

являться резервом сокращения затрат на производство продукции и резервом роста прибыли организаций любых организационно-правовых форм.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Трудовой кодекс Республики Беларусь, 26 июля 1999, № 296-3 (изменения и дополнения: Закон Республики Беларусь, 30 июня 2022 г., № 183-3) // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 03.05.2023.
2. Методические рекомендации по проведению кадровой диагностики организаций в целях выявления потенциально избыточной численности работников: постановление М-ва труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 15 декабря 2016 г., № 72 [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023. – Режим доступа: <http://www.pravo.by>. – Дата доступа: 03.05.2023.
3. Киеня Е. Особенности изучения затрат рабочего времени методом моментных наблюдений / Е. Киеня // Нормирование и тарификация труда [Электронный ресурс]. – Минск, 2023. – Режим доступа: <https://www.nitt.by>. – Дата доступа: 03.05.2023.

DIAGNOSTICS OF A POTENTIALLY EXCESSIVE NUMBER OF EMPLOYEES OF THE ORGANIZATION

Pankova T.N., Deputy Director for Economics, GoldClub LLC

Pushkina L.I., Senior Lecturer, Department of Economics and Management, Belarusian-Russian University

Chumachenko O.I., Senior Lecturer, Department of Economics and Management, Belarusian-Russian University

Annotation. The number of employees of the organization is traditionally an important object of economic analysis and planning. This is due to the fact that the provision of the enterprise with labor resources, their rational use, a high level of labor productivity are of great importance for increasing the volume of sales of products (goods, works, services) and improving the efficiency of the organization as a whole. In particular, the volume and timeliness of manufacturing products, performing works and rendering services, the efficiency of using fixed assets and, as a result, the volume of sales of products (goods, works, services), its cost depend on the level of optimal provision of the organization with labor resources and the efficiency of their use, profit and a number of other economic indicators. An excess number of employees reduces the efficiency of the organization, as it leads to an increase in labor costs and, as a result, the total cost of products (works, services), and a decrease in the financial results of the organization. All of the above determines a fairly high degree of both social and practical significance of diagnosing a potentially excessive number of employees in an organization.

Key words: excess number of employees, labor rationing, working time costs, method of momentary observations, diagnostics.

УДК 657.1

ИНСТИТУЦИОНАЛИЗМ И ПОЗИТИВИЗМ В МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: РЕТРОСПЕКТИВА И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ

Маханько Л.С., д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в торговле, УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье исследованы вопросы применения двух важнейших направлений методологии научного исследования: институционализма и позитивизма на примере науки о бухгалтерском учете. Показано, каким образом инструментарий институционализма и позитивизма расширяет границы научного поиска, позволяет уточнить механизм взаимодействия непосредственно регуляторов учетной практики и представителей бухгалтерской профессии.

Ключевые слова: институционализм, позитивизм, институциональная теория, позитивная теория, бухгалтерский учет, теория бухгалтерского учета.

Введение. Современная экономическая теория характеризуется параллельным развитием одновременно нескольких конкурирующих направлений, дискуссия о приоритете которых инициирует вопросы о специфике их реализации в существующих реалиях. Среди таких направлений важное место занимают институционализм и позитивизм. Прежде чем рассматривать их в контексте методологии бухгалтерской науки (которая, очевидно, представляется частным конструктором относительно в целом науки об экономике) раскроем содержательное наполнение и проведем сравнительный анализ институционализма и позитивизма в общепознавательном контенте.

Основная часть. Философские основания институционализма и позитивизма. Считается, что институционализм возник в США в конце XIX века. В его основании идея влияния

институтов на экономическую деятельность во всех формах ее проявления. При этом под институтами понимают систему формальных и неформальных норм и правил, которыми руководствуются участники экономических отношений. Сразу отметим, что это несколько упрощенный подход. Ученые, исследующие и развивающие институционализм, выделяют два понятия «институты» и «институции» [1, 2]. Однако в настоящей статье остановимся на одном термине «институты».

Разработчиками базовых теорий институционализма являются Торстейн Веблен (1857 - 1929), Джон Р. Коммонс (1862 - 1945), Уэсли Митчелл (1874 - 1948). В последующем научная школа развивалась трудами Рональда Коуза (1910 - 2013), Дугласа К. Норта (1920 - 2015) и других и трансформировалась в неoinституционализм.

Т. Веблен понимал под институтами систему преобладающих практик и норм во взаимоотношениях индивидуума и внешнего сообщества и признавал институты в качестве основной влияющей компоненты распределения ресурсов и регулирования действия участников рынка [2].

Дж. Коммонс развивал социально-правовое течение в институционализме, рассматривая право в первичном аспекте относительно экономики. Индивидуум существует не изолированно – он руководствуется нормами, то есть, по мнению ученого «от атомистического представления индивидов необходимо перейти к их отношенческой интерпретации» [3, с. 149]. Примечательно, что, с одной стороны, считается, что именно Дж. Коммонс ввел сам термин «институционализм», который прозвучал в названии его работы «Институциональная экономика» [2, с. 326], с другой стороны, ученый отмечал сложность и неоднозначность понятийного аппарата рассматриваемого течения, включая и центральный термин «институт» [4, с. 118].

Дальнейшее развитие институционализма связано с неoinституциональной теорией. Ее суть хорошо проявляется в контрасте с неоклассической теорией. Последняя в качестве основных факторов развития экономики рассматривала, с одной стороны, природные, включающие ограниченные ресурсы, с другой стороны, технические, отражающие знания и технологии, которыми располагает индивид. В свою очередь индивиды принимались в качестве исключительно рациональных субъектов экономики. Неoinституционалисты, в том числе в лице лауреата Нобелевской премии по экономике 1993 г. Д. Норта, в отличие от неоклассиков утверждали: 1) экономический индивид обладает ограниченной рациональностью, в его распоряжении неполная информация, которая интерпретируется на основе личного опыта в условиях неопределенности; 2) для объяснения экономического развития более важными чем технологические являются институциональные изменения. Именно Д. Норт предложил одну из наиболее распространенных классификаций институтов – классификацию по степени обязательности и формализации с выделением формальных (правовые нормы, включая конституции, законы, декреты, указы, резолюции и т.д.); и неформальных (неписанные нормы поведения, которые принимаются обществом) институтов [2].

В настоящее время институционализм, с одной стороны, достаточно активно развивается, с другой стороны подвергается достаточно жесткой критике. Основные направления критики касаются: 1) недостаточной определенности и проработанности понятийного аппарата [4], 2) преимущественно описательным характером исследований. В отношении последнего замечания однозначно высказался О. С. Сухарев: «Вместе с тем нужно отметить, что институционализм как теоретическое направление имеет центральную методологическую проблему, связанную с ограничениями по формированию передаточного механизма экономической политики и влиянию на него» [5, с. 20]. Отмеченные замечания, особенно второе, будут дополнительно рассмотрены при изучении вопросов включения институционализма в методологию бухгалтерского учета. Здесь только скажем, что они не бесспорны. Например, российский ученый Смышляев В.А. пишет: «...один из наиболее конструктивных аспектов актуальности институциональной экономики обусловлен тем, что институциональная теория более чем востребована не только в научно-абстрактном, но и в практическом плане» [6, с. 63].

Позитивизм зародился ранее институционализма. Его основателем признается французский исследователь Огюст Конт (1798 - 1857). В развитии позитивизма выделяют несколько стадий, включая неопозитивизм и постпозитивизм [7].

В теоретическом содержательном аспекте, как отмечает известный белорусский исследователь Б. Гусаков, сущность позитивизма можно определить: «...двумя принципами здравого смысла. Первый основной сформулировал А. Смит: «В экономической теории должны

быть не абстрактные символы, а конкретные экономические категории и явления»... Второй принцип назван по имени его создателя, английского философа У. Оккама – «брита Оккама» и утверждает, что более простым теориям следует отдавать предпочтение перед более сложными, если и те и другие в равной степени согласуются с данными эмпирических наблюдений» [8, с. 70].

Отличительными чертами позитивизма являются: 1) посыл о повторяемости и единообразии экономических фактов; 2) по возможности исключение из области научного знания оценочных суждений (так называемое «фактологическое знание»); 3) формализация научного знания («...экономическое исследование не представляет ценности, если в нем не построена математическая модель» [9, с. 258]. В последнем пункте наблюдается очевидное отличие от институционализма, который опирается на научную логику, описательную статистику данных, сравнительный анализ. Именно эти три постулата одновременно позволяют рассматривать позитивизм как с положительной (сторонники), так и с отрицательной (оппоненты) сторон. Однако несомненной заслугой данного направления, особенно в части методологии научного исследования, можно назвать разработку общих подходов к оценке достоверности теории. Так как эти подходы актуальны в подтверждении качества учетных теорий, остановимся на них более подробно.

Первое, что следует отметить это уточнение содержательного аспекта разграничения эмпирических и теоретических законов. Представитель немецко-американской школы Рудольф Карнап (1891 - 1970) вывел следующее положение: «Эмпирический закон может быть обоснован посредством наблюдения отдельных фактов; для обоснования теоретического закона соответствующие наблюдения не могут быть сделаны, потому что объекты, относящиеся к таким законам, являются ненаблюдаемыми. Подтверждение теоретического закона происходит косвенным образом, потому что оно имеет место только через подтверждение эмпирических законов, выведенных из теории» [7, с. 55].

Второе – это выработка двух важнейших принципов достоверности теории: принципа верификации и принципа фальсификации. Принцип верификации (активно развивал в своих трудах Людвиг Йозеф Иоганн Витгенштейн (1889 – 1951)) заключается в подтверждении положений теории эмпирическими фактами и обосновании условий, когда такое подтверждение возможно. Известно высказывание Л. Витгенштейна: «То, что вообще может быть сказано, может быть сказано ясно, о том же, что сказать невозможно, следует молчать» [7]³.

Принцип фальсификации (критерий фальсифицируемости Карла Поппера (1902 – 1994)) требует одновременно проверки теории на соответствие (подтверждение) и несоответствие (опровержение) эмпирическим фактам и допускает последнее.

Обобщая вышеизложенное отметим, что и позитивизм, и институционализм неоднократно подвергались критике, но эти направления формируют методологические основания исследований во многих отраслях научного знания (политологии, социологии, психологии, праве, экономике и др.), что подчеркивает значимость рассмотрения их в приложении к конкретным дисциплинам, включая бухгалтерский учет.

Институционализм и позитивизм в науке о бухгалтерском учете. После рассмотрения общих оснований институционализма и позитивизма перейдем к изучению их в контексте науки о бухгалтерском учете.

Истоки возникновения и история развития позитивизма в бухгалтерском учете подробно исследованы и описаны российским ученым И. А. Юхимено-Назарук [10]. Своего расцвета, равно как и формального определения в качестве самостоятельной учетной теории, позитивизм достиг в конце 70-х гг. XX в. трудами американских ученых Росса Уоттса и Джоела Циммерманна. Ими была опубликована статья «К позитивной теории определения стандартов бухгалтерского учета». Однако и на более ранних этапах позитивистские по своей сути исследования активно проводились американскими бухгалтерами.

Про особенности позитивистской теории в контексте бухгалтерского учета О. Н. Волкова писала: «Позитивный подход в учете представляет собой объяснение различных практик, которые в настоящее время существуют и применяются экономическими субъектами: например, почему отдельные акторы (государства или организации) выбирают ту иную систему учетных стандартов или правил? Почему решения на финансовых рынках принимаются так, а не иначе? и т. п. В отличие от нормативного подхода, основанного на суждениях, позитивный подход основан на логических

³ Цит. по Хрестоматия по истории философии (западная философия) : учеб. пособие для вузов : в 3 ч. – Ч. 2. – М.: Валдос, 2001. – С. 163.

рассуждениях, эмпирическом анализе и предпосылках относительно рациональности лиц, принимающих решения, эффективности рынков и агентских отношений» [11, с. 103].

В наиболее общем приближении суть позитивистской учетной теории⁴ можно определить тремя следующими положениями, последовательно обоснованными во временном интервале от 60-х до 80-х гг. XX в.

1. Показатели, определяемые и (или) рассчитываемые по данным бухгалтерской отчетности, влияют на характер принимаемых управленческих решений и, как следствие, на объективные параметры экономической жизни. Подобные исследования проводились на ранних этапах проникновения позитивизма в бухгалтерский учет (приблизительно 60-е гг. XX в.) такими учеными как Р. Болл, Ф. Браун, В. Бивер и др. [10] и касались вопросов взаимодействия учетной практики и динамики фондового рынка.

2. Показатели деятельности предприятия, формируемые под воздействием выбранной учетной практики (учетной политики), непосредственно влияют на денежные потоки, возникающие по результатам контрактных отношений. Исследования проводились в начале 70-х гг. XX в. [10].

3. Рынок учетной информации зависит от субъективного выбора разработчиков учетных стандартов, как на государственном уровне, так и на уровне предприятия (учетная политика). В свою очередь, на субъективный выбор разработчиков влияют объективные стимулы и ограничения внешней экономической действительности вплоть до личного материального интереса в форме премиального фонда и т.д. Данное положение было определено в конце 70-х гг. XX в. упомянутыми выше американскими учеными Россом Уоттсом и Джоелом Циммерманном [10].

Если внимательно изучить три приведенных положения, то в них очевидно просматривается основной посыл позитивизма: от эмпирических фактов к теории или теория должна подтверждаться эмпирическими фактами. Причем в первых двух положениях в качестве эмпирических фактов выступают события экономической жизни (денежные потоки, динамика цен на акции, котировки облигаций и т.д.), которые стали следствием выбранной учетной методологии, а в третьем сами учетные методы, которые стали следствием внешних стимулов и ограничений. В обоих случаях теоретическое ядро исследований формирует учетная процедура и генерируемый ею информационный массив.

Преимущества позитивистского направления в бухгалтерском учете и степень его распространения в зарубежной практике подчеркивались различными учеными. В.С. Плотников и О.В. Плотникова, ссылаясь на Й. Бетге пишут, что «...наиболее понятной целью позитивной теории бухгалтерского учета является обеспечение полезной, предсказуемой информацией реальных и потенциальных ее пользователей об эффективности функционирования компании на рынке» [12, с. 11]. О. Н. Волкова отмечает: «На два десятилетия (1980—1990-е годы) позитивная парадигма полностью определила содержание академических публикаций по учету в самых авторитетных журналах, да и сейчас такие работы составляют значимую долю статей в большинстве рейтинговых изданий и доминируют в программах научных конференций, особенно в США» [11, с. 104].

Вместе с тем позитивизм, как и любое научное направление, имеет основания для критики, главный посыл которой сводится к тому, что бухгалтерский учет, являясь социокультурным конструктом, не может быть описан простой формализацией некоторого набора фактов, а действия его субъектов не всегда рациональны, их мотивы бывают неочевидными и не соответствуют предложенным схемам. Другими словами, позитивизм пытается исследовать теорию и практику бухгалтерского учета без учета его сложности, многогранности, временами кажущейся иррациональности и однозначной ориентацией на параметры и требования национальной (региональной) экономики конкретного государства (межгосударственных объединений). И здесь активно проявляется направление исследований в формате институционализма. В данном контексте О. Н. Волкова пишет: «Интерес исследователей к проблемам, решение которых возможно в рамках социальной и институциональной парадигм, в последние два десятилетия так высок, что можно говорить об «институциональном повороте» и о «социологическом повороте» в исследованиях учета» [11, с. 107].

Рассмотрение институционализма в бухгалтерском учете возможно сквозь призму следующих трех тезисов.

⁴ В научной литературе встречается как термин «позитивная теория», так и «позитивистская теория». В данной работе, за исключением цитирования отдельных авторов, будет использоваться термин «позитивистская теория».

1. Методология институционализма позволяет выйти за рамки исключительно экономической эффективности и рациональности в объяснении формата введения определенных стандартов и правил и рассматривать их как следствие институционального давления установлений и норм социокультурного характера, сложившихся в обществе традиций и практик.

2. В контексте институционализма формируется понимание об ограниченности действий конкретных организаций общими социально-экономическими процессами, проистекающими в пространстве их функционирования.

3. Использование институционального подхода формирует теоретическую основу и методологические основания объяснения выбора на уровне субъектов хозяйствования конкретных моделей и практик поведения под влиянием многочисленных и иногда конкурирующих институциональных требований. Причем этот выбор может вступать в противоречие с формально определенными стандартами. В последнем варианте осуществляется поиск компромисса в рамках действующего правового поля, что может затруднять работу и искажать конечный результат.

Первое из рассмотренных положений определяет макроуровень регулирования бухгалтерского учета и формирования национальных учетных стандартов. Второе и третье – микроуровень регулирования бухгалтерского учета в рамках конкретного предприятия или их объединений (холдингов). Эффективность регламентации учетной системы достигается в том случае, если разработки на макроуровне коррелируют с институциональными интересами экономических акторов микроуровня. В противном уровне рассогласованность интересов приведет к дестабилизации учетной практики и ее несоответствию ожиданиям национальных регуляторов.

Как и позитивизм, институционализм неоднократно подвергался критике. Однако здесь следует привести высказывание российских ученых В. С. Плотникова и О. В. Плотниковой: «Не существует никаких совершенно правильных путей развития бухгалтерского учета, так, как и сам бухгалтерский учет, так и его цель не являются порождением фундаментальных истин, поскольку учет — это создание человека (бухгалтера)» [12, с. 10]. Институционализм и позитивизм обеспечивают методологическую базу исследований в области бухгалтерского учета, конкретизируют его теоретические основания и логику организации, определяют методы достижения поставленных задач и целей. Рационализм, как ведущая предпосылка позитивизма, безусловно изначальный посыл действия большинства экономических акторов, но он ограничен целым рядом факторов, раскрыть которые позволяет методология институционализма. Знание основ и азы владения двумя описанными методологическими подходами позволят повысить качество научных исследований в области бухгалтерского учета и отчетности.

Заключение. В статье проанализированы общие аспекты применения методологии институционализма и позитивизма в экономической теории, их раскрытия в науке о бухгалтерском учете в XX веке. Уточнено соответствие элементов позитивистской теории бухгалтерского учета в разрезе ее основных направлений с общими методологическими основаниями позитивизма на основе идентификации и разграничения социально-экономических процессов и событий учетной практики, классифицируемых в процессе исследования в качестве эмпирических фактов, и объясняемых (подтверждаемых) этими фактами явлений, содержание которых формирует учетные теории.

Показано, что бухгалтерский учет в осмыслении институционализма представляет многоуровневую систему интересов и отношений как на макро, так и на микроуровнях, взаимодействие которых может приводить к двум сценариям поведения. Первый предполагает согласованность интересов макро и микроуровней, второй их рассогласование. В последнем случае возможен выбор на уровне предприятий учетной политики, которая под влиянием многочисленных и иногда конкурирующих институциональных требований, не будет отвечать ожиданиям регуляторов (возможно не в целом, а по отдельным позициям). При этом эффективность регламентации учетной системы достигается только в том случае, если разработки на макроуровне коррелируют с институциональными интересами экономических акторов микроуровня.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Иншаков, О.В. Эволюционная перспектива экономического институционализма / О. В. Иншаков, Д. П. Фролов // Вопросы экономики. – 2010. - № 9. – С. 63 – 77.
2. История экономических учений : учебник / В. С. Адвандзе, Ю. К. Федулов, А. С. Квасов [и др.] ; ред. А. Н. Маркова, Ю. К. Федулов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 472 с.
3. Фролов, Д.П. Методологический институционализм 2.0: от институтов - к институциональным конфигурациям / Д.П. Фролов // Вопросы экономики. – 2016. - № 7. – С. 147 – 160.

4. Мамедов, О.Ю. Институционализм — приоритет вторичности? / О.Ю. Мамедов // Экономический вестник Ростовского государственного университета. — 2003. - № 1 (1). — С. 116 — 125.
5. Сухарев, О.С. Институционализм: расцвет или упадок? / О.С. Сухарев // Общество и экономика. — 2021. - № 11. — С. 18 — 43.
6. Смышляев, В.А. Институциональная экономика и ее политэкономическая актуальность: ретроспектива, современность, инновационный аспект / В.А. Смышляев // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. — 2016. - № 3 (13). — С. 63 — 68.
7. Горелов, А. А., Философия и методология науки : учебное пособие / А. А. Горелов, Т. А. Горелова, А. В. Костина. — Москва : КноРус, 2023. — 256 с.
8. Гусаков, Б.И. Номинализм и позитивизм в экономической науке / Б.И. Гусаков // Наука и инновации. — 2020. - № 12 (214). — С. 70 — 73.
9. Барашкова, О.В. А. И. Московский: об институционализме / О.В. Барашкова, А. В. Бузгалин, М. Ю. Павлов, И. В. Филатов // Вестн. Мос. ун-та. Серия 6. Экономика. — 2022. - № 6. — С. 251 — 271.
10. Юхименко-Назарук, И. А. Позитивная теория бухгалтерского учета: история возникновения и современное состояние / И.А. Юхименко-Назарук // Международный бухгалтерский учет. — 2014. - № 4 (298). — С. 43 — 49.
11. Волкова, О.Н. Демаркация границ экономической дисциплины: содержательный подход (случай «бухгалтерского» учета) / О.Н. Волкова // Вопросы экономики. — 2018. — № 2. — С. 95—121.
12. Плотников, В.С. Философия бухгалтерского учета как экономической науки / В.С. Плотников, О. В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. — 2017. - № 2. — С. 7 — 17.

INSTITUTIONALISM AND POSITIVISM IN ACCOUNTING METHODOLOGY: A RETROSPECTIVE AND DIRECTIONS OF DEVELOPMENT

Makhanko L.S., Doctor of Economics, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit in Commerce of the Belarus State Economic University

Annotation. The article examines the application of two major areas of the methodology of scientific research: institutionalism and positivism on the example of accounting science. It is shown how the tools of institutionalism and positivism expand the boundaries of scientific research, allow us to clarify the mechanism of interaction directly between regulators of accounting practice and representatives of the accounting profession.

Key words: institutionalism, positivism, institutional theory, positive theory, accounting, accounting theory.

УДК 657.479.5

МЕСТО И РОЛЬ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЁТА В ИНФОРМАЦИОННОЙ СИСТЕМЕ ПРЕДПРИЯТИЙ ТРАНСПОРТА

Лагуновская Е.О., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, УО «БГЭУ»

Аннотация. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия значительно зависит от качества информации, необходимой для специалистов всех структурных подразделений. Предприятия, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в экономической информации, использование которой способствует оптимизации затрат и финансовых результатов, помогает принимать своевременные управленческие решения.

Ключевые слова: управленческий учет, финансовый учет, учет затрат, управленческие решения, информационная система.

Введение. Управленческий учёт считают основным информационным фундаментом управления внутренней деятельностью предприятия, его стратегией и тактикой. Управленческий учет обеспечивает информационную поддержку системы управления и включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Основная часть. В условиях рыночных экономических отношений управленческий учет занимает центральное место в информационной системе предприятия транспорта, так как обеспечивает менеджеров различных уровней управления необходимой релевантной информацией для принятия решений о развитии и расширении транспортно-логистической деятельности.