

УДК 657.1

Н. Гура, д-р екон. наук, проф.

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК СКЛАДНА ІНФОРМАЦІЙНА СИСТЕМА

*Розкрито сутність бухгалтерського обліку як системи та рівні систем бухгалтерського обліку. Побудовано структурну модель обліку на підприємстві.*

*Ключові слова: загальна теорія систем, інформаційна система, система бухгалтерського обліку, модель системи бухгалтерського обліку.*

*Раскрыта сущность бухгалтерского учета как системы и уровни систем бухгалтерского учета. Построена структурная модель учета на предприятии.*

*Ключевые слова: общая теория систем, информационная система, система бухгалтерского учета, модель системы бухгалтерского учета.*

*The essence of accounting as a system and the level of accounting systems was revealed. A structural model of accounting in the enterprise was built.*

*Key Words: general systems theory, information system, accounting system, the model of accounting system.*

Все більше наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку присвячено окремим аспектам вивчення обліку як системи. Наводяться обґрунтування, визначаються складові системи бухгалтерського обліку, зв'язки з іншими підсистемами системи управління, застосовується системний підхід як напрям методології наукового пізнання і соціальної практики, в основі якого лежить дослідження об'єктів як систем. Системний підхід в бухгалтерській науці дозволяє визначити місце окремих компонентів системи, вирішити питання щодо відсутності протиріччя між визначенням бухгалтерського обліку як системи та як процесу, передбачає створення моделей системи обліку, яке певною мірою здійснюється при розробці програмних продуктів для комп'ютеризації обліку.

Окремим аспектам дослідження системи бухгалтерського обліку приділено увагу в працях таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як Валуєв Б.І., Грей С., Кондраков Н.П., Кузьмінський Ю.А., Ловінська Л.Г., Нідлз Б., Пушкар М.С., Ткаченко Н.М. та інші. В той же час комплексного обґрунтування та дослідження системи бухгалтерського обліку методами аналогій та моделювання здійснювалося недостатньо.

Метою статті є розкриття сутності бухгалтерського обліку як системи та визначення її складових з побудовою відповідних моделей. Є різні визначення поняття система; зокрема, система визначена як "цілісний комплекс взаємопов'язаних елементів, який має певну структуру, взаємодіє з середовищем" [1, с.37]. Бір Ст. зазначає, що "кібернетична система являє собою не розрізнене скупчення окремих елементів, а є міцно зв'язаною інформаційною мережею" [2, с.41]. У кінці 40-х років 20-го століття австрійський біолог Берталанфі Л. започаткував загальну теорію систем. Треба зазначити, що спочатку цю теорію було розповсюджено тільки на матеріальні системи – так, на другому міжнародному конгресі, присвяченому загальній теорії систем, в 1964 р. систему визначали як сукупність матеріальних об'єктів. [3, с.13; 18]. У 20-му столітті почало розвиватись поняття інформаційних систем та технологій, і стало можливо розглядати інформаційні системи з позиції загальної теорії систем.

Основними рисами систем є емерджентність і го-меостазіс, для досить складних систем обов'язковою рисою є імовірнісність. Ці риси повною мірою притаманні інформаційним системам. Суттєвою особливістю інформаційних систем можна визначити неможливість розглядати їх з точки зору біології, яка розділяє системи на живі та неживі, тому що інформаційні системи разом з сукупністю неживих елементів (паперових та комп'ютерних носіїв інформації, технічних засобів та методичних прийомів обробки інформації) обов'язково включають живий елемент – людину. Саме мозок людини ке-

рує рухом інформації в інформаційних системах та її використанням, тому такі системи можна віднести до типу змішаних систем. За рівнем складності інформаційні системи, як правило, досить складні. Так, Бір Ст. розділяв системи управління на прості та складні, детерміновані та імовірнісні, причому до дуже складних імовірнісних систем відносив мозок людини, економіку держави та підприємство, фірму [2, с.24-25,33].

Бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан. Йому притаманні як зазначені вище риси систем, так і відповідні характеристики складності: багатомірність (багато елементів системи, потоки інформації), різноманітність природи елементів (облікові працівники, рахунки бухгалтерського обліку, об'єкти обліку тощо) і форм зв'язку між ними, багатокритеріальність, динамічність системи, різномірність інформації, що циркулює в системі.

Система бухгалтерського обліку одночасно складна і гармонічна – вхідними даними системи обліку є факти господарської діяльності та інформація про них, відображена в первинних документах, в той же час господарські процеси – це один із об'єктів бухгалтерського обліку, а документування – один із елементів методу бухгалтерського обліку. Про складність системи бухгалтерського обліку свідчить кількість зв'язків між елементами системи, яка для системи з  $n$  елементів із двосторонніми зв'язками між ними визначається за формулою  $n(n-1)$  [2, с.24], а при  $m$  зв'язків – за формулою  $N=m^{n(n-1)}$  [2, с.25-26].

Здійснена оцінка кількості зв'язків у такому елементі системи, як план рахунків, дозволила зробити наступні висновки: кількість рахунків і субрахунків в плані рахунків становить більше 250, кількість зв'язків між ними по дебету і кредиту становить в середньому 20, тобто приблизна загальна кількість зв'язків (можливих бухгалтерських проведення) становить близько 5000. Оцінка приблизна, бо зв'язки різних субрахунків одного рахунку можуть повторюватись, і на конкретному підприємстві використовують не усі субрахунки, що зменшує кількість зв'язків. З другого боку, кількість зв'язків збільшують такі фактори: наявність субрахунків другого, третього і більше порядку; відображення одним проведенням різних операцій, щодо яких може існувати складність визначення (різних видів нарахувань заробітної плати, різних видів витрат); специфіка різних видів діяльності може призводити до застосування окремих проведення у різних випадках – так, субрахунки 643 і 644 використовують, коли першою подією є оплата, а за наявності пільги з обліку ПДВ за касовим методом (зокрема, на підприємствах, які надають житлово-комунальні послуги) навпаки – коли першою подією є нарахування.

Багато науковців визначають бухгалтерський облік як систему; таке ж визначення прийнято в російському законодавстві. Так, в книзі Грея С. і Нідлза Б. визначено, що "бухгалтерський облік – це інформаційна система, яка вимірює, обробляє та передає інформацію про підприємство" [4, с.3]. Ловінська Л.Г. узагальнює висновки зарубіжних науковців у наступному визначенні: "бухгалтерський облік – це штучно створена система, знакова система, яка функціонує відповідно до встановлених правил (стандартів) на потребу певному колу користувачів" [5, с.19]. Валуєв Б.І. зазначає, що бухгалтерський облік як інформаційна система це "штучно створена інформаційна система, економічна модель підприємства, яка побудована відповідно до процесу кругообігу капіталу", і яка складається з підсистем, а саме облікових моделей грошових коштів, капітальних інвестицій, засобів праці і так далі [6, с.27].

В українському законодавстві бухгалтерський облік визначено як процес, і вітчизняні науковці розглядають його і як процес, і як систему; до цього часу існує певне протиріччя між визначенням бухгалтерського обліку як системи і як процесу. Застосування системного підходу та загальної теорії систем дозволяє просто і однозначно вирішити цю проблему. В технічних, біологічних та інших системах різні процеси забезпечуються відповідними системами – технологічний процес на виробництві забезпечує певна технологічна лінія, яка є системою, а процес кровообігу в організмі забезпечує система кровообігу. Така ж відповідність має місце в системі обліку: бухгалтерський облік є процесом від збирання первинної інформації до формування звітності, але забезпечує здійснення цього процесу система бухгалтерського обліку, яка має необхідні складові для цього. Вивчення бухгалтерського обліку як системи передбачає використання таких методів дослідження, як системний підхід, методи аналогій та моделювання.

Застосування методу аналогій при вивченні систем полягає у виборі двох еквівалентних систем і вивченні простішої з них. Ту систему, що використовують для вивчення, називають моделлю [3, с.16]. Бухгалтерський облік є системою, яка відображає господарську діяльність підприємства і дозволяє вивчати цю діяльність, тобто система бухгалтерського обліку значною мірою еквівалентна системі господарської діяльності підприємства, дозволяє створити кількісну модель останньої. Таким чином, бухгалтерський облік є моделлю господарської діяльності підприємства, яка відображає у кількісному виразі усі факти господарської діяльності у їх динаміці та стан господарських засобів підприємства; у свою чергу, як складна система, бухгалтерський облік також вивчається за допомогою методу моделювання.

Модель в широкому розумінні є образом або прообразом об'єкта. У першому випадку модель є системою вищого рівня абстракції, ніж оригінал, а у другому випадку – нижчого. В науковому дослідженні використовуються моделі першого виду, які створюють шляхом моделювання. Важливою вимогою до моделей є їх еквівалентність вивчаємих об'єктам. Повна відповідність можлива тільки в ізоморфних моделях (діюча модель літака, автомобіля тощо), побудова яких для складних економічних систем неможлива. Для таких систем створюють гомоморфні моделі, які зберігають усі основні властивості та відношення системи, але у спрощеному вигляді, без повної тотожності. Також поняттям "модель" визначають різновиди систем, зокрема, є різні моделі національних систем бухгалтерського обліку.

Системний аналіз економічного об'єкта включає три етапи – постановка задачі, виокремлення системи, яка вивчається, та її структуризація, складання моделі системи і вивчення її. Бухгалтерський облік як складна система може бути представлений окремою моделлю. Із основних видів моделей – образотворча (матеріальна), аналогова та символічна, – для моделювання системи бухгалтерського обліку найбільш доцільно будувати аналогову модель (структурну або функціональну), яка призначена для відображення динамічних процесів.

Є багато різних підходів до визначення складу системи бухгалтерського обліку. Палій В.Ф. і Соколов Я.В. виділяють три рівня елементів системи бухгалтерського обліку – елементами першого рівня є рахунки і подвійний запис як форма зв'язку між ними, до другого рівня належать реєстри і форма рахівництва, а до третього – сама організація бухгалтерського обліку [7, с.6]. Бухгалтерський словник визначає систему бухгалтерського обліку як сукупність реєстрів, записів, включаючи принципи і методи відображення господарських операцій і подій на рахунках бухгалтерського обліку [8, с.412]. Кірейцев Г.Г. до елементів системи включає принципи, мету, завдання, предмет, об'єкт, метод, функції обліку, стандарти, План рахунків, а також графіки документообороту, облікову діяльність тощо [9, с.18]. Ткаченко Н.М. включає до складу системи обліку господарські операції, обробку даних, документування, оцінку, фінансову звітність, а на виході системи – користувачів [10, с.26]. Кузьмінський Ю.А. зазначає, що до системи бухгалтерського обліку обов'язково треба включати методи, методика та форму обліку [11, с.11]. Голов С.Ф., пропонуючи схему взаємозв'язку бухгалтерського обліку з його об'єктом і користувачами, у складі системи бухгалтерського обліку визначає первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерську звітність [12, с.14].

У той же час цілісність системи бухгалтерського обліку як будь-якої складної системи визначається неможливістю звести її до суми її елементів, тому що в сукупності елементів і взаємозв'язків між ними виявляється синергетичний ефект або властивість емерджентності системи, тобто здатності набуття системою нових якостей, не характерних для всіх елементів системи окремо.

Основними складовими системи бухгалтерського обліку є об'єкти бухгалтерського обліку, елементи методу, а також інформація, яку у якості вхідних даних збирають на первинних документах, узагальнюють в облікових реєстрах і, як результат обліку, подають у звітності. Крім того, як складові системи можуть розглядатися теоретичні та організаційні поняття, такі як мета і завдання обліку, його принципи, концепція, методологія, форма бухгалтерського обліку. За сучасних умов комп'ютеризації обробки інформації і поширення комп'ютерних інформаційних систем за кордоном комп'ютерну інформаційну систему підприємства (КІСП) визначають як сукупність інформації, методів, технічних, програмних, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, які виконують обробку інформації і приймають управлінські рішення. Тому важливою складовою системи бухгалтерського обліку, як і всієї інформаційної системи підприємства, треба розглядати відповідних спеціалістів, людей, які є одночасно носіями інформації і тією силою, що приводить систему в дію, які одночасно є всередині системи і ззовні. На рис. запропоновано структурну модель системи бухгалтерського обліку на підприємстві як сукупність її елементів.

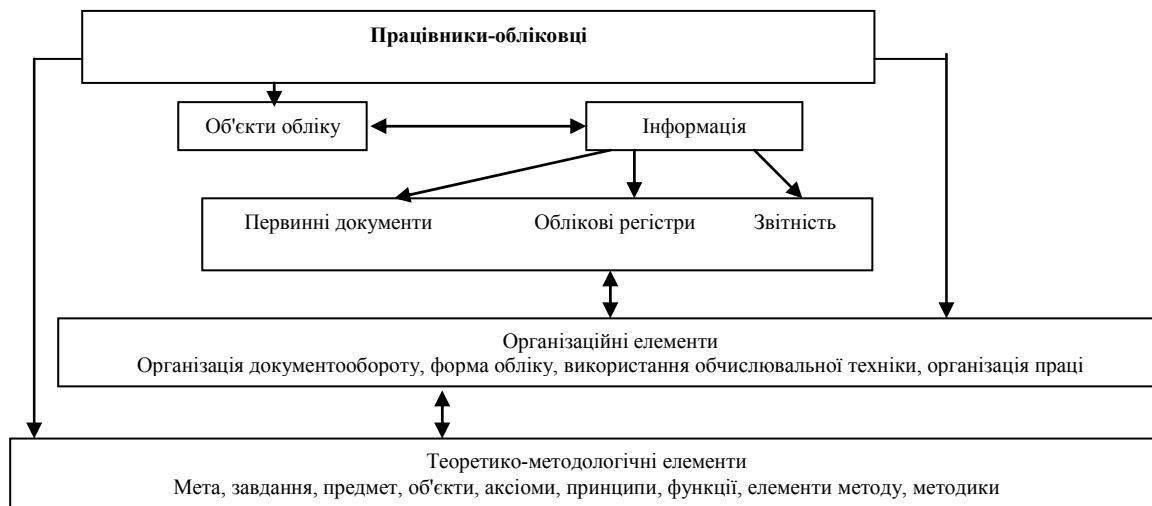


Рис. Структурна модель системи бухгалтерського обліку як сукупність елементів системи

Джерело: Розроблено автором.

Усі елементи системи знаходяться в постійній взаємодії. Бухгалтерський облік є кількісною моделлю діяльності підприємства через відображення на бухгалтерських рахунках усіх господарських операцій та відповідних змін в об'єктах обліку: грошові кошти сплачують постачальникам за придбані матеріальні і нематеріальні активи, які використовують потім у процесі виробництва і створення нової продукції; витрати на оплату праці та інші елементи витрат включають у витрати на виробництво продукції через погашення відповідних зобов'язань; реалізація готової продукції призводить до отримання доходу і відповідного збільшення капіталу і грошових коштів, які знову будуть використані в процесі виробництва. Через господарські операції об'єкти обліку змінюють свою форму у процесі постійного кругообігу капіталу (господарських засобів та їх джерел). Відображаючи всю господарську діяльність підприємства, бухгалтерський облік як динамічна система формує інформацію для різних користувачів, як внутрішніх, так і зовнішніх, і для різних підсистем інформаційної системи підприємства.

Згідно із загальною теорією систем "компоненти системи також є системами" [13, с.184]. Такі компоненти або підсистеми в бухгалтерському обліку можна виділяти за двома основними ознаками:

- за етапами обробки інформації – підсистеми збору, обробки, зберігання, передачі інформації;
- за ділянками обліку – підсистеми обліку грошових коштів і розрахунків, запасів, основних засобів, розрахунків з оплати праці, формування звітності тощо.

Треба зазначити, що від інших підсистем системи управління на підприємстві бухгалтерський облік відрізняється тим, що він завжди є цілісною системою з певним набором елементів та підсистем, які забезпечують формування необхідної вихідної інформації. Всі інші підсистеми можуть бути представлені тільки окремими складовими або не представлені взагалі – наприклад, може практично не здійснюватись аналіз, система внутрішнього контролю може бути сформована у повному обсязі, а може включати лише окремі контрольні дії тощо. Крім мікрорівня (на підприємстві) система обліку функціонує на мезо- та на макрорівні – на рівні галузей, видів діяльності, країн.

В цілому бухгалтерський облік як систему можна розглядати за такими рівнями:

- в абстрактному розумінні це те, що дозволяє односторонньо ідентифікувати бухгалтерський облік серед

інших понять та категорій як сукупність теоретико-методологічних засад побудови обліку, як система, що дозволяє кількісно відобразити господарську діяльність підприємств;

- національні системи бухгалтерського обліку в кожній країні, які мають свою специфіку, відрізняються принципами побудови, рівнем регламентації тощо; виділяють окремі групи національних систем бухгалтерського обліку, які визначають як різні моделі обліку в світі (англосаксонська, континентальна, південноамериканська, інтернаціональна); така система включає відповідні керівні органи, законодавчо-нормативну базу обліку та системи обліку підприємств;

- системи бухгалтерського обліку різних галузей і видів економічної діяльності, а також різних організаційно-правових форм господарювання, які будуються в рамках національної системи обліку і залежать від особливостей відповідних галузей та форм господарювання;

- конкретно існуючі системи бухгалтерського обліку на окремих підприємствах; такі системи побудовано відповідно до вимог та особливостей національної системи бухгалтерського обліку, системи обліку відповідної галузі, особливостей організаційної форми підприємства та особливостей організації обліку на конкретному підприємстві. Склад елементів та підсистем таких систем розглянуто вище.

Таким чином, можна стверджувати, що бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка має усі риси систем і відповідні характеристики складності. Застосування системного підходу дозволило розкрити склад елементів системи обліку з побудовою структурної моделі, визначити склад підсистем та рівні систем бухгалтерського обліку.

1. Исследования по общей теории систем: Сборник переводов / Общ. ред. и вст. ст. В.Н.Садовского и Э.Г.Юдина. – М.: Прогресс, 1969. – 217 с.
2. Бир С. Кибернетика и управление производством. – М.: Наука, 1965. – 391 с.
3. Mesarovic M.D. Foundations for a General Systems Theory // Views of General Systems Theory, 1964. – P. 15-48.
4. Грей С. Дж., Нидлз Б.Е., Финансовый учет, глобальный подход. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.
5. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.
6. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета. – Одеса: ОДЕУ; "Принт-мастер", 2002. – 272 с.
7. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
8. Большой бухгалтерский словарь: 10000 терминов / [под ред. А.Н.Азрилияна]. – М.: Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.
9. Кірейцев Г.Г. Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом (проблеми теорії, методології, практики): дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. – К., 1993.
10. Ткаченко Н.М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. – К., 2002. – 356 с.
11. Кузьмінський Ю.

Що таке система бухгалтерського обліку? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С.8-11. 12. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / За ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ. : ТОВ "Баланс-клуб", 2001. – 832 с. 13. Общая теория систем // Доклады 2-й конференции по общей теории систем; [пер. с англ.]. – М. : Мир, 1966. – 188 с.

Надійшла до редколегії 25.03.11

УДК 657.6

Н. Дорош, д-р екон. наук, проф.

## ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА ТА ОБ'ЄКТІВ ВИДІВ АУДИТУ

*Проведено критичний аналіз дефініцій, наведених у наукових джерелах та законодавстві та сформовано власну думку щодо предмета та об'єктів видів аудиту в сучасних умовах, зокрема, аудиту фінансової звітності, огляду, внутрішнього аудиту, операційного аудиту.*

*Ключові слова: предмет, об'єкт, аудит, аудит фінансової звітності, огляд, внутрішній аудит, операційний аудит.*

*Осуществлен критический анализ дефиниций, приведенных в научных источниках и законодательстве и сформована авторская трактовка относительно предмета и объектов видов аудита в современных условиях, а именно, аудита финансовой отчетности, осмотра, внутреннего аудита, операционного аудита.*

*Ключевые слова: предмет, объект, аудит, аудит финансовой отчетности, осмотр, внутренний аудит, операционный аудит.*

*In article is conducted critical analysis definition, provided in scientific source and legislation, shaping the author's interpretation comparatively audit, his (its) object and subject in modern condition. The author gives own characteristic object and subject for different types of audits, exactly, for financial statement audit, review, internal auditing, operational auditing.*

*Key Words: object, subject, audit, financial statement audit, review, internal auditing, operational auditing.*

Відповідно до загальної теорії пізнання основою для виділення науки у самостійну галузь наукових знань є встановлення її предмета та об'єкта. В першу чергу це стосується визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, окреслення кола основних питань, які підлягають вирішенню. Для того, щоб краще зрозуміти предмета та об'єкт аудиту, доцільно розкрити ці поняття з точки зору філософії. Об'єкт як філософська категорія – предмет, явище або процес, на які спрямована предметно-практична та пізнавальна діяльність суб'єкта (спостерігача). В якості об'єкта може виступати і сам суб'єкт. Суб'єктом виступає особистість, соціальна група або все суспільство. Предмет – виражена в сукупності абстрактних понять частина реальності, яку вчений робить об'єктом свого дослідження, модель об'єкта, що вивчається, створена науковим мисленням.

У теорії пізнання об'єкт розглядається як те, на що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта дослідження (пізнання), як те, що досліджується. Об'єкт слід розглядати як частину існуючого світу, а предмет – як суб'єктивно встановлені властивості об'єкта, що піддаються пізнанню. Предмет – це властивість, притаманна об'єкту, те, що в цьому об'єкті має наукове пояснення. Об'єкт та предмет дослідження як категорії процесу наукового пізнання співвідносяться між собою як загальне та часткове. Дослідження предмета як суттєвих властивостей об'єкта дає можливість встановити закономірності його функціонування. Правильне визначення предмета аудиту сприяє вирішенню питань застосування аудиту в управлінні діяльністю суб'єкта господарювання. Сам зміст предмета аудиту повинен розкривати також його значення та роль у системі регулювання економікою країни.

Дослідженню питань теорії та методології аудиту присвятили праці такі провідні вчені-економісти: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голова, Я.А. Гончарук, Л.П. Кулаковська, О.А. Петрик, Ю.В. Піча, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та інші. Останнім часом в економічній літературі почали більш обґрунтовано висвітлювати питання теорії аудиту, однак визначення його предмета залишається дискусійним і неоднозначним. В економічній літературі з аудиту засвідчується неоднозначність підходу різних науковців щодо визначення предмета та об'єкта аудиту. Так, існує точка зору, що предметом аудиту є процес розширеного відтворення. Б.Ф. Усач характеризує предмет аудиторського контролю як процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту і додер-

жання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки та пояснює, що на стадії виробництва аудит досліджує ефективність використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству і нормативно-правовим актам [13, с. 22 – 23].

Критиці з боку багатьох науковців піддається твердження, що на стадії споживання суспільно-необхідного продукту аудит виявляє диспропорції в задоволенні матеріальних і культурних потреб членів суспільства, а також протиріч, викликаних порушенням нормативно-правових актів у процесі задоволення особистих потреб. Обґрунтування полягає в тому, що особисте споживання аудит не охоплює і вибір розширеного відтворення як предмета аудиту є невідповідним твердженням.

Дещо іншої думки дотримуються інші науковці. Так, предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, достовірність відображення його в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також дослідження ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства [1, с.28]. Предметом аудитом є незалежне дослідження достовірності відображення процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також оцінювання ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства [9, с.26]. Однак процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту не може бути повною мірою предметом аудиту, оскільки сам аудит не повністю охоплює стадії розподілу та споживання. Основою для визначення предмету аудиту слугує не кругообіг господарських засобів та процес розширеного виробництва, а інформація про факти явищ та процесів господарської діяльності [3, с. 113].

Тому, на думку Я.А. Гончарука та В.С. Рудницького, предметом аудиту слід вважати інформацію про факти господарської діяльності суб'єкта господарювання, що підлягає перевірці, відображену у бухгалтерському обліку, фінансовій звітності та інших джерелах інформаційної структури, що підлягає кількісній та вартісній оцінці. До предмету аудиту слід віднести процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі аудиторського дослідження визначаються його метою [8, с. 26].

Предметна область аудиту – це інформація, яка досліджується аудитором, з метою формування ним думки щодо повноти, достовірності й законності відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських фактів. До неї входять такі розділи: засновницькі