

РОЗВИТОК СИСТЕМНОГО ТРАКТУВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Уточнюється трактування бухгалтерського обліку як системи, виявляється вплив таких уточнень на теорію і методологію бухгалтерського обліку

Аналіз досліджень та публікацій. З середини 60-х років минулого сторіччя в теоретичних працях з бухгалтерського обліку отримали поширення погляди на бухгалтерський облік як систему [1; 10; 15]. При цьому з розглянутих праць, присвячених теоретичним проблемам бухгалтерського обліку, лише опосередковано впливає, що бухгалтерський облік – це система. Мається на увазі, що з висновків авторів інші дослідники можуть зрозуміти (з контексту) про неназвані аргументи на користь трактування бухгалтерського обліку як системи.

Постановка проблеми. Вивчення зазначених праць доводить, що їх автори не застосовували для аналізу бухгалтерського обліку весь методологічний апарат системного підходу, що б гарантувало правильність подібного висновку. І друга, похідна проблема, – якщо бухгалтерський облік є системою, то залежно від її класифікації та визначення властивостей, впливає як в подальшому буде свідомо використовуватися система в цілому.

Пояснюється такий стан речей тим, що виділення і розгляд економічних, а саме бухгалтерських об'єктів у якості систем повинне бути засноване на дотриманні низки вимог методологічного характеру, що впливають зі змісту системного підходу в дослідженні економічних явищ і процесів. Це складне і дискусійне питання. У економічній літературі містяться спроби розгляду (з тим чи іншим ступенем глибини і всебічності) у якості складних динамічних систем методи, організацію і форми обліку. На жаль, у роботах, присвячених цій проблематиці, не зосереджується увага на тому, які бухгалтерські об'єкти можуть розглядатися як

системи з певними характеристиками (складні, динамічні, великі тощо), у чому їх особливості, яка їх відмінність від інших видів простих або цілісних систем і т.д.

Більш того, оголошуючи той чи інший бухгалтерський об'єкт складною динамічною системою, автори не називають всі особливості, згідно до яких системи виділяються в особливий клас. Зокрема, у них правильно не виділяються суб'єкт і об'єкт управління як підсистеми єдиної складнодинамічної системи, не аналізуються ті інформаційні процеси, які в ній відбуваються. Це дає можливість припустити навіть їх відсутність.

Мета дослідження. Для розвитку системного трактування бухгалтерського обліку екстраполюємо основні методологічні підходи до систем на бухгалтерський облік [2; 4; 5; 6; 7; 8; 14].

Викладення основного матеріалу дослідження. У філософії систему трактують як (грец. – systema – складене з частин, з'єднане) сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою утворюють певну цілісність, єдність [13, с. 329]. У зв'язку з тим, що бухгалтерський облік має своїм продуктом інформацію, необхідну для управління, то звернемось за тлумаченням до відповідної науки про управління – кібернетики: “Система – це множина об'єктів разом з відносинами між об'єктами – частинами чи компонентами системи – та між їх атрибутами – властивостями об'єктів. Завдяки цим відносинам система об'єднується в єдине ціле” [2, с. 252].

З названих двох визначень впливає, що системи, як правило поділяються на прості (сумарні) і цілісні. Аналіз простої (сумарної)

системи зводиться до ізольованого розгляду окремих її компонентів і їх властивостей. Опис компонентів такої системи дасть у сумарному вираженні опис усєї системи.

Цілісна система – це така сукупність елементів, взаємодія яких породжує нові системні (інтегративні) властивості, не властиві елементам, що її утворюють. У

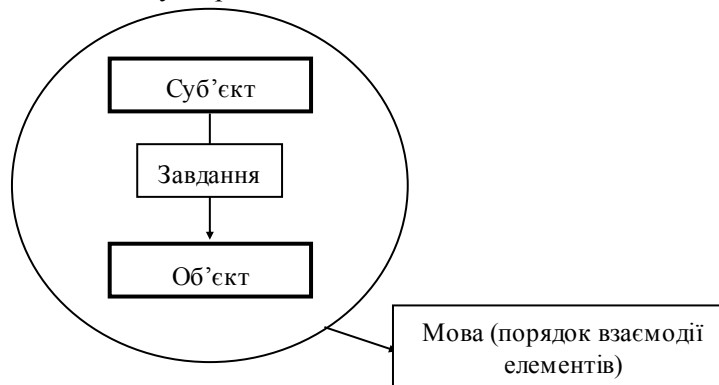


Рис. 1. Взаємозв'язок характерних рис системи

1. Наявність об'єкту, який передбачає наявність певної кількості підоб'єктів, які розглядаються в якості єдиного комплексу, цільності. В якості об'єктів можуть розглядатися як власне речі, поняття чи знаки, так і сукупність їх властивостей чи їх відношень.

Формулювання об'єкта – завдання критеріїв, за якими ті чи інші підоб'єкти включаються чи не включаються в систему. За цими критеріями проходить відбір конкретних об'єктів (створення списку об'єктів), тобто визначення меж системи. У випадку побудови відкритої системи об'єкти відбираються за двома різними критеріями: об'єкти, щодо яких вирішується задача, та об'єкти, вплив яких необхідно враховувати при розв'язанні задачі. Визначення об'єкта в економіці складає важливу та складну частину системного аналізу, тому, що в аналізі економічних систем підчас зовсім неочевидно та незрозуміло, які об'єкти включати в дану систему, в її середовище, а які зовсім не слід брати до уваги.

У випадку з бухгалтерським обліком проблеми його ідентифікації як об'єкта з певним набором елементів не існує. Поясненням тому є п'ятсотрічний період

цілісній системі властивості сукупності елементів (якісної спільності) не зводяться до суми властивостей (якостей) її елементів, тобто вона є емерджентною¹.

Види систем будуть розглянуті нами нижче, а вищезазвані наведені для кращого розуміння загальних для будь-яких систем рис (рис. 1).

розвитку науки про бухгалтерський облік, яка не тільки висунула різноманітні теорії, а і визначила основні складові бухгалтерського обліку через формування категорійного, понятійного апарату, механізму їх взаємодії. На сьогодні межі бухгалтерського обліку як об'єкту визначаються його функціональним призначенням – забезпечення інформацією управлінських рішень. Для цього у відповідь на потреби управління постійно удосконалювалися три складові бухгалтерського обліку: методологія, форми, організація.

2. Наявність суб'єкта дослідження, чи спостерігача. Рівнозначні, але більш вузькі поняття – дослідник, аналітик, розробник, користувач системи. В розумінні поняття “спостерігач” може вкладатись різний конкретний зміст. Це може бути окрема людина, машина, соціум, який взаємодіє з певною економічною системою або інститутом.

Визначення спостерігача – встановлення його позиції у співвідношенні до об'єкта. Спостерігач може бути віддалений від об'єкта та здійснювати його дослідження наче з боку

¹ Емерджентність – властивість складної системи, яка полягає в тому, що у складній системі наявні властивості що не можуть бути виведені з відомих властивостей елементів, які входять до її складу [4, с. 63]

або може зливатися з об'єктом, складати його невід'ємну частину. При побудові соціально-економічних систем така можливість не враховується, бо це не є вирішальним для результатів дослідження. При визначенні позиції спостерігача вирішується питання про те, чи буде система розглядатися в якості відкритої чи закритої. Закриті системи ізольовані від зовнішнього середовища, всі процеси, крім енергетичних, замикаються тільки всередині самої системи. Відкриті системи активно взаємодіють із зовнішнім середовищем, що дозволяє їм зберегти високий рівень організованості і розвиватися в сторону збільшення своєї складності.

Закрита система представляє собою поєднання спостерігача і об'єкта. У випадку з відкритою системою встановлюються взаємні відносини між трьома складовими: спостерігачем, об'єктом, середовищем. Спостерігач взаємодіє фактично з двома об'єктами: основним об'єктом, який є сукупністю виділених елементів, і додатковим об'єктом – середовищем, яке також складається з елементів. Тут можливі вже три випадки положення спостерігача: 1) він відокремлений від об'єкта та середовища, 2) зливається з об'єктом, 3) зливається з середовищем.

Виходячи з цільового призначення системи – “бухгалтерський облік”, необхідно виділяти декілька спостерігачів:

по-перше, це мегаспостерігач, в ролі якого виступає власник, інвестор, кредитор, адміністрація або будь-які управлінці на рівні підприємства, держава, наприклад, в особі податкових органів;

по-друге, це бухгалтер (інша особа, фірма), який веде бухгалтерський облік;

по-третє, це вчений, який виявляє закономірності розвитку методів бухгалтерського обліку, на підставі чого удосконалює їх.

3. Наявність задачі, яка визначає відносини спостерігача до об'єкта та є критерієм, за яким проходить відбір об'єктів та їх властивостей. Задача в конкретних випадках отримує різні інтерпретації: постановка та специфікація проблеми, дослідження властивостей об'єкта, його

конструювання, реконструювання, створення об'єкта, керування ним, його використання. Бувають складні задачі, як у випадку з необхідністю одночасної адаптації бухгалтерського обліку до вимог ринкової економіки та включення до процесів гармонізації на міжнародному рівні. Тут складність проявляється через потребу внесення змін у різнопланові елементи обліку як системи та власне його удосконалення як об'єкта більш високопорядкової системи – національної системи бухгалтерського обліку.

4. Наявність зв'язку між об'єктом, спостерігачем та задачею, що виражається в наявності мови, за допомогою якої спостерігач може відобразити всі властивості об'єкта, які необхідно враховувати при вирішенні задачі. Мова тут розуміється в загальнонауковому значенні як сукупність тезауруса (комплексу понять та взаємозв'язків між ними), знакової системи (алфавіту та словника), граматики (правил побудови знакових конструкцій), семантики (правил осмислення знакових конструкцій, тобто співвідношення їх до елементів та зв'язків тезауруса).

Мова для бухгалтерського обліку як науки полягає у формулюванні взаємопов'язаного комплексу понять і категорій, які за умови поєднання на основі однієї теорії також можуть розглядатися як система. Мова для бухгалтерського обліку як фахової діяльності передбачає технологію її ведення, яка в свою чергу є поєднанням методів, форм і організацій.

Постановка задачі – перетворення незрозуміло сформульованої проблеми лише в слабоструктуровану форму. Це здійснюється шляхом декомпозиції проблеми, розклад її на взаємопов'язаний комплекс підпроблем, уточнення кожної з них до ступеня постановки задачі.

Всі задачі в бухгалтерському обліку можна поділити на два типи: викликані екзогенними або ендогенними факторами. Хоча в певному розумінні всі їх можна вважати саме зовнішніми факторами. Мова йде про те, що бухгалтерський облік як будь-яка наука є інструментом пізнання дійсності. Подальше пізнання потребує постійного розвитку науки, яка в підсумку впливає на

практику. Таким чином, зовнішній фактор – дійсність, визначає гносеологічну функцію бухгалтерського обліку, яка є внутрішньою рушійною силою його розвитку.

В цілому ж потрібно визнати казуальний вплив середовища на бухгалтерський облік, тому що саме під його впливом виявляються і розвиваються системні властивості обліку. У відповідь на змінність з часом запитів зовнішніх користувачів постійно удосконалюються методи бухгалтерського обліку. Сьогодні ці вимоги переросли ієрархічний рівень управління одним підприємством і вийшли на рівень країни та міжнародних відносин. Тут маються на увазі вимоги гармонізації національних систем бухгалтерського обліку.

Спостерігач, об'єкт і задача утворюють потрібну єдність, яка забезпечується наявністю загальної мови, через яку проявляється їх взаємозв'язок. Виходячи з цього приходимо до висновку, що на вищому рівні абстракції, на якому узагальнюються властивості всіх систем, можна дати два взаємодоповнюючих визначення бухгалтерського обліку як системи, які будуть відповідати двом важливим сторонам людської діяльності – пізнання дійсності і вплив на неї:

– бухгалтерський облік як вид діяльності – це система, яка є способом використання суб'єктом (власником, адміністратором) властивостей об'єктів та відношень між ними у вирішенні задачі управління;

– бухгалтерський облік як наука – це система, що відображає у свідомості суб'єкта (дослідника, спостерігача) властивості об'єктів та їх відношень у вирішенні задачі дослідження, пізнання.

Відповідно до різних класів завдань пізнання дійсності чи впливу на неї виділяють три класи систем [14, с. 22]:

1. система розглядається як взаємопов'язаний комплекс матеріальних і невідчутних об'єктів – такий підхід зручний при дослідженні природних об'єктів чи процесів матеріального виробництва;

2. система розглядається наче складається з двох частин: вона включає, з однієї сторони, набір матеріальних і невідчутних об'єктів, а з іншої – інформацію про їх стан. Такий підхід

прийнятий в описі процесів управління матеріальним виробництвом;

3. система розглядається лише в інформаційному аспекті, тобто як деякий комплекс відношень (зв'язків, інформації). Такий підхід використовується в задачах, пов'язаних з соціально-економічними відносинами та процесами управління.

Бухгалтерський облік, будучи функціональним видом діяльності, що пов'язаний з інформацією необхідною для управління, відноситься до систем першого і другого класу. Бухгалтерський облік як наука, що має свої теорії, є певним рівнем абстракцій, відноситься до третього класу систем.

Першим кроком системного аналізу є визначення системи та її уточнення, шляхом розкладу на чотири складові – визначення задачі, спостерігача, об'єкта та мови.

Для опису системи зазвичай використовують мову досить добре відомої та відпрацьованої галузі знань. Тому наступний етап дослідження системи – вибір мови – по суті зводиться до класифікації проблеми, до вибору конкретного наукового апарату. Внутрішні властивості вибраної для вирішення проблеми мови накладаються на властивості системи, яка досліджується, та впливають на результати її аналізу.

Отже, система, яка вирішує проблему, – це єдність чотирьох понять: задача, спостерігач, об'єкт, мова. Вони складають основу системного аналізу. Визначивши систему, можна починати досліджувати її властивості.

Основна тема дослідження автора пов'язана із проблемою гармонізації національних систем бухгалтерського обліку. Її розв'язок є задачею, яка передбачає ідентифікацію понять “система бухгалтерського обліку” і “національна система бухгалтерського обліку”. У зв'язку з тим, що спостерігач є вченим, то мовою будуть загальнонаукові (формально-логічні та емпіричні методи), розвитком яких є спеціальні методи бухгалтерського обліку. Через дослідження властивостей зазначених систем ми дійдемо висновків щодо їх розвитку. На сьогодні розвиток на тому системному рівні, що досліджується, передбачає гармонізацію національних систем бухгалтерського обліку (див.рис. 2).

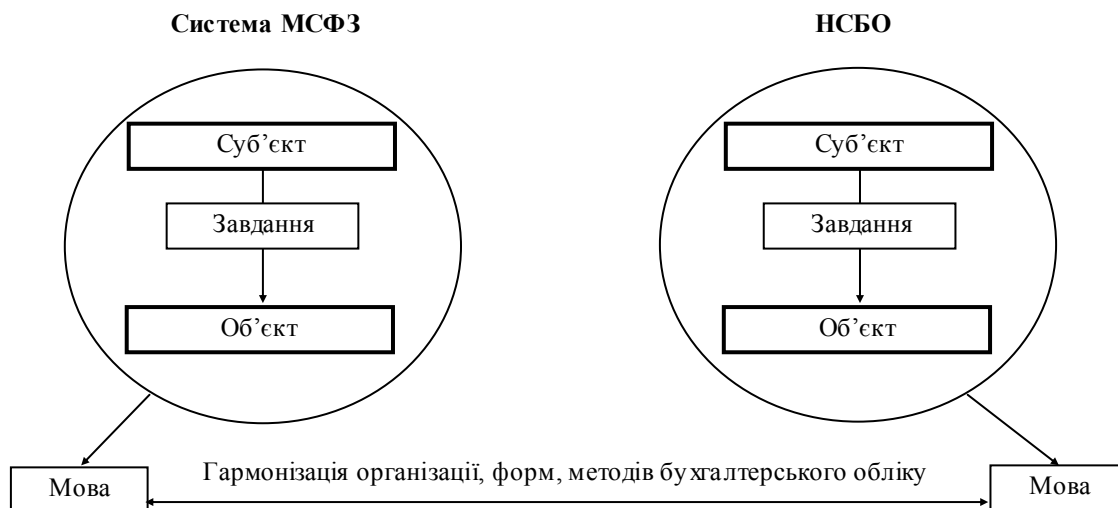


Рис. 2. Системний аналіз гармонізації бухгалтерського обліку²

Суб'єкт, він же мегаспостерігач – один і той же – це інвестори, кредитори, управлінці, держави. Раніше в Україні суб'єкт був один – це держава. Тобто для цього необхідно модифікувати системну мову, в основному, – спеціальні методи бухгалтерського обліку. Шлях такого розвитку вже відомий – це відбір найбільш ефективних методів з різних національних систем бухгалтерського обліку та формулювання загальноприйнятих міжнародних (чи глобальних) методів.

Щоб представити систему в цілому, вводять поняття структури. Структура системи – це сукупність внутрішніх стійких зв'язків між елементами системи, що визначає її основні властивості. Якщо окремі елементи системи знаходяться на різних рівнях і внутрішні зв'язки між елементами організовані лише від вищих рівнів до нижчих і навпаки, то кажуть про ієрархічну структуру системи. Суто ієрархічні структури зустрічаються практично рідко, тому, дещо розширюючи це поняття, під ієрархічною структурою як правило розуміють такі структури, де серед інших зв'язків ієрархічні зв'язки мають визначальне значення.

Бухгалтерський облік також присутній на різних ієрархічних рівнях управління, але чи має власне він ієрархічну структуру – це складне питання, яке розглядається нами нижче.

Структура системи є вже не відношення елементів, а відношення їх відносин, які створюють ієрархічну конструкцію. Структура системи є подальшою абстракцією,

виділення в чистому вигляді системних відносин, коли елементи та конкретні відносини між ними залишаються тимчасово не специфікованими.

Вивчити систему – це визначити елементи системи, виразити їх змінні, знайти значення змінних, виділити параметри, тобто ті, для яких не вдається встановити всі задані критеріями ідентифікації відношення з іншими елементами. Вони також, очевидно, мають ці відношення з оточенням системи, зі спостерігачем чи з середовищем. Такі елементи називають входами системи (якщо через їх посередництво спостерігач чи середовище діє на об'єкт) та виходами системи (якщо через їх посередництво об'єкт діє на спостерігача чи середовище).

Поняття структури відіграє дуже важливу роль в системному аналізі, у залежності від знання структури класифікують проблеми. Якщо структура системи не відома, то задача дослідження зводиться до визначення значення змінних, які відображають елементи та їх відношення; ідентифікація має характер визначення кількості відносин в системі. Якщо структура відома лише частково (чи відомі лише деякі складові структури системи, яких не досить для ідентифікації), то проблема набуває якісного характеру і називається слабо-структурованою.

² МСФЗ як система не існує, тому тут вона розглядається як абстрактна модель.

Хоча структура системи бухгалтерського обліку є достатньо відомою і дослідженою, то національна система бухгалтерського обліку якщо і визначається як поняття окремими авторами, все одно є слабкоструктурованою.

Знання структури системи – це знання закону, за яким породжуються елементи системи та відношення між ними (в просторі, в часі чи в будь-якій іншій системі координат). В системному дослідженні спостерігач фіксує ті структури, які достатньо візуалізовані, спостерігаються, та шляхом перетворення системи виявляє приховані. У системах, що не спостерігаються, і прихована та нова якість, яку потрібно виявити для вирішення задачі.

Бухгалтерський облік є економічною, а як певний інститут, і соціальною системою, але для потреб цього дослідження ми повинні класифікувати систему за іншою ознакою, а саме з урахуванням ситуацій, з якими стикається дослідник при вивченні будь-яких систем і які визначаються особливостями їх структур.

Кількість класів систем нічим не обмежене, в міру зростання складності проблем виробляються нові правила їх вирішення, які знаходять вираження в створенні нових класів систем. По відношенню до бухгалтерського обліку ми розглянемо тільки найбільш вживані на сьогодні класи в практиці системного аналізу.

1. Складні системи. Складна система – система з розгалуженою структурою та значною кількістю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів (підсистем), що є в свою чергу простими системами.

Професори В.Ф. Палій та Я.В. Соколов визначали бухгалтерський облік як складну систему, яка має три основних рівні. Перший – методичний, другий – технічний (рівень форми обліку), третій – організаційний. Згідно з таким поділом на методичному (базовому) рівні систему бухгалтерського обліку утворюють факти господарської діяльності, що реєструються та узагальнюються на бухгалтерських рахунках. Тут елементами системи бухгалтерського обліку виступають рахунки (на яких здійснюється узагальнення фактів), що

розкривають зв'язки між господарськими подіями через подвійний запис. Обробка та реєстрація фактів господарської діяльності призводять до створення різних форм обліку (другий рівень системи бухгалтерського обліку). Взаємодія облікових працівників в процесі ведення обліку вимагає управління бухгалтерією, що відбувається на третьому, організаційному рівні системи бухгалтерського обліку [10, с. 6].

Точка зору професорів В.Ф. Палія та Я.В. Соколова є обґрунтованою лише у випадку деталізації критерію складності систем. Оскільки за складністю системи поділяються на прості, складні та дуже складні або великі [14, с. 32].

З виміром складності систем стан справи такий же, як і з виміром їх величини. Системи можна порівнювати за ступенем складності, використовуючи різні аспекти саме цього поняття: шляхом порівняння кількості моделей складної системи, шляхом співставлення кількості мов, що використовуються в системі, шляхом порівняння кількості об'єднань та доповнень метамови.

Як ми вже зазначали, проста система – це система, що складається з невеликої кількості елементів і не має розгалуженої структури (не можна виявити ієрархічні рівні). Наприклад, людина, що розрізає ножицями тканину, – система; власне ножиці окремо – також система, але якщо зламати гвинт, що з'єднує леза, то одне лезо з точки зору макроуявлень – це вже не система. Хоча з точки зору мікроуявлень і одне лезо є системою, що складається з сукупності атомів.

Отже, складна система – це система, побудована для вирішення багатоцільової задачі; система, яка відображає різні, не порівняльні аспекти характеристики об'єкта; система, для опису якої необхідно використання декількох мов; система, яка включає взаємопов'язаний комплекс різних моделей.

Чи є складною система бухгалтерського обліку? Це доволі важке питання. Коли в процесі вирішення проблеми об'єкт в цілому неможливо скомбінувати з деякого набору підоб'єктів, то можна підійти до вирішення цієї задачі на основі проектування вихідної

задачі на спектр мови. Це рівноцінно тому, що спостерігач послідовно змінює свою позицію по відношенню до об'єкта та спостерігає його з різних сторін. Або різні спостерігачі досліджують об'єкт з різних сторін. Спостерігач вищого рівня (метаспостерігач) користується відображеннями властивостей об'єкта для конструювання узагальнено складної системи, яка вирішує задачу.

З одного боку, ми можемо констатувати наявність мінімум двох системних мов: мови бухгалтерського обліку – спеціальні методи; мови менеджменту – його спеціальні методи. З іншого боку, облік як система сам є функціональною складовою системи управління, а тому можна стверджувати, що мова одна – це метамова системи управління підприємством.

З наведеного вище прикладу про ножиці випливає, що такі елементи системи бухгалтерського обліку як методи, форми та організація на більш високому ієрархічному рівні є простими, неподільними елементами. Тобто, окремо вони не виконують функцій притаманних у цілому бухгалтерському обліку.

Якщо наш висновок правильний, а він відповідає системній методології, тоді викликає заперечення наявність таких підсистем як фінансовий, управлінський та податковий облік. Бухгалтерський облік має єдине призначення – забезпечення інформацією користувачів для прийняття управлінських рішень. Однакові мета систем і системна мова у фінансовому, управлінському і податковому обліку передбачають їх тотожність (в якості елементів, а не складових-об'єктів) із системою бухгалтерського обліку. Тобто, проблема набуває іншого статусу і переходить від змістовної до термінологічної. Щось подібне спостерігається в контролі, коли йдуть дискусії чим відрізняються ревізія від аудиту. Методологічно майже нічим, але наявні різні вимоги зовнішніх користувачів.

Стан цієї проблеми можна проілюструвати наступним прикладом. Візьмемо технічну систему – автомобіль. Його основне призначення полягає у перевезенні пасажирів або вантажів. Залежно від орієнтації на вимогу

користувачів, автомобілі бувають, відповідно, пасажирські, вантажні та спеціальні. Але від виділення подібних типів автомобілів мета та структура такої технічної системи, як автомобіль, не змінюється. Тобто, всі ці технічні системи мають двигун, кузов, електроніку, ходову частину, тощо, які в певному технологічному поєднанні під керівництвом водія забезпечують функціонування автомобіля. І тільки у відповідь на вимоги користувачів (суб'єктів) можуть вноситись уточнення в таку систему як автомобіль, але на вищому ієрархічному рівні.

2. Великі системи – це складні системи, що мають ряд додаткових ознак, а саме: наявність підсистем (складових виділених частин), що мають власне цільове призначення, але підпорядковуються цільовому призначенню всієї системи; наявність великої кількості різноманітних (матеріальних, інформаційних, енергетичних) зв'язків між підсистемами і в середині кожної підсистеми; наявність зовнішніх зв'язків системи, яка розглядається, з іншими системами (відкритість системи); наявність в системі елементів самоорганізації; участь у функціонуванні системи людей, машин та природного середовища.

Великі та складні системи – це фактично два способи розкладання задачі на її складові чи відповідно побудови різним способом взаємопов'язаних систем для вирішення цієї задачі в цьому випадку, коли задача складна для вирішення в цілому.

Поняття “велика система” з'явилося порівняно нещодавно. Воно було введено не з метою більш детальної класифікації систем (виділення дуже складних систем з класу складних систем), а для позначення особливої групи систем, що не підлягають точному і детальному опису. При дослідженні великих систем єдиним дієвим підходом виявився системний підхід, властивий кібернетиці.

У вирішенні проблем часто виникає ситуація, коли система неоглядна для спостерігача, тобто задачу не можна вирішити без того, щоб не приймати до уваги той факт, що спостерігач фізично не може одночасно спостерігати всю систему.

Системи подібного типу, що не спостерігаються одночасно з позиції одного спостерігача або в часі, або в просторі, або в будь-яких інших координатах, назвемо великими системами. У таких випадках система розглядається поступово частинами. Таким чином, велика система – це система, яка не може розглядатися по-іншому ніж в якості сукупності апріорно виділених підсистем.

Виходячи з викладених характеристик власне бухгалтерський облік не є великою системою. Натомість облік на макрорівні, коли додається його регламентація, створює велику систему – “національну систему бухгалтерського обліку”.

Бухгалтерський облік – елемент системи управління. Усі управлінські рівні можна розглядати як систему. Однак бухгалтерський облік, узятий сам по собі, не є системою в кібернетичному розумінні, тобто складною динамічною системою. Такою він стає тільки в єдності з тими суспільними відносинами, які впливають (регулюють, керують) на неї через регламентацію. Регламентація є складною динамічною системою [9, с. 30], а тому поєднання з нею дає нову вже велику систему.

Кожна з підсистем одного рівня ієрархії описується однією і тією ж мовою, а при переході на наступний рівень спостерігач використовує вже метамову, яка представляє собою розширення мови першого рівня за рахунок засобів описання властивостей саме цієї мови. Створення цієї мови рівноцінне відкриттю законів виникнення структури системи та є самим цінним результатом дослідження.

Важливим понятійним інструментом системного аналізу є ієрархія підсистем у великій системі. В ієрархії економічних систем можна виділити (якщо це необхідно) наступні рівні: національна економіка, галузь, підгалузь, підприємство, цех, бригада – можливі, звичайно, і будь-які інші класифікації. Розгляд систем в ієрархії дає можливість виявити нові їх властивості. Так, наприклад, в умовах соціалістичного господарства цілі та функції обліку не можна було виявити із спостереження системи галузі чи підприємства; вони

виявлялися тільки з аналізу галузі в якості підсистеми народного господарства та аналізу її ролі в суспільному відтворенні.

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік як наука та фахова діяльність має функціональний характер, виявляти ієрархічні рівні необхідно за іншими критеріями. Інакше: методологічна складова повинна була б дати новий об’єкт – єдиний метод бухгалтерського обліку; організаційна складова системи – менеджмент бухгалтерського обліку; на кожному наступному рівні повинна була б створюватися нова форма обліку.

В той же час з теорії систем відомо, що основним критерієм що визначає систему і її структуру є мета. Мета передбачає розв’язок певних задач. Під задачею розуміють шлях необхідний для досягнення мети, а також засоби, за допомогою яких поставлені цілі можуть досягатися. Із Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” випливає, що мета бухгалтерського обліку полягає у наданні користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації. У всіх відомих працях з бухгалтерського обліку було обґрунтовано, що бухгалтерський облік виконує функції і завдання тільки за умови органічного поєднання всіх його рівнів. Такий висновок є правильним, оскільки бухгалтерський облік система, то вона відповідає одній з основних вимог – цілісності. Остання передбачає, що тільки поєднання елементів (методи, форми, організація) дає нове утворення з якісно іншими властивостями.

Великі системи за ступенем складності розрізняються не тільки кількісно – чисельністю елементів, але й якісно іншим, вищим рівнем організації, іншими, більш складними взаємозв’язками елементів системи. Соціальні системи, як правило, є надскладними, глобальними системами. Це повною мірою відноситься і до складних динамічних систем у сфері господарювання, в тому числі до “національної системи бухгалтерського обліку”.

3. Динамічні системи. Системи постійно змінюються, тому їх потрібно розглядати як динамічні. Динамізм бухгалтерського обліку впливає з його розвитку як соціального явища, обумовленого у кінцевому результаті дією економічних і багатьох інших факторів і обставин. Тобто, якщо взяти історично тривалий період часу, наприклад, від Л. Пачолі до наших часів, то цей динамізм легко помітити в бухгалтерському обліку (див., наприклад, [12]).

Це пояснюється тим, що система бухгалтерського обліку характеризується визначеним поведженням і реактивністю, тобто залежністю від середовища.

Але динамізм цих систем у кібернетичному плані має, особливий зміст, зв'язаний з характеристикою такої їх якості, як гомеостазис³ системи, і інших особливостей управління. Все це виникає від того, що економічні об'єкти досліджуються самі по собі, окремо від тих об'єктів (відносин, поведження людей тощо), на які вони спрямовані (впливають, регулюють, керують).

4. Існує точка зору, що бухгалтерський облік є кібернетичною системою [3, с. 97]. Це не виправдана точка зору з двох причин. По-перше, поняття кібернетики дискусійне до сьогодні (табл. 1), що не дає можливості ідентифікувати той чи інший об'єкт саме як кібернетичний. По-друге, будучи складовою кібернетичної системи, якою є управління, власне бухгалтерський облік не є кібернетичною системою. За методом аналогії в розглянутому нами раніше прикладі це означало б визнавати двигун автомобіля наділеними тими ж властивостями, що й сам автомобіль. Але це неможливо тому що тоді мова йшла про один і той же об'єкт. Отже, через те що бухгалтерський облік має справу з інформацією необхідною для процесу управління – кібернетичної системи, він не є власне кібернетичною системою. Навіть наявність зовнішньої схожості у вигляді входу та виходу інформації не доводить цієї тези.

Таблиця 1. Визначення поняття “кібернетика” [11, с. 26-27]

№ з/п	Прізвище	Визначення
1	Вінер Н.	Наука про управління та зв'язок в живих організмах, машинах та суспільстві
2	Ешбі У.Р.	Кібернетика дає нам загальний комплекс понять, яким можна підпорядкувати відповідні аналогії з будь-якої галузі науки і техніки і таким чином знайти взаємозв'язки між ними
3	Колмогоров А.М.	Наука, що займається вивченням систем будь-якої природи, що здатні сприймати, зберігати та переробляти інформацію та використовувати її для управління
4	Куффіньяль Л.	Кібернетика – мистецтво забезпечувати ефективність дії
5	Марков А.А. (чл.-кор. АН СРСР)	Кібернетика – це “загальна теорія причинних зв'язків, що трактуються з точністю до ізоморфізму”
6	Глушков В.М.	Кібернетика – наука про загальні закони одержання, зберігання, передачі, та перетворення інформації в складних керуючих системах
7	Бір С.	Кібернетика – наука про системи, що мають життєздатну поведінку, тобто поведінку, ціллю якої є виживання
8	Петров Б.М. (академік АН СРСР)	Вважає, що наявність багатьох визначень кібернетики, що часто взаємовиключають один одного, говорить про відсутність не тільки єдиної, а хоча б більш чи менш визначеної думки про предмет науки
9	Моїсєєв Н.М.	Категорично заперечував проти вживання терміну “кібернетика”

³ Гомеостазис – тип динамічної рівноваги, характерний для складних саморегульованих систем, що полягає у підтриманні істотно важливих для збереження системи параметрів в припустимих межах [368, с. 97]

Бухгалтерський облік створює інформаційну матрицю чи модель підприємства. Для того, щоб визнати бухгалтерський облік кібернетичною системою необхідна його інформаційна матриця і управлінські дії на її основі. Цього не існує. Натомість є бухгалтерська наука, яка створює абстрактні моделі з метою впливу на бухгалтерський облік як практичну діяльність.

З вищевикладеного підходу тільки національна система бухгалтерського обліку може розглядатися як кібернетична.

5. Цілеспрямовані системи. У деяких кібернетичних систем є властивість цілеспрямованості, тобто управління нею спрямовує систему до певної поведінки чи стану, компенсуючи зовнішні збурення. Досягнення цілі в більшості випадків має імовірнісний характер, так як і поведінка системи, та визначається потужністю керуючого устрою. В оточуючій нас реальній дійсності можна відрізнити три класи об'єктів, які в науковому дослідженні трактуються в якості систем (отже, можна говорити про три класи систем): 1) які не володіють цілями, наприклад, явище природи, з позиції спостерігача – людства; 2) які володіють постійними цілями, закладеними в їх конструкції, наприклад, деякі типи автоматичних машин; 3) які володіють можливістю формуватися та змінюватися в процесах пристосування до середовища та розвитку. До останнього класу відносяться всі соціально-економічні системи, в т.ч.

бухгалтерський облік, організований на національному рівні.

З проведеного аналізу та класифікації систем випливає, які дії можна робити з системами. Якщо прийняти до уваги таку обставину, що будь-яка система не тільки існує, але й здійснює якісь дії (якими вони б не були), то отримуємо, що аналіз навіть простих об'єктів вимагає використання понять складної системи, або при цьому користуються двома комплексами понять, двома мовами. З однієї сторони, досліджуються функції системи – все, що система робить, може робити, повинна робити, а з іншої – схема, тобто сукупність елементів, які беруть участь в реалізації функції системи, та методи, за допомогою яких система здійснює свої дії.

В такій двохаспектній системі (найпростішої з складних систем) існує два типи задач: аналіз – за заданою схемою знайти функцію, яка реалізується нею; синтез – за заданою функцією знайти схему, яка реалізується нею. Тому на практиці процес пізнання з реалізації отриманих знань для поліпшення чи створення нових речей, методів завжди є складною та переплетеною послідовністю операцій аналізу та синтезу, яка багаторазово повторюється.

З врахуванням викладеного системний підхід до гармонізації НСБО дозволяє виявити елементи, які потребують коригуючих дій з боку мегаспостерігача, що показано в табл. 2.

Таблиця 2. Порівняння елементів системи НСБО та МСФЗ

НСБО	Система МСФЗ
Суб'єкт – кредитори та інвестори, переважно з незначними фінансовими можливостями, адміністрація та менеджмент суб'єктів господарювання, власники, держава	Суб'єкт – кредитори та інвестори, з потужними фінансовими можливостями, власники, громадськість, незначною мірою держава і менеджери
Завдання – подання інформації для зазначених груп користувачів щодо прийняття широкого спектру управлінських рішень в сфері господарювання	Завдання – подання інформації для зазначених груп користувачів в формі фінансової звітності переважно для прийняття рішень для ефективного вкладення фінансових ресурсів
Об'єкт – система бухгалтерського обліку, яка є сукупністю розроблених теорією і підтверджених практикою методів бухгалтерського обліку, його форм та організації ведення	Об'єкт – сукупність загально визнаних принципів, які визначають якість інформації, процедури ведення обліку, що регулюють облік в конкретних ситуаціях

Таким чином, коригування потребують частково завдання і частково об'єкт. Завдання – це фактор зовнішнього середовища, що визначається користувачем об'єкта (системи бухгалтерського обліку), який ще відрізняється в Україні та за кордоном, а можливо ніколи не буде тотожним.

З викладеного ми отримали наступні результати:

1. Бухгалтерський облік – це цілісна система невисокого рівня складності, яку можна визнати динамічною тільки при розгляді за тривалий період часу. Бухгалтерський облік може розглядатися як кібернетична система тільки з позиції фахової науки, яка створює інформаційну матрицю у вигляді теорій для розвитку обліку як практичного виду діяльності.

2. Визначення різних рівнів спостерігачів та системних складових вимагає розгляду бухгалтерського обліку в двох аспектах: нормативному – фахова діяльність та позитивному – наука.

3. Використання бухгалтерського обліку в якості підсистеми на національному рівні передбачає існування певної метамови – це технологія досягнення необхідних метаспостерігачу результатів. Її формою є регламентація, яка спрямована на елементи системи “бухгалтерського обліку”.

4. Гармонізація національної системи бухгалтерського обліку передбачає уніфікацію методологічної складової системи бухгалтерського обліку, тобто вироблення загальноприйнятих в глобальному масштабі методів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Додонов А.А.* Организация учета в условиях АСУ. – М.: Легкая индустрия, 1973. – 210 с.
2. Исследование по общей теории систем. Пер с англ. – М.: “Прогрес”, 1969.
3. *Івахненко С.В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Монографія. – Житомир, АСА, 2001. – 416 с.

4. *Катренко А.В.* Системний аналіз об'єктів та процесів комп'ютеризації. – Львів: “Новий світ – 2000”, 2003. – 424 с.

5. *Кобринский Н.Е. и др.* Экономическая кибернетика: Учебник для студентов ВУЗов. – М.: Экономика, 1982. – 408 с.

6. Научные основы организации управления и построения АСУ: Учебник / Под ред. В.Л. Бройдо, В.С. Крылова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Высш. шк., 1990. – 192 с.

7. *Николов И.* Кибернетика и экономика: Пер. с болг. – М.: «Экономика», 1974. – 184 с.

8. *Оптнер С.Л.* Системний аналіз для решения деловых и промышленных проблем. Пер. с англ. – М.: Советское радио, 1969. – 216 с.

9. Основы применения кибернетики в правоведении. – М.: Юридическая литература, 1977. – 272 с.

10. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

11. *Пекелис В.Д.* Кибернетическая смесь – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Знание, 1991. – 368 с.

12. *Петрук О.М.* Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2005. – № 3 (33). – С. 156-167.

13. *Философский словарь* / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.

14. *Черняк Ю.И.* Системний аналіз в управленні економікою. – М.: «Экономика», 1975. – 191 с.

15. *Янков В.Н.* Бухгалтерский учет как система // Бухгалтерский учёт. – 1978. – № 11.

ПЕТРУК Олександр Михайлович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблеми гармонізації національних систем бухгалтерського обліку