформаційний зв'язок між обліком і макроекономічними узагальненнями, що сьогодні існують у вигляді системи національних рахунків. Відбулося розширення кола користувачів облікової інформації, а сам облік набув ознак відкритості. Потреби макроекономічного узагальнення стали одним з визначальних факторів розвитку бухгалтерського обліку.

Це створює реальні підстави для того щоб погодитися з висновком д.е.н. О.М. Петрука про те, що "у бухгалтерському обліку матеріальні інтереси власника й фіскальні інтереси держави є переважаючими для

розвитку його теорії і практики, що підтверджується історією. Цей діалектичний закон шляхом зміни цільових орієнтирів і установок користувачів облікової інформації поступово, але наполегливо, впливав на мету бухгалтерського обліку та розвиток його методології” [9, с. 60].

Тепер, після встановлення цієї залежності, залишається з’ясувати, наскільки вона може бути корисною для аналізу сучасного стану системи бухгалтерського обліку, а також відповісти на запитання, як само теоретичні погляди на місце й ролі держави в системі суспільно-економічних відносин впливають на завдання та методику бухгалтерського обліку.

Існують концепції мінімалізму, центризму, дерижизму, спрямовані на визначення бажаного та можливого ступеню участі держави в системі управління економічними процесами. Для обґрунтування характеру та ступеню державного впливу на економіку використовуються різні соціально-економічні теорії – марксизм, кейнсіанство, монетаризм, неокласицизм, інституціоналізм, теорія суспільного вибору тощо.

Сьогодні потрібно усвідомити, що погляди на місце та роль держави в суспільстві, визначення й встановлення її інтересів і цілей часто є предметом спекуляцій тих, хто намагається видавати бажане за дійсне і часто перетворюються на ідеологію. Це означає, що, досліджуючи будь-яку проблему в контексті вище зазначених теорій, ми ризикуємо отримати спотворені, викривлені ідеологічним фактором висновки. Ситуація ускладнюється тим, що, як зазначав Дж. Міл: “люди звикли вірити, – і їх заохочували до цієї віри певні особи, котрі претендували на репутацію філософів, – що їх відчуття відносно таких предметів є кращими за резони, отже в резонах немає необхідності. Практичний принцип, який породжує ставлення людини до регулювання людської поведінки, полягає у відчутті, котре існує в свідомості кожного: що саме від інших потрібно вимагати таких дій, які б задовольняли того кожного й тих, кому він симпатизує” [7, с. 15-16].

Тому важливо звільнити систему бухгалтерського обліку від негативного впливу ідеологічних уподобань, а також дослідити, як же буде змінюватися бухгалтерський облік, його погляди та цілі, завдання й методика в світлі існуючого різноманіття теорій про місце, роль та функції держави.

Сьогодні є актуальною теза про те, що саме держава має здійснювати управління економічною системою країни. Є навіть пропозиції посилити вертикаль влади, яка б дозволяла проводити більш жорстку політику адміністрування, суворо контролювати і управляти економічними процесами.

Існують багато прихильників й іншої теорії, згідно з якою держава повинна виконувати регулятивну функцію з ознаками нейтралітету (Джоан Робінсон, П’єро Сраффа, Ніколас Калдор). Якщо провести аналогію з футболом, то таку функцію у грі виконує рефері. Це своєрідне прагнення представити державу як незалежного гравця, яка ніби незацікавлена у результатах взаємодії. Але тоді чому вона бере на себе зобов’язання створити умови для такої взаємодії у вигляді правового поля (законотворча функція), а також виступати їх суддею (функція судочинства – правова оцінка поведінки сторін-суб’єктів суспільно-економічних відносин)?

Причини, що зумовлюють актуальність таких підходів головним чином пов’язані з існуючою впевненістю в очевидності державного управління економічною системою країни, яка, слід відмітити, має достатньо потужну теоретичну основу, яку розвивав на початку ХХ ст. Дж. М. Кейнс у роботі “Загальна теорія зайнятості, проценту та грошей” (1936 р.) [10].

Така “очевидність” породжує ситуацію, коли зникає потреба відрізняти реальний світ від його сприйняття тими, хто ухвалює рішення, вважаючи, що вони сприймають його таким, яким він є. Аби досягти такого стану популярною доводиться теза про те, що цінності є заданими й логічними, а також намагаються переконати всіх в об’єктивності опису світу таким, яким він реально є, якщо припустити, що математичні здібності тих, хто ухвалює рішення, необмежені.

Натомість, сьогодні не доводиться говорити про справжню нейтральну, незалежну роль держави через те, що вона практично відсутня. Таке ставлення до держави часто нав'язується через ідеологію, яка одночасно використовується в якості інструменту реалізації індивідуальних інтересів бізнесу.

Про це свідчать дослідження Дж. Міля, який, аналізуючи проблему свободи відмічав, що: “Народ”, що здійснює владу, це не завжди той самий народ, до якого ця влада застосовується; і “самоуправління”, про яке йдеться, це не той стан, коли кожний управляє сам, а коли всі інші управляють кожним” [7, с. 13-14].

Більш радикальну позицію, але небезпідставну, висловлює Н. Бердяєв, коли намагається охарактеризувати взаємодії держави та особистості: “Держава підвладна бажанням – бажанням владоловства й тиранії, прагненням до могутності, до того ж в усіх формах. Владоловство і тиранія, неповага до людської особистості й свободі може бути присутні в державі демократичній в тому ж ступені, як і в державі монархічній, а комуністичній державі воно досягає найвищого ступеня. Держава не може бути чимось священним і абсолютним, тому що вона завжди побудована на примусовій владі однієї людини над іншою... Основна етична проблема держави є проблема відносини держави та особистості... Конкретної, неповторної індивідуальності й особистості держава не знає і не хоче знати, для неї закритий внутрішній світ особистості та її долі. Це непрохідні межі держави. Держава не знає тайни індивідуального, вона знає лише загальне та відсторонене. І особистість для неї є загальним. Особиста доля не цікавить державу й не може бути нею помічена. Між особистістю і державою існує вікова проблема, трагічний конфлікт, і ці відносини з етичної точки зору є нездоланною парадоксією” [1].

У переважній більшості досліджень економістів цей факт залишається неврахованим, що є свідченням того, як уникається обговорення проблем, пов'язаних зі справжнім

колом інтересів, яке захищає держава. Цей аспект проблеми ролі та місця держави в економічних відносинах часто намагаються представити як предмет дослідження політології, соціології або ж філософії, концентруючи увагу лише на взаємодії держави та ринку як два способи координації відносин між економічними агентами, що замінюють один одного. Поза увагою залишається кореляційний зв'язок із системою бухгалтерського обліку – зміна завдань бухгалтерського обліку, його об'єктів і методики.

Вивчаючи умови, за яких суспільний порядок може підтримуватися у стані анархії, тобто без участі держави, М. Тейлор стверджував, що “для анархічного суспільного порядку суттєвою є спільнота, членам якої притаманні спільні переконання або норми, прямий і всебічний зв'язок і взаємність. Тейлор заявляє, що держава знищує самі елементи спільноти (таке твердження висловлював також Тітмус та інші дослідники), бо справді там, де альтруїзм грає певну роль, примусові дії держави можуть звести його до мінімуму або й повністю викоринити” [8, с. 24].

Очевидно, представлені позиції не можуть бути оцінені як потужна теоретична основа, що дозволила б знайти компроміс між індивідом і державою. Їх корисність полягає в тому, що вони допомагають, по-перше, викрити ідеологічну складову, по-друге, прослідкувати її вплив на систему бухгалтерського обліку.

Вирішення питання про роль держави в економічних відносинах, передусім, має відбуватися крізь призму інтересів індивіда, але такого, що усвідомлює себе в якості органічного елемента людської спільноти. Щодо макроекономічних теорій, що не можуть бути зведені до мікроекономічних, то їх більша частина може опинитися поза законом в результаті суворого дотримання методологічного індивідуалізму. Наприклад, академік РАН А.Д. Некіпелов стверджує, що завдання економіки суспільного благополуччя полягає у тому, щоб при повному використанні ресурсів, що є у розпорядженні, досягти найвищого рівня соціальних

уподобань. Розвиваючи її, він зазначає, що “агреговані грошові показники не можуть розглядатися як адекватна оцінка рівня суспільного благополуччя, а рівень ВВП або аналогічний йому макроекономічний параметр є лише грубою їх апроксимацію” [3, с. 121]. Проблема, яку піднімає вчений, скоріше полягає у недосконалої методикі та недостовірності й необ’єктивності інформаційного забезпечення, а також у небажанні кожного бути частиною чогось цілого, без чого неможливе нормальне існування жодної з його частин.

Індивіди мають усвідомити і послідовно реалізувати тезу іспанського філософа Х. Ортега-і-Гассета про те, що “Нація - це колосальна спільнота індивідів, які один з одним рахуються (співпрацюють – Т.В.)”. Ми ж маємо констатувати, що за сучасних умов індивід не усвідомлює необхідності самопозиціонування як частини суспільства, залишаючись на позиції самовиокремлення. Саме тому ми не маємо достатніх підстав визнати регулятивну функцію держави з ознаками нейтралітету. Вона не є сьогодні незалежним гравцем або такою, що здатна відігравати роль посередника між людьми та групами, слугуючи амортизатором, який пом’якшує суспільні відносини.

Надію на позитивний результат дають висновки про те, що в системі сучасних культурно-світоглядних принципів і універсалій все більше місце поряд із насильством починає займати домовленість. Феномен “домовленості” у своїй взаємодії зі своєю протилежністю – недовольністю, а інколи навіть і нетерпимістю, включення їх в категоріальну систему як загальної філософії так і соціальної філософії, аналіз домовленості як багатогранної проблеми теорії і практики актуалізується вступом людської історії в переломний етап, пов’язаний із соціально-економічними і духовними перетвореннями, переоцінкою старих цінностей і створенням нових. Світоглядні орієнтири соціальної філософії на владу, боротьбу й війну, як рушійні сили історії, змінюється установкою на свідоме примирення соціальних сил, що до цього

знаходилися у конфронтації, пошуку мистецтва лояльної і світової співпраці.

Необхідно зрозуміти, що домовленість (і недовольність) виступає таким світоглядним і моральним універсалізмом, який до цього явно не усвідомлювався в такій якості, хоча він неявно функціонував у всьому соціальному досвіді людини і суспільства, в їх діяльності, взаємодії і поведінці. За нових історичних умов перехідного періоду він все більше набуває статусу достатньо осмисленої граничної загальнокультурної форми, яку, як вже зазначалося, потрібно усвідомити.

Спільною, об’єднуючою сьогодні може стати концепція ноосфери, ефективної коеволюції природи і суспільства, покращення оточуючого середовища в турботі про майбутнє покоління про яку говорить д.е.н Ю.В. Яковець [4, с. 66.], досліджуючи зміни економічних парадигм і боротьбу наукових шкіл.

На сучасному етапі ми мусимо погодитися з тезою д.е.н О.М. Петрука і визнати, що “для країн “наздоганяючого” типу, де ще не сформувався механізм суспільно-економічної саморегуляції, що забезпечує припинення розвитку управлінського непрофесіоналізму та будь-яких ідеологічних прихильностей, державне регулювання має особливе значення. В умовах перехідного періоду інтенсивність державного регулювання повинна бути значно вища, ніж у країнах зі зрілою ринковою економікою, для чого необхідно опанувати арсенал нових ефективних методів. Державні структури повинні навчитися не розпоряджатися, а раціонально керувати і координувати діяльність суб’єктів господарювання. Слід застосовувати принципово новий стиль державного управління” [9, с. 143].

Регулювання та регламентація бухгалтерського обліку сьогодні реалізовано через систему законодавства в системі державного управління. Основним документом з регулювання бухгалтерського обліку в Україні є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. Він визначає правові засади регулювання, організації,

ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Цим законом передбачається:

- державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності з метою захисту інтересів користувачів й удосконалення бухгалтерського обліку та звітності;

- застосування принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які визначаються національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;

- розробку галузевими міністерствами та іншими органами виконавчої влади методичних рекомендацій щодо застосування національних П(С)БО відповідно до галузевих особливостей.

Стандарти у сфері бухгалтерського обліку визначаються встановленими правилами і можуть бути досягнуті за рахунок нормативної регламентації обліку. Тому визначення суб'єктів регулювання, кола інтересів, яке вони захищають, є вкрай важливим для розуміння змін бухгалтерського обліку, його завдань, об'єктів та методики.

Яким буде бухгалтерський облік, якщо відмовитися від закріплення інституційної функції за державою у вигляді права створювати (запозичення, перенесення, трансплантація тощо) і закріплювати інститути – формальні та неформальні закони, правила та норми суспільного життя, створювати, легітимізувати і практично реалізувати законодавчі та інші нормативні акти, покликані регулювати життя країни?

Зникнення інституційних функцій держави автоматично призведе до зникнення існуючого регулятивного механізму. Проте це не означає, що зникне сам бухгалтерський облік. Прагнучи продовжувати свою діяльність, економічні агенти будуть змушені шукати спільні інтереси і домовлятися. Для цього необхідно буде повернутися до теоретичних основ бухгалтерського обліку, його принципів, методології.

Завдяки відкритості системи бухгалтерського обліку він знаходиться під впливом зовнішнього інтересу, який

формується у політичній сфері суспільно-економічного життя (див. зв'язок 1, рис. 1). Цей рівень дозволяє впливати на законотворчі процеси, а через них встановлювати завдання бухгалтерського обліку, змінювати його методику. Не врахованими при цьому залишаються наукові результати.

Враховуючи складність ця проблема заслугоує окремого ґрунтовного дослідження, а тому спробуємо сконцентрувати увагу на інших особливостях, що безпосередньо стосуються теми дослідження. Зокрема, теоретичного рівня, який сьогодні пронизаний дихотомією “як є” і “як повинно бути”. Остання є відображенням і прикладом ціннісного судження та ідеології, за якими приховані індивідуальні інтереси бізнесу (див. зв'язок 2, рис. 1). Подібна проблема існує також в економічній теорії. За словами М. Блауга: “економічна теорія протягом всього свого розвитку була тісно пов'язана з економічною політикою” [2, с. 33].

Через систему управління (див. зв'язок 3, рис. 1) на рівні окремого підприємства вона впливає на облікову політику, підлаштовуючи під себе методику (див. зв'язок 4, рис. 1) та завдання бухгалтерського обліку (див. зв'язок 5, рис. 1).

Вважаємо, що завдання бухгалтерського обліку, його об'єкти та методика мають формуватися частково на основі результатів і тенденцій макроекономічного функціонального рівня (див. зв'язок 6, рис. 1), результатів розвитку науки про бухгалтерський облік (як внутрішнього фактору розвитку бухгалтерського обліку), а також індивідуального економічного інтересу власника (див. зв'язок 7, рис. 1).

Ефективність управління підприємством потребує усунення невизначеності стану економічного середовища та забезпечення його стабільності. Для цього необхідно налагодити конструктивну взаємодію мікро- та макроекономічних функціональних рівнів в частині розширення завдань бухгалтерського обліку (див. зв'язки 8, 9, рис. 1), а також налагодження інформаційного зв'язку між системою бухгалтерського обліку та системою національних рахунків (див. зв'язок 10, рис. 1).

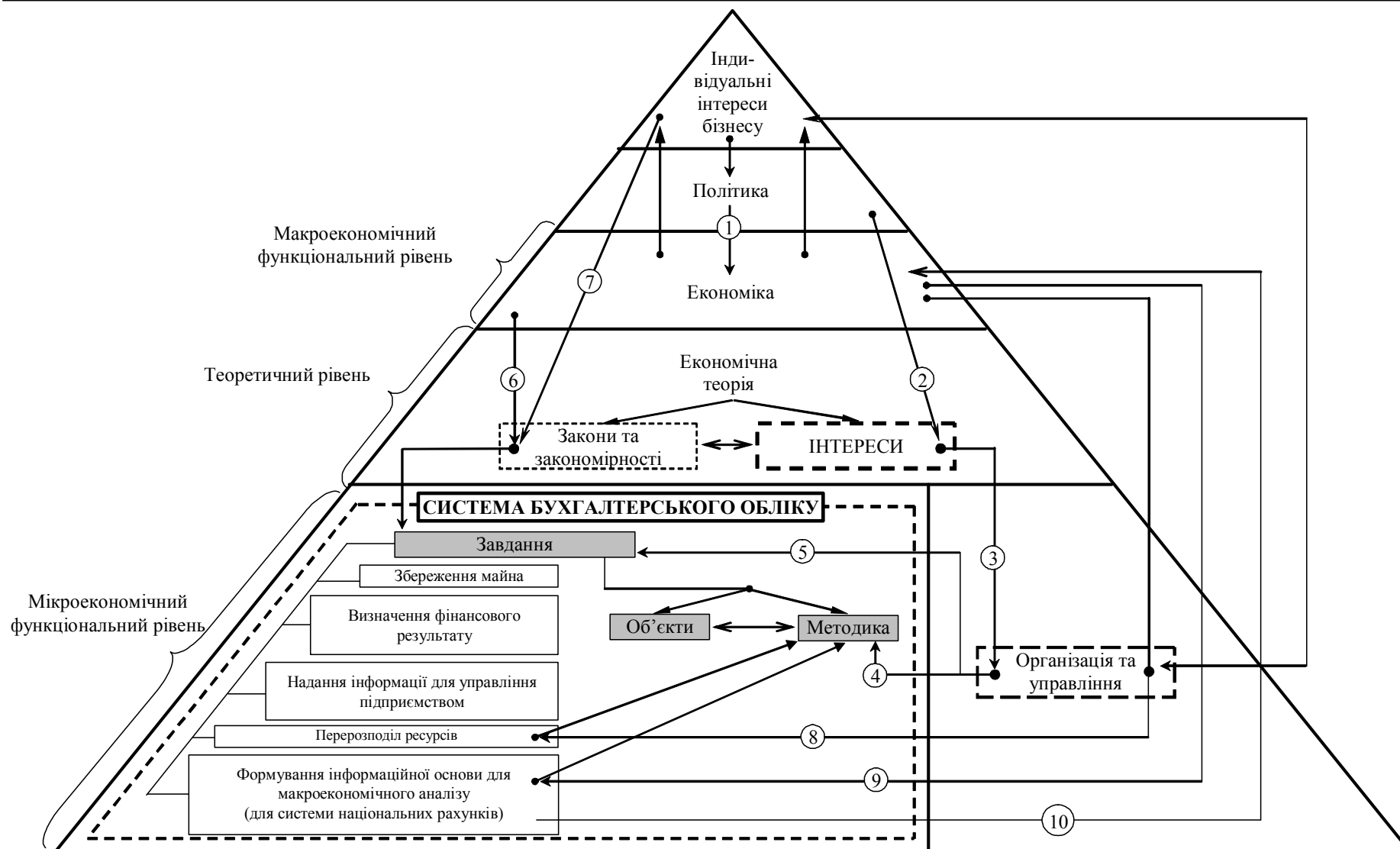


Рис.1 Вплив індивідуальних інтересів бізнесу на систему бухгалтерського обліку

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Взаємодія фактів і цінностей є джерелом, яке живить наукову роботу в суспільних науках. Проте науковий прогрес відбуватиметься лише тоді, коли дослідники прагнуть максимізувати роль фактів і мінімізувати роль цінностей, орієнтуючись на макроекономічний функціональний рівень. Таким чином, маємо можливість частково звільнити науку про бухгалтерський облік від негативного суб'єктивного фактору – ідеологічної прихильності, досягти більшої неупередженості та об'єктивності, наблизивши до статусу науки емпіричної. Такий результат можливий за умови дотримання принципів системного підходу – суб'єкти та об'єкти економічних відносин є частинами суспільної системи, а їх методологічний і методичний інструментарій підпорядкований внутрішнім закономірностям останньої.

Тому доречно весь арсенал методичного забезпечення економічної діяльності, зокрема, бухгалтерський облік, представити як невід'ємну складову процесу суспільного відтворення. Але й такий підхід є недостатнім для забезпечення максимальної неупередженості науки про бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік є специфічною наукою, яка вивчає людську діяльність і, відповідно, розрізняє “причини речей”, в основах людських вчинків і їх мотивах. При цьому йому, на відміну соціології і політології, вдається генерувати сувору дедуктивну функціональну основу. Отже, використання бухгалтерського обліку має враховувати внутрішню наукову основу бухгалтерського обліку – закони, принципи, методи.

#### Список використаної літератури:

1. Бердяев Н.А. Опыт парадоксальной этики / Н.А. Бердяев; Сос. и вступ. Ст. В.Н. Калюжного. – М.: ООО “Издательство АСТ”; Харьков: “Долио”, 2003. – 701 с.
2. Блауг М. Методология экономической науки, или Как экономисты объясняют. Пер. с англ. / Науч. ред. и вступ. ст.

В.В. Автономова. – М.: НП “Журнал Вопросы экономики”, 2004. – 416 с.

3. Вереникин А.О., Волошин Д.И. Экономическая теория: исторические корни, современное состояние и перспективы развития // Вестник Московского университета. - 2005. – № 2. - С. 121-137.

4. Экономическая теория на пороге XXI столетия – 6. В 2-х книгах. Кн. 1. Философия хозяйства. Кн. 2. Теоретическая экономия / Под ред. Ю.М. Осипова, В.В. Чекмарева, Е.С. Зотовой. – М.: Юристъ, 2002. – 655 с.

5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: Монографія. - Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.

6. Клейнер Г., Петросян Д., Беченов А. Еще раз о роли государства и государственного сектора в экономике // Вопросы экономики. - 2005. - № 4. – С. 25-41.

7. Міл Д.С. Про свободу: Есе / Пер. з англ. – К: Видавництво Соломії Павличко “Основи”, 2001. – 463 с.

8. Норт Д. Інституції. Інституційна зміна та функціонування економіки / Пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Основи, 2000. – 198 с.

9. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

10. Реферат-дайджест творів Дж. М. Кейнса “Трактат про грошову реформу”, “Загальна теорія зайнятості, процента та грошей”. – К.: АУБ, 1999. – 189 с.

ТРАВІН Віталій Вікторович – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- система національних рахунків;
- теорія бухгалтерського обліку;
- теорія систем та системний аналіз