

## СИСТЕМНО-КІБЕРНЕТИЧНИЙ ПІДХІД РОЗВИТКУ ФУНДАМЕНТАЛЬНИХ ЗАСАД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Лаговська О.А.

*У статті застосовано системно-кібернетичний підхід до розвитку фундаментальної бази бухгалтерського обліку, визначено його особливості та доцільність застосування в даному аспекті. Визначено закономірності розвитку бухгалтерського обліку із застосуванням системно-кібернетичного підходу в трьох напрямному аспекті (інформаційний, функціональний та організаційний напрями) на основі встановлених причинно-наслідкових зв'язків в т.ч. визначено особливості бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи та необхідності здійснення досліджень в даному напрямі.*

**Ключові слова:** система, інформаційно-комунікаційна система, системно-кібернетичний підхід, бухгалтерський облік.

### ВСТУП

Вивчення підприємства та його системи управління базуючись на системному підході виходить з поділу системи управління на підсистеми різного ієрархічного рівня та опису як горизонтальних, так і вертикальних зв'язків між ними, так і в середині них. Системний підхід дозволить вивчити дані зв'язки між відокремленими системними одиницями підприємства. При цьому бухгалтерський облік як складний об'єкт вважаємо за доцільне досліджувати базуючись на системно-кібернетичному підході, що зумовлено необхідністю формування нового підходу до управління підприємством та бухгалтерським обліком; потребою в концептуальному вирішенні наукової проблеми (необхідності підвищення ефективності управління діяльністю бізнес-одиниці); необхідністю пошуку новаторських рішень в міждисциплінарних дослідженнях проблем теорії управління та бухгалтерського обліку.

Традиційним є застосування системного підходу в якості методологічної бази наукового дослідження розвитку бухгалтерського обліку. Основні концепції системного підходу викладенні Н. Вінером в кібернетиці, Ч. Дарвіном в біології, Л. Фон Барталанффі в теорії систем, О.О. Богдановим в тектології, Г. Спенсером в соціології. Прихильниками системного підходу в дослідженні є Блауберг І.В., Е. Квейд, С.П. Ніканоров, В.С. Тьютін, Е.Г. Юдін, С. Янг та ін.

Метою дослідження є застосування системно-кібернетичного підходу для визначення тенденцій та закономірностей розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку.

Завдання дослідження полягає у необхідності визначення особливостей бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи.

Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ і процесів: теоретичне узагальнення, індукція, дедукція, аналіз синтез, спостереження, групування.

### 1 СУТНІСТЬ СИСТЕМНО-КІБЕРНЕТИЧНОГО ПІДХОДУ ЯК ФУНДАМЕНТАЛЬНОЇ БАЗИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Системний підхід можна вважати універсальним інструментом наукового пізнання будь-якого явища, представленого як систему. Кібернетичний підхід дозволяє здійснити дослідження системи, в т.ч. системи бухгалтерського обліку, базуючись на принципах кібернетики, задля ідентифікації існуючих та потенційних прямих та зворотних зв'язків, пізнання процесів управління об'єктом.

Виходячи з позиції Б.В. Бірюкова та Є.С. Геллера, «похідний від кібернетики системний підхід – який, виходячи з цього, краще називати системно-кібернетичним підходом – в науці про людину та суспільство вносить важливий внесок в реалізацію вимоги «суворості», «точності» дослідження» [9, с. 10]. Пушкін В.Г. зазначає, що кібернетика в загальному та цілому абстрагується від речового змісту систем, прагне сформулювати загальні для них закони управління, організації та інформаційних зв'язків, а об'єктивною основою такого підходу (прим. автора – системно-кібернетичного) є матеріальна єдність якісно різномірних явищ, що проявляються в аналогії та ізоморфізмі (гомоморфізмі, модельному відношенні тощо) їх структури та функціонування, у схожості (або прямому збігу), що описує їх математичний апарат [17, с. 119-124].

Бухгалтерський облік є системою спрямованою на генерування інформації. Кібернетичний підхід дозволить

дослідити дану систему як сукупність взаємопов'язаних елементів, що сприймають інформацію, її обробляють та зберігають, що дозволяє здійснювати процес обміну нею.

Для будь-якої системи, в т.ч. й облікової важливими є розгляд її структури як взаємопов'язаних елементів та їх організації.

У зв'язку з цим доцільно наукове пізнання базувати на системно-кібернетичному підході, для дослідження бухгалтерського обліку як системи взаємопов'язаних та самоорганізуємих елементів задля побудови пояснювальних моделей як основи розвитку та наукової організації функціонування облікової системи. Оскільки кібернетичний підхід розглядає у дворівневому ракурсі елемент системи як основи опису внутрішніх властивостей бухгалтерського обліку як системи. Базуючись на кібернетичному підході доцільним є розмежування енергетичних елементів системи бухгалтерського обліку як сукупності ресурсів управління нею та кібернетичні елементи як сукупність механізмів управління можливостями облікової системи (т.т.о сукупністю ресурсів даної системи), зокрема не лише в процесі генерування інформації, а й в процесі обміну нею на різних ієрархічних рівнях управління.

Використання системно-кібернетичного підходу як фундаментальної основи розвитку бухгалтерського обліку як функціональної економічної науки обумовлено наступними причинами:

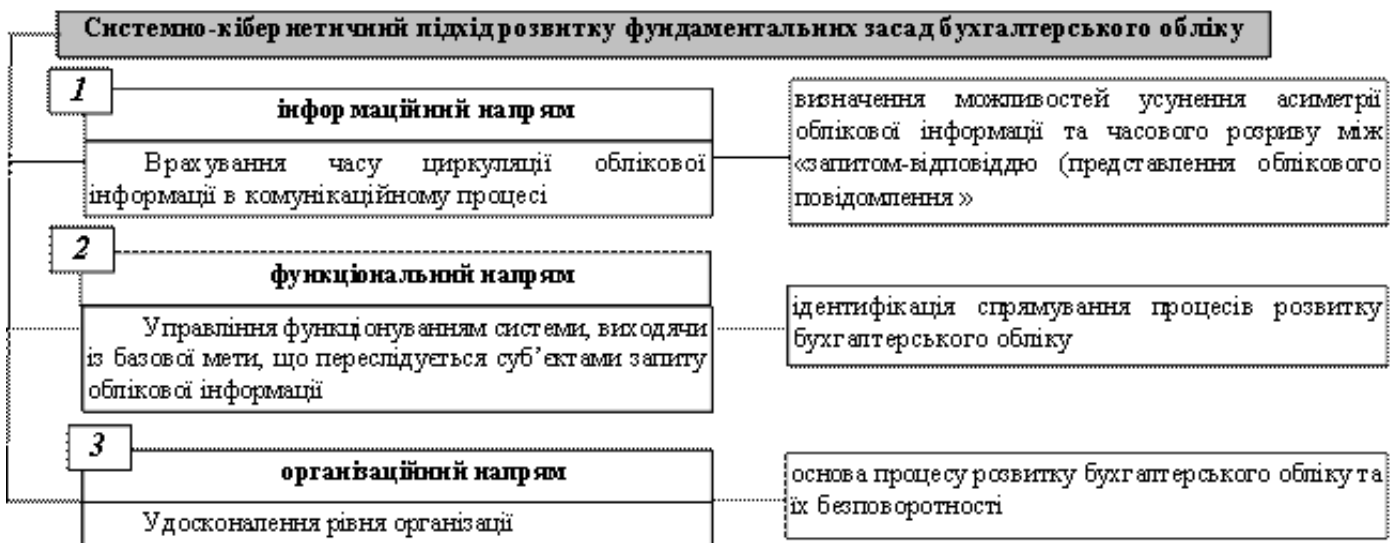
- необхідністю формування нового підходу до управління підприємством та бухгалтерським обліком як підсистемою його системи управління з позиції трансформації структури інформаційного запиту внутрішніх та зовнішніх користувачів;

- потреби в концептуальному вирішенні наукової проблеми, що полягає у необхідності підвищення ефективності управління підприємством шляхом опису комунікаційної взаємодії всіх підсистем управління;

- необхідності пошуку новаторських рішень в міждисциплінарних галузях, зокрема в частині процесів, що є загальною предметною областю теорії управління та бухгалтерським обліком як функціональною науки.

Враховуючи те, що кібернетика досліджує управління, комунікаційні зв'язки та перетворення вхідних даних та вихідної інформації, відносно системи бухгалтерського обліку досить важливим є пізнання специфіки не лише генерування облікової інформації, та й процесу організації комунікаційної взаємодії облікової системи з іншими підсистемами, що зумовлює необхідність врахування часового фактору як при генеруванні інформації, так і при змістовному наповненні облікового повідомлення (т.т.о врахування характеру представлення інформації, ретроспективної, поточної та прогнозої (актуарної)) та рівня організації комунікаційної взаємодії даної підсистеми управління.

Наукове дослідження на базі системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку необхідно здійснювати за наступною схемою (рис. 1).



**Рис. 1** Схема застосування системно-кібернетичного підходу розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку

Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку ґрунтується на трьох базових кібернетичних напрямках: 1) інформаційний напрям дозволяє врахувати часовий фактор при дослідженні генезису бухгалтерського обліку як функціональної науки та ідентифікації напрямів її розвитку. При цьому бухгалтерську інформацію слід сприймати як основний стратегічний ресурс розвитку підприємства як суб'єкта мікрорівня, що позначатиметься й на суб'єктах макросередовища; 2) функціональний напрям дозволяє при визначенні спрямованості процесу розвитку (еволюції) врахувати вплив суб'єктів запиту, який формується, виходячи із трансформаційних процесів, що відбуваються в економічному середовищі функціонування; 3)

організаційний напрям дозволяє оцінити рівень структури елементів системи, їх впорядкованість як основу розвитку.

При цьому застосування системно-кібернетичного підходу розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку дозволяє в єдності дослідити структуру облікової системи (як умовний статичний об'єкт) та процеси управління відносно неї та в межах системи управління діяльністю суб'єкта господарювання (як динамічний компонент). Єдність між даними компонентами досягається за допомогою облікової інформації як з'єднуючої ланки та основного компонента їх комунікаційної взаємодії.

## 2 НАПРЯМИ РОЗВИТКУ ФУНДАМЕНТАЛЬНОЇ БАЗИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В основу як системного, так і кібернетичного підходу покладено систему як ключову категорії їх спрямування. У зв'язку з цим задля з'ясування до якого виду належить система бухгалтерського обліку ідентифікуємо її вид.

За природою виділяють: фізичні, технічні, кібернетичні, інформаційні, соціальні, комунікаційні системи. Під фізичними системами розуміють сукупність фізичних елементів, інтегрованих на фізичних законах, під технічною - сукупність деталей, технічних пристроїв, під кібернетичною - сукупність елементів, які здатні сприймати, запам'ятовувати, передавати інформацію, а також обмінюватися інформацією, під соціальною - суспільство або деяка його складова, що розвивається як єдине ціле [19, с. 83]. Інформаційна система призначена для збору, зберігання, обробки та пошуку інформації, необхідної для управління підприємством або будь-якою іншою організацією, проектування, навчального процесу і т.д. для задоволення потреб індивідуального користувача інформації [21, с. 283], комунікаційна система – сукупність взаємопов'язаних елементів, яка забезпечує обмін інформацією між відправником та одержувачем через комунікаційні канали.

Традиційно бухгалтерський облік трактується як інформаційна система, призначенням якої є збір, систематизація, обробка та передача інформації. А саме, такого підходу дотримуються 83,33 % науковців із загальної кількості, роботи яких було проаналізовано, зокрема, В. Сопко [18], В.Р. Захар'їн [14], Н. Гура [12], А.А. Пилипенко, В.І. Отенко [16], Ю. Бабаєв [7], Є. Бебнєва [8], М.А. Булатов [11], Є.А. Мізіковський [20], Н. Джамалудін (N. Jamaludin) [3], Б. Нідлс (B. Needles) [5], А. Пеленівел (A. Palanivel) [1] та інші.

Більш конкретно, як інформаційно-документальну, тобто таку, що безпосередньо має справу із документами, систему бухгалтерського обліку пояснюють 6,67 % вчених, а саме: Т.В. Давидюк та С.В. Івахненков. Зокрема, С.В. Івахненков зазначає, що бухгалтерський облік – це інформаційна система, оскільки основним завданням бухгалтерського обліку є збирання, обробка та надання інформації. Крім того, це документальна система, тому що бухгалтерський облік не може функціонувати без документів [15, с.23]. Давидюк Т.В. стверджує, що бухгалтерський облік є складною інформаційно-документальною системою, яка відображає сукупність елементів визначеного змісту й форми, пов'язаних між собою та об'єднаних регулярною взаємодією [13].

Варто зазначити, що досить часто інформаційна система трактується як комунікаційна або спостерігається наведення нечітких відмінностей між ними. Зокрема, фактичне ототожнення інформаційної та комунікаційної системи спостерігається у визначенні наведеному К. Коорнхоф (С. Koornhof), яка стверджує, що бухгалтерський облік – це інформаційна система, яка поєднує джерело інформації (бухгалтера) із сукупністю користувачів (зовнішніх) за допомогою каналів комунікації [4, с. 28]. Саме наявність каналів, за допомогою яких здійснюється передача інформації є характерною ознакою комунікаційної системи.

Як комунікаційну систему бухгалтерський облік трактують С. Веіл (S. Weil) та Ф. Ной (F. Noi), а саме зазначають, що бухгалтерський облік є комунікаційною системою, яка надає інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання зацікавленим особам з метою забезпечення прийняття раціональних рішень [6, с. 2]. Однак, таке визначення системи бухгалтерського обліку призводить до значного обмеження її функцій, оскільки облікова система покликана не тільки передавати інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємств, а й здійснювати її збір та обробку.

Окрім західні науковці, зокрема, Дж. Хеінтз (J.Heintz), Р. Пеппі (R. Parry) [2], С. Веіл (S. Weil), Ф. Ной (F. Noi) [6] наголошують на тому, що системі бухгалтерського обліку притаманні комунікаційні ознаки, однак висвітлення питання організації облікових комунікацій залишається поза їх увагою

Хеінтз Дж. (J.Heintz) стверджує, що бухгалтерський облік - це інформаційно-комунікаційна система, яка являє собою сукупність процедур, процесів, які використовуються для обробки, відображення та передачі інформації про господарські операції суб'єкта господарювання [2, с.269].

З метою усунення протиріч визначимо елементи інформаційної та комунікаційної системи та проаналізуємо їх наявність у системі бухгалтерського обліку.

Отже, як зазначає Н.Л. Борщова, інформаційна система складається з наступних блоків: 1) вхід інформації з зовнішніх та внутрішніх джерел; 2) обробка вхідної інформації і представлення її в зручному вигляді; 3) вихід інформації для представлення користувачам або передачі в іншу систему; 4) зворотний зв'язок – це інформація, перероблена людьми даної організації для корегування вхідної інформації [10, с. 36]. Головною ціллю функціонування інформаційної системи є перетворення вхідних даних в інформацію, яка є корисною для користувача.

Комунікаційна система, за твердженнями С. Веїла (S. Weil) та Ф. Ной (F. Noi) складається із таких елементів:

відправник, повідомлення, канал передачі, одержувач та відповідь або зворотний зв'язок [6, с. 2], відповідно, її метою є передача інформації користувачу.

Призначенням системи бухгалтерського обліку в умовах спрямування діяльності підприємства на максимізацію вартості підприємства є не тільки обробка та зберігання інформації, необхідної для визначення та управління вартістю, а й передача даної інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам, виходячи з цього, облікова система має ознаки як інформаційної, так і комунікаційної системи

Входом в систему бухгалтерського обліку є дані про господарські операції, носіями яких є електронні та паперові первинні документи. Дані за допомогою різних процедур конвертуються в інформацію. На основі інформації, шляхом кодування здійснюється підготовка звітності, яка є виходом із системи бухгалтерського обліку. Звітність через комунікаційні канали передається внутрішнім та зовнішнім користувачам, які шляхом декодування інтерпретують отриману інформацію та використовують її для прийняття відповідних управлінських рішень. Зворотний зв'язок внутрішнього одержувача із системою бухгалтерського обліку забезпечується внаслідок оцінки ефективності, функціонування, запровадження заходів із їх удосконалення, формування додаткових інформаційних запитів у випадку отримання недостатньої інформації, із зовнішніми одержувачами, зокрема із контролюючими органами забезпечується внаслідок нарахування штрафних санкцій за порушення вимог чинного законодавства, проведення позапланових перевірок, із фінансово-кредитними установами - отримання або неотримання кредиту – у випадку оцінки кредитоспроможності підприємства, із інвесторами – внаслідок підвищення, зниження інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання.

Отже, бухгалтерський облік є складною, відкритою, штучною, стохастичною, поліфункціональною, адаптивною, динамічною, інформаційно-комунікаційною системою.

Застосування системно-кібернетичного підходу до розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку в трьох напрямному аспекті дозволило визначити закономірності розвитку бухгалтерського обліку, зокрема в частині сприйняття його сутності як інформаційно-комунікаційної системи. Суттєві ідентифіковані напрями розвитку бухгалтерського обліку представлено на рис. 2.



**Рис. 2** Причинно-наслідкові зв'язки розвитку бухгалтерського обліку, ідентифіковані із застосуванням системно-кібернетичного підходу

## ВИСНОВКИ

Трансформаційні процеси, що відбуваються в економічному середовищі зумовлюють адаптаційні процеси в системі управління підприємством як основи його конкурентоспроможності в умовах конкурентного середовища. При цьому за даних умов необхідним є підвищення рівня інтенсифікації обміну обліковою інформацією між різними рівнями управління. Ефективність реалізації комунікаційного облікового процесу напряму пов'язана з ефективністю процесу прийняття управлінських рішень, однак на даний бік проблеми в частині формування комунікаційного механізму, увага в достатній мірі не звертається.

Отже, в результаті врахування часового фактору при дослідженні генезису бухгалтерського обліку як функціональної науки, ідентифіковано бачення її розвитку, що полягає у необхідності пришвидшення інформаційних процесів на основі реалізації комунікаційного механізму як основи підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства, що виступає в якості складної системи, в конкурентному середовищі

Необхідність удосконалення облікових комунікаційних процесів є об'єктивною причиною удосконалення процесу управління внаслідок нарощення та нагромадження інформаційних потоків як в середні підприємства, так і в зовнішньому відносно нього середовищі, що потребує необхідності їх синхронізації, структурування та вибору набору релевантних даних, сформованих у вигляді облікового повідомлення.

Ігнорування комунікаційних властивостей системи бухгалтерського обліку призводить до того, що в процесі організації недостатньо уваги приділяється розробці комунікаційного механізму, що може проявлятися у викривленні інформації у процесі її передачі, недоотриманні інформації, в першу чергу, зовнішніми користувачами, що, в свою чергу, призводить до неадекватної оцінки вартості підприємства і, як результат, може проявлятися у зниженні його інвестиційної привабливості особливо за умови його функціонування в умовах глобального фінансового ринку.

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Accounting for Business (Part - 1) / S.Sehrawat, A.Palanivel, S.Gupta, B. Bagri, B. Munacem. – India, New Delhi, CBSE, DLHI, 2007. – 228 p.
2. Heintz J. College Accounting / J. Heitz, R. Parry. – USA, 2010. – 416 p.
3. Jamaludin N. Fundamentals of Accounting and Finance / N. Jamaludin, N. Lode, J. Ahmad, A. Abidin, A. Ali, N. Aziz. – Meteor Doc. Sdn. Bhd., 2009. – 214 p.
4. Koornhof C. Accounting Information on Flexibility: Doctoral Thesis [Електронний ресурс] / C. Koornhof. – 1998. – University of Pretoria. – Режим доступу: <http://upetd.up.ac.za/thesis/available/etd-10232001-152437/>
5. Needles B. Principles of Accounting / B.Needles, M.Powers, S.Crosson. – 11-th edition. – Nelson Education Ltd., 2011. – 1297 p.
6. Weil S.H. Introductory Accounting Skills for Financial and Management Accounting Students / S.H. Weil, F.A. Noi/. – Juta Education Ltd., 2004. – 185 p.
7. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник [для студентов вузов] / Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин [Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой].— [2-е изд., перераб. и доп.] — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 527 с.
8. Бебнева Е.В. Теория бухгалтерского учета / Е.В. Бебнева, И.В. Богачева, Е.С. Соколова. – Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. – М., 2003. – 103 с.
9. Бирюков Б. В., Геллер Е. С. Кибернетика в гуманитарных науках. – М., 1973.
10. Борщѐва Н.Л. Информационные системы в экономике: учеб. пособие / Н.Л. Борщѐва. – Изд-во Томского политехнического университета. – Томск, 2007. – 115 с.
11. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.А. Булатов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Изд-во «Экзамен», 2005. – 256 с.
12. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісник національного університету імені Тараса Шевченка. 2011. - №130. – С.12-15.
13. Давидюк Т.В. Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія та практика застосування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»[Електронний ресурс] / Т.В. Давидюк. – Київ, 2003. – Режим доступу: <http://disser.com.ua/content/27015.html>
14. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / В.Р.Захарьин. – М.: ИНФА – М: ФОРУМ, 2003. – 304 с.
15. Івахненко С.В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки (на прикладі підприємств Житомирської області) дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н. спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.В. Івахненко. – Житомир, 1998. – 225 с.
16. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю: підручник / А.А.Пилипенко, В.І. Отенко. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 350с.
17. Пушкин В. Г. Современный материализм и мировоззренческие аспекты кибернетики // Современный материализм: особенности, проблемы, тенденции. - Пермь, 1985.
18. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В.В. Сопко – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
19. Сурмин Ю.П. Теория систем и системный анализ: учебное пособие / Ю.П. Сурмин. –К.: МАУП, 2003. – 368 с.
20. Теория бухгалтерского учета: Учебник / под ред. Е.А. Мизиковского. - М.: Юристъ, 2002. – 400 с.
21. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: учеб. пособие / Под ред. В.Н. Волковой, А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с.