ТРАНСФОРМАЦИЯ УЧЕТНОЙ СИСТЕМЫ НАЦИОНАЛЬНОЙ ЭКОНОМИКИ

© 2011 С.В. Андреева
кандидат экономических наук, доцент
Самарский государственный экономический университет
E-mail: apollonia63@mail.ru

Отражена трансформация учетно-информационной системы в масштабе национальной экономики, обусловившая структурные изменения данной системы. На основе целевого подхода определены виды учета, соответствующие различным уровням современной единой учетно-информационной системы.

Ключевые слова: хозяйственный учет, единая учетно-информационная система, целевой подход, функциональные виды учета, оперативный учет, качественные характеристики учета.

Процессы информатизации общества и формирования единого информационного пространства резко актуализировали вопросы развития учетно-информационной системы в масштабах как хозяйствующих субъектов, так и национальной экономики. Назрела необходимость оценки действующей единой учетной системы национальной экономики, сложившейся в результате перехода от административно-командной экономики к рыночной.

Исследователи советского периода рассматривали учет как единую систему и применяли для его обозначения термин "хозяйственный (народнохозяйственный) учет". Хозяйственный (народнохозяйственный) учет трактовался как количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных явлений в целях контроля и руководства ими. Отдельными элементами хозяйственного учета рассматривались следующие виды учета: оперативный, бухгалтерский, статистический. П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, А.Н. Кашаев, О.М. Островский, Н.Г. Чумаченко подчеркивали, что в "наибольшей мере решению задачи оптимального информационного обеспечения управления отвечает единая система народнохозяйственного учета, которая включает все три вида учета. Сущность системы заключается в том, что эти виды учета взаимно дополняют друг друга, обеспечивая полноту охвата всех участков деятельности объединения и предприятия"[1]. Вопросы интеграции хозяйственного учета в системе экономической информации и единства оперативного, бухгалтерского и статистического видов учета нашли отражение в работах М.И. Баканова, С.Б. Барнгольц, И.И. Каракоза, З.В. Кирьяновой, Т.А. Краевой, В.Б. Либермана, К.Н. Нарибаева, В.Ф. Палия, В.И. Подольского, Ю.А. Ратмирова, А.Н. Романова, В.Я. Соколова и др. Необходимость различных видов хозяйственного учета обосновывалась авторами потребностью "всестороннего отражения сложной и многогранной хозяйственной деятельности отдельных предприятий, объединений, организаций, учреждений и в целом по всей стране"[2]. При этом специалисты указывали на отличия в назначении, составе отражаемых явлений и способах осуществления оперативного, бухгалтерского и статистического видов учета.

Изучение современной научной и учебно-практической литературы в сфере учета выявляет постепенные изменения словоупотребления термина "хозяйственный учет" в научной и учебной литературе. Ряд авторов по-прежнему применяют его без каких-либо ограничений для обозначения учетной деятельности в современной практике хозяйствования. При этом сам хозяйственный учет рассматривается как систематическое наблюдение, измерение и регистрация отдельных фактов и явлений хозяйственной жизни, их классификация и обобщение (Р.А. Алборов, Л.И. Воронина, М.И. Кутер, Л.В. Постникова, Н.В. Пошерстник, Р.Н. Расторгуева, Л.И. Хоружий). В других случаях наблюдается отказ от применения словосочетания "хозяйственный учет" и использование вместо него таких терминов, как "единая система учета" (П.И. Камышанов, А.П. Камышанов) или "учетно-информационная система" (Ф.И. Васькин, В.Р. Захарьин, А.Ф. Дятлова).

По нашему мнению, формальных причин для отказа от использования термина "хозяйственный

учет" в настоящее время не существует. Это объясняется тем, что современное толкование термина "хозяйство" в сравнении с дореформенным периодом не претерпело существенных изменений. Под "хозяйством" понимают: 1) производственную единицу; 2) производство, экономику; 3) оборудование производства, а в масштабах государства - совокупность отраслей и сфер экономики страны, взаимосвязанных общественным разделением труда[3]. Таким образом, хозяйственный учет означает, по выражению М.И. Кутера, "учет во всем хозяйстве государства"[4].

В то же время надо учитывать, что учет всегда отражает характеристики процессов производства и обращения, присущих определенной социально-экономической системе. Сущность и содержание хозяйственного учета определяются особенностями той общественно-экономической формации, в условиях которой он сформировался и функционирует. Термин "хозяйственный (народнохозяйственный) учет" достаточно прочно ассоциируется с системой учета, сформированной в условиях командно-административной экономики. Учет в условиях социализма представлял собой единую централизованную систему, охватывающую все народное хозяйство и обеспечивающую потребности командно-административной системы управления государством.

Единство хозяйственного учета того периода было обусловлено плановым характером социалистической экономики, жесткой централизацией управленческих функций и государственной формой собственности. Каждая хозяйствующая единица являлась неотъемлемым звеном экономики страны и происходящих в ней процессов общественного производства, распределения и обмена. "Народнохозяйственный учет представляет собой систему, организованную на единых, научно обоснованных принципах наблюдения, количественного измерения и отражения основных социально-экономических процессов во всех звеньях народного хозяйства. Его назначение - обеспечить все уровни и органы управления информацией о фактическом наличии материальных, трудовых и финансовых ресурсов, их использовании, о выполнении планов экономического и социального развития"[5]. В условиях плановой экономики достаточно отчетливо прослеживалась приоритетная роль планирования по отношению к учету. Учет в первую очередь рассматривался как деятельность по обеспечению контроля выполнения народнохозяйственных планов на всех уровнях хозяйствования.

С переходом к рыночным отношениям произошли коренные изменения в российской экономике. Появились многообразные организационно-правовые формы функционирования бизнеса: централизованную экономику, основанную на одном виде собственности, сменила экономика, основанная на разнообразии форм собственности и развивающаяся на базе отдельных самостоятельных хозяйствующих единиц. Были инициированы процессы интеграции российских предприятий в мировое хозяйство. Все это привело к кардинальным изменениям и в самом хозяйстве государства, и в хозяйственном учете. Стали активно формироваться новые подходы к организации учетной деятельности, обусловленные усложнением и изменением целей, задач, методологии и инструментов учетной деятельности, как в масштабах отдельно взятого предприятия, так и всего государства. Реформирование и развитие учетной системы развивается от жесткой государственной ее регламентации к оптимальному соотношению государственного регулирования и самостоятельности хозяйствующих субъектов в постановке учетных процессов.

Принимая во внимание указанные качественные изменения в отечественной учетной практике, протекающие в условиях глобальной информатизации, считаем вполне оправданным замещение термина "хозяйственный учет" на термин "учетно-информационная система". На наш взгляд, формально употреблять термин "хозяйственный учет" возможно, однако по своему звучанию он не вполне отвечает современной концепции учетной деятельности в условиях рыночной экономики. Его применение было весьма органичным для описания и характеристики учетной деятельности в условиях командно-административной системы, когда упор делался на контрольную функцию учета в народнохозяйственной экономике. В рыночной экономике на первое место выходит информационная функция учета (разумеется, контрольная функция по-прежнему имеет важнейшее значение).

Тенденция в смещении приоритетов функций учета достаточно явно отразилась в исследованиях и публикациях авторов постперестроечного периода: учет, осуществляемый хозяйствующими субъектами, характеризуется ими как "управленческий", "активный", "адаптивный", "ком-

пенсационный". Такие характеристики учета позволяют акцентировать внимание на усилении его информационной функции в управленческой деятельности предприятий, усилении его роли в обеспечении экономической безопасности и устойчивого развития коммерческих организаций. Если учет в условиях командно-административной экономики в большей степени был ориентирован на формирование информации о внутренних факторах деятельности предприятий, то в рыночной экономике - приоритетно на отражение внешних факторов, определяющих позиции хозяйственных единиц в условиях рыночной конкуренции и кризисных явлений.

Функционирование хозяйствующих субъектов в системе национальной экономики по-прежнему определяет необходимость единого учетного пространства в сфере экономики. По мнению О.В. Рожновой, "учетная информация, предоставляемая предприятиями в обязательном порядке в соответствии с действующим законодательством, относится к приоритетным государственным информационным ресурсам"[6]. "Хозяйствующие субъекты, предоставляя информацию о своей деятельности и ее результатах, формируют определенную область учетного и, следовательно, экономического информационного пространства"[7].

Однако, в отличие от единого народнохозяйственного учета периода административной экономики, современная учетно-информационная система характеризуется наличием структурного сдвига вследствие формирования достаточно обособленного блока конфиденциальной учетной информации хозяйствующих субъектов (см. рисунок). И.А. Ламыкин по вопросу данной трансформации отмечает следующее: "Учет не может быть во всеобъемлющем его виде ни массовым, ни доступным, поскольку условия конкурентной борьбы неизбежно приводят к тайне в учете, к сокрытию истинных данных управленческого учета"[8].

Мы рассматриваем данный структурный сдвиг определяющим для развития учетно-информационной системы современных хозяйствующих субъектов, так как он обусловил активное развитие управленческого учета. В то же время появление конфиденциальной области учетно-информационной системы коммерческого предприятия выступает фактором расширения сферы ненаблюдаемой экономики. Такая двойственность конфиденциальной учетной информации определяет для предприятия две противоположные тенденции: с одной стороны, необходимость ее сохранения в тайне, с другой - обеспечение прозрачности своей экономической деятельности.

Таким образом, современная единая учетно-информационная система представляет собой иное системное образование по сравнению с единым народнохозяйственным учетом планово-административной экономики. Справедливо ли по-прежнему выделять в составе элементов современной единой учетно-информационной системы такие виды учета, как оперативный, бухгалтерский, статистический? По нашему мнению, при решении данной проблемы основным критерием должна стать предметная область учетной деятельности.

Для определения видов учета, формирующих наполнение единого учетно-информационное пространства, его следует рассматривать по уровням экономики, выделяя как минимум два уровня:

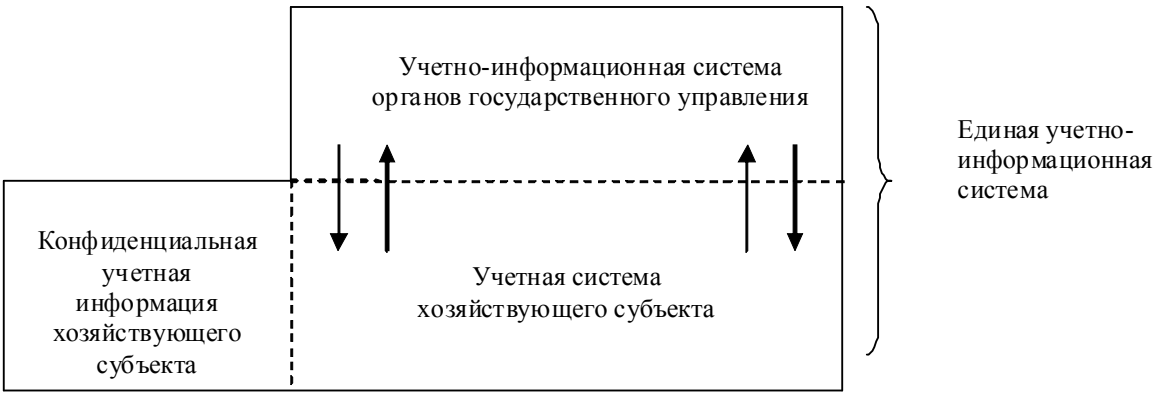

Рис. **Структура единой учетно-информационной системы национальной экономики**

- микроэкономика - уровень отдельной единицы хозяйствования (организация, предприятие, группа компаний);

- макроэкономика (государственные и региональные органы управления).

В таком случае мы можем определить виды учета, являющиеся подсистемами учетно-информационной системы по каждому из рассматриваемых уровней. Для микроуровня это - бухгалтерский учет и функциональные виды учета; для макроуровня - статистический учет и виды учета по функциональным направлениям деятельности государственных и региональных органов управления.

Обоснование представленного набора видов учета, соответствующих каждому уровню единого учетно-информационного пространства, можно осуществить на основе подхода целеполагания и цикличной организации учета.

В учетной системе, как и в любой другой, реализуются процессы целеполагания и целеосуществления. Под целеполаганием понимается процесс разработки и формулирования целей, а также создания механизма оценки эффективности их достижения. Деятельность любой системы можно расценивать как эффективную лишь тогда, когда она позволяет достигнуть установленных целей. Цель учетной системы - формирование учетной информации на основе сбора, идентификации, обработки, интерпретации и предоставления ее пользователям для реализации своих управленческих функций - достигается через реализацию учетного цикла. Цикличность учетной информации является одной из важнейших ее особенностей, связанной с непрерывностью процесса управления и постоянным возобновлением управленческих воздействий и, как следствие, с необходимостью постоянного возобновления и наличия обратной связи, реализуемой в ходе учетного цикла. Учетный цикл определяется промежутком времени с момента наблюдения и сбора учетных данных до момента получения пользователем результатной информации, полностью удовлетворяющей его потребность.

Достижение цели учетной системы мы видим в получении пользователями учетной информации, обеспечивающей выполнение их управленческих функций и рост профессиональных компетенций. Цели учета должны совпадать с целями управления. Как уже было сказано выше, цель учетной системы достигается через реализацию учетного цикла. Поэтому законченный процесс учета подразумевает реализацию всех этапов его цикла, начиная с наблюдения за объектом учета и заканчивая формированием учетного информационного ресурса через отношения между учетными данными и пользователем учетной информации. Сбор и передачу учетных данных в ходе пассивно-регистрирующих операций без дальнейшего их восприятия пользователем для реализации своих управленческих функций неправомерно рассматривать как полностью завершенный цикл учета. Именно поэтому мы считаем, что на микроуровне учетно-информационной системы статистический учет отсутствует. Сбор и передача хозяйствующими субъектами в органы статистики определенных данных являются только начальными этапами, а заключительные этапы цикла статистического учета, определяющие реализацию цели данного вида учета, лежат вне учетно-информационного пространства предприятия. Таким образом, цель статистического учета - формирование статистической информации в целях исследования массовых явлений и процессов - реализуется только на макроуровне учетно-информационной системы.

В то же время следует понимать, что признание статистического учета как полноценного элемента учетно-информационной системы макроуровня не означает отсутствия на уровне предприятия статистических данных. Статистические данные являются входящими и используются в деятельности различных функциональных подразделений предприятий. Кроме того, хозяйствующие субъекты применяют отдельные статистические методы обработки информации. Тем не менее говорить о наличии статистического учета на микроуровне учетно-информационной системы, по нашему мнению, неправомерно, так как цель статистического учета - описание массовых явлений - не может быть реализована на уровне отдельного предприятия.

Следующим важным вопросом, требующим решения в ходе исследования современной единой учетно-информационной системы, является вопрос о месте оперативного учета в данной системе. В научной, учебной и практической литературе советского периода большинство авторов рассматривали оперативный учет как один из видов хозяйственного учета наряду с бухгалтерским и статистическим. И если в литературных источниках тех лет давались вполне конкретные

определения сущности бухгалтерского и статистического учета, то к определению оперативного учета единого подхода не прослеживалось. Вопрос признания оперативного учета в качестве самостоятельного вида учета всегда являлся наиболее дискуссионным. Суждение о том, что оперативный учет не является отдельным видом учета, высказывалось еще в 80-х гг. прошлого столетия. Так, В.Е. Ластовецкий отмечал, что "нет оснований трактовать оперативный учет как самостоятельный вид учета. То, что называют оперативным (оперативно-техническим) учетом, представляет собой всего лишь составление оперативных сводок на основе первичной информации бухгалтерского (системного) учета"[9].

Мы также не рассматриваем оперативный учет как отдельный вид учета. Однако обоснование этого положения видим иначе. Оперативность - это качественная характеристика осуществления учетной деятельности[10], отражающая быстроту (скорость) реализации процедур учетного цикла в рамках любого вида учета - бухгалтерского учета, налогового учета, учета отдельных направлений функциональной деятельности организации, учета по специальным направлениям менеджмента. То, что традиционно называют оперативным учетом, представляет собой учет по отдельным функциональным направлениям деятельности организации. Приведем мнение В.С. Спирина (1977): "Многие виды деятельности на предприятии без оперативной информации стали невозможны, например управление отгрузкой продукции, определение очередности запуска деталей в производство, лимитирование выдачи материалов из имеющихся запасов и т. д. В силу этого каждый отдел, выполняющий определенную функцию управления или подготовки производства, организует по собственной инициативе и своему разумению оперативный учет интересующих его показателей"[11]. Здесь автор учет в разрезе отдельных направлений функциональной деятельности предприятия сводит с единым оперативным учетом. Современные исследователи также отмечают ярко выраженную функциональную направленность оперативного учета.

Можно предположить, что указанный авторами функциональный аспект учетной деятельности до сегодняшнего дня не был отражен как более приоритетный по сравнению с признаком оперативности в силу определенных причин. Во-первых, исследование назначения "оперативного учета", его объектов, методов и форм велось в условиях административно-командной экономики, т.е. в условиях отсутствия рыночной составляющей и, как следствие, отсутствия на уровне хозяйствующего субъекта такой функциональной деятельности, как продвижение продукта на рынок. Во-вторых, сфера экономического управления на предприятиях по сравнению с современным периодом была значительно уже в силу абсолютного его подчинения и встроенности в управленческую вертикаль административно-планового хозяйства. Кроме того, в период плановой экономики на уровне предприятий отсутствовал ряд функциональных направлений, свойственных современным предприятиям (причем дальнейшее развитие научно-технического прогресса и рыночно-ориентированная экономика постоянно расширяют функциональные и предметные области, требующие от субъектов хозяйствования выработки управленческих решений). Поэтому в советский период достаточно часто оперативный учет рассматривался исключительно как учет производственно-технических процессов, что привело к применению, наряду с термином "оперативный учет", термина "оперативно-технический учет".

Современные исследователи, осознавая всю степень усложнения деятельности отечественных предприятий, осуществляют попытки наполнить оперативный учет новым содержанием в целях формирования более качественного учетного обеспечения. Данные попытки чаще всего приводят к значительному расширению сферы приложения оперативного учета, вплоть до предметной области управленческого учета. Мы считаем, что назрела необходимость говорить о радикальной трансформации понятия "оперативный учет". В современных условиях в связи с развитием процессов автоматизации учетной деятельности проблема сокращения времени получения учетной информации потеряла свою прежнюю остроту. На первый план выходит необходимость информационного обеспечения менеджмента в различных функциональных направлениях деятельности предприятия, являющаяся условием сбалансированности текущей деятельности хозяйствующего субъекта. В связи с этим приоритет должен быть отдан не оперативному, а функциональному аспекту организации учетной деятельности на предприятии. Функциональный учет - это подсистема учетной системы органи-

зации, обеспечивающая проведение учетных процедур функциональными подразделениями в целях выполнения своих управленческих функций со степенью оперативности, соответствующей требованиям управленческого цикла в данном функциональном направлении. Предлагаемая нами трансформация понятия "оперативный учет" в "функциональный учет" может рассматриваться как определенный шаг в дальнейшем развитии теории и практики формирования учетной системы хозяйствующего субъекта в части идентификации отдельных ее подсистем (видов учета).

[1] Бухгалтерский учет в промышленности: учебник / П.С. Безруких [и др.]; под ред. П.С. Безруких. М., 1987. С. 8.

[2] *Московский Ф.А.* Бухгалтерский учет в энергосистемах. М., 1973. С. 12.

[3] Краткий экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд., доп. М., 2008. С. 1014-1015.

[4] *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2003. С. 41.

[5] *Ивашкевич В.Б.* Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. М., 1988. С. 5.

[6] *Рожнова О.В.* Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2003. С. 12.

[7] Там же. С. 20.

[8] *Ламыкин И.А.* Бухгалтерский учет: учебник. М., 2000. С. 8.

[9] *Ластовецкий В.Е.* Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности. М., 1988. С. 128.

[10] Например, наличие таких качественных признаков учета, как полнота и существенность, не приводит к выделению "полного учета", "существенного учета" и т.п.

[11] *Спирин В. С.* Организационные основы бухгалтерии предприятия. М., 1977. С. 8-9.

Поступила в редакцию 06.07.2011 г.