

# СИСТЕМНЫЙ ПОДХОД К ИССЛЕДОВАНИЮ УЧЕТНЫХ ПРОБЛЕМ

© 2014 ЛУКИН В. А., МОСКАЛЕНКО Е. В.

УДК 657.1:303.732.4

## Лукин В. А., Москаленко Е. В. Системный подход к исследованию учетных проблем

Целью статьи является рассмотрение возможностей системного подхода при исследовании учетных проблем. В статье рассмотрены и критически проанализированы различные подходы к определению понятия «система бухгалтерского учета». Обоснован вывод о том, что данную систему следует рассматривать с позиции научной и практической систем бухгалтерского учета, что позволяет более четко выделить подсистемы в ее составе. Обосновано выделение в исследуемой системе трех уровней иерархии, где, кроме системы бухгалтерского учета, существующей на уровне отдельного государства (национальной системы учета), можно рассматривать систему бухгалтерского учета на международном уровне и на уровне отдельного предприятия. Рассмотрены возможные подходы к изучению проблем бухгалтерского учета, такие как институционный, лингвистический, коммуникационный и т. д. При этом выявлено, что среди всех этих подходов нет противоречий, они дополняют друг друга и дают возможность лучше понять общий объект исследования – систему бухгалтерского учета на конкретной стадии ее развития в конкретном государстве, представляя собой ее подсистемы. Главное условие эффективного использования вышеизложенных подходов – соответствие выбранного объекта исследования определению понятия «система».

**Ключевые слова:** система бухгалтерского учета, системный подход, национальная система учета.

**Рис.:** 3. **Биб.:** 19.

**Лукин Владимир Александрович** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита, Харьковский институт банковского дела Университета банковского дела Национального банка Украины (пр. Победы, 55, Харьков, 61174, Украина)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Москаленко Елена Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, кафедра учета и аудита, Харьковский институт банковского дела Университета банковского дела Национального банка Украины (пр. Победы, 55, Харьков, 61174, Украина)

**E-mail:** moskalenko.elena@mail.ru

УДК 657.1:303.732.4

## Лукин В. О., Москаленко О. В. Системний підхід до дослідження облікових проблем

Метою статті є розгляд можливостей системного підходу при дослідженні облікових проблем. У статті розглянуто і критично проаналізовано різні підходи до визначення поняття «система бухгалтерського обліку». Обґрунтовано висновок про те, що цю систему слід розглядати з позиції наукової та практичної систем бухгалтерського обліку, що дозволяє більш чітко виділити підсистеми в її складі. Обґрунтовано виділення в досліджуваній системі трьох рівнів ієрархії, де, окрім системи бухгалтерського обліку, що існує на рівні окремої держави (національної системи обліку), можна розглядати систему бухгалтерського обліку на міжнародному рівні та на рівні окремого підприємства. Розглянуто можливі підходи до вивчення проблем бухгалтерського обліку, такі як інституційний, лінгвістичний, комунікаційний тощо. При цьому виявлено, що серед усіх цих підходів немає протиріч, вони доповнюють один одного і дають можливість краще зрозуміти загальний об'єкт дослідження – систему бухгалтерського обліку на конкретній стадії її розвитку в конкретній державі, представляючи собою її підсистеми. Головна умова ефективного використання вищевикладених підходів – відповідність обраного об'єкта дослідження визначенню поняття «система».

**Ключові слова:** система бухгалтерського обліку, системний підхід, національна система обліку.

**Рис.:** 3. **Біб.:** 19.

**Лукин Володимир Олександрович** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Харківський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (пр. Перемоги, 55, Харків, 61174, Україна)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Москаленко Олена Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, кафедра обліку і аудиту, Харківський інститут банківської справи Університету банківської справи Національного банку України (пр. Перемоги, 55, Харків, 61174, Україна)

**E-mail:** moskalenko.elena@mail.ru

UDC 657.1:303.732.4

## Lukin V. O., Moskalenko O. V. Systematic Approach to the Study of Accounting Problems

The aim of the article is to consider a systematic approach to the study of accounting problems. The article discusses and critically analyzes different approaches to the definition of "accounting system." The conclusion is that the system should be considered from the perspective of the science and practice of accounting systems that can more clearly identify the subsystem in its composition. The selection of the three levels of the hierarchy in the tested system was justified, where, except for the accounting system that exists at the level of individual state (national accounting system), can be considered the accounting system at the international level and at the enterprise level. Possible approaches to the study of accounting problems, such as institutional, linguistic, communication and so on. This revealed that among all these approaches, there is no contradiction, they complement each other and provide an opportunity to better understand the general object of study – the accounting system on a particular stage of its development in a particular state, representing its subsystems. The main condition for the effective use of the above approaches is compliance with the selected object of the study definition of "system".

**Key words:** accounting system, system approach, the national accounting system.

**Pic.:** 3. **Bibl.:** 19.

**Lukin Volodymyr O.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Auditing, Kharkiv Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (pr. Peremogy, 55, Kharkiv, 61174, Ukraine)

**E-mail:** lukin\_v@bigmir.net

**Moskalenko Olena V.** – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Department of Accounting and Auditing, Kharkiv Institute of Banking of the University of Banking of the National Bank of Ukraine (pr. Peremogy, 55, Kharkiv, 61174, Ukraine)

**E-mail:** moskalenko.elena@mail.ru

**В** последние годы в Украине в теории и практике бухгалтерского учёта широко применяется системная терминология. В частности, во многих публикациях встречаются термины «система бухгалтерского учёта», «информационная система учёта», «учётная система» и многие другие. В некоторых случаях эти термины поясняются авторами, а чаще используются без пояснения, как общеизвестные, хотя авторы зачастую под ними понимают совершенно разные вещи.

Системный подход к решению научных и практических задач во многих случаях действительно дает положительные результаты, позволяет всесторонне рассмотреть проблему. И тот факт, что не только в программе подготовки бакалавров, но даже в программе подготовки магистров экономики отсутствует как обязательная хотя бы одна дисциплина, рассматривающая вопросы применения системного подхода к решению экономических задач, можно считать существенным недостатком нашего высшего экономического образования.

В бухгалтерском учёте вопросы использования системного подхода к исследованию учетных проблем рассматривали Ф. Ф. Бутынец, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, С. В. Ивахненко, Ю. А. Кузьминский, С. А. Кузнецова, Т. Г. Маренч, Л. В. Нападовская, А. К. Никандрова, О. М. Петрук, М. С. Пушкарь и многие другие авторы, однако, как уже говорилось, единого мнения о базовых категориях системного подхода в бухгалтерском учёте пока еще не выработано. В данной статье предполагается рассмотреть возможность использования системного подхода к исследованию проблем бухгалтерского учёта.

*Цель статьи* – рассмотрение возможностей системного подхода при исследовании учётных проблем.

Среди авторов, пишущих на эту тему, нет единого мнения о том, что такое «система бухгалтерского учёта». Некоторые авторы под системой бухгалтерского учёта понимают информационную систему учёта, другие – организационную систему, третьи – систему научных знаний о бухгалтерском учёте. Иногда разные авторы разными терминами определяют одно и то же понятие. Поэтому следует сразу же определить, что понимается в данной статье под «системой» и «системой бухгалтерского учета».

Как утверждают специалисты, существует не один десяток определений понятия «система». Обзор различных взглядов на это понятие приводится, например, в [1, с. 624 – 630], [2, с. 43 – 45], [3, с. 103 – 118]. С точки зрения цели данного исследования все они имеют тот недостаток, что система в них определяется и рассматривается как объект, существующий сам по себе, вне нашего сознания (хотя в некоторые определения и введен наблюдатель [1, с. 627]). Не отрицая объективности существования систем, следует отметить, что на самом деле системный подход возможен только к объекту, который выбран исследователем именно в качестве объекта исследования. Отсюда в качестве определения понятия «система» можно остановиться на таком (взяв за основу одно из определений, анализируемых А. И. Уемовым [3, с. 117]): «система – это объект исследования, представляющий собой упорядоченное определенным образом множество элементов, взаимосвязанных между собой и образующих некоторое целостное единство».

При классификации систем по характеру связей между элементами специалисты в области теории систем выделяют три типа систем: естественные системы, «...в которых связи образованы и действуют природным обра-

зом», материальные искусственные системы, «...в которых определяющие связи формировались с участием человека» и социотехнические системы, «определяющие связи в которых принадлежат не природе, а культуре» [2, с. 322 – 323]. К сложным объектам возможны различные подходы с целью их изучения. Так, под системой бухгалтерского учёта (которую можно отнести к сложным искусственным системам) разные авторы понимают разные объекты и дают ей разные определения. Рассмотрим их.

В отечественной литературе высказывалась точка зрения, что «система бухгалтерского учёта – это методы и методика их применения, формы, по которым он ведется... независимо от того, где ведется учёт: на государственных предприятиях или в коммерческих структурах, на промышленных предприятиях, в учреждениях банков или в бюджетных организациях система бухгалтерского учёта единая, и не только в нашей стране» [4, с. 11]. И действительно, во всех странах мира система научных знаний о бухгалтерском учёте едина. И преподается бухгалтерский учёт студентам во всех странах примерно одинаково. Всем рассказывают о счетах, балансе, двойной записи, отчетности, принципах бухгалтерского учёта и формах учёта – во всех странах система бухгалтерского учёта с точки зрения научного подхода к ней едина.

Существует другая точка зрения, что национальные системы учёта не могут быть идентичными. «Якщо прийняти таку точку зору (точку зрення предыдущего автора – *авт.*), то слід визнати ідентичність систем бухгалтерського обліку в різних країнах, оскільки всі країни застосовують подвійний запис, рахунки, баланс тощо. Відмінності між національними системами бухгалтерського обліку якраз і зумовлені відмінностями в регламентації з боку уряду або уповноважених ним органів» [5, с. 111]. Такая точка зрения имеет право на существование, но и она не абсолютна. Ведь правительственные чиновники в любой самой развитой стране мира не проводят научные исследования в области бухгалтерского учёта. Их проводят учёные, а чиновники берут полученные ими результаты и, используя их в меру своего разумения, регламентируют учёт с целью его унификации или определения единых подходов к его ведению. Или это делают общественные организации бухгалтеров. В результате такой регламентации и возникают различия в национальных системах учёта.

**К**ак видим, налицо не противоречие между двумя авторами, а противоречие между двумя подходами к определению понятия «система бухгалтерского учёта». В первом случае речь идет о научной системе учёта, а во втором – о практической. Авторы просто говорят о разных вещах.

Систему бухгалтерского учёта как искусственную систему можно представлять по-разному в зависимости от задач, которые ставит перед собой исследователь. Поэтому любой взгляд на проблему формирования такой системы имеет право на существование. Другое дело, как эта построенная исследователем искусственная система отвечает настоящему состоянию дел в науке о бухгалтерском учёте и практике учёта.

Представим эти системы (научную и практического учёта) в виде моделей. На *рис. 1* показана модель «чёрного ящика», используемая в системном анализе и других системных науках для моделирования систем как первая, наиболее простая модель, позволяющая выделить изучае-

мую систему из окружающей среды. И для научной системы бухгалтерского учёта, и для системы практического учёта эта модель внешне будет выглядеть совершенно одинаково. Однако наполнение её для этих систем будет разным.



Рис. 1. Модель «чёрного ящика»

На входе в модели системы бухгалтерского учёта мы имеем информацию о хозяйственной деятельности в виде показателей, зафиксированных в первичных документах. После обработки в бухгалтерии эта информация преобразуется в показатели отчётности. Обратная связь, показанная в модели на рис. 1, нужна для того, чтобы реагировать на запросы пользователей и изменять в случае необходимости либо методiku отражения информации о произошедших событиях в первичных документах, либо методiku обработки этой информации, либо и то, и другое.

**Ц**ель научной системы бухгалтерского учёта – разработка методов, принципов и техники преобразования информации о деятельности предприятия, зафиксированной в первичных документах, позволяющих наиболее точно и быстро получить показатели отчётности для удовлетворения запросов внутренних и внешних пользователей. Для удовлетворения этой цели в науке о бухгалтерском учёте было выработано несколько групп приемов, которые составляют подсистемы в системе научных знаний о бухгалтерском учёте. Это такие подсистемы, как методология учёта, технология учётного процесса и принципы учёта [6, с. 44]. К этим составляющим (подсистемам) следует, по-видимому, для полноты картины добавить подсистему «Развитие учёта». Цель этой подсистемы заключается в разработке правил ведения учёта для тех новых явлений, которые появляются в экономической жизни. Это то, чем на международном уровне занимается Совет по международным стандартам финансовой отчётности, когда готовит новые стандарты финансовой отчётности; на уровне отдельного государства – общественные организации бухгалтеров или государственные органы, разрабатывая национальные стандарты учёта, методики, инструкции; на

уровне отдельного предприятия – каждый бухгалтер, когда высказывает свое мнение (профессиональное суждение) по нерешённым теоретическим вопросам. Модель состава научной системы бухгалтерского учёта можно представить в этом случае следующим образом (рис. 2).

Внешнее воздействие в модели «чёрного ящика», представляющей научную систему бухгалтерского учёта (см. рис. 1), включает несколько составляющих (видов воздействий). Это и воздействие производственной системы, для которой бухгалтерский учёт разрабатывает методы преобразования информации (в отраслевом аспекте это торговый учёт, промышленный учёт, учёт в банках и т. д., а, кроме того, производственные системы развиваются и требуют разработки новых методов преобразования информации, появления новых видов оценки, новых объектов учёта, а значит нужно рассматривать и временной аспект, учитывающий развитие самих производственных систем), и воздействие внешних пользователей, наиболее значимым из которых является государство, и воздействие других наук, из которых бухгалтерский учёт берёт для себя много полезного (это налоговый, правовой, экономический и др. подходы, см. [7 с. 12 – 19]). Но налоговый, правовой и другие подходы – это подходы с точки зрения науки, это «попытки разрешить узловые проблемы бухгалтерского учёта» [7 с. 12] методами других наук (все эти подходы также можно рассматривать системно). Если же говорить о воздействии государства (или общественных организаций бухгалтеров), то оно заключается в *регламентации* ведения бухгалтерского учёта путем разработки положений, инструкций, стандартов. И эти стандарты, инструкции, положения становятся обязательным элементом ведения учёта бухгалтерами-практиками.

**С**ледовательно, в системе практического учёта воздействие государства (а в нашей стране преобладает государственное регулирование учёта) становится отдельной подсистемой учёта. Той подсистемой в системе бухгалтерского учёта, с которой не только должны хорошо ознакомиться все бухгалтеры-практики, но и должны использовать её данные в практической деятельности. Модель «чёрного ящика» в системе практического учёта будет отображаться таким же рисунком (см. рис. 1), но воздействие государства на регулирование бухгалтерского учёта переместится из сферы внешнего воздействия во внутрь системы (блок «Бухгалтерский учёт»). Модель состава системы практического учёта, с учётом изложенного, будет иметь следующий вид (рис. 3).

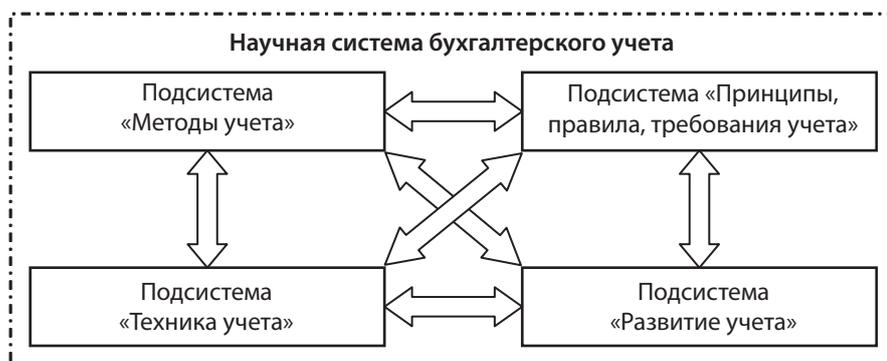
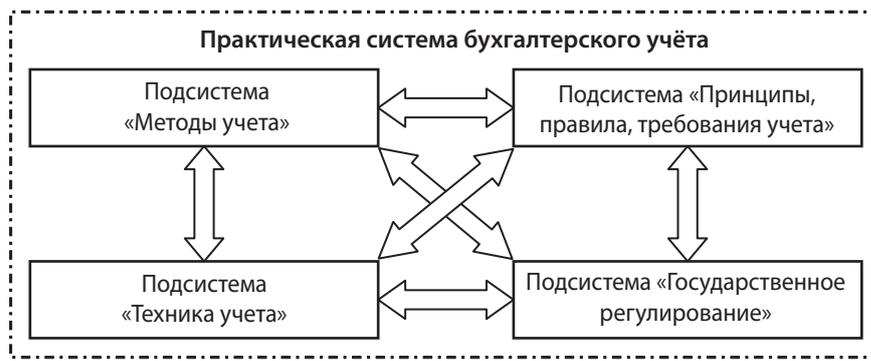


Рис. 2. Модель состава научной системы бухгалтерского учёта



**Рис. 3. Модель состава практической системы бухгалтерского учёта**

В данном случае государственное регулирование может быть ограничивающим (выбор из всех теоретически возможных вариантов построения моделей учёта конкретных, разрешенных к использованию в данной стране) или регламентирующим (например, ведение налогового учёта или, как считает Л. Киднацкая, налоговых расчётов (см. [8 с. 31]), как отдельной подсистемы бухгалтерского учёта в нашей стране). Разница в этих видах регулирования заключается в том, что государство зачастую при регламентации правил ведения учёта не считается с требованиями науки, а регламентирует правила ведения учёта исходя из своих потребностей (например, простота исчисления сумм налоговых платежей). В результате такого регулирования появляется отдельная структурная составляющая бухгалтерского учёта «налоговый учёт».

**Ц**ель системы практического учёта достаточно корректно отражена в Законе Украины «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине», это – «предоставление пользователям для принятия решений полной, правдивой и непредубеждённой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия» (ст. 3 Закона).

Большее или меньшее воздействие государства на порядок ведения бухгалтерского учёта (выше уже отмечалось, что место государства во многих странах занимают общественные организации бухгалтеров, в основном это страны, принадлежащие в области ведения учёта к группе стран англо-американской системы учёта) приводит к тому, что в каждом из государств формируется своя национальная система учёта. Конечно, это только один из факторов, который влияет на формирование национальных систем учёта. Так, Ю. Л. Петрушевский и А. И. Стрельников считают, что «на побудову та функціонування національних систем бухгалтерського обліку впливають різні фактори. До основних з них можна віднести такі:

- 1) загальна економічна ситуація, що склалася в кожній країні;
- 2) наявність законодавчої бази та відповідність її міжнародній практиці;
- 3) діяча система професійного самоврядування;
- 4) ступень розкриття фінансової інформації;
- 5) діяча система оподаткування і т.д.» [9 с. 80].

Другие авторы приводят свои группы факторов. Но все эти факторы можно разделить на две большие группы: 1) Связанные с воздействием государства на процесс ведения учёта и 2) Не связанные с воздействием государства на процесс ведения учёта. Даже если они связаны с историче-

ским развитием страны или с общей экономической ситуацией в стране, все равно они, как правило, укладываются в те варианты ведения учёта, которые не противоречат теории учёта. Научная система не только едина для всех стран мира, но и включает все достижения бухгалтерского учёта как науки. Каждая страна, формируя свою национальную систему учёта, берет из этой копилки то, что ближе менталитету её бухгалтеров, особенностям развития страны, её историческому опыту и т. д.

**С**истему бухгалтерского учёта можно представить и как иерархическую систему. В ней можно выделить три уровня иерархии. Кроме системы бухгалтерского учёта, которая существует на уровне отдельного государства (национальной системы учёта), можно рассматривать систему бухгалтерского учёта на международном уровне и на уровне отдельного предприятия.

На международном уровне в середине двадцатого века начала формироваться международная система учёта. Начали разрабатываться единые правила и требования в области бухгалтерского учёта и составления финансовой отчётности для всех государств. Эти правила и требования находят своё отражение в Международных стандартах учёта и отчётности (МСУО). А сами стандарты, в свою очередь, большинство государств использует в той или другой степени при разработке своих национальных систем учёта. В МСУО, как правила, принят вариантный подход к ведению учёта и формированию финансовой отчётности. «Система бухгалтерского учёта, как элемент инфраструктуры современной мировой экономики, характеризуется разнообразием средств подготовки и предоставления внешним пользователям информации о финансовом состоянии организаций и финансовых показателей их деятельности как субъектов рынка для принятия решений в разных секторах экономики» [10 с. 7].

На национальном уровне в большинстве случаев правила ведения учёта также носят вариантный характер. В стандартах обычно приводится несколько возможных вариантов решения учётных проблем, из которых предприятия выбирают один вариант, разрабатывая и утверждая свою учётную политику. И этим система практического учёта на уровне предприятия отличается от национального и международного уровня.

Но особенности системы учёта на уровне предприятия не ограничиваются выбором учётной политики из вариантов, предлагаемых инструкциями, национальными стандартами учёта или международными стандартами. На уровне предприятия бухгалтерам приходится решать и

многие другие вопросы. Это и организация аппарата бухгалтерии, и нормирование труда бухгалтеров, и планирование развития бухгалтерского учёта.

**В**сё изложенное позволяет сделать вывод, что на уровне предприятия формируется особая система, которая включает и подсистему практического бухгалтерского учёта, и подсистему организации учёта. Учётная система, формируемая на уровне предприятия как совокупность этих двух подсистем (подсистемы практического бухгалтерского учёта и подсистемы организации учёта), может быть отнесена к социотехническим системам. В таких системах возникают связи, в которых «смысл любой ситуации определяется отношением к ней субъекта. Другими словами, эти связи существуют лишь в голове человека в виде жизненных ценностей, опыта, традиций и привычек, однако его целенаправленное и определённое поведение в каждой конкретной ситуации материализует эти связи. К этому классу систем относятся трудовые коллективы, культурные сообщества творческие союзы и другие образования, в которых ключевую роль играет человек» [2, с. 323]. Таким образом, учётная система предприятия относится не к материальным искусственным системам как система бухгалтерского учёта, а к другому типу систем.

Кроме двух рассмотренных подходов к выделению в качестве объекта исследования системы бухгалтерского учёта (как научной системы и как практической системы), можно выделить ещё один подход к системе бухгалтерского учёта – как к информационной системе. Систему бухгалтерского учёта как информационную систему рассматривают многие авторы (см., например, [11 – 15]). Если такой подход используется как один из возможных, это не может вызывать возражений. На предприятиях действительно существует такая система, которая формируется с участием бухгалтеров. Это информационная система предприятия, составной частью которой является подсистема бухгалтерского учёта. Однако, по мнению авторов, нельзя считать оправданным, если такой подход становится единственным.

Так, З. Гуцайлюк со ссылкой на монографию К. Н. Нарыбаева [16], утверждает, что «...Комитет Американской учётной ассоциации при разработке в 1965 – 1966 гг. основной теории учёта определил учёт как информационную систему. При этом отмечалось, что учёт имеет дело с проблемами такого же порядка, как и многие общие информационные системы. В частности, учётная информационная система включает в себя одни и те же восемь функциональных элементов, которые присущи общей информационной системе: восприятие, регистрация, поиск, хранение, обработка, передача, представление и принятие решений» [12, с. 13]. После прочтения приведенной цитаты складывается впечатление, что других подходов к учёту кроме как к информационной системе в США нет. Однако далее в монографии находится такой абзац: «Вместе с тем ассоциация подчёркивает другой аспект административного учёта, определяя его как синтез методов по сбору данных, необходимых для планирования, принятия решений и контроля» [16, с. 84].

Обе цитаты находятся в параграфе 3 главы 3 монографии К. Н. Нарыбаева, который называется «Учёт в информационной системе управления». Таким образом, речь идет всего лишь об одном из аспектов развития бухгалтерского учёта в США. И в этом смысле однозначно определять бухгалтерский учёт как исключительно информационную систему, как это делают некоторые авторы, некорректно.

Как пример можно привести такое определение, предлагаемое в качестве изменения к закону «О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине»: «**Бухгалтерский учёт** – информационная система, которая использует информацию о хозяйственной деятельности предприятия и процессах (выявлении, измерении, регистрации, группировке, обобщении, хранении и передаче информации о деятельности предприятия), чтобы получить и представить результаты в виде бухгалтерских отчетов пользователям для принятия решений» [13, с. 15].

Да, бухгалтерский учёт – это система, но не только информационная. Как было показано выше, это и система научных взглядов, и система практической деятельности. Поэтому, если речь ведется об определении бухгалтерского учёта, даваемом в законе, то лучше подходить с точки зрения научного или практического подхода. Такое определение будет более точным.

Возможны ли другие подходы к изучению проблем бухгалтерского учёта? Безусловно. Так, можно рассматривать учёт с точки зрения его деления на внутренний и внешний, выделяя в нем такие структурные составляющие: финансовый учёт, налоговый учёт и управленческий учёт.

Можно рассматривать систему подготовки кадров бухгалтеров. Такой подход дает возможность сформулировать требования к профессии бухгалтера. На международном уровне этот подход реализуется в системе международных стандартов образования для бухгалтеров. В масштабах украинского государства такой подход реализуется в деятельности министерства образования Украины, когда оно формирует стандарт подготовки бухгалтера – ОПП (образовательная программа подготовки) для вузов Украины. На уровне отдельного вуза требования к подготовке бухгалтера формируются только в часть вариативной компоненты ОПП.

**В**озможны и другие подходы к изучению проблем бухгалтерского учёта, например, институционный, применение которого к теории бухгалтерского учёта анализирует С. Ф. Голов [17]. Применение других подходов – лингвистического, коммуникационного и т. д. – рассматривает С. Легенчук [18]. Среди всех этих подходов нет противоречий. Наоборот, они дополняют друг друга и дают возможность лучше понять общий объект исследования – систему бухгалтерского учёта на конкретной стадии её развития в конкретном государстве представляя собой её подсистемы. Единственное, на что следует обращать внимание при выборе очередного подхода к изучению системы бухгалтерского учёта или его подсистем (подсистемы подготовки кадров, подсистемы учёта основных средств, заработной платы и т. д.), – это соответствует ли выбранный объект исследования определению понятия «система». Для этого нужно проверить его на соответствие закономерностям функционирования (или свойствам) системы (проверить «на системность»). К основным свойствам обычно относят целостность, аддитивность, целенаправленность и ряд других [1, с. 25 – 26, 182 – 205]. Если проверка показывает, что по отношению к выбранному объекту исследования системные свойства проявляются, то исследование такого объекта имеет смысл. В противном случае «... может возникнуть определенная несоразмерность, определенный «провал» системного подхода, когда мощнейший инструмент (системный анализ) не дает эффективных результатов» [19, с. 25].

## ВЫВОДЫ

1. Бухгалтерский учёт – это сложная система, к ее изучению возможны различные подходы.
2. Исчерпывающий перечень подходов к изучению системы бухгалтерского учёта вряд ли возможен. Системный подход как общеприкладной метод исследования допускает множество вариантов рассмотрения одной и той же системы в зависимости от целей и задач исследования.
3. Выбирая объект исследования в области бухгалтерского учёта, нужно проверять его на системность. Только тот объект, по отношению к которому проявляются системные свойства, имеет смысл выбирать в качестве объекта исследования. ■

## ЛИТЕРАТУРА

1. Теория систем и системный анализ в управлении организациями : справочник: учеб. пособие / Под ред. В. Н. Волковой и А. А. Емельянова. – М. : Финансы и статистика ; ИНФРА-М, 2009. – 848 с.
2. **Дрогобыцкий И. Н.** Системный анализ в экономике : учеб. пособие / И. Н. Дрогобыцкий. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 512 с.
3. **Уемов А. И.** Системный подход и общая теория систем / А. И. Уемов. – М. : Мысль, 1978. – 272 с.
4. **Кузьминский Ю.** Что такое система бухгалтерского учета? / Ю. Кузьминский // Бухгалтерский учет и аудит. – 2006. – № 6. – С. 8 – 11.
5. **Голов С. Ф.** Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навчальної літератури, 2007. – 522 с.
6. **Лукин В. А.** Учетная система предприятия как объект исследования / В. А. Лукин, Ю. Д. Маляревский // Бизнес Информ. – 2010. – № 2. – С. 40 – 46.
7. **Хендриксен Э. Е.** Теория бухгалтерского учета / Пер. с англ. / Под ред. проф. Я. В. Соколова Э. Е. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
8. **Киднацкая Л.** Теории бухгалтерского учета: современные реалии обновления / Л. Киднацкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 12. – С. 30 – 33.
9. **Петрушевський Ю. Л.** Сутність національної системи бухгалтерського обліку, як об'єкта державного регулювання / Ю. Л. Петрушевський, О. І. Стрельніков // Економіка і організація управління. – 2008. – № 3. – С. 80 – 88.
10. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. пособие / Н. П. Мощенко. – М. : Издательство «Экзамен», 2005. – 244 с.
11. **Голов С.** Бухгалтерский учет: от счетоводства к интегрированной информационной системе / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 1998. – № 5. – С. 9 – 17.
12. **Гуцайлюк З.** Некоторые вопросы реформирования системы бухгалтерского учета: концепция и реализация / З. Гуцайлюк // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 10. – С. 11 – 17.
13. **Кузнецова С.** Система бухгалтерского учета: методологические и правовые аспекты формирования / С. Кузнецова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 4. – С. 12 – 16.
14. **Мачуга Р.** Организационные предпосылки проектирования информационной системы бухгалтерского учета на предприятии / Р. Мачуга // Бухгалтерский учет и аудит. – 2007. – № 12. – С. 35 – 41.
15. **Пушкар М. С.** Розробка систем обліку : навчальний посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Kart-blansh, 2004. – 198 с.
16. **Нарибаев К. Н.** Организация бухгалтерского учета в США / К. Н. Нарыбаев. – М. : Финансы, 1979. – 152 с.
17. **Голов С.** Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3 – 9.
18. **Легенчук С.** У пошуках мети науки про бухгалтерський облік / С. Легенчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С. 39 – 44.

**19. Баженова Е. Ю.** О границах системного подхода и системного анализа в экономике / Е. Ю. Баженова // Системный анализ в экономике – 2012. Секция 1 / Материалы Научно-практической конференции. Москва, 27 – 28 ноября 2012 г. – М. : ЦЭМИ РАН, 2012. – 189 с. – С. 23 – 27 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.fu.ru/chair/sae/research/Documents/SAvE2012\\_sec1.pdf](http://www.fu.ru/chair/sae/research/Documents/SAvE2012_sec1.pdf)

## REFERENCES

- Bazhenova, E. Yu. "O granitsakh sistemnogo podkhoda i sistemnogo analiza v ekonomike" [On the limits of systems approach and systems analysis in economics]. [http://www.fu.ru/chair/sae/research/Documents/SAvE2012\\_sec1.pdf](http://www.fu.ru/chair/sae/research/Documents/SAvE2012_sec1.pdf)
- Drogobytskyi, I. N. *Sistemnyy analiz v ekonomike* [System Analysis in Economics]. Moscow: Finansy i statistika, 2007.
- Golov, S. "Bukhgalterskiy uchets: ot schetovodstva k integrirovannoy informatsionnoy sisteme" [Accounting: from accounting to an integrated information system]. *Bukhgalterskiy uchets i audit*, no. 5 (1998): 9-17.
- Gutsayliuk, Z. "Nekotorye voprosy reformirovaniia sistemy bukhgalterskogo ucheta: kontseptsii i realizatsiia" [Some issues of the reform of the accounting system: concept and implementation]. *Bukhgalterskiy uchets i audit*, no. 10 (2007): 11-17.
- Holov, S. F. *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektivy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects for development]. Kyiv: Tsentri navchalnoi literatury, 2007.
- Holov, S. "Rol ekonomichnykh teorii u podalshomu rozvytku bukhgalterskoho obliku" [The role of economic theory in the further development of accounting]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*, no. 8 (2013): 3-9.
- Khendriksen, E. E. *Teoriia bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow: Finansy i statistika, 1997.
- Kidnatskaia, L. "Teorii bukhgalterskogo ucheta: sovremennye realii obnoveniia" [Accounting Theory: Contemporary Realities updates]. *Bukhgalterskiy uchets i audit*, no. 12 (2008): 30-33.
- Kuzminskiy, Yu. "Chto takoe sistema bukhgalterskogo ucheta?" [What is the accounting system?]. *Bukhgalterskiy uchets i audit*, no. 6 (2006): 8-11.
- Kuznetsova, S. "Sistema bukhgalterskogo ucheta: metodologicheskie i pravovye aspekty formirovaniia" [Accounting system: methodological and legal aspects of the formation]. *Bukhhalterskiy uchets i audit*, no. 4 (2008): 12-16.
- Lukin, V. A., and Maliarevskiy, Yu. D. "Uchetnaia sistema predpriiatiia kak obekt issledovaniia" [An enterprise system as the object of study]. *Biznes Inform*, no. 2 (2010): 40-46.
- Lehenchuk, S. "U poshukakh mety nauky pro bukhgalterskiy oblik" [Finding objective science of accounting]. *Bukhhalterskiy oblik i audyt*, no. 12 (2011): 39-44.
- Moshchenko, N. P. *Mezhdunarodnye standarty ucheta i finansovoy otchetnosti* [International standards of accounting and financial reporting]. Moscow: Ekzamen, 2005.
- Machuga, R. "Organizatsionnye predposylki proektirovaniia informatsionnoy sistemy bukhgalterskogo ucheta na predpriiatii" [Organizational prerequisites for designing information system of accounting in the enterprise]. *Bukhgalterskiy uchets i audit*, no. 12 (2007): 35-41.
- Naribaev, K. N. *Organizatsiia bukhgalterskogo ucheta v SShA* [Accounting organization in the United States]. Moscow: Finansy, 1979.
- Pushkar, M. S. *Rozrobka sistem obliku* [Development of accounting systems]. Ternopil: Kart-blansh, 2004.
- Petrushevskiy, Yu. L., and Strelnikov, O. I. "Sutnist natsionalnoi sistemy bukhgalterskoho obliku iak ob'iekta derzhavnoho rehulivannia" [The essence of the national accounting system as an object of state regulation]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, no. 3 (2008): 80-88.
- Teoriia sistem i sistemnyy analiz v upravlenni organizatsiiami* [Systems theory and systems analysis in the management of organizations]. Moscow: Finansy i statistika; INFRA-M, 2009.
- Uemov, A. I. *Sistemnyy podkhod i obshchaia teoriia sistem* [System approach and general systems theory]. Moscow: Mysl, 1978.