

ИНТЕГРАЦИЯ ВИДОВ СОЦИАЛИСТИЧЕСКОГО ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

Г. КАЛЬЧИНСКАС

Информационные модели, созданные посредством бухгалтерского учета, в течение долгого времени были практически единственными источниками обратной связи хозяйственных систем. Л. Теплов по этому поводу пишет, что «хотя слово «модель» стало популярно лишь в последнее время в связи с распространением идей кибернетики, бухгалтеры занимаются моделированием экономики уже, по крайней мере, лет пятьсот. И то, что было ими создано, находится в поразительном соответствии с идеями кибернетики...» (39, с. 92). Развитие статистического и оперативного учета, как и применение перфорационной и электронной вычислительной техники, сами по себе не поднимали вопроса о нивелировании видов социалистического хозяйственного учета или поглощении одного вида другим. Однако применение электронно-вычислительных машин (ЭВМ) в автоматизированных системах управления предприятиями (АСУП) затронуло методологические основы бухгалтерского учета, вследствие чего под сомнение была поставлена целесообразность его существования как отдельного вида социалистического хозяйственного учета.

В процессе эксплуатации современных дорогостоящих ЭВМ выяснилось, что основная доля времени машинной обработки экономической информации приходится на сбор и регистрацию данных. Поэтому совершенно обоснованно был сформулирован один из основных принципов создания АСУ — принцип однократной фиксации и многократного использования учетной информации. Это требование совершенно оправдано, и необходимость его осуществления теперь уже ни у кого не вызывает сомнений. Однако именно процесс воплощения в жизнь данного принципа позволил некоторым авторам усомниться в рациональности существующей системы социалистического хозяйственного учета. Появлению таких сомнений способствовало и быстрое развитие теории и практики оперативно-технического учета. Все это предопределило процесс развития интеграции трех видов социалистического хозяйственного учета: оперативно-технического, бухгалтерского и статистического. Однако неправильная трактовка процесса интеграции привела к тому, что в современной научной литературе высказываются предположения о выделении своего рода главенствующего вида хозяйственного учета, в качестве которого выступает оперативно-технический (19, с. 10—19; 20, с. 35—41), бухгалтерский (11, с. 47—50; 12, с. 36) или статистический (29, с. 50; 35, с. 175). По мнению других авторов (9, с. 3—5; 17, с. 94; 31, с. 157; 34, с. 8; 41, с. 11; 44, с. 77—78), существующую в настоящее время систему хозяйственного учета заменит своего рода «синтетический» учет, который воплотит в себе все положительные качества трех видов хозяйственного учета. Далее рассмотрим основные аргументы, на которых базируется положение о слиянии отдельных видов социалистического хозяйственного учета.

Предположения о слиянии оперативно-технического и бухгалтерского видов учета зиждятся в основном на двух аргументах:

1) бухгалтерский учет в условиях функционирования автоматизированных систем управления станет столь же оперативным, как и оперативно-технический;

2) вследствие применения электронно-вычислительной техники целесообразно отказаться от документирования как принципиального требования бухгалтерского учета.

Прежде всего необходимо отметить, что концепции сторонников слияния бухгалтерского и оперативно-технического видов учета (на базе последнего) не охватывают таких важных параметров вида учета, как объект и уровень управления, степень и приемы обобщения данных и оценка, что в условиях товарно-денежных отношений имеет коренное значение. Следует также упомянуть, что период обращения информации вообще не может быть критерием оперативности вида учета. В. С. Спирин по этому поводу пишет, что «... предмет каждого вида народнохозяйственного учета определяется не периодом обращения информации, а ее содержанием, отражающим определенные объекты и процессы общественного воспроизводства» (37, с. 9). В противном случае в одну группу пришлось бы объединить, например, процессы обработки данных текущего планирования, бухгалтерского учета и текущего анализа, что вообще не представляется возможным. Такого же мнения придерживается болгарский экономист М. Нейков (45, с. 17) и другие авторы. Как совершенно правильно отмечает В. Ф. Палий (33, с. 28), оперативность и точность являются свойствами, присущими разным видам учета. Можно предположить, что на каком-либо объекте с высокой степенью автоматизации статистические данные будут получены быстрее, чем данные оперативно-технического учета. Вследствие этого они не перестанут быть статистическими, так как не только объект отражения и скорость обращения данных, но, главным образом, метод получения этих данных предопределяет их принадлежность к одному или другому виду учета. Информация любого вида учета должна быть не столько оперативной, сколько актуальной, т. е. получаемой в установленные сроки.

Здесь необходимо отметить еще и тот очевидный факт, что ни один автор, предполагающий слияние отдельных видов учета, не указывает на каком уровне — практики, теории или метатеории — это слияние будет происходить. Можно допустить, что такое слияние по некоторым параметрам на практике в принципе возможно, хотя вряд ли оно целесообразно. Что же касается теоретического уровня, то говорить о каком-либо слиянии отдельных видов учета вообще не представляется возможным. Каждая наука выделяется из ряда других не только объектом исследования. Объект бухгалтерского учета (в широком смысле — общественное производство) изучают разные, в том числе и естественные науки. Любая наука выделяется в самостоятельную по мере создания и развития методов изучения объектов исследования. Когда вследствие развития методики освоение ее отдельными индивидами из-за физиологической ограниченности становится невозможным, определенная сфера знаний выделяется в самостоятельную науку. Это, хотя и в меньшей мере, касается и практической деятельности.

Вследствие широкого внедрения в управление производством современной электронной техники значительно повысилась роль оперативного планирования и диспетчеризации. В настоящее время практически во всех АСУП крупных предприятий ЛитССР выделяются подсистемы оперативного управления основным производством (43, табл. 8). А с ростом значения оперативного управления возрастала и роль оперативно-технического учета. В процессе внедрения оперативно-технического учета в АСУП обобщалась практика этого вида учета в отдельных подразделениях народного хозяйства, совершенствовалась методика оперативного

учета, иначе говоря, закладывались основы теории этой сферы деятельности. Положение о том, что «какие-либо специальные методы научной обработки получаемых сведений в оперативном учете не применяются» (28, с. 20) в современных условиях, на наш взгляд, является неправильным. Уже созданы некоторые модели оперативного учета в условиях машинной обработки экономической информации (40, с. 139—179), закладываются теоретические основы этого вида деятельности (19, с. 110). Но поскольку оперативно-технический учет до настоящего времени не является объектом исследования какой-либо специальной науки и так как исторически свои начала он берет в бухгалтерском учете, то некоторые черты последнего нашли свое отражение в оперативно-техническом учете. Это не касается, например, одного из самых важных способов итальянской системы бухгалтерского учета — двойной записи. Ведь для того чтобы в кратчайшее время узнать, материалов какой расцветки не хватает в определенном цехе, сколько рабочих и каких профессий не явилось на работу и для многих других целей никогда не применялись и не будут применяться ни двойная запись, ни система счетов. Поэтому не правы и те авторы, которые полагают, что бухгалтерский учет должен абсорбировать оперативно-технический (8, с. 131; 11, с. 50; 23, с. 76). Категорически по этому поводу высказываются Б. И. Валуев и Ж. Амман (11, 12), трактующие оперативно-технический вид учета в качестве плохо организованного бухгалтерского.

Важной предпосылкой выводов о слиянии оперативно-технического и бухгалтерского учета стало ошибочное положение некоторых авторов о возможности бездокументного движения бухгалтерских данных в условиях функционирования электронно-вычислительной техники (2, с. 392; 3, с. 81; 15, с. 45—46). Так, Ю. П. Максимов по этому поводу пишет: «Применение технических средств регистрации, сбора и передачи первичной учетной информации позволяет отказаться от оформления доказательства свершения хозяйственных операций документами...» (38, с. 141). Полемизируя с ними, прежде всего следует отметить, что до настоящего времени применение вычислительной техники не оказывает ощутимого влияния на процесс документирования. Независимо от того, какая вычислительная техника применяется, документ как юридический акт существует, пока остаются обуславливающие его наличие социальные условия. Таким образом, упразднение системы документирования — проблема скорее социальная, нежели техническая, и техника, сколь совершенна она ни была бы, может только облегчить процесс документирования, но не исключить его. Ошибочность концепции бездокументной фиксации учетных данных прежде всего состоит в том, что к документу приравняются любые носители данных, в том числе фотографии, кинофильмы или произведения искусства (38, с. 141). Некоторые авторы к документам приравнивают и любые материальные носители информации либо собственно информацию (14, с. 55—56). Такому положению дел способствовали и слабо исследованные в научной литературе юридические аспекты документирования. В то же время эти вопросы играют весьма важную роль в процессе проектирования автоматизированных систем управления. Первой большой работой в этой области следует считать монографию А. Б. Венгерова «Право и информация в условиях автоматизации управления», в которой автор, в частности, отмечает, что «если в АСУ, например, ликвидируются в некоторых случаях рукописные носители информации (особенно первичные бухгалтерские документы), то как организовать взаимоотношения материально ответственных лиц?» (13, с. 110). И далее: «...нельзя согласиться с тем, кто ставит знак равенства между документом и носителем любой информации» (13, с. 112). Традиционные документы, отвечающие требованиям, которые выдвигает теория бухгалтерского учета, в настоящее время — объективно необходимы. Вместе с ними остается и коренное

различие между бухгалтерским и оперативно-техническим видами учета по отношению к еще одному элементу метода бухгалтерского учета — документированию.

Некоторые авторы видят перспективу интеграции видов хозяйственного учета на основе статистического учета, на котором якобы будет базироваться не только бухгалтерский, но и оперативно-технический учет (7, с. 9; 29, с. 50; 35, с. 175). Так, Д. Н. Никитин и Г. Л. Невольский пишут, что поскольку «... статистика в анализе экономических явлений использует данные как первичного, так и оперативного и бухгалтерского учета... представляется вполне правомерным понятие «статистически организованного учета», в том числе и первичного» (29, с. 50). Это положение, являющееся основным аргументом сторонников слияния оперативно-технического, бухгалтерского и статистического видов учета на базе последнего, принципиально правильно, хотя в данной дискуссии трактуется неверно. Безусловно, бухгалтерский учет призван представить данные таким образом, чтобы они могли использоваться в интересах статистики без трудоемкой промежуточной обработки. Однако это ни в коей мере не свидетельствует в пользу слияния видов учета на базе статистики. Методики бухгалтерского и статистического видов учета коренным образом отличаются друг от друга, ибо «... для статистических методов самым характерным является не изучение отдельных объектов, отдельных единиц совокупности, а измерение общих количественных соотношений. .» (22, с. 20). Методики бухгалтерского учета и статистики настолько различны, что в настоящее время нельзя делать ни малейшего предположения о слиянии этих двух видов социалистического хозяйственного учета. Так, например, широко распространенный в статистике выборочный метод совершенно не пригоден для бухгалтерского учета, а один из основных элементов метода бухгалтерского учета — двойная запись — не применяется в статистическом учете. То же самое можно сказать и о таких элементах метода бухгалтерского учета, как сплошное документирование и инвентаризация, оценка и калькулирование, а также система бухгалтерских счетов. Эти два вида учета имеют «точки соприкосновения» лишь на завершающей стадии бухгалтерского учета — составления баланса и других форм отчетности. Игнорируя роль бухгалтерского учета по отношению к статистическому, мы тем самым игнорировали бы и хозрасчет как метод социалистического хозяйствования, умаляли бы столь важную контрольную функцию, которая реализуется при помощи бухгалтерского учета. Таким образом, мы не можем согласиться с мнением чешского экономиста Я. Казимоура, который полагает, что «унификация и интеграция статистики и бухгалтерского учета состоят прежде всего в разработке единой методологии для определения показателей учета и отчетности» (17, с. 94). Методики статистических исследований и бухгалтерского учета в силу ряда объективных причин весьма различны, и в данный момент не предвидится тенденции их сближения, так как в настоящее время не представляется вероятным, чтобы какая-либо информация бухгалтерского учета формировалась бы при помощи статистических моделей. В. П. Астахов по этому поводу пишет, что «вычислительная техника не затрагивает методологические принципы того или иного вида народнохозяйственного учета, а лишь изменяет технологию обработки их информации» (6). С другой стороны, сближение методик этих двух видов учета не решает проблемы эффективности системы хозяйственного учета. Не только методика исчисления, но и увязка самих экономических данных придает положительные качества системе хозяйственного учета. В. Б. Либерман и И. Б. Шнайдерман, глубоко исследовавшие процессы интеграции в системах управления, отмечают, что интеграция обеспечивает единство между разнообразными видами экономической информации «... за счет упорядочения процедур фиксации исходных данных, выпрямления путей

потоков документов, увязки экономических показателей на основе их сопоставимости» (26, с. 81—82). В этом, и только в этом состоит реальный путь интеграции не только видов социалистического хозяйственного учета, но и всех функций управления. Однако на необходимость при этом четкого разграничения двух видов хозяйственного учета — бухгалтерского и статистического — указывают в своих работах А. С. Наринский (38, с. 13—14), В. Д. Новодворский (30, с. 15—23), С. М. Капельюш (18, с. 87—93) и другие авторы, рассматривавшие данную проблему. Опровергая позицию слияния видов учета, А. С. Бородин делает вывод, что «... интегрирование хозяйственного учета не исключает самостоятельного существования видов учета. Поэтому о создании нового вида учета (интегрированной системы) так же, как и о поглощении одного вида другим или растворении одного вида в другом не может быть и речи» (10, с. 23). Подтверждением этого служат многие параметры, по которым виды социалистического хозяйственного учета принципиально различны.

Ошибочные выводы по поводу интеграции видов социалистического учета делаются вследствие неправильной трактовки самого процесса интеграции. Применение вычислительной техники и успешное функционирование АСУП требуют не слияния отдельных функций управления и видов учета, а безупречной их организации, что возможно лишь в условиях четкого разграничения функций управления и видов учета, установления оптимальных потоков данных между ними. Существование информационных связей между функциями управления или видами хозяйственного учета ни в коей мере не свидетельствует в пользу их слияния, ибо поскольку процесс управления является информационным, то и проявить себя отдельные функции управления и виды учета могут только через взаимные информационные связи. Поэтому наличие таких связей свидетельствует об объективной необходимости существования установившихся ныне функций управления и видов социалистического хозяйственного учета. К. Маркс писал, что «... разделение труда уже само по себе есть особый вид кооперации» (1, с. 351). Это в полной мере относится и к обсуждаемой нами проблеме.

Некоторые авторы, опровергая мнение сторонников слияния видов учета, предполагают на основе реализации принципа однократной фиксации и многократного использования данных появление нового вида учета — первичного (25, с. 31; 33, с. 27—28; 38, с. 115—118), который А. С. Наринский называет техническим учетом (38, с. 13—14).

Эти предложения, на наш взгляд, заслуживают пристального внимания со стороны специалистов по автоматизации управленческих процессов. Хотя в последнее время появляется все больше работ по экономической документалистике вообще (5; 14; 36) и административному делопроизводству в частности (4; 24; 27), эта сфера деятельности еще недостаточно изучена. Поскольку экономическая документалистика и делопроизводство изучают не только способы изготовления, размножения, регистрации, обработки, хранения и поиска документов, но и процессы информирования и документообразования, а также анализируют информационные потребности и исследуют содержательный состав документов (5, с. 118), то объектом экономической документалистики, кроме всего прочего, должен стать первичный учет. Если же первичным учетом будут заниматься специалисты по оперативно-техническому, бухгалтерскому и статистическому учету, то воплощение в жизнь принципа однократной фиксации данных столкнется с весьма сложными проблемами. Решение их требует общего подхода, глубокого знания тех требований, которые выдвигаются перед процессом первичного учета разными видами социалистического хозяйственного учета. Мы воздерживаемся от положения о том, что первичный учет — это вид хозяйственного учета, поскольку он является объектом изучения экономической документали-

стики, которая охватывает не только учетные, но и плановые, нормативные данные и т. п. Однако считаем необходимым отметить, что этой сфере деятельности на практике все еще уделяется недостаточно внимания.

Некоторые авторы предлагают выделить первичный учет в самостоятельную функциональную подсистему автоматизированных систем управления предприятиями и объединениями (16; 42). Это предложение, на наш взгляд, неправомерно, поскольку первичный учет в АСУП реализуется одной из обеспечивающих подсистем АСУП, а именно — информационной. К информационному обеспечению АСУП, кроме прочих, предъявляются и такие требования, как (32, с. 48—49):

- полнота отражения состояний управляемой системы и достоверность информации, необходимой для решения задач АСУП и выдаваемой по запросам абонентов;

- высокая эффективность методов и средств сбора, хранения, накопления, обновления, поиска и выдачи данных;

- однократовая регистрация и однократный ввод переменной информации и ее многоцелевое использование;

- организация эффективной системы документооборота и др.

Таким образом, реализация на практике требований информационной обеспечения автоматизированных систем управления предприятиями вполне удовлетворяет и требования, которые выдвигаются перед первичным учетом, оперативно-техническим, бухгалтерским и статистическим видами хозяйственного учета.

Интеграция экономических данных, таким образом, не означает нивелирования функций управления или видов хозяйственного учета. В процессе интеграции на основе совершенной методики функций управления и видов учета устанавливаются оптимальные информационные связи между элементами управления. Таким является истинный путь процесса интеграции, воплощающий в себе не механическое слияние видов хозяйственного учета, а диалектическую их связь.

ЛИТЕРАТУРА

1. Маркс К. Капитал. Критика политической экономии. Т. 1.— Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд., т. 23.
2. Автоматизированные системы управления (теория и методология). Т. 2 / Под ред. Козловой О. В.— М.: Мысль, 1972.
3. Автоматизированные системы управления.— В кн.: Материалы Всесоюзной конференции «Опыт создания и работы АСУ на предприятиях, в объединениях и в отраслях. М.: Экономика, 1976.
4. Административное делопроизводство / Под ред. Я. З. Лившица и В. А. Цикулина.— М.: Высшая школа, 1975.
5. Аксютин О. П., Чирченко О. Н. Информационные системы и документация в экономическом управлении.— М.: Наука, 1979.
6. Астахов В. П. К вопросу интеграции обработки учетных данных в системе экономической информации.— Бухгалтерский учет, 1976, № 12.
7. Барановский Н. Т. Экономическая информация в подсистеме учета хозяйственной деятельности.— Киев: Укр. НИИТИ, 1970.
8. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой.— М.: Финансы, 1979.
9. Белуха Н. Т. Хозяйственный учет и его роль в АСУ.— М.: Финансы, 1972.
10. Бородин А. С. Интегрирование хозяйственного учета в управлении предприятием.— Бухгалтерский учет, 1975, № 6.
11. Валуев Б. И. Бухгалтерский учет на службе внутрихозяйственного расчета и социалистического соревнования.— Бухгалтерский учет, 1973, № 7.
12. Валуев Б., Амман Ж. Об устранении дублирования в учете (в порядке постановки вопроса).— Бухгалтерский учет, 1972, № 2.
13. Венгеров А. Б. Право и информация в условиях автоматизации управления (теоретические вопросы).— М.: Юридическая литература, 1978.
14. Документальные системы в управлении / Под ред. Г. Г. Воробьева и М. Г. Гаазе-Рапопорта.— М.: Экономика, 1973.

15. Застенкер И. С., Кузык Б. С. Обеспечение достоверности данных в автоматизированных системах управления производством.— М.: Наука, 1974.
16. Исаков Б. И. Главное направление совершенствования учета.— Бухгалтерский учет, 1972, № 4.
17. Казимоур Я. Информационная система и автоматизированное управление / Под ред. В. Е. Адамова.— М.: Статистика, 1979.
18. Капелюш С. М. Совершенствование учета в торговле.— М.: Экономика, 1976.
19. Каракоз И. И. Вопросы теории оперативного учета.— Киев: КИНХ, 1965.
20. Каракоз И. И. Совершенствование экономической работы и управления производством на промышленном предприятии.— Киев: Вища школа, 1976.
21. Каракоз И. И., Савичев П. И. Вопросы теории и практики оперативного учета.— М.: Финансы, 1972.
22. Кильдишев Г. С. и др. Общая теория статистики.— М.: Статистика, 1980.
23. Кирьянова З. В., Тусов А. Д. Бухгалтерский учет в условиях АСУП.— М.: Финансы, 1974.
24. Кокорев В. И. Унификация документов управления.— М.: Экономика, 1979.
25. Ланкастер П. Теория матриц.— М.: Наука, 1978.
26. Либерман В. Б., Шнайдерман И. Б. Информационные основы автоматизации управления производством.— М.: Статистика, 1973.
27. Лившиц Я. З. Документальное обеспечение управления.— М.: Знание, 1975.
28. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд.— М.: Финансы, 1975.
29. Никитин Д. Н., Невольский Г. Л. Экономическая работа на предприятиях.— М.: Экономика, 1968.
30. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет в системе управления.— М.: Финансы, 1979.
31. Организационные структуры управления производством / Под ред. Б. З. Мильнера.— М.: Экономика, 1975.
32. Основы построения автоматизированных систем управления / Под ред. В. И. Костюка.— М.: Советское радио, 1977.
33. Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации.— М.: Финансы, 1975.
34. Пашкевич Б. В., Сицинский Г. С., Тороп Е. Т. Справочник разработки АСУП по бухгалтерскому учету.— Минск: Высшая школа, 1977.
35. Петров А. С. Основы организации управления промышленным производством (методологические проблемы).— М.: Экономика, 1969.
36. Прикладная документалистика: Сб. статей / Отв. ред. В. В. Налимов.— М.: Наука, 1968.
37. Спирин В. С. Организационные основы бухгалтерии предприятия.— М.: Финансы, 1977.
38. Тезисы докладов республиканской научно-производственной конференции «Проблемы совершенствования учета, экономического анализа и внедрения внутреннего хозяйсчета».— Ташкент: ТИНХ, 1979.
39. Теплов Л. П. Что считать.— М.: Московский рабочий, 1970.
40. Трошин А. Н. Автоматизированная система оперативного управления производством на машиностроительном предприятии.— М.: Статистика, 1978.
41. Учет и контроль в период создания материально-технической базы коммунизма.— М.: Экономика, 1966.
42. Фесенко Н. М. К вопросу интеграции обработки учетной информации.— Бухгалтерский учет, 1977, № 2.
43. Чепеле А., Шукляускас В. Опыт и перспективы создания АСУ и внедрения вычислительной техники в Литовской ССР: Обзорная информация.— Вильнюс: Лит. НИИТИ, 1976.
44. Чумаченко Н. Г. ЭВМ в учете и экономическом анализе.— Киев: КИНХ, 1970.
45. Нейков М., Градев Н., Нейкова Р., Куманов К. Комплексна машина обработка на икономическата информация в промышленните предприятия.— Варна: Държавно издателство, 1973.

Вильнюсский Госуниверситет
им. В. Капсукаса
Кафедра бухгалтерского
учета

Редколлегия вручено
в июне 1983 г.