

ЛЕГЕНЧУК Сергей

Житомирский государственный технологический университет, Украина

E-mail: legenchyk2014@gmail.com

Summary: The reasons for the need to confirm the scientific status of accounting have been considered. The peculiarities of changing the goals of accounting as a science have been grounded. The concept of the “card of accounting information models has been proposed. The historical background of the emergence of an understanding of accounting as a social science has been analyzed. The main reasons why accounting is a social science have been substantiated. The reasons for the absence among Ukrainian researchers of the understanding of accounting as a social science have been highlighted.

Ключевые слова: бухгалтерский учет как наука, социальная наука, теория бухгалтерского учета.

JEL Classifications: M410 Accounting

Введение

Глобализация мировой экономической системы и рынков капитала, широкое использование информационно-сетевых технологий, возникновение социально-экологических экстерналий и превалирование роли интеллектуального капитала в формировании стоимости компаний стали основными причинами необходимости трансформации системы бухгалтерского учета в XXI-ом столетии. Однако в связи с появлением корпоративных скандалов 2000-х годов (“Enron”, “World Com”, “Parmalat”, “Lehman Brothers” и др.) к бухгалтерскому учету, как основному поставщику качественной информации для принятия решений, стали выдвигаться обоснованные претензии относительно возможности его адаптации к новым условиям функционирования предприятий, которые осуществляют свою деятельность на глобализированных рынках в динамической конкурентной среде.

В результате, сегодня некоторые ученые поддают сомнению научный статус бухгалтерского учета, рассматривая его как сугубо прикладную деятельность. При этом они также предсказывают постепенное вытеснение и замену бухгалтерского учета информационными системами с искусственным интеллектом, подтверждая его научную неполноценность существующим недоверием и общественной обеспокоенностью относительно уровня достоверности корпоративной финансовой отчетности. Например, известный американский ученый-физик и футуролог М. Каку отмечает о том, что в XXI-ом столетии постепенно отомрут бесполезные посреднические профессии, к которым он также относит и бухгалтеров [6]. В связи с этим возникает объективная необходимость обоснования значимости наличия научного статуса у бухгалтерского учета для его дальнейшего развития, а также его обоснование на примере социальных наук, что позволит инкорпорировать существующие бухгалтерские научные исследования в социальную проблематику и общественный контекст.

Основное содержание статьи

Основной причиной необходимости признания бухгалтерского учета наукой является его обеспечивающая или обслуживающая роль для пользователей бухгалтерской отчетности. Исходя из того, какая информация необходима пользователю, такими и должны быть бухгалтерские модели, обеспечивающие ее формирование. Однако в последнее время все более ощутимой становится политизация процесса реформирования бухгалтерской методологии со стороны субъектов регулирования национальной системы бухгалтерского учета, вследствие чего процесс разработки и внедрения таких моделей становится все более

субъективным. Так, по мнению проф. Р. Уоттса и Дж. Циммерманна преобладающей функцией теории учета на сегодня является оправдание спроса на теории, который создается политическим процессом. В процесс стандартизации привлекаются экономические и политические институты и стимулы избирателей, политические деятели, менеджеры, инвесторы и др. [14, с. 301].

Ученые в сфере бухгалтерского учета должны создавать разнообразные модели выявления, измерения, регистрации, обобщения и передачи информации, которые позволят обеспечить реализацию интересов пользователей бухгалтерской отчетности. При этом должны быть удовлетворены не только интересы конкретной группы пользователей (инвесторов или заемщиков), а могут быть реализованы и компромиссные варианты, примером чего является разработка теории финансовой отчетности общего назначения (*general purpose financial reporting theory*), согласно которой финансовая отчетность должна иметь общепользовательскую ориентацию.

Для реализации поставленной задачи необходимо рассматривать бухгалтерский учет как особую деятельность по производству научных знаний (в нашем случае – по созданию соответствующих информационных моделей), имеющую свои закономерности и тенденции развития, формирующиеся в разные исторические периоды и изменяющиеся в соответствующем социокультурном контексте. Для того, чтобы создавать новые бухгалтерские модели, необходимо иметь фундаментальные основы бухгалтерского учета и средства анализа и прогнозирования их динамики. Например, переход к постиндустриальной экономике меняет требования пользователей к системе бухгалтерского учета, в частности, к бухгалтерской информации. Как следствие, необходимо обеспечить построение новых бухгалтерских моделей. Однако какими они должны быть, и на основе чего должны разрабатываться, ответить на эти вопросы можно только тогда, когда бухгалтерский учет является наукой с развитыми базовыми основами, а не только практически-ориентированной системой сбора и представления информации пользователям для принятия решений.

Необходимость наличия у бухгалтерского учета научного статуса объясняется следующей тезисом: в условиях социокультурной динамики происходит изменение требований пользователей бухгалтерской информации, для реализации которых бухгалтерский учет должен иметь развитые фундаментальные основы. Таким образом, мы - исследователи, наделяя бухгалтерский учет научным статусом, возвышаемся над практикой, повышаем порог удовлетворения потребности профессиональной самореализации. А требования практики “заставляют” бухгалтерский учет быть наукой посредством обеспечения адекватности бухгалтерских информационных моделей практике.

Ярким подтверждением выдвинутого тезиса является появление всемирно известных скандалов с компаниями “Enron”, “Lehman Brothers” и др., последствия которых привели к значительным изменениям в бухгалтерских правилах и методиках, и обусловили необходимость повышения теоретизации и уровня “научности” бухгалтерского учета. Другим подтверждением обоснованного выше тезиса стало значительное влияние мирового финансового кризиса на развитие GAAP US, который поставил под сомнение целесообразность использования ряда бухгалтерских стандартов и элементов бухгалтерской методологии. В частности, значительной критике после финансового кризиса была подвергнута концепция бухгалтерской оценки по справедливой стоимости. Перманентное появление в учетной практике громких потрясений и коллапсов, с одной стороны, является значительным ударом по репутации бухгалтерской профессии, разрушает доверие общественности к ней, а с другой – является очередным подтверждением необходимости существования развитой науки бухгалтерский учет, которая позволит сформировать эффективные и действенные пути решения возникших проблем. Именно недавние потрясения в корпоративной бухгалтерской практике выступают первопричиной необходимости признания потребности в глубоком теоретическом анализе существующих проблем на основе использования фундаментальных основ науки бухгалтерский учет.

Впервые подобную логику доказательства необходимости научного статуса бухгалтерского учета предложил проф. А.Ч. Литтлтон, отмечая, что “Бухгалтерский учет является относительно прогрессивным. Явления, составляющие его предмет, постоянно меняются. Старые методы учета становятся менее эффективными в новых условиях, а более ранние идеи становятся нерелевантными, столкнувшись с новыми проблемами” [7, с. 361]. Предложенная автором логика построена на неразделимости теории бухгалтерского учета и бухгалтерской практики. Для понимания последней и построения адекватной учетной методологии в условиях изменения практики, необходимо существование научной теории бухгалтерского учета.

На основе такого же подхода необходимость наличия научного статуса бухгалтерского учета обосновывал проф. Ю. Идзири: “Бухгалтерский учет имеет свою дисциплину и философию, которые развивались на протяжении веков, однако, это не означает, что они являются неизменными. Это лишь подтверждает то, что в ответ на изменения должен быть предоставлен ответ со стороны фундаментальных основ бухгалтерского учета” [5, с. IX]. Среди украинских ученых подобного мнения относительно причин необходимости существования бухгалтерской науки придерживался проф. Б.И. Валуев, по мнению которого система бухгалтерского учета должна адаптироваться к постоянно меняющимся требованиям. В связи с этим она должна опираться на собственную науку, которая способна углублять общую теорию, формулировать цели, задачи и принципы, совершенствовать методику учета [1, с. 32-33].

Учитывая предложенный тезис о необходимости существования научного статуса у бухгалтерского учета (обеспечение требований пользователей в условиях социокультурной динамики), а также учитывая тенденцию перехода к пониманию сущности бухгалтерского учета от измерительного инструмента к информационной системе (сформировалась в середине XX-го века в США с появлением информационной теории бухгалтерского учета), можно следующим образом проиллюстрировать изменение цели науки бухгалтерский учет (рис. 1).

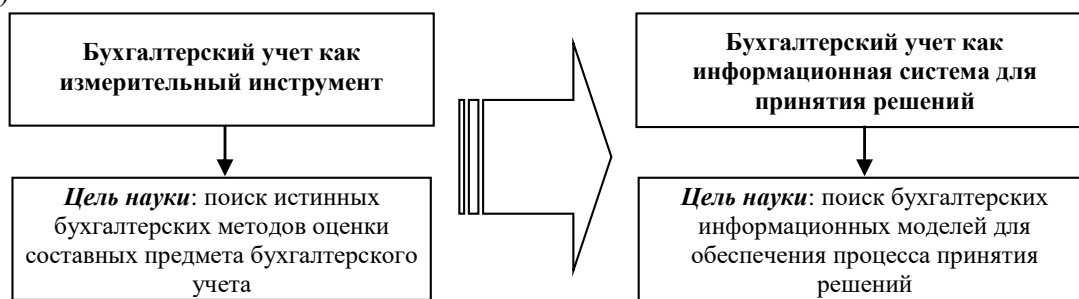


Рис. 1. Изменение цели науки бухгалтерский учет

Поскольку целью науки является поиск истины, то целью науки бухгалтерский учет как измерительного инструмента был поиск истинных методов оценки. С изменением цели бухгалтерской науки, ориентацию на создание информационных моделей, исчезла прямая возможность привязки к истинности. Как это убедительно доказал Э. Стэмп [12, с. 25], бухгалтерский учет характеризуется вариативностью возможных информационных моделей отражения и оценки, что приводит к мультипликативности возможных результатов его функционирования как информационной системы. Как следствие, истинность информации, предоставляемой системой учета, во многом зависит от субъектов, принимающих решения по выбору соответствующих информационных моделей.

На сегодня, в условиях принятого подхода к пониманию сущности бухгалтерской науки, истинность бухгалтерского учета не является основной целью, которую должны достичь ученые при его развитии. Основной целью ученых в области бухгалтерского учета является разработка бухгалтерских информационных моделей, адекватных уровню развития мира реальных объектов, составляющих его предмет, информация о котором необходима пользователям для принятия управленческих решений. Сущность бухгалтерской научной деятельности сводится к построению информационных моделей, которые являются новым и

специализированным знанием, использование которого способствует совершенствованию бухгалтерской практики и практики принятия решений на основе использования учетной информации.

Одной из приоритетных задач ученых в сфере учета, исходя из приведенной цели, является построение “карты бухгалтерских информационных моделей” по разным объектам учета и ее сопоставление с миром реальных объектов. Разработка такой карты позволит решить проблему научной новизны предложений отдельных авторов, в частности, будет выявлять дублирование предложений, а также будет способствовать прогнозированию появления новых сфер бухгалтерских научных исследований путем выявления тех сфер мира реальных объектов, в отношении которых отсутствуют бухгалтерские информационные модели.

Одним из дополнительных примеров, который подтверждает необходимость наличия научного статуса у бухгалтерского учета, является проблема обоснования роли бухгалтерского учета в социальной среде. Так, на протяжении длительного времени бухгалтерский учет рассматривался как информационная модель, обеспечивающая отражение экономической реальности в показателях бухгалтерской отчетности. Однако с 1970-х годов благодаря трудам ученых-позитивистов бухгалтерский учет все чаще стали рассматривать как результат социальных взаимоотношений, а позже – как социальную и институциональную практику (Э. Хоупвуд), обеспечивающую формирование социальной среды (нормы, законы, правила, традиции и др.), что позволило говорить о возможности отнесения бухгалтерского учета к социальным наукам.

Трактовка бухгалтерского учета как социальной науки берет свое начало от работы М. Вебера “Протестантская этика и дух капитализма”, где автор отмечает, что современную рациональную организацию капиталистического предприятия невозможно представить без двух важных компонентов: отделение предприятия от домашнего хозяйства и без тесно связанной с этим бухгалтерской отчетности [2]. Таким образом, автор пытался подчеркнуть значение бухгалтерского учета в капиталистическом обществе и показать взаимозависимость бухгалтерских правил и норм и общественных ценностей капитализма. Исходя из такого подхода, формирование национальной системы бухгалтерского учета должно происходить с учетом ее влияния на социальную структуру общества (социальные группы и индивиды), а также с учетом ее одновременной зависимости от ценностей, которые были сформированы в социальной среде.

Идеи М. Вебера как экономиста в середине XX-го века были услышаны исследователями-бухгалтерами, в частности, ДР Скоттом [10, с. 349]. Он был первым представителем бухгалтерского научного сообщества, кто обосновал значимость бухгалтерского учета и его зависимость от изменений, происходящих в обществе (внешней среде с позиции бухгалтерского учета). По мнению проф. Г.Дж. Превитца [8, с. 2] ДР Скотт предсказал появление социальной точки зрения, признав научный метод и объективный анализ как объединенную философию нашей культуры. Проф. А. Риай-Белькаой называет ДР Скотта разработчиком этического подхода в теории учета, ядром которой является справедливость, правосудие, равенство и доверие [9, с. 113].

На сегодняшний день в трудах многих ведущих англо-американских исследователей (Э. Хендриксен, М.Дж. Гаффикин, А. Риай-Белькаой, Р. Рослендер и др.) понятие бухгалтерского учета как социальной науки используется в качестве устоявшегося явления. Данная характеристика не подвергается сомнению из-за значительного распространения социологического и бихевиористического направлений бухгалтерского учета, развитие которых поддерживается профессиональными журналами и отдельными бухгалтерскими научными школами, например, лондонской социально-позитивистской школой, основателем и руководителем которой долгое время был проф. Э. Хоупвуд. В книге представителей этой бухгалтерской школы, посвященной памяти проф. Э. Хоупвуда, авторы отмечают, “... что без него бухгалтерский учет, как дисциплина, не был бы такой креативной и важной социальной наукой, какой она является сегодня” [3, с. V].

Другим подтверждением устоявшегося понимания бухгалтерского учета как социальной науки является его включение в состав энциклопедии социальных наук [13] (автор статьи о бухгалтерском учете – Дж. Уиттингтон) и в исследовательскую сеть социальных наук (SSRN – “Social Science Research Network“) [11] (редактор подразделения бухгалтерского учета – Р. Уоттс).

Рассматривая бухгалтерский учет как одну из социальных наук, следует обязательно учитывать, что социальная наука – это наука, которая изучает различные аспекты функционирования общества. Социальные науки рассматривают общество и различные социальные феномены, происходящие в нем, как часть объективно существующего мира. Если физика изучает наиболее общие и фундаментальные закономерности, определяющие структуру и эволюцию материального мира, то социальные науки изучают закономерности функционирования общества и взаимоотношения между людьми. Социальная среда является таким же объектом научных исследований в социальных науках как материальный мир в физике. Исходя из вышеприведенного понимания социальных наук, можно выдвинуть следующую гипотезу: бухгалтерский учет является социальным явлением, который учитывает этические стороны человеческого бытия и изучает отношения, возникающие в обществе. Однако, чем же может быть обусловлен социальный статус бухгалтерского учета?

По нашему мнению, существуют такие причины, по которым бухгалтерский учет является социальной наукой:

- как информационная система, бухгалтерский учет изобретен (а не открыт) человеком, то есть, не является элементом объективно существующего мира;
- он ведется людьми, от взаимодействия которых с другими членами общества может зависеть результат функционирования системы (например, в результате оппортунистических действий менеджмента);
- он организован и ведется для обеспечения предоставления информации людям (внутренним пользователям) для принятия управленческих решений;
- он влияет на поведение внешних пользователей бухгалтерской информации, действия которых не всегда касаются деятельности предприятия, информация о котором была обнародована.

На основе приведенных причин можно выделить два аспекта, в отношении которых бухгалтерский учет рассматривается как социальная наука.

Первый аспект связан с деятельностью бухгалтера по выявлению, измерению, регистрации, систематизации, обработке и представлению информации, как члена общества, взаимодействующего с другими людьми. Такое взаимодействие оказывает влияние на выбор альтернативных методов учета при осуществлении профессионального суждения бухгалтера. Неразрешенной проблемой в контексте этого аспекта является определение мотивов и психологических факторов, которые повлияли на осуществление бухгалтерского выбора из представленных в нормативных документах альтернатив, а также поиск инструментов, которые позволяют минимизировать оппортунистическое поведение субъекта осуществления такого выбора.

Второй аспект связан с пользователями бухгалтерской информации, в частности, с тем влиянием, которое осуществляет обнародование бухгалтерской информации на пользователей как членов общества. Основной неразрешенной проблемой в свете этого аспекта является определение существующих и прогнозирование альтернативных последствий осуществления бухгалтерского выбора для социальных структур, социальных групп и отдельных членов общества.

Другой способ доказательства принадлежности бухгалтерского учета к социальным наукам предлагает проф. М.Дж. Гаффикин [4, с. 1], который можно определить, как методологический. По мнению автора, вместо использования методов естественных наук бухгалтерский учет склонен к применению методов, которые определяют социальные аспекты дисциплины, например, требования интеллектуального совершенства, чем характеризуется естествознание. Однако, к сожалению, зарубежные теоретики бухгалтерского учета очень

медленно признают этот очевидный довод в своих сложных и запутанных неэмпирических исследовательских программах в течение последних пятидесяти лет, о чем свидетельствует все большая математизация бухгалтерских научных исследований в ведущих зарубежных научных журналах по бухгалтерскому учету.

Вышеприведенные доказательства убедительно свидетельствуют о необходимости рассмотрения бухгалтерского учета как социальной науки, однако такие утверждения отсутствуют среди украинских ученых. Существующая ситуация объясняется следующими причинами:

- 1) Несмотря на широкое внедрение западных учетных концепций путем проведения стандартизации и гармонизации бухгалтерского учета, наука бухгалтерский учет является традицией, в результате чего ее советское прошлое дает о себе знать. Поэтому, хотя механизм учетной политики уже давно внедрен в украинскую учетную практику, на сегодня практически отсутствуют глубокие исследования, посвященные анализу влияния осуществления бухгалтерского выбора на решения пользователей бухгалтерской информации. А дискуссии о необходимости применения социологического и бихевиористического подхода к развитию бухгалтерского учета вообще не вызывают исследовательского интереса из-за недостаточной развитости отечественного финансового рынка;
- 2) Социальная направленность бухгалтерского учета большинством ученых рассматривается как необходимость бухгалтерского отражения при помощи традиционных инструментов социальных инициатив предприятия в контексте его социально-ответственной деятельности, что является примером развития концепции социального учета ("social accounting"), которая активно развивается представителями англо-американской бухгалтерской школы. В последние годы данное направление научных исследований стало еще более популярным благодаря появлению стандартов, регулирующих порядок формирования интегрированной отчетности ("The Global Reporting Initiative", "Integrated Reporting", "Sustainability Accounting Standards" и др.), одним из элементов в составе которых является социальный или социально-репутационный капитал предприятия. При этом исследователи преимущественно оставляют без внимания рассмотрение проблемы влияния бухгалтерского учета на формирование окружающего внешнего социального мира.
- 3) В научной бухгалтерской литературе почти никто не отмечает о значительном различии предмета науки бухгалтерского учета в Украине и в англоязычных странах. Предмет англоязычного "экзаунтинга" далеко выходит за сферы отечественной науки бухгалтерский учет и сферы доктрин IAS / IFRS и GAAP US. Значительное количество современных бухгалтерских исследований, проводимых англо-американскими учеными в сфере учета, вообще не будет воспринято украинским бухгалтерским сообществом, поскольку не касается традиционных объектов и элементов метода бухгалтерского учета, а основано на позитивистской концепции научного познания. Большинство таких исследований связано с тем, как социальные группы или различные члены общества воспринимают бухгалтерскую информацию, как бухгалтерская информация влияет на курсы ценных бумаг и на стоимость заемного капитала, как изменение учетной политики или применение отдельных принципов (например, консерватизм, превалирование сущности над формой) или качественных характеристик финансовой информации (например, нейтральность) отражается на стоимости предприятия и т.д. Проведение таких исследований предполагает преимущественное использование эмпирических методов научного познания, наличие доступа к "сырым" бухгалтерским данным, а также привлечение дополнительных знаний из сферы социологии, психологии и других поведенческих наук.

Выводы

Понимание бухгалтерского учета как социальной науки предполагает его трактовку не только как совокупности принципов, методов, законов и гипотез функционирования системы, генерирующей информацию для принятия управленческих решений, а также и необходимость его рассмотрения как науки, изучающей отношения, возникающие среди социальных групп и членов общества по использованию и влиянию на них информации, которая генерируется в системе бухгалтерского учета. Согласно данному подходу бухгалтерский учет, с одной стороны, является продуктом социальной среды, а с другой стороны – сам оказывает влияние на ее формирование. То есть, бухгалтерский учет следует рассматривать не просто как инструмент отражения хозяйственной реальности предприятия, а как инструмент формирования социальных процессов и отношений, возникающих в результате функционирования учета как отдельного социально-экономического института.

На сегодня такое направление развития бухгалтерского учета в Украине фактически находится в зачаточном состоянии, что, обусловлено следующими причинами:

1) Отсутствием апперцепции пользователей результатов таких исследований, причиной чего является недостаточный уровень развития отечественного рынка капитала (в частности, фондового рынка);

2) Отсутствием традиций таких исследований среди представителей отечественного бухгалтерского научного сообщества.

Существование такой ситуации не означает, что исследования в этом направлении на сегодня не являются актуальными или вообще не нужны в Украине, а наоборот, может стать примером случая, когда исследования в сфере теории бухгалтерского учета могут опередить существующую учетную практику, создавая предпосылки для повышения репутации бухгалтерского учета как социальной и институциональной практики. В частности, поскольку в условиях существования гибридной войны бухгалтерский учет используется как инструмент реализации политических целей, актуальной является проблема анализа взаимосвязи между бухгалтерской информацией и решениями, принимаемыми субъектами политической власти. Например, с помощью реализации информационной функции бухгалтерский учет позволяет политическим элитам обосновать причины необходимости начала или продолжения военного конфликта, а с помощью контрольной – влиять на субъекты осуществления военных конфликтов, таким образом, одновременно влияя на порядок развертывания военных действий.

Признание бухгалтерского учета социальной наукой означает, что для его дальнейшего развития можно и нужно проводить интерпретативные, критические и поведенческие исследования. В центре их внимания должна находиться не только процедура преобразования данных в бухгалтерскую информацию и порядок ее представления разным группам пользователей, а также деятельность субъектов, отвечающих за разработку системы регулирования бухгалтерского учета (законы, стандарты, инструкции), субъектов ведения и организации бухгалтерского учета на предприятии (менеджмент, бухгалтера), осуществляющих бухгалтерские профессиональные суждения (бухгалтерский выбор), и субъектов, принимающих решения на основе бухгалтерской информации.

Библиография

1. Валуев, Б.И. 2002. *Теория бухгалтерского учета* [Accounting theory]. Odessa: Published by Odessa.
2. Вебер, М. *Протестантская этика и дух капитализма* [Protestant ethics and the spirit of capitalism]. Available on the Internet: <http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Sociolog/Veb_PrEt/01.php>.
3. Chapman Ch.; Cooper D.J.; Miller P.B. 2009. *Accounting, Organizations and Institutions*. New York: Published by Oxford University Press.
4. Gaffikin, M. 2006. The Critique of Accounting Theory. *Accounting & Finance Working Papers. University of Wollongong*. 06/25: 1-21.
5. Ijiri, Yu. 1967. *The foundations of accounting measurement: a mathematical, economic and behavioural inquiry*. New Jersey: Published by Prentice-Hall.

6. Kayne, A.; Baer J. 2017. Explore the future with Michio Kaku. Available on the Internet: <<https://www.juliusbaer.com/insights/the-power-of-disruption/explore-the-future-with-michio-kaku/>>.
7. Littleton, A.C. 1981. *Accounting Evolution to 1900*. Published by University of Alabama Press.
8. Previts, G.J. 1984. Frameworks of american financial accounting thought: an historical perspective to 1973. *The accounting historians journal*. 11, 2: 1-19.
9. Riahi-Belkaoui, A. 2004. *Accounting theory. 5th ed.* Published by Thomson Learning.
10. Scott, DR. 1941. The basis for accounting principles. *The Accounting Review*. December: 341-349.
11. SSRN's eLibrary. Available on the Internet: <<http://papers.ssrn.com>>.
12. Stamp, E. 1981. Why Can Accounting Not Become a Science Like Physics? *Abacus*. 17, 1: 13-27.
13. Kuper, A.; Kuper J. 1983. *The Social Science. Encyclopedia*. London and New York: Published by Routledge.
14. Watts, R.L.; Zimmerman, J.L. 1979. The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*. LIV, 2: 273-305.