

V ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657

В. О. Осмятченко, докторант,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ТЕОРІЯ СИСТЕМ В МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті розглянуто системний підхід не як альтернативу науковому підходу, але як методологію, додаткову до нього в певних аспектах і, у той же час, що розвивається в руслі загальних традицій наукового мислення. При цьому в дослідженні інформаційної системи бухгалтерського обліку важливим стає усвідомлене застосування — разом з конкретними методами і прийомами — системної методології, яка повинна включатись у пізнавальні схеми й процедури дослідження.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: бухгалтерський облік, моделювання, методологія, парадигма, процес, система, синергія, теорія.

В статье рассмотрен системный подход не как альтернатива научному подходу, но как методологию, дополнительную к нему в определенных аспектах и, в то же время, который развивается в русле общих традиций научного мышления. При этом в исследовании информационной системы бухгалтерского учета важным становится осознанное использование — вместе с конкретными методами и приемами — системной методологии, которая должна включаться в познавательные схемы и процедуры исследования.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: бухгалтерский учет, моделирование, методология, парадигма, процесс, система, синергия, теория.

In the article approach of the systems is considered not as alternative scientific approach, but as methodology, additional to him in certain aspects and, in that time, which develops in the river-bed of general traditions of scientific thought. Thus in research of the informative system of record-keeping the

important is become by the realized application — together with concrete methods and receptions — system methodology which must join in cognitive charts and research procedures.

KEYWORDS: record-keeping, design, methodology, paradigm, process, system, sinerhiya, theory.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах економіки знань необхідно розвивати пізнавальну функцію тобто методологію бухгалтерського обліку емпіричного та теоретичного рівня інтегрувавши в неї «системно-еволюційний принцип», який наочно представляє загальну тенденцію зближення системного й еволюційного підходів як вироблення плідного початку освоєння ідей розвитку системної методології.

Ефективність сучасних досліджень у бухгалтерському обліку визначається, перш за все, методологією рішення поставлених проблем, тобто підходів, принципів, методів, заснованих на використуванні основних положень теорії систем. Сьогодні системне мислення — це реальний факт, що не викликає ніяких сумнівів. Півстолітня історія сучасних системних досліджень показала, що їх головний науковий внесок полягає в практичному впровадженні системного світогляду й побудові універсальних теоретичних концепцій, що описують можливі типи систем (загальна теорія систем) або загальні властивості систем (кібернетика), а також широкому використуванні методу моделювання, зокрема, «комп'ютерного моделювання».

Будучи антитезою класичному раціоналізму й механіцизму, системне мислення є істотною частиною теоретичного знання, визначає тип емпірично значущих задач, істотно міняє характер методології досліджень, приводить до усвідомлення системно-управлінського характеру всіх найважливіших практичних проблем, створює дієву системну парадигму.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. На ранній стадії розвитку (1950–70 роки) парадигма системного мислення пов'язана з дихотомією — «світогляд — методологія — теорія» і обґрунтуванням умов стійкості й рівноваги систем. Ця дослідницька задача знайшла свій вираз у працях Л. фон Берталанфі з теорії відкритих систем, Н. Вінера і У. Росе Ешбі в кібернетичних системах зі зворотним зв'язком,

М. Месаровича в математичній теорії систем, а також у працях Р. Акоффа, Д. Боулдінга, І. В. Блауберга, Л. Заді, Г. Н. Поварова, Дж. Клїра, А. І. Уємова, Ю. А. Урманцева, Е. Г. Юдіна, а також у численних роботах з системного аналізу як специфічної системної методології ухвалення управлінських рішень. Можна вважати, що цей період завершився до кінця 70-х років. Було неправильно б недооцінювати запропоновані й розроблені в цей період моделі теорії систем. Досягнутий інтелектуальний прорив в галузі пізнавальної діяльності важко переоцінити. І в той же час — це абсолютно ясно сьогодні — ці моделі були дуже загальними. З такими системними інструментами можна було вивчати тільки найпростіші системні аспекти. Складність прагнули максимально спростити, у них був ще дуже сильним не цілісно-системний, а механістичний світогляд.

Тому на зміну цьому періоду (у 80-ті роки) прийшов інший — з більш глибоким проникненням у системність і цілісність досліджуваних об'єктів — складних систем. Цей другий період розвитку сучасних системних досліджень, який триває до теперішнього часу, представлений набором різних моделей.

При написанні статті були використані методи емпіричного та теоретичного дослідження.

Метою цієї статті є осмислення зміни сучасної парадигми системного мислення в методології бухгалтерського обліку.

Необхідну міру об'єктивності системної методології забезпечують закони теорії систем, що повідомляють обмежувальний характер і міру домовленості дослідження.

У проведеному дослідженні автор спирається на одну з форм закону збереження енергії — принцип якнайменшої дії (Гамільтона—Остроградського), що обумовлює існування відкритих систем, а також механізм локальної самоорганізації системи як зразок природного походження більш упорядкованого стану системи. У цьому значенні його можна потрактувати як процес еволюційного розвитку, при якому рано чи пізно виникає відбір енергетично більш вигідних рішень.

Конкретні механізми утворення процесів самоорганізації в системах вивчає більш вузька галузь — синергетика. Надалі, кожного разу звертаючись до прийомів методологічного аналізу, автор використовує категорію синергії — позитивний ефект комбінування окремих частин: сполучаючи окремі компоненти разом, можна заощадити або підвищити якість, або випустити

більше продукції, або обґрунтувати нові організаційні форми зв'язку підрозділів і холдингу в цілому. Якщо проаналізувати роботи Х. Ансоффа, який увів цей термін у науку управління, то вже на інтуїтивному рівні виникає розуміння концептуального зв'язку основоположних понять ефекту інтеграції як цільової синергії, ефекту масштабу як функціональної синергії, а також синергії інвестування, стратегічної політики, корпоративної стратегії та контролю.

Щодо застосування ефекту синергії в теорії, методології та організації бухгалтерського обліку необхідно зазначити вклад С. А. Кузнецової [3, с. 93–98; 4, с. 15–19], якою 2009 р. успішно була захищена докторська дисертація на тему: Синергія облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання.

Необхідно зазначити, що перший закон теорії систем — закон функціональної еволюції або закон цілісності систем — формулюється як здатність системи зазнавати зміни, зберігаючи саме себе. Закон виражає забезпечення інваріантності до дії зовнішнього середовища. Ключовим поняттям тут служить поняття цілісності системи, що характеризує якісну визначеність, внутрішню єдність і внутрішню обумовленість системи.

Логічні аспекти й семантичні поняття цілісності особливо важливі при побудові концептуальних схем і моделей баз облікових даних.

За законом функціональної еволюції система може зазнавати зміни, зберігаючи себе не безмежно. Результатом першого закону теорії систем визначаються параметри розвитку системи, що дозволяють у кожному конкретному випадку визначити точку «виродження» або неминучого розпаду системи. Система еволюціонує, поки не відбувається зміна інфраструктури. Наочною ілюстрацією такому висновку може служити зміна поколінь обчислювальної техніки у вигляді послідовності періодів еволюційного розвитку, стрибків нової якості в потужності та швидкодії комп'ютерів завдяки періодичній зміні елементної бази оперативної пам'яті і процесорів.

Другий закон теорії систем — закон функціональної ієрархії систем. Закон розкриває обмеження організаційного управління з тим, щоб реалізувати функціональне призначення системи залежно від плану, проекту або завдання. Цей найважливіший результат еволюційного розвитку може бути виражений простою, але ємною формулою: функція породжує систему, структура інтерпретує мету.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, слід керуватися тим, що на конкретному підприємстві він здійснюється за допомогою засобів праці (обчислювальної та організаційної техніки) і живої праці працівників бухгалтерії, які виконують обробку специфічних предметів праці (бухгалтерських документів) з метою одержання проміжної та результатної інформації. Бухгалтерський облік можна охарактеризувати як систему, оскільки він має властивості системи — наявність зв'язків (у тому числі зворотних), поділ на частини, наявність структури (упорядкованих елементів), цілеспрямованість, збереження певної структури в заданих межах під впливом зовнішніх факторів та багатоаспектність.

Відомі два принципи організації перехідних процесів у каскадному з'єднанні: послідовне управління й паралельне управління. Перше типове для структур планової системи господарювання. Для ринкової системи більш характерне паралельне управління, як засіб швидкої реакції на зміну кон'юнктури. Ясно, що паралельне управління можливе, коли в системі створений набагато більший запас ресурсів, ніж це потрібно для реалізації послідовного управління. При описі ієрархічних структур і рішенні проблем декомпозиції об'єкта слід проводити узгодження на кожному рівні ієрархії частотних характеристик дії об'єкта і зовнішнього середовища. Чим нижче рівень управління, тим вище частота квантування. Крім принципово високої реактивності, ієрархічні структури забезпечують системі підвищену надійність при нежорстких вимогах до надійності елементів і, що найбільш важливо, зручність еволюції.

Аж до кінця 60-х років у методології системних досліджень домінували проблеми рівноваги, стійкості, структури і т. п., ідеї розвитку, еволюції не грали скільки-небудь помітної ролі. Проте, уже в 70-ті роки під тиском насущних потреб соціально-економічного планування проблематика розвитку завойовує все більш міцні позиції. Дослідження процесів еволюції систем вже не протиставляється вивченню структури, але, навпаки, розглядається як джерело даних для моделювання. Цю методологічну тенденцію лаконічно висловив відомий фахівець у галузі технологічного прогнозування Д. Сахан підкреслюючи, що еволюційний процес може бути розглянутий тільки з системної точки зору, у той же час поняття системи безглузде зовні еволюційної концепції. Цей свого роду «системно-еволюційний принцип» наочно представляє загальну тенденцію зближення системного й

еволюційного підходів як вироблення плідного початку освоєння ідей розвитку системної методології.

До середини 70-х років у системній теорії почав набирати силу процес інтенсивної методологічної рефлексії, який поступово привів до неминучого «переосмислення» системної методології. Історично обставини склалися так, що цей науковий напрям отримав інтенсивний розвиток перш за все в Англії та США і був викликаний багатоплановими дослідженнями прикладних проблем міждисциплінарного характеру. Ретроспективний погляд на розвиток системного мислення в 80-ті роки переконливо свідчить про те, що дуже різке зіставлення традиційної дисциплінарної науки як редукаціоністської (у значенні проходження принципу «бритви Оккама» — пояснення складних явищ у термінах простих) і «системної науки» виявилось малопродуктивним, зокрема, не сприяло методологічному узагальненню результатів у вигляді системного підходу, синергетики, і взагалі дослідженню динамічних систем, що розвиваються, а також інтеграції отриманих результатів.

Проблема наукової редукації була піддана ретельному аналізу в роботах Дж. Кліра [1] і В. Н. Костюка. Показано, що на кожному рівні ієрархії існують властивості, характерні для цього рівня, які є такими, що не репродукуються. Наукова точка зору глибоко за своєюла правило Декарта ділити кожну з таких задач на стільки частин, скільки буде потрібно, щоб краще їх розв'язати. У цьому значенні «наукове мислення» майже синонімічне «аналітичному».

Концепція переосмислення системної методології отримала якнайповніше уявлення в роботах П. Б. Чекленда. В основу запропонованої інновації встановлена типологія систем, що є описом чотирьох концептуальних типів систем, що отримали практичне розповсюдження. Необхідність перегляду системної методології П. Б. Чекленд пов'язує з системами, у контур яких включена діяльність людини. Труднощі, що виникли, обумовлені неадекватністю «жорсткої системної методології» задачам дослідження систем із включенням людської діяльності.

Якщо в основі «жорсткої системної методології» лежить визначення альтернативних способів досягнення заданої мети і вибір альтернативи щодо заданого критерію, то головна особливість «м'якого системного підходу» полягає в тому, що він включає фазу порівняння, зіставлення моделей з описом почат-

кової проблемної ситуації. Наявність цієї стадії робить усю процедуру аналізу принципово відкритою за інформацією на відміну від «жорсткої методологічної схеми».

П. Б. Чекленд пропонує методологічну схему «м'якої системної методології», що узагальнює досвід аналізу, діагностики, моделювання і проектування людино-машинних систем. Схема включає сім послідовних етапів, пов'язаних не хронологічно, а логічно.

Найважливіші етапи, що містять елементи новизни, на думку автора, — це вироблення системи віддзеркалення проблемної ситуації, а також створення й тестування концептуальних моделей, направлених на визначення способів дозволу цих проблем.

Отже, становлення сучасної парадигми системного мислення є багатоплановим процесом, у якому можна виділити дві головні сторони або тенденції. По-перше, разом зі «статикою» систем предметом дослідження стає їх динаміка, що виражається в розробці методології не просто складних, а складних динамічних і розвивальних систем. Концептуально-теоретичним джерелом, що живить цю тенденцію, служать, перш за все, ідеї та методи синергетики і суміжних галузей знання, що фактично означає поглиблення зв'язку теоретичних і методологічних підстав системного мислення з фундаментальною наукою. Ця тенденція істотно спирається на методи й технічні засоби інформатики, що дозволяють здійснити комп'ютерну імітацію функціонування й розвитку складних систем у тій мірі, у якій ці системи можуть бути представлені у вигляді формалізованої моделі. По-друге, перехід до нової парадигми системного мислення пов'язаний з усвідомленням специфіки аналізу й управління системами, істотну роль у яких грає людська діяльність, що вимагало перегляду методологічних схем, вироблених на ранньому етапі розвитку системних досліджень, і розробки нових методологічних концепцій.

Загальний висновок, який можна зробити з аналізу тенденцій в еволюції системних досліджень, полягає в тому, що поступово укоріняється точка зору, яка розглядає системний підхід не як альтернативу науковому підходу, але як методологію, додаткову до нього в певних аспектах і, у той же час, що розвивається в руслі загальних традицій наукового мислення. При цьому в дослідженні ІС бухгалтерського обліку важливим стає усвідомлене застосування — разом з конкретними методами і прийомами — системної методології, яка явним чином включається в пізнавальні схеми й процедури проведеного дослідження [2].

Література

1. *Клир Д.* Системология. Автоматизация решения системных задач: Пер с англ / Д. Клир. — М.: Радио и связь. — 1990. — 544 с.
2. *Ойхман Е. Г.* Реинжиниринг бизнеса: Реинжиниринг организаций и информационные технологии / Е. Г. Ойхман, Э. В. Попов. — М.: Финансы и статистика. — 1997. — 336 с.
3. *Кузнецова С. А.* Синергія бухгалтерської інформації / С. А. Кузнецова // Галицький економічний вісник. — 2004. — № 2. — 127 с.
4. *Кузнецова С. А.* Перспективи розвитку внутрішнього аудиту: синергичний ефект / С. А. Кузнецова // Вісник Тернопільської академії народного господарства. — 2002. — № 3. — 135 с.

Статтю подано до редакції 07.12.09 р.

УДК 657

С. В. Свірко, д-р екон. наук, доц.,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ПОРЯДКУ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СЕКТОРІ ДЕРЖАВНОГО УПРАВЛІННЯ ВІДПОВІДНО ДО МСБОДС

В статті розглянуто загальні положення складання фінансової звітності суб'єктами державного сектору відповідно до МСБОДС.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі, бухгалтерський облік, призначення та склад фінансової звітності, базові вимоги до фінансової звітності, якісні характеристики фінансової звітності, підготовки та подання фінансової звітності, відображення в фінансовій звітності подій після дати звітності.

В статье рассмотрены общие положения составления финансовой отчетности субъектами государственного сектора в соответствии с МСБУГС.