

РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ: НА ШЛЯХУ ДО МОДЕЛЮВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Досліджено призначення рахунків бухгалтерського обліку в процесі моделювання діяльності підприємства, розкрито їх сутність як моделей облікової інформації

*“Модель – це скелет,
а теорія – це цілий організм,
включаючи м'ясо”
Ф. Джордж*

Постановка проблеми. Наукові знання існують та розвиваються не ізольовано, всі вони взаємопов'язані, і в кожній окремій є ознаки всезагальності. На думку М. Планка, “...існує безперервний ланцюг від фізики до хімії через біологію та антропологію до соціальних наук, ланцюг, який в жодному місці не може бути розірваний, хіба лише навмисно” [9, с. 30]. Така взаємодія будується, насамперед, на використанні різними науками певних універсальних інструментів дослідження. Одним із таких загальнонаукових інструментів та способів наукового дослідження, що має статус гносеологічної категорії, виступає моделювання.

Моделювання – метод наукового пізнання, що ґрунтується на заміні предмета або явища, що досліджуються, на їх аналог, модель, що містить істотні ознаки оригіналу. Завдяки даному методу пізнання дійсності досягається можливість експериментувати над об'єктом дослідження з метою визначення результатів, до яких може призвести зміна окремих підсистем та елементів системи в загальній системі.

Моделювання можна використовувати для відображення будь-яких процесів, в тому числі й у сфері бухгалтерського обліку. Сама система бухгалтерського обліку на підприємстві багатьма вченими позиціонується як певна модель господарської діяльності, яка функціонує завдяки послідовному моделюванню господарських процесів. В той же час, система користується

певними моделями, які виступають, насамперед, елементами методу бухгалтерського обліку. У даному контексті ми можемо розглядати рахунки бухгалтерського обліку – елементарні одиниці реєстрації, групування, накопичення, узагальнення, зберігання, контролю та передачі інформації про зміни в складі господарських засобів, їх джерел та господарських процесів, що відбуваються на підприємстві – як певні облікові моделі. Адже застосування даного елемента методу системою бухгалтерського обліку надає можливість у спрощеній та достовірній формі екстраполювати усі факти господарського життя та представляти дані про них у зручному для користувача вигляді. Завдяки рахункам моделюється процес кругообороту капіталу всередині підприємства (пермутації) чи його кругооборот із зовнішнім середовищем (модифікації) за допомогою записів одразу на двох чи декількох рахунках. Крім того, завдяки кореспонденції рахунків, на яких відображаються різні об'єкти господарської діяльності, не лише моделюється загальна картина діяльності підприємства, а й реалізується системоутворююча функція бухгалтерського обліку на підприємстві. Отже, рахунок та подвійний запис виступають основами моделювання системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Метою даної публікації є дослідження ролі рахунків бухгалтерського обліку в процесі моделювання діяльності підприємства, розкриття їх сутності як моделей облікової інформації.

Для виконання поставленої мети сформульовано наступні **завдання**:

1) дослідження через сутність моделювання як наукового методу пізнання дійсності змісту методу моделювання в дослідженні нових об'єктів і предмету бухгалтерського обліку;

2) розгляд рахунків бухгалтерського обліку як моделей з важливим інформаційним навантаженням, зокрема їх структурної побудови, змісту в умовах комп'ютеризації.

Викладення основного матеріалу.
Моделювання як метод наукового пізнання.
Моделювання – це особливий та універсальний метод наукового пізнання, який застосовується не стихійно, а свідомо й систематично, і знаходить своє застосування у працях різного наукового спрямування.

З філософської точки зору, моделювання передбачає попереднє більш або менш глибоке й різнобічне дослідження змодельованого об'єкту, тобто формування і збагачення образу цього об'єкта в свідомості суб'єкта, який пізнає. При такому аналізі пізнання маємо справу, насамперед, із різноманітністю форм моделювання, які почали розроблятися ще в античну епоху, одночасно з появою наукового пізнання.

Сутність методу моделювання у філософському контексті полягає: а) у заміщенні об'єкта дослідження: замість заданого явища – зразка (натури) дослідженню підлягає інший, йому подібний – модель; б) в ролі основи для заміщення служить подібність явищ в широкому розумінні цього слова, включаючи якісний, кількісний та структурно-логічний види аналогії [1, с. 55].

З точки зору фізичної науки, під моделюванням розуміється заміна вивчення явища в натурі, яке нас цікавить, вивченням

аналогічного явища на моделі меншого чи більшого масштабу, звичайно, в спеціальних лабораторних умовах [13].

Праці з кібернетики розкривають методичні аспекти застосування методу моделювання в розробці систем та управління ними. В математичних дослідженнях моделювання викладається з позиції розробки і доведення взаємозалежностей між явищами аналітичним способом.

Метод моделювання широко представлений в економічних дослідженнях, на що наголошує доц. М.М. Шигун [17, с. 325]. Застосування методів математичного моделювання в економічній науці почалося в політико-економічних дослідженнях. У 1778 р. Ф. Кене зробив спробу описати процес суспільного відтворення, а К. Маркс розробив змістовну і глибоко формалізовану схему даного процесу, сформулювавши, по суті, його математичну модель. Вперше систематично математичні методи почав використовувати у 1838 р. А. Курно, а Л. Вальрас у 1874 р. визначив роль і місце даних методів у вивченні економіки та продемонстрував їх практичні можливості.

В теорії моделювання процес побудови моделей зводиться до дослідження властивостей певного об'єкта вивченням (дослідженням, аналізом) аналогічних властивостей іншого об'єкта, більш зручного для дослідження, який знаходиться з першим у певній відповідності [2, с. 12-13]. Перший об'єкт називається в цьому випадку оригіналом, а другий – моделлю. У ролі оригіналу може виступати, наприклад, певна проблема, моделлю якої буде задача меншого рівня складності. В теорії моделювання під оригіналом розуміють об'єкт, певні властивості (аспекти) якого підлягають вивченню методом моделювання. Модель же являє собою явище, технічний пристрій, символічне утворення чи інший умовний образ, який перебуває з оригіналом у певній відповідності та здатний заміщати оригінал в процесі дослідження, забезпечуючи отримання необхідної інформації про оригінал.

Більшість дослідників наукової проблематики моделювання схильні ототожнювати його з побудовою теоретичних образів у формі визначених понять, категорій, їх взаємозв'язку. Поряд з цим традиційним розумінням процесу моделювання є й інше його трактування. Його ще розглядають як зіставний процес економіко-математичного моделювання. Якщо опис у його традиційному значенні, за переконливим твердженням І.Й. Яремка [18, с. 34], – необхідний момент (результат) процесу дослідження, то опис у його другому значенні (як моделювання в його математичному

розумінні) становить окрему фазу дослідницького процесу, якраз ту, якою повинно завершуватися наукове дослідження.

Проф. Н.М. Малюга [7] звертає увагу на те, що головна відмінна риса моделювання від інших методів дослідження полягає в тому, що його можна визначити як процес виділення найбільш суттєвих властивостей будь-яких явищ, оскільки модель є відображенням цих суттєвих властивостей.

В цілому роль моделювання у пізнанні дійсності можна виявити при аналізі його основних функцій та завдань, перелік яких наведений на рис. 1.

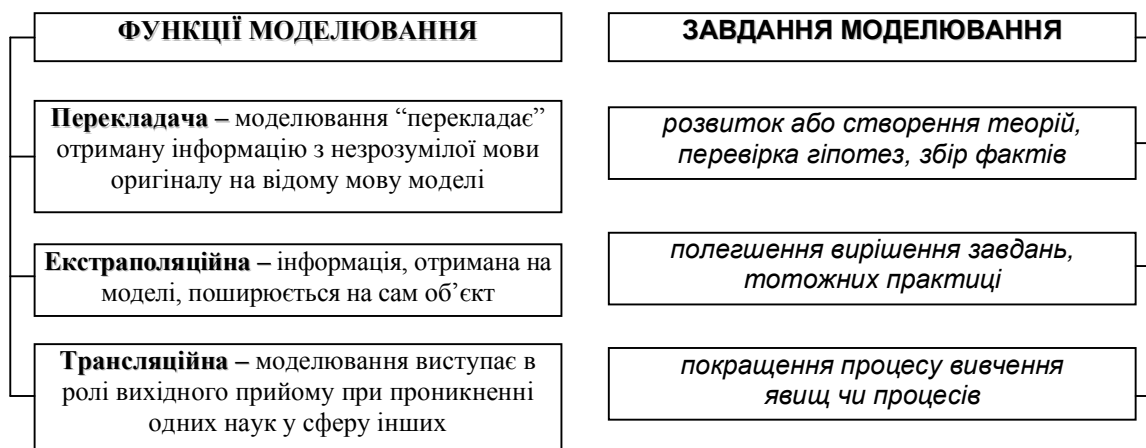


Рис. 1. Функції та завдання моделювання

Розглядаючи функції моделювання, слід зазначити, що в умовах органічної єдності діалектичних процесів диференціації й інтеграції наук важливе місце належить трансляційній функції моделювання. Моделювання – це перевірене знаряддя синтезу знання. Воно пов’язане з використанням таких логічних форм, як аналогія, екстраполяція, гіпотеза, які, звичайно, мають і самостійне значення поза процесом побудови моделей. Однак для з’ясування місця і ролі моделей у пізнанні найбільше значення має аналіз їхніх взаємозв’язків з такою вищою формою пізнавального процесу, як послідовна теорія явища.

Слід вказати на підлеглість моделювання головному завданню – створенню або розвитку наукової теорії, здатної пояснити деяку сферу об’єктивної реальності та

визначити шляхи практичного її перетворення. Об’єктивним критерієм істинності модельного знання, як і для будь-якої іншої пізнавальної форми та процесу пізнання в цілому, є суспільно історична практика.

Основні проблеми моделювання пов’язані з розумінням сутності поняття моделей, принципами та методами їх побудови й аналізу. Адже без розуміння основ конструювання моделі неможливим виступає процес наукового пізнання змодельованих об’єктів чи явищ дійсності.

Термін “модель” вживається в розумінні “метод”, “аналог”, “зразок”, “система”, “структура”, “формалізована теорія” чи “формальна система”, “інтерпретація”, “репрезентація”, “алгоритм”, “система

рівнянь та нерівностей” і т.д. Усі вони так чи інакше будуть правомірні в контексті певних міркувань. Наприклад, Р. Чао в 1962 р. [1, с. 14], виклавши концепції моделі, які містилися у працях західних філософів та лінгвістів, представив список з 30 синонімів поняття моделей та близько 20 інших уявлень, які, з його точки зору, суперечать змісту терміну “модель”, але неправомірно називаються “моделями”. А.І. Уємов в 1971 р. [1, с. 14] віднайшов ще більше різноманіття визначень поняття “моделі”, які розкривалися у працях радянських та зарубіжних авторів, та склав таблицю з 37 “різних понять моделі”.

Досить широко трактує семантику моделей дослідник К.Б. Батороев [1, с. 11], позначаючи модель як просту, основну “клітину” пізнання. Проведений ним аналіз засвідчив, що в цій “клітині” закладений, по суті, зародок усіх логіко-гносеологічних протиріч сучасного наукового дослідження.

Оскільки об’єкт, який вивчається, та їх сукупність (множина об’єктів), як правило, розглядаються як онтологічна система, це говорить про те, що поняття моделі органічно пов’язане з категоріями “система” та “структура”. Цим визначається принципова можливість застосування системного підходу до аналізу загальних проблем моделювання та його місця в структурі наукових досліджень.

Таким чином, під моделлю будемо розуміти створену чи обрану суб’єктом систему, яка відтворює суттєві для конкретної мети пізнання сторони (явища, властивості, процеси, відношення) об’єкта, який вивчається, та служить опосередкованим способом отримання знання про цей об’єкт. У зв’язку з цим, моделювання можна розглядати як метод опосередкованого одержання інформації про об’єкт пізнання за допомогою дослідження деякого замітника об’єкта, що знаходиться з ним у певній відповідності.

Залежно від природи об’єкта, цілей, методів та особливостей його опису, моделі можуть бути класифіковані за цілою низкою ознак.

У гносеологічному розумінні моделі, як правило, поділяються на два основних види: *речові (матеріальні)* у формі системи, що реально функціонує, і *уявні (ідеальні)* у формі ідеальних структур. Моделі першого виду відтворюють будь-який предмет, явище, і підпорядковуються природним законам фізики, механіки. Моделі другого виду відображають образи, що мають визначений зміст, виражений у відповідній знаковій формі, у вигляді схем, графіків, креслень, формул, системи рівнянь. Останні деякі дослідники поділяють на *наочні, чуттєво-уявні* та *абстрактно-логічні* [16, с. 13-14]. Крім цього, за природою оригіналу виділяють детерміновані та стохастичні моделі, за повнотою врахування і відтворення в межах моделі параметрів оригіналу та процесів у ньому – на повні, неповні, наближені [2, с. 36].

При застосуванні моделювання в бухгалтерському обліку усі перераховані види моделей можуть мати місце.

Моделювання в арсеналі бухгалтерських досліджень. Моделювання, будучи складним методом наукового пізнання, застосовується в бухгалтерському обліку, але при цьому воно не є одним з його елементів методу. Про це зазначають проф. В.Ф. Палій та проф. Я.В. Соколов: “моделювання не можна розглядати як новий елемент методу бухгалтерського обліку... моделювання варто розглядати як засіб опису й удосконалення методики бухгалтерського обліку” [11, с. 110]. В основу визначення методу бухгалтерського обліку вчені поклали принцип моделювання об’єктів і процесів через створені зображення, образи або описи. Вони вважають моделювання новим етапом в розвитку науки про бухгалтерський облік, що дає змогу глибше і краще усвідомити вже відомі методи. Тому моделювання розглядається як засіб відображення та удосконалення методики бухгалтерського обліку.

Для забезпечення дієвості моделювання як загальнонаукового методу дослідження в бухгалтерському обліку, на думку

проф. Я.В. Соколова, необхідно дотримуватися наступних трьох аспектів: аналітичного розкладання економічної інформації, синтетичного узагальнення економічної інформації і часової складової [7, с. 129].

“Бухгалтерський облік – за словами проф. Я.В. Соколова і проф. Р.С. Рашитова, – представляє інформаційну модель господарського процесу. Тому вся його система є послідовним моделюванням господарського процесу, моделюванням від більш низького рівня абстракції до більш вищого її рівня” [14, с. 5]. Тому в широкому розумінні методом науки бухгалтерського обліку виступає моделювання реальної картини господарської діяльності.

У зв'язку з цим, моделювання господарської діяльності може здійснюватися від системи рахунків бухгалтерського обліку до звітності, тобто від мінімоделей до агрегованих моделей звітності. Або від моделей первинних документів через систему подвійного відображення операцій на рахунках до балансових узагальнень. Існує наукова думка, що першим проявом моделювання в бухгалтерському обліку можна вважати появу подвійного запису на рахунках бухгалтерського обліку ще в період раннього Середньовіччя. Л. Пачолі – перший, хто ввів до бухгалтерського обліку моделювання, що базувалось на комбінаториці. Це давало можливість побудувати загальну модель, в межах якої будь-який обліковий факт пояснюється як окремий випадок.

На початку XIX століття Мартін Батайлль спробував тлумачити основні облікові категорії як певні моделі. Дослідження у цьому напрямі також здійснювали М.О. Блатов, Е.Т. Джонс, О.П. Рудановський, Є.Є. Сіверс, Я.К. Хаур, Дж. Чербоні, І.Ф. Шер. Для моделей бухгалтерських рахунків логісмографічну теорію запропонував Дж. Чербоні, застосування складного математичного апарату, заснованого на комбінаториці, описав Є.Є. Сіверс [4].

Відомими є також класифікаційні моделі А.А. Шапошнікова, моделі факторних систем, індексні моделі (О.В. Єфімова, Г.В. Ковалевський, Р.С. Сайфулін, А.Д. Шеремет), імітаційні моделі (Г.М. Гладкий), математичні моделі обліково-аналітичних робіт (М.І. Баканов, І.І. Каракоз, А.Н. Кашаєв, В.З. Нікітіна, А.І. Ставчиков, В.І. Стоцький, С.К. Татур, А.Д. Шеремет, М.Г. Чумаченко, Е.Г. Яковенко), кількісне моделювання компонентів обліку (А.Л. Белл, Г.Л. Скапенз, К.А. Друрі), графічне подання інформації про здійсненні господарські операції (С.І. Волков, В.Г. Макаров, В.С. Рожнов) та ін. [3, с. 173-174].

На думку проф. М.С. Пушкарка [12, с. 23], моделювання в обліку забезпечується наявністю плану рахунків (при цьому немає значення чи він затверджується урядом, як в Україні або Франції, чи розробляється кожним підприємством окремо, як в США, Великобританії та інших країнах); а також формами фінансової звітності (баланс, прибутки та їх розподіл та інші).

Моделювання розвивається з розвитком наукової думки, а реалізація цього методу відповідає потребам практики. Внаслідок цього, зазначає проф. Н.М. Малюга [7] з'являються бухгалтерські моделі аналітичного та прогностичного характеру: аналітичні моделі, які можна побудувати, прийнявши концепцію, що аналіз господарської діяльності виступає невід'ємною частиною бухгалтерського обліку; прогностичні моделі, які, по суті, виступають методологічними (або інтерактивними) моделями, що дозволяють формувати методологію бухгалтерського обліку залежно від переважаючих інтересів суб'єктів.

Побудова таких моделей – на думку Н.М. Малюги, – найвищий на сьогоднішній день ступінь прояву застосування моделювання в бухгалтерському обліку на теоретичному рівні, що дозволяє зробити можливим отримання принципово нових методологічних рішень і вийти на новий етап розвитку науки про бухгалтерський облік.

Усі розроблені провідними вченими моделі відрізняються предметом і об'єктом дослідження, метою функціонування. Впроваджені вченими концепції моделювання свідчать про те, що вони, насамперед, спрямовані на вибір найбільш обґрунтованих методологічних рішень, що надає можливість удосконалити систему облікової інформації на наукових засадах, на прогнозування процесів господарської діяльності і шляхів розвитку бухгалтерського обліку, а також на формалізацію бухгалтерських задач і процедур.

Моделювання системи рахунків в традиційній системі бухгалтерського обліку. В бухгалтерському обліку моделювання використовується для

відтворення фактів господарського життя, розробку й удосконалення методики їх відображення, спрямованої на одержання й обробку даних про об'єкти обліку, а також для прийняття ефективних управлінських рішень. При цьому моделювання господарської діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку характеризується предметною областю, і є складною системою, яка оперує спеціальними прийомами та способами, що знаходяться між собою у нерозривному зв'язку. Абстрагуючись від складності такого моделювання, нами окреслено основні, на наш погляд, складові моделювання на підприємстві (рис. 2).



Рис. 2. Моделювання господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку

Інформаційною базою в розробленій моделі виступає єдиний масив бухгалтерських записів, зроблених на основі первинних документів. Ці записи, доповнені даними аналітичного обліку, задають логічну та змістовну сторони господарським операціям. Найбільш важливим при цьому є моделювання кореспонденції рахунків, що описують і розкривають економічні та правові відносини суб'єктів господарювання, утворюючи визначений ланцюг обміну інформацією про господарські операції, що відображають існуючий між рахунками зворотний зв'язок. Сукупність аналітичних і синтетичних рахунків відображає структуру моделі формування облікових даних, обороти

по рахунках залежать від прийнятих управлінських рішень, а їх сальдо характеризує елементи моделі на початок і кінець звітного періоду.

Формалізація фактів господарського життя, шляхом відображення їх взаємозв'язку, математичного опису, балансового узагальнення в облікових регістрах та формах фінансової звітності, виступає заключним етапом моделювання економічної дійсності на підприємстві.

Реалізація інформаційних зв'язків всередині змодельованої системи бухгалтерського обліку можлива за рахунок подвійного відображення кожної операції, що відбувається на підприємстві.

Математично розкрити форму подвійного запису та показати взаємозв'язок майна та джерел його утворення у господарських процесах дозволяє широке використання **моделей бухгалтерських рахунків**. При цьому подвійне відображення облікових даних є способом координації рахунків, встановлення їх взаємозв'язку й узгодження між ними. Інформаційні зв'язки між рахунками бухгалтерського обліку є певними моделями, які описують реальні ситуації, що розкривають економічні і правові відносини учасників господарського процесу.

У бухгалтерському обліку рахунки є практичною моделлю відображення фактів господарського життя в обліку, та мають теоретичне навантаження, адже моделювання рахунків бухгалтерського обліку дозволяє показати можливі канали інформаційних потоків і досягнуті результати.

Складові рахунку розвивались разом з обліковим вченням про рахунки бухгалтерського обліку в цілому¹. Кожен рахунок бухгалтерського обліку, маючи внутрішню двосторонню структуру, є, за висловом В.Ф. Палія [8, с. 22], ніби мінібалансом, дозволяючи отримувати розгорнуту балансову ув'язку за наступною схемою: початкове сальдо, плюс оборот, який збільшує сальдо, мінус оборот, який зменшує сальдо, дорівнює кінцевому сальдо за певний період. Сальдо можна отримати після відображення кожної операції або декількох операцій, записаних на рахунку.

Найбільш поширеним підходом до побудови рахунків і до сьогодні залишається підхід автора балансової теорії І.Ф. Шера, який вивів рівняння відкриття бухгалтерських рахунків через формальне балансове рівняння (Активи = Капітал власника + Зобов'язання). Розміщення початкового сальдо (по дебету чи кредиту рахунку) для рахунків активів, капіталу і зобов'язань залежить від місцезнаходження об'єкта обліку в бухгалтерському балансі. Активи розміщуються на лівій стороні балансу,

відповідно, початкове сальдо на рахунках активів (і відповідно збільшення) повинно розміщуватися на лівій стороні рахунку, тобто по дебету. Для пасивів (капіталу, резервів і боргових зобов'язань організації) спостерігається протилежна картина – правостороннє розміщення в балансі таких об'єктів бухгалтерського спостереження передбачає розміщення сальдо на цих рахунках на правій стороні, тобто по кредиту.

Структура будь-якого рахунку передбачає: початкове сальдо, показники, що відображають збільшення початкового значення (на тій же стороні рахунку), і показники, що призводять до зменшення (на протилежній стороні) початкового значення; підсумковий результат за усіма записами на кожній стороні, що називається в бухгалтерському обліку оборотом (дебетовий та кредитовий), кінцеве сальдо – показник, який характеризує стан об'єкта бухгалтерського спостереження на кінець звітного періоду.

У західному обліку початкове сальдо включається до відповідного обороту (дебетового чи кредитового), і тоді кінцеве сальдо можна обчислити різницею оборотів: $ДО - КО = + (-) СК$ [6, с. 315].

При перевищенні дебетового обороту над кредитовим у формулі знак (+) і сальдо кінцеве записується по дебету, в протилежному випадку наявний знак (-), і показник на кінець періоду записується по кредиту рахунку.

У польській обліковій практиці сальдо початкове і сальдо кінцеве розміщуються по різні сторони, тобто, якщо в активних рахунках сальдо початкове розміщується в дебеті, то сальдо кінцеве – в кредиті рахунку; в пасивних рахунках – сальдо початкове на кредитовій стороні, сальдо кінцеве – на дебетовій [19, с. 288].

Виходячи з особливостей записів на активних та пасивних рахунках, мають бути витримані наступні рівності:

$$S' + ДО = КО + S'' \text{ – для активних рахунків}$$

$$S' + КО = ДО + S'' \text{ – для пасивних рахунків}$$

¹ Детальніше див. Боримська К.П. Розвиток рахункознавства: історія та перспективи // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 6-18.

У вітчизняній практиці обліку початкове сальдо в оборот не входить, і кінцеве сальдо записується в тій же частині рахунку, що і початкове. Для рахунків з дебетовим початковим і кінцевим сальдо, на яких обліковуються активи, підсумковий показник розраховується за сумою початкового сальдо і дебетового обороту, зменшеною на кредитовий оборот, а для рахунків з кредитовим початковим і кінцевим сальдо, призначених для обліку капіталу і зобов'язань, підсумковий результат визначається сумою початкового сальдо і кредитового обороту за вирахуванням дебетового обороту:

$$S'' = S' + \text{ДО} - \text{КО} - \text{для активних рахунків}$$

$$S'' = S' + \text{КО} - \text{ДО} - \text{для пасивних рахунків}$$

Слід зазначити, що хоча в умовах комп'ютеризації обліку Т-модель бухгалтерських рахунків відсутня, тобто графічно структура рахунків не відображається, проте це не означає, що рахунки, як такі, не використовуються взагалі. В даному випадку вхідна інформація з первинних документів, за допомогою подвійного запису, переноситься до журналу бухгалтерських проводок (операцій) в якому записується кореспонденція відповідних рахунків, враховуючи зміни, які спричинила та чи інша господарська операція у складі засобів

підприємства та джерел їх утворення. Після реєстрації відповідних облікових даних відбувається їх логічна обробка з метою складання звітності та надання необхідної облікової інформації про стан та рух господарських засобів підприємства і джерел їх утворення різним користувачам, тим самим відтворюючи реальну дійсність економічної та фінансової діяльності суб'єкта господарювання.

В результаті проведеного аналізу будови рахунків можна зробити висновок, що завдяки своїй внутрішній структурі рахунки є невід'ємною моделлю відображення складу, структури та динаміки майна підприємства, його власного і залученого капіталу. За допомогою подвійного запису моделюється уявлення про рух господарських засобів та джерел їх утворення.

Завдяки взаємодії рахунків та подвійного запису знаходить своє відображення в обліку не лише інформація про наявність майна та джерел його утворення (агрегована в статичному балансі), але про й їхній рух у часі (відображена в динамічній моделі господарських процесів на підприємстві – звіті про фінансовий результат) (рис. 3).

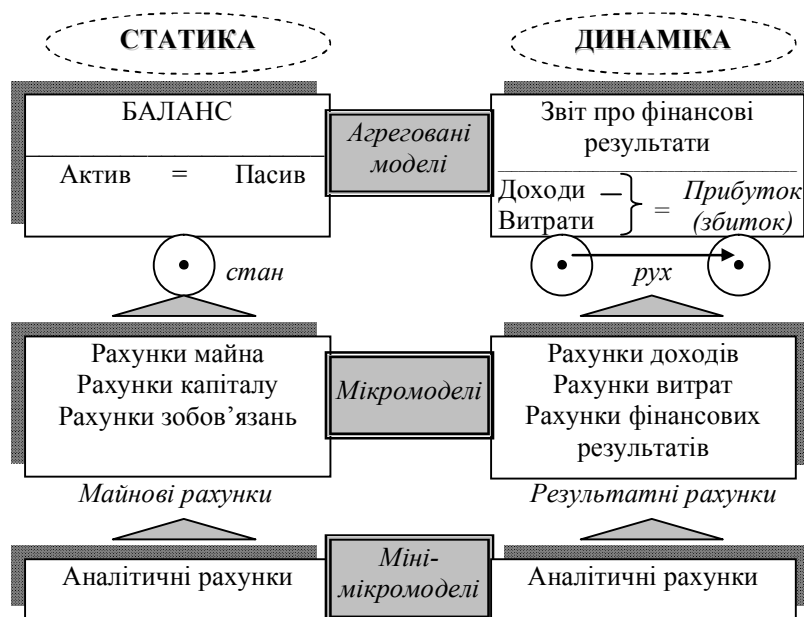


Рис. 3. Статичні та динамічні інформаційні моделі в традиційній системі бухгалтерського обліку

Згідно з фізичними дослідженнями, статика розглядає умови рівноваги тіл, тоді, як динаміка вивчає рух тіл у зв'язку з тими причинами (взаємодією між тілами), які породжують той чи інший характер руху. Оскільки рівновага – окремий випадок руху, закони статичної статичності впливають із законів динаміки.

Слід зазначити, що Отмар Шпанн (1878-1950 рр.) свого часу вважав неможливим використання в економічній науці таких термінів, як статика і динаміка, і зауважував, що економіка вивчає не причинно-наслідкові, а цільові зв'язки, тому що “корінь будь-якого господарського акту – етичний”.

Проте заперечити той факт, що бухгалтерський баланс відображає статичну діяльність підприємства, досить складно, адже саме баланс служить ніби фотокарткою наявних на підприємстві активів, капіталу та зобов'язань. З цього приводу проф. М.А. Кіпарісов свого часу відзначав: “Якщо уявити собі момент, коли підприємство припинить свою діяльність, то стан господарства на цей момент характеризується статикою. Цю статичність дає сальдовий баланс. На момент складання такого сальдового балансу дія сил вважається завершеною. Вона приведена у рівновагу, і баланс відображає стан підприємства у спокої. З другого боку, господарські операції, як певні сили, приводять в рух діяльність підприємства. Цей рух відображається в оборотах по рахунках балансу. Тому оборотний баланс може бути названий балансом динамічним” [5, с. 197]. Далі Кіпарісов встановлює межу між балансом статичним і балансом динамічним та статикою і динамікою самого балансу. Під останнім потрібно шукати частину балансу, яка визначає нерухомість та частину, яка визначає постійний рух. Момент знаходження такої межі вирішується в обліковій думці різними авторами по різному.

На нашу думку, такою межею розподілу статичної та динамічної частин в традиційній системі бухгалтерського обліку, є поділ всіх рахунків на дві основні групи – рахунків майнових, що створюють статичну діяльність підприємства, і рахунків результатних, що створюють її динаміку. Статичну та динаміку облікових процесів потрібно розглядати в контексті побудови балансу та звіту про фінансовий результат, а не в господарському житті підприємства, яке за своєю сутністю завжди динамічне. Тобто, якщо слід підвищити точність в оцінці майна підприємства, то необхідно приділити значну увагу елементам статичного балансу, якщо потрібно якомога точніше обчислити фінансовий результат, то, в першу чергу, слід дослідити показники звіту про фінансовий результат.

В умовах трансформаційних змін в економіці з метою відображення достовірної інформації в системі бухгалтерського обліку постає необхідність вести облік не лише в системі майнових та результатних рахунків, а й в новій системі рахунків, в якій знаходить своє відображення інформація про вплив як внутрішніх, так і зовнішніх факторів на систему бухгалтерського обліку. Адже мова йде про інформаційні потоки, які не дозволяють, за словами австрійського економіста, лауреата Нобелівської премії Ф. Хайека [15, с. 37], встановити чіткі “правила, які, перш за все, і дозволяють людині проводити відмінність між “моїм” і “твоїм”. Не завжди можна розділити інформацію на окремі “шматки” і прикріпити до кожного шматка “бірку” права власності на цей шматок. Так само часто важко визначити, хто першим “відкрив” інформацію і тим самим має законне право претендувати на титул “власності” на неї. Розвиток та обґрунтування нової системи рахунків належать до перспектив наших подальших досліджень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для подальшого розвитку бухгалтерської системи необхідною умовою виступає удосконалення методики використання методу моделювання в дослідженні нових об'єктів і предмету бухгалтерського обліку. В умовах трансформаційних перетворень в економіці це є запорукою поглиблення функціонального призначення бухгалтерського обліку як на рівні емпіричного пізнання, так і на теоретичному рівні.

Вважаємо, що під моделюванням слід розуміти метод опосередкованого практичного або теоретичного оперування об'єктом, при якому він не досліджується безпосередньо, а використовується допоміжна система, якій характерна певна відповідність з об'єктом, який пізнається, здатна замінити його на певних етапах пізнання і формує інформацію про змодельований об'єкт.

Виходячи зі всезростаючої ролі застосування методу моделювання в бухгалтерському обліку, який надає можливість розглянути проблеми під іншим кутом зору, ніж це робилося на основі традиційних підходів, цілком об'єктивним постає розгляд рахунків бухгалтерського обліку як певних моделей.

Рахунки бухгалтерського обліку є специфічними моделями бухгалтерського обліку, за допомогою яких описується і вивчається господарська діяльність підприємства. Саме рахунки бухгалтерського обліку і інформаційні зв'язки між ними (кореспонденція) дозволяють відтворити події та явища, які призвели до зміни стану господарських засобів в процесі господарювання. Адже за допомогою рахунків в бухгалтерському обліку реєструється, групується та узагальнюється інформація про факти господарського життя, їх стан та рух в процесі господарської діяльності суб'єкта господарювання.

В умовах автоматизації та комп'ютеризації обліку рахунки не зникають, зберігається поняття дебету та кредиту рахунку, дебетового і кредитового оборотів, початкового та

кінцевого сальдо, а також використовується аналітична модель рахунку у відповідності до об'єктів обліку, які реєструються в даній системі. Це вказує на те, що крім практичного характеру модель рахунків бухгалтерського обліку має теоретичне навантаження, так як рахунки є не тільки технічним засобом реєстрації, групування та систематизації облікової інформації, але й надають інформацію про економічний та юридичний зміст операцій, які на їх фіксуються за допомогою подвійного запису.

Застосування моделі рахунку надає можливість імітувати практичну дійсність, фіксуючи здійснені господарські операції, формалізуючи бухгалтерські задачі та процедури, надаючи можливість приймати управлінські рішення й прогнозувати на цій основі подальші шляхи розвитку бухгалтерського обліку. До перспектив розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку в контексті економічних змін (інформатизації суспільства, зростання значення соціального, клієнтського та екологічного капіталів) належить необхідність поглиблення предметного наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи важливість облікового відображення на них об'єктів частин зовнішнього середовища.

Список використаної літератури:

1. *Батороев К.Б.* Аналогии и модели в познании. – Новосибирск: Наука, 1981. – 318 с.
2. *Гліненко Л.К., Сухоносів О.Г.* Основи моделювання технічних систем. – Навч. посібник. – Львів: Видавництво “Бескид Біт”, 2003. – 176 с.
3. *Давидюк Т.В.* Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія і практика застосування: Дис. ... кандидата економічних наук: 08.06.04; – Житомир, 2003. – 264 с.

4. *Євдокимов В.В.* Моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і практика застосування: Дис. ... кандидата економічних наук: 08.06.04; – Житомир, 2005.
5. *Кипарисов Н.А.* Статика и динамика баланса // Счетоводство. – 1928. – № 3(54). – С. 197-204.
6. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 592 с.
7. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи / Дис. ... доктора економічних наук: 08.06.04; – Житомир, ЖДТУ, 2006. – 318 с.
8. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.
9. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979 – 304 с.
10. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.
11. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 197 с.
12. *Пушкарь М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
13. *Седов Л.И.* Методы подобия и размерности в механике. – М.: Наука, 1965.
14. *Соколов Я.В., Рашитов Р.С.* Моделирование как метод бухгалтерского учета. – Л.: ЛИСТ им. Ф. Энгельса, 1974.
15. *Хайек Ф.* Индивидуализм и экономический порядок. – М., 2000. – 282 с.
16. *Чолпан П.П.* Фізика: Підручник. – К.: Вища шк., 2004. – 567 с.
17. *Шигун М.М.* Моделювання економічних явищ: теоретико-методичні аспекти // Наукові праці національного технічного університету: Економічні науки, вип. 10, ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2006. – 386 с.
18. *Яремко І.Й.* Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.
19. *Mała encyklopedia rachunkowości.* Wydanie trzecie, zmienione i rozszerzone. – Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, 1964. – 934 s.

БОРИМСЬКА Катерина Павлівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Наукові інтереси:

- проблеми теорії бухгалтерського обліку;
- рахунки в системі бухгалтерського обліку;
- плани рахунків в системі регламентації бухгалтерського обліку