

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА: ЗАГАЛЬНІ МЕТОДОЛОГІЧНІ ПІДХОДИ

Представлені деякі загальні методологічні підходи для подальших наукових досліджень бухгалтерського обліку як інформаційної системи

Постановка проблеми. Наукові дослідження із залученням інформаційних систем у будь-якій галузі потребують попереднього вивчення та врахування основ теорії систем. Історичний досвід формування інформаційних систем свідчить про те, що найбільш адаптованою до фактичних умов та нових запитів динамічно прогресуючого бізнес-середовища і типової системи управління підприємством є система бухгалтерського обліку.

Системний підхід уможливує об'єктне і науково обґрунтоване вирішення завдань дослідження, серед яких одне з важливіших – визначення структури конкретної інформаційної системи. Інформаційні системи стають об'єктом досліджень у сучасних наукових працях "нетехнічних" галузей, до яких звертаються представники професій, безпосередньо пов'язаних з документом і інформацією. У своїх наукових дослідженнях вони вивчають різні типи інформаційних систем (наприклад, системи опрацювання інформації, управлінські системи, інформаційно-пошукові системи та ін.), які функціонують в окремих сферах діяльності з врахуванням власної професійної. І це є об'єктом результатом розвитку сучасного інформаційного суспільства, що виявляється в інтеграційних, процесах на стику гуманітарних і технічних наук.

Метою дослідження є визначення загальних методологічних підходів для подальших наукових досліджень бухгалтерського обліку як інформаційної системи.

Аналіз досліджень і публікацій. Системно-діалектичний метод у вітчизняній обліковій практиці застосовують з часів, коли виникла необхідність забезпечення управління інформацією про діяльність підприємства. Використання системного підходу у розкритті питань бухгалтерського обліку досліджується рядом авторів, зокрема в працях І.П. Бабенко, С.М. Бараца, М.А. Блатова, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.А. Додінова, Г.Г. Кірейцева, В.Ф. Палія, М.І. Попова, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, Є.С. Сіверса. Використання системного підходу при вивченні проблемних питань обліку дає змогу розширити межі дослідження, врахувати в комплексі всі фактори впливу на об'єкт дослідження, деталізувати компоненти в залежності від їх участі в системі, моделювати необхідні процеси та явища.

Нині в економічних дослідженнях зустрічається більше сорока підходів до визначення поняття системи. Загальний їх огляд дає змогу стверджувати, що управління можна вважати системою найбільш високого порядку. А вже необхідність зростання його якості дає змогу окреслити такі системи як економіка і її складову – бухгалтерський облік [1].

Викладення основного матеріалу дослідження. Дати визначення поняття "система" досить важко, оскільки воно відображає абстрактну категорію, що відноситься до глибоких філософських основ. Визначення поняття системи зводиться до того, що це цілісна множина об'єктів, пов'язаних між собою взаємними відносинами. Цілісність є ознакою того, що властивості системи не є сумою властивостей її складових.

Це пояснюється тим, що за поняттям даного терміну стоїть розвинена методологічна традиція, яка характеризує усталений на протязі усієї інтелектуальної

історії людства, а особливо в останні десятиріччя, досить ефективний стиль мислення. Системне мислення – це мислення сучасної людини, яке ототожнюють з поняттям системний підхід, що являє собою аспект, принцип мислення при якому категорія «система» використовується в якості методу та як інструмент пізнання. На сучасному етапі всіляка високопрофесійна сфера діяльності не обходиться без системного підходу. Системний підхід відноситься до числа не чисельних але результативних інтелектуальних винаходів людства без використання якого неможлива успішна професійна діяльність практично влюбій сфері.

З філософської точки зору під системою розуміють сукупність елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках між собою, утворюють певну єдність, цілісність. Системою можна назвати будь-який цілісний комплекс, що охоплює визначену сукупність об'єктів довільної форми і змісту, взаємопов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією, а також направлені на отримання корисного результату. Не є винятком щодо системного функціонування й бухгалтерський облік. Він, обслуговуючи соціально-економічні відносини, виступає складовою соціально-економічної системи.

Залежно від кількості елементів системи, від форм зв'язків між ними, їх поведінки, особливих властивостей, а отже, залежно від ступеня її складності, розрізняють прості, складні та надскладні системи. Система обліку має розвинуту структуру і внутрішні зв'язки. Вона нараховує велику кількість елементів. Зміни в одному з елементів системи призводять до змін в інших. З цієї причини, а також через велику кількість та багатоаспектність внутрішніх зв'язків між елементами (в тому числі зворотних), збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів, бухгалтерський облік можна визначити як складну, динамічну, імовірнісну систему. У таких системах одна і та ж дія може викликати різні результати, кожен з яких настає з певною ймовірністю. Надскладні системи є імовірнісними і не піддаються повному опису.

Структурою системи визначаються найсуттєвіші її властивості. Компоненти системи можна умовно розділити на елементи й підсистеми. Термін "елемент" означає реальний чи абстрактний об'єкт, який не підлягає надалі поділу на частини. Підсистеми є компонентами системи, які в свою чергу, самі виступають як складні системи. Вивчення властивостей системи передбачає виявлення і дослідження всіх існуючих зв'язків між її елементами та системою і елементами.

Поняття "система" набуває суб'єктивного характеру і вживається залежно від потреб людини, яка досліджує об'єкт, оскільки підсистему можна розглядати як складову системи вищого порядку і в той же час як систему для підсистем нижчого порядку. Таким чином, виділення окремих підсистем складної системи є умовним та відносним, як і поділ її на елементи. Групування елементів у підсистеми залежить від аспекту вивчення явища чи процесу, властивостей системи, підходу до вивчення, вибору мети, характеру поставленого завдання. Одні і ті ж групи елементів можуть виступати як система, підсистема чи окремі елементи системи чи підсистеми [2, с. 17].

Поява інформаційних систем стала реальністю як наслідок вирішення численних і складних проблем інтеграції комп'ютерної техніки, засобів опрацювання інформації, що складають матеріальну базу сучасної системи. Необхідність створення і використання інформаційних систем впливає з принципових недоліків традиційних методів отримання, перетворення і використання інформації. До таких недоліків відносяться: низька оперативність (несвоєчасність) інформації; низька точність і недостатня повнота інформації; висока трудомісткість і вартість перетворення інформації; низька корисність (ефективність) інформації й ін. [3]. Впровадження інформаційних систем має своєю метою знизити і цілком усунути зазначені недоліки, в результаті чого підвищується ефективність управління, а також ефективність технологічних, виробничих та економіко-організаційних процесів у тих соціальних системах, у межах яких функціонують власне інформаційні системи.

Бухгалтерська інформаційна система може бути розглянута як різновид інформаційної системи або системи "взагалі", якщо мова йде про її дослідження. У цьому контексті бухгалтерська інформаційна система розуміється як система, що використовує інформаційні технології (комп'ютерні, телекомунікаційні. Інші засоби) – за формою, засобами її підтримки; і як система, що характеризується певним інформаційним змістом – за змістовними ознаками. Таке спрощене виділення тільки двох аспектів системи, складного багатомірного комплексу потрібне для виявлення загального – загальні інформаційні системи та особливого – документні системи як конкретні інформаційні системи, що функціонують у комп'ютерному просторі.

Відомо багато визначень терміна "система", серед яких виділяють чотири основні поняття:

1. "Інженерне" розуміння системи як взаємозалежного набору об'єктів і способів їхнього поєднання, які служать певній меті.

2. "Конструкторське" розуміння системи як проектування і створення певних комплексів методів і засобів, які дослідник або розроблювач використовує для досягнення певної мети, для виконання свого завдання.

3. Науково-дослідне розуміння системи як загальної методології дослідження процесів і явищ, віднесених до будь-якої галузі людських знань.

4. Теоретичне розуміння системи як способу мислення [4].

Оберемо науково-дослідне розуміння системи як загальної методології дослідження облікових процесів і явищ, що відносяться до інформаційної сфери діяльності. Водночас слід зазначити, облікова система як різновид інформаційної системи відноситься до багатомірних складно-організованих систем, що можуть досліджуватися і під кутом зору інших наукових підходів.

Універсальною методологією дослідження систем визнана теорія систем, в основу якої покладено системний підхід [5]. З погляду системного підходу існує багато різних визначень поняття "система", які завжди пов'язані з такими поняттями, як "елемент", "структура", "зв'язок". Відповідно до цього усі визначення припускають розгляд об'єкта як цілого, що складається із сукупності елементів, зв'язки між якими створюють деяку структуру [6].

Необхідність залучення методології теорії систем до розроблення комп'ютеризованих інформаційних систем у цілому підтверджується потребами практики. При вирішенні проблеми побудови складних систем виникає необхідність створення моделі, що є прообразом розроблювальної системи. Модель, що закладається в основу її побудови, адекватно відображає всі інформаційні процеси, що протікають у

реальних об'єктах. Головна мета, бухгалтерської інформаційної системи – на базі зібраних вихідних даних одержати вторинну підсумкову інформацію, що буде слугувати основою для прийняття управлінських рішень.

Розглядаючи систему можна виділити такі основні компоненти:

1) Об'єкт в ролі якого можуть розглядатися поняття та сукупність їх властивостей. Вибір об'єкта це визначення меж системи.

2) Суб'єкт дослідження, чи спостерігач. 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.

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 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 [7, с. 25-26].

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

З усіх визначень системи, що відносяться до загальних систем або до конкретних систем різних класів, виділяють найсуттєвіші моменти, що можуть бути використані для найширшого поняття системи:

– наявність об'єкта, що являє собою множину підоб'єктів або одного комплексного об'єкта – "цілісності";

– наявність суб'єкта дослідження, що називають спостерігачем;

– наявність задачі, що визначає відношення спостерігача до об'єкта і є критерієм, за яким здійснюється відбір об'єктів і їхніх властивостей;

– наявність зв'язку між об'єктом, спостерігачем і задачею, що виражається в наявності мови.

У результаті складається узагальнене визначення системи – система є відображення на значній кількості

мов спостерігача множини властивостей об'єктів і їхніх відносин з погляду розв'язання визначеної задачі [3].

Сучасні інформаційні системи складаються з значної кількості взаємозалежних і взаємодіючих елементів різної фізичної природи, об'єднаних спільністю мети і завдань функціонування у складі системи. Складність створення системи поєднується зі складністю її поведінки, обумовленої значною кількістю взаємозалежних функцій, що реалізуються завдяки багатофункціональності системи та випадковому характеру зовнішніх впливів. Ці властивості обумовлюють бухгалтерську інформаційну систему як складну систему.

Систему в ході дослідження і моделювання прийнято розглядати як таку, що складається з частин, які називаються елементами. Межа такого поділу визначається постановкою завдання, яку розв'язує спостерігач над об'єктом, і вживаним при цьому масштабом виміру, що у свою чергу визначається інструментальними можливостями, тобто спеціальною мовою спостерігача. Елемент у системі являє собою не тільки окрему річ, але й елементарне відношення; елемент може виражатися деяким символом (показником, висловленням), який відбиває відношення двох об'єктів або ж відношення двох відносин за посередництвом одного об'єкта. В останньому випадку відносини трактуються як об'єкти, а об'єкт, який їх поєднує, як їхнє відношення. Елементи якісно характеризуються через відносини один до одного.

У ході дослідження системи виявляються так звані перемінні значення, що визначаються як деяка величина, що характеризує будь-який елемент або комплекс елементів системи (об'єкти в їхніх відношеннях один до одного; відношення, зв'язані одним об'єктом або ж відношення-відношень). Перемінна в такому контексті може приймати деякі значення на визначеній для неї множині в обраній мові. Параметри системи є ті перемінні, значення яких є незмінними при вирішенні даного завдання.

Бухгалтерська інформаційна система може бути досліджена за допомогою методів імітаційного моделювання соціальних інформаційних систем, де відповідно конкретизуються елементи, перемінні, параметри, входи і виходи, відношення елементів у складі досліджуваної системи і її моделі.

Спрощення, досягнення ясності в людському мисленні в ході розгляду складних виявів навколишньої дійсності здійснюється за рахунок певної дисципліни мислення, що і відбивається в системному підході. Ця дисципліна забезпечується низкою апіорних визначень і правил, які використовуються при створенні системи, їх можна розглядати як аксіоми, що не впливають ні з яких спеціальних міркувань, а відбивають досвід людської практики і виявлені на його основі об'єктивні властивості реально існуючих об'єктів, а також закономірностей створення і використання людиною нових об'єктів. "Апіорність" визначень і правил системного підходу виступає як узагальнення минулого досвіду і пізнання людства.

В ході дослідження інформаційних систем будь-яких типів важливо враховувати їхні властивості. Системи, як відомо, підрозділяються на: природні і штучні. Штучні системи виявляють багато властивостей, додатних природним системам; цілісність, факторизація й адитивність [3].

Цілісність інформаційних систем характеризується таким чином. Якщо кожна частина системи пов'язана таким чином з іншою частиною, що зміна в одній частині викликає зміну в усіх інших частинах і в усій системі, тоді визначається, що система поводить когерентно або як ціле.

Серед загальних характеристик інформаційних систем виділяють такі основні, як:

– надійність, що розуміється як імовірність того, що система буде правильно працювати в передбачуваному оточенні і довше, ніж деякий заданий час;

– сумісність із вже існуючими системами;

– пристосовність (адаптивність) або гнучкість, що означає легкість, з якою система може змінюватися в оточенні, що змінюється;

– стійкість проти морального старіння, часто важлива як загальна системна мета, але її, як правило, важко вимірити і контролювати;

– простота і добірність як системна мета, що має сильний суб'єктивний акцент у тому сенсі, що явище, яке вважається простим одному, може не здаватися таким іншому. В штучних системах обирають, зазвичай, мету, яку легше досягти, тобто надійність, вартість, безпека [5].

У сучасних умовах поширення мережевих технологій інформаційна система здобуває нову властивість – відкритість, тобто в даному випадку мова йде про відкриті інформаційні системи. Провідні експерти комп'ютерної промисловості спостерігають відкриті розподілені мережеві обчислення як домінуючий тип обчислень, що суттєво впливає на вимоги до сучасних систем. Спільно користуючись ресурсами комп'ютера, прикладними програмами і даними, незалежно від того, де вони знаходяться в мережі, індивідуальні й колективні користувачі можуть значно підвищувати свою інформаційну продуктивність.

Іншими словами під бухгалтерською інформаційною системою розуміється багатоцільове і багатофункціональне утворення, якщо систему розглядати в організаційному або організаційно-функціональному аспекті. З іншого боку, бухгалтерську інформаційну систему слід розуміти як самостійну соціальну систему, що розвивається та формується на основі власне професійних напрямів діяльності.

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 в ієрархічний рівень управління одним підприємством і вийшли на рівень країни та міжнародних відносин. Тут мають 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 впливу на неї:

– 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;

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

Відповідно до різних класів завдань пізнання дійсності чи впливу на неї виділяють три класи систем:

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. 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 [7, с. 30].

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.

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 відома лише деякі складові структури системи, яких не досить для ідентифікації), то проблема набуває якісного характеру і називається слабо-структурованою.

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. Метою реформування бухгалтерського обліку є розробка чіткої концепції бухгалтерського обліку як облікової системи в середовищі управління суб'єктами господарювання. При реформуванні обліку як системи ми виходимо з того, що під обліком розуміємо бухгалтерський облік і відповідно за облікову систему приймаємо систему бухгалтерського обліку. Облікову систему слід розглядати як відокремлену сукупність взаємодіючих між собою елементів, яка утворює визначену цілісність, володіє певними інтегральними властивостями, що дає змогу їй виконувати в середовищі визначені функції. Як аргумент цього підходу щодо трактування облікової системи можна навести думку М. Пушкар'я, який зазначає, що облік є системою, оскільки до нього можна застосувати визначення як упорядкованої сукупності взаємопов'язаних елементів, щодо яких властиві визначені закономірності [2, с. 7].

Властивості, що мають бути притаманні обліковій системі, необхідно розглядати через призму властивостей системи як категорії взагалі. Цілісність та інші основні властивості системи, які формують систему як категорію, наведемо у табл. 1.

Таблиця 1. Основні властивості системи

Властивість системи	Характеристика властивості системи
Наявність сукупності елементів системи	Система – сукупність елементів, тому характерною ознакою системи є наявність усіх притаманних їй елементів
Взаємопов'язаність елементів системи	Усі елементи облікової системи мають бути взаємопов'язаними між собою, причому сила зв'язків за потужністю переважає зв'язки цих елементів з елементами, які не входять до цієї системи
Цілісність системи	Усі елементи обліку за функціональністю утворюють визначену цілісність, у якій з'являються певні інтегральні властивості, що характерні для системи в цілому, але не властиві жодному з її окремих елементів. Цілісність системи - принципова незвідність властивостей системи до суми властивостей елементів, які її утворюють, і водночас залежність властивостей кожного елемента від його місця та функцій усередині системи
Інформаційність системи	Для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, тобто наявність не тільки каналів зв'язку – форми обліку, а й їх матеріальної наповненості – змістовності
Взаємозв'язок між системою та середовищем	Між системою та середовищем існує зв'язок. Середовище є не тільки праматір'ю системи, в оточенні середовища система живе та функціонує

Система – це сукупність елементів. Отже, характерною ознакою системи є наявність усіх притаманних їй елементів. Тому облікову систему слід розглядати як сукупність елементів обліку. З огляду на це проаналізуємо існуючі підходи до визнання бухгалтерського обліку як системи.

Визначення системи бухгалтерського обліку запропонували В.І.Ткач та В.М.Ткач, які розглядають систему бухгалтерського обліку як визначений логічний комплекс, що сформований на основі Плану рахунків заданої опції (виробничої, дохідної, прибуткової, витратної), який узагальнює процес виробництва, забезпечення й реалізації, вирішує чітко визначену мету на мікро- та макрорівнях, забезпечує управління підприємством та його центрами відповідальності на основі реалізації тактичних та стратегічних рішень [8, с. 13].

Отже, визнання логічним комплексом сукупності елементів облікової системи, які утворюють визначену цілісність – метод обліку з метою формування бухгалтерської інформації в процесі управління підприємством, дає змогу констатувати системність обліку.

Розглядаючи методологічні напрями реформування бухгалтерського обліку як джерела інформації в економічному середовищі, слід визначити провідну функцію бухгалтерського обліку в цьому аспекті. Доцільно виходити з інформаційної функції бухгалтерського обліку,

яка передбачає, що бухгалтерський облік має забезпечувати користувачів бухгалтерської інформацією, яка їм потрібна для прийняття управлінських рішень.

Для реалізації функціональних властивостей системи необхідна інформаційна взаємодія між елементами, тобто наявність не тільки каналів зв'язку – форми обліку, а й їх матеріальної наповненості – змістовності. Цю властивість називають інформаційністю. Між обліковою системою та середовищем – системою управління суб'єктами господарювання – існує зв'язок. Система управління є не тільки більш глобальною системою, в оточенні системи управління облікова система існує та функціонує. [8, с. 14].

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 ситуації, з якими стикається дослідник при вивченні будь-яких систем і які визначаються особливостями їх структури.

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 живі на сьогодні класи в практиці системного аналізу.

Складна система – система з розгалуженою структурою та значною кількістю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів (підсистем), що є в свою чергу простими системами [7, с. 26].

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.

Система бухгалтерського обліку складається із структурних елементів, зв'язків і дій. Очевидно, неподільним елементом системи обліку є господарська операція, відповідним чином задокументована та відображена у первинних документах, облікових регістрах та звітності за допомогою рахунків та подвійного запису. Дії – це різні обчислення калькуляційні розрахунки, логічні порівняння при використанні нормативів, лімітних обмежень, цін тощо.

Отже, базовим рівнем структури системи прийнято вважати факти господарського життя, які вистежують шляхом їх фіксації в первинних документах, що відображають ці факти (господарські операції), а документи використовують для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства. Потреба проведення певних дій у систематизації цих фактів засобами бухгалтерського обліку породжує його елементи – зокрема, рахунки як елементи системи є об'єктами спостереження системи, які зв'язуються між собою кореспонденцією [9, с. 152].

Виходячи з вищевикладеного, бухгалтерський облік, як інформаційна система, забезпечує інформацію в безперервному ланцюгу подвійного запису фактів господарської діяльності на рахунках, а подвійний запис разом з іншими елементами методу бухгалтерського обліку створює замкнутий контур інформаційних зв'язків у системі рахунків обліку, що чітко окреслює його межі. Елементи утворюють частини системи. Якщо інформація про господарські операції є елементами системи, то частинами можна назвати певним чином упорядковані процеси кругообігу, чи показники засобів і джерел, відображені за допомогою цих операцій. Одні й ті ж елементи можуть утворювати різні системи. Структура системи розкриває процес створення системи з елементів та підсистем. Система має глобальні цілі для всієї сукупності і конкретні цілі для окремих підсистем. Якщо цілі підсистем сприяють виконанню глобальних цілей з найменшими затратами – система знаходиться в оптимальному стані. Цілі задаються зовнішнім середовищем, адже система обліку є складовою більш вищої системи – управління.

На етапі формування системи та початкового її існування в ній відбуваються найвідчутніші зміни, що пов'язано із ще неповністю визначеними та сформованими зв'язками між елементами. Після утворення стійких структурних елементів системи починається її еволюційний розвиток, сутність якого полягає в удосконаленні, відмиранні або появі у них нових функціональних якостей. Розвиток та закріплення спеціалізованих властивостей елементів призводить до

ускладнення системи не за рахунок розширення властивостей окремого елемента, а за рахунок залучення інших, які мають необхідні властивості, що означає адаптацію до умов існування системи. Системи повинні розвиватися на основі пристосування до середовища, яке постійно змінюється, у протилежному випадку неминучою є їх знищення [2, с. 7].

Система – це сукупність об'єктів, яка в результаті їх об'єднання набуває нових властивостей, відмінних від властивостей кожного з окремих об'єктів. Основною властивістю системи є певний порядок розміщення об'єктів, їх взаємозв'язок і взаємодія, що дозволяють досягнути спільної мети.

Бухгалтерський облік як система повинна так формувати інформацію про діяльність підприємства, щоб вона була своєчасною і корисною широкому колу користувачів, задовольняла їх інтереси з позиції безперешкодного контролю та всебічної оцінки економічного стану даного підприємства. Такого роду фінансова інформація служить основою для прийняття раціональних господарських (управлінських) рішень. По-друге, специфічне значення бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб сприяти вирішенню завдань, які ставить перед собою кожний конкретний господарюючий суб'єкт, у тому числі і держава як персоніфікований виробник суспільних благ. Останнє є досить важливим, оскільки в умовах ринкового господарювання економічні інтереси держави та окремих корпоративних власників децю відрізняються і їх цікавить різна економічна інформація, яку надає система бухгалтерського обліку. Таким чином, значення бухгалтерського обліку зростає в міру того, наскільки ускладнюються взаємозв'язки у зовнішньому економічному середовищі [10, с. 73].

Використання системного підходу при вивченні інформаційних систем управління підприємством дає змогу говорити про інформаційну систему як про єдине ціле, що складається із взаємопов'язаних підсистем, які забезпечують релевантною інформацією адміністрацію для прийняття рішень, однак такі підсистеми лише частково пов'язані між собою. Поняття системи є відносним і залежить від мети дослідження. Виділення системи – це деякий розподіл об'єктів на дві частини, одна з яких розглядається як система (бухгалтерський облік), а інша як зовнішнє середовище (інформаційна система підприємства).

Як і будь-яка система облік має свої вхідні та вихідні потоки. Вхідним пунктом системи є найпростіші елементи. В бухгалтерському обліку такими елементами є факти господарського життя, підтверджені первинними документами. Саме вони лежать в основі побудови всієї системи бухгалтерського обліку. Частина даних обробляється в системі бухгалтерського обліку, в результаті чого на виході утворюється інформація, яка реалізується через: фінансову звітність, податкову звітність, внутрішньогосподарську звітність.

Бухгалтерський облік є відкритою системою, в якій кількість елементів та зв'язків між ними змінюється залежно від входів та виходів з неї, яка здатна пристосовуватися до впливу оточуючого середовища. Тому для обліку, як для будь-якої іншої інформаційної системи, характерні процеси сприйняття, перетворення та передачі інформації. Факти господарського життя відстежуються шляхом їх фіксації в первинних документах, які далі використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства в результаті групування господарських операцій.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Система бухгалтерського обліку пройшла довгий шлях розвитку, зазнавши з плином часу значних змін та удосконалення, вона не існувала та не існує у певному визначеному стані. Значення кожного з елементів

системи з часом зростає чи зменшується під впливом загального розвитку системи. З удосконаленням методів управління, розвивається методологія бухгалтерського обліку, удосконалюються його форми ведення та організації, в систему вводяться додаткових об'єктів синтетичного та аналітичного обліку. Застарілі форми втрачають своє значення і на їх місці виникають нові, більш прогресивні, що відповідають сучасній організації господарської діяльності.

У подальшому розвиток системи бухгалтерського обліку визначається тим, яка інформація, кому та в які терміни повинна надаватись. По відношенню до конкретного підприємства користувачі бухгалтерської інформації групуються у кілька груп: інвестори, держава, менеджери, кожна з яких має свої інтереси в діяльності підприємства і певним чином приймає участь у розподілі прибутку. Користувачі мають неоднакові можливості доступу до внутрішніх та зовнішніх інформаційних потоків; окрім того, відрізняються як за своїми інтересами відносно підприємства, так і за можливостями впливу на процес формування інформаційних баз. Таким чином, за даних обставин можна пояснити появу взаємопов'язаних систем обліку, що орієнтовані відповідно на задоволення потреб та інтересів відповідних груп користувачів.

Вся сукупність інформації, яка формується в системі обліку, належить саме власнику, що і визначає його пріоритет у використанні такої інформації. Однак з плином часу розвивалось суспільство, а діяльність людини все більше обмежувалась та контролювалась. Втручання держави як суб'єкта господарських відносин також створює певні обмеження щодо використання певної частини облікової інформації.

Бухгалтерський облік є інформаційною системою, оскільки він має ознаки, властиві системі – наявність зв'язків (в тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної стійкості в заданих межах під впливом зовнішніх факторів. Він є цілісним, неподільним, спрямованим на задоволення потреб користувачів необхідною інформацією. Він повинен бути достатньо гнучким і задовольняти інформаційні потреби користувачів звітності. Що стосується звітності, то вона, використовуючись зовнішніми та внутрішніми користувачами за різним призначенням змінює свою форму і таким чином поділяється на фінансову, управлінську та податкову.

В межах такої цілісності бухгалтерського обліку взаємодіють окремі елементи методу бухгалтерського обліку, які є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими, та в сукупності утворюють метод бухгалтерського обліку, під яким слід розуміти систему конкретних прийомів і способів пізнання, перетворення або оцінки діяльності. Використання одного з елементів методу обов'язково зумовлює використання іншого.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф., Соколов Я.В., Панков Д.А., Горецька Л.Л.* Бухгалтерский учёт в зарубежных странах: Учебное пособие. – Житомир: ЧП "Рута", 2002. – 660 с.
2. *Пушкар М.С.* Розробка систем обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003 – 198 с.
3. *Макеев В.Я.* Информационные системы и вычислительные комплексы : учеб. пособие / В.Я. Макеев, Э.И. Махярев, З.Я. Петерсон [и др.]. – М. : Машиностроение, 1984. – 192 с.
4. *Черняк Ю.И.* Информация и управление / Ю.И. Черняк. – М. :Наука, 1974. – 184с.
5. *Холл А.Д.* Опыт методологии системотехники / Д.Д. Холл ;пер. с англ. Г.Н. Поварова и И.В. Соловьева ; под ред. Г. Н. Поварова. – М : Совет, радио, 1975. – 448с.
6. *Терещенко С.С.* Информационные

структурно-сложные системы : основные термины и определения // НТИ. Серия 1. – 1997 – № 2, – С. 10.
7. *Сурмин Ю.П.* Теория систем и системный анализ: Учеб. пособие. – К.: МАУП, 2003. – 368 с. 8. *Константинов В.А., Маслова И.А.* Управленческий учёт как часть управленческой учётно-аналитической системы // Управленческий учёт. – 2007. – № 6. – С. 32-36.
9. *Правдюк Н.Л.* Поняття системи бухгалтерського обліку, її структура та складові // Вісник ЖДТУ. Серія Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – № 3 (29). – С. 148-157.
10. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

ЄВДОКИМОВ Віктор Валерійович – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- моделювання системи бухгалтерського обліку;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку