

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БОРИМСЬКА КАТЕРИНА ПАВЛІВНА

УДК: 657.21:657.41/.45

**РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ:
ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Житомир – 2010

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі бухгалтерського обліку і контролю в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник кандидат економічних наук, доцент
Давидюк Тетяна Вікторівна,
Житомирський державний технологічний університет,
докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Кірейцев Григорій Герасимович,
Національний університет біоресурсів
і природокористування України,
професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Заслужений працівник освіти України

кандидат економічних наук, доцент
Пархоменко Валерій Миколайович,
Міністерство фінансів України,
начальник Управління методології бухгалтерського обліку,
Заслужений економіст України

Захист відбудеться “17” березня 2010 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 14.052.01 у Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитися у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “08” лютого 2010 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.В. Олійник

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Розвиток ринкової економіки в Україні висуває підвищені вимоги як до якості інформації бухгалтерського обліку, так і до його теоретичного та методологічного інструментарію.

На етапі зародження бухгалтерської науки облікові теорії формувалися навколо категорій подвійного запису та рахунків. Саме вони визначали парадигму бухгалтерського обліку протягом тривалого періоду часу – фактично до другої половини ХІХ ст. завдяки напрацюванням таких дослідників, як Ф. Беста, А. Гільбо, Е. Леоте, Л. Пачолі, Дж. Россі, Дж. Чербоні, І.Ф. Шер, Е. Шмаленбах та ін. Увага багатьох вчених вітчизняної облікової думки ХІХ-ХХ ст.ст. (І.П. Бабенко, В.Д. Белов, Н.Р. Вейцман, Р.Я. Вейцман, О.М. Галаган, Я.М. Гальперін, Ф.В. Єзерський, М.В. Дембінський, М.А. Кіпарісов, І.В. Малишев, П.П. Німчинов, М.С. Помазков) також зосереджувалася на вивченні теорії обліку й сутності рахунків бухгалтерського обліку, розробці їх науково обґрунтованої класифікації, організації обліку на мікрорівні, який би забезпечував достовірність даних на макрорівні через централізоване використання єдиного плану рахунків та розроблених на його основі галузевих аналогів.

Вчення про рахунки в сучасній бухгалтерській науці недостатньо розвинуте, не зважаючи на їх теоретичну значимість як основних концепцій рахункознавства. За часів незалежності України захищено 48 дисертацій на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук зі спеціальності “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”, в 7-ми з яких розглядаються проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, в тому числі окремі проблемні питання подальшого розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку (дослідження С.Ф. Голова, Л.М. Кіндрацької, Г.Г. Кірейцева, Л.Г. Ловінської, Н.М. Малоги, М.С. Пушкаря, Л.В. Чижевської). Серед російських науковців в докторських дисертаціях піднімають дані питання О.О. Миронова, О.Х. Румак, В.І. Ткач, К.Ю. Циганков, С.Ш. Юлдашев.

Теоретичним і методичним аспектам розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку присвятили свої праці *вітчизняні* вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Т.В. Давидюк, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Н.М. Малога, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.Г. Швець, І.Й. Яремко; *сучасні вчені Російської Федерації та Республіки Білорусь*: М.І. Кутер, М.Ю. Медведєв, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, В.І. Стражев, В.І. Ткач, К.Ю. Циганков; *сучасні зарубіжні вчені*: Е. Бужим (E. Burzym), П. Вуйтович (P. Wójtowicz), М. Гмитрашевич (M. Gmytrasiewicz), М. Добія (M. Dobija), Й. Дорачинський (J. Doraczyński), Ю. Іджірі (Y. Ijiri), Р. Маттесіч (R. Mattessich), Ж. Ришар (J. Richard), К. Чубаковська (K. Czubakowska), А. Шихта (A. Szychta).

Однак комплексні та системні дослідження з вивчення та удосконалення теоретичного й практичного аспектів застосування рахунків відсутні.

Необхідність вивчення теорії бухгалтерського обліку зумовлена не лише тим, що багато напрацювань попередників безпідставно забуті і не розвиваються вітчизняною наукою протягом останніх десятиків років, але й тим, що зміна умов господарювання розкриває нові можливості формування і представлення інформації на рахунках. З активним впровадженням інформаційно-комп'ютерних технологій видозмінюється форма рахунків, розширюються можливості аналітичних записів, що створює передумови для

визначення нових шляхів удосконалення вчення про рахунки та розробки робочого плану рахунків. При цьому нерозуміння суб'єктами управління необхідності застосування науково-обґрунтованих підходів до розробки робочого плану рахунків (лише на 22 % досліджених підприємств робочі плани рахунків можна вважати достатньо інформативними та розробленими з урахуванням специфіки діяльності й запитів управлінців) часто призводить до прийняття необґрунтованих та неефективних рішень. У зв'язку з цим проблемні питання формування і застосування рахунків бухгалтерського обліку потребують глибокого дослідження та нового поштовху в своєму розвитку.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету за темами № 311 “Аналітичне забезпечення економічної діяльності в контексті інтеграції України в Європейський союз” (номер державної реєстрації 0106U008457) – виконано дослідження міжпредметних зв'язків обліку та економічного аналізу в частині інформаційного забезпечення та ролі в ньому рахунків бухгалтерського обліку; № 28 “Методологія моделювання національної системи бухгалтерського обліку в умовах трансформаційного економічного розвитку” (номер державної реєстрації 0109U001876) – окреслено шляхи удосконалення плану рахунків з метою гармонізації бухгалтерської інформації на рівні суб'єктів господарювання та на рівні держави, а також розроблено пропозиції щодо побудови інноваційної методики викладання облікових дисциплін для студентів економічних спеціальностей.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення порядку формування й застосування рахунків бухгалтерського обліку як елемента його методу в умовах інституціональних змін і застосування інформаційно-комп'ютерних технологій для сприяння ефективності функціонування обліку як інформаційного джерела забезпечення оперативного управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Для досягнення поставленої мети в роботі сформульовано завдання:

- ідентифікувати сутність поняття “рахунок бухгалтерського обліку” та його функціональне призначення;
- провести аналіз існуючих класифікацій рахунків бухгалтерського обліку в частині оцінки їх адекватності потребам користувачів;
- окреслити особливості застосування рахунків бухгалтерського обліку в моделюванні процесів господарської діяльності підприємства;
- виявити ступінь обґрунтованості підходів до розробки планів рахунків бухгалтерського обліку для формування теоретичних засад їх удосконалення;
- обґрунтувати напрями удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України;
- систематизувати підходи до розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, на основі яких повинні визначатися його обсяг і зміст;
- проаналізувати процедури розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку як елемента облікової політики підприємства;
- розкрити призначення і проблемні питання формування й застосування рахунків бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій.

Об'єктом дослідження є рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку в умовах інституціональних змін і застосування інформаційно-комп'ютерних технологій.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні питання, пов'язані з удосконаленням порядку формування і застосування рахунків бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод пізнання. При вивченні розвитку рахунків у контексті генезису наукової думки використовувався історичний метод. Крім того, у результаті поєднання даного методу на основі системного підходу з аналізом і синтезом систематизовано існуючі вчення про рахунки в розрізі облікових теорій. Застосування методів групування, порівняння й конкретизації дозволило визначити місце робочого плану рахунків в обліковій політиці підприємства, принципи та методiku його розробки. Використання методів причинно-наслідкового зв'язку та моделювання сприяло удосконаленню класифікацій рахунків і планів рахунків, розробці узагальненого кодифікатора рахунків. Для вивчення стану розробки та змістовного наповнення робочих планів рахунків на досліджуваних підприємствах застосовано статистичне спостереження, анкетування і групування. Для наочного представлення статистичних даних та результатів дослідження використано графічний метод.

Інформаційною базою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених, плани рахунків та нормативні документи України й інших країн з бухгалтерського обліку, матеріали науково-практичних конференцій, довідково-інформаційні видання, результати проведеного анкетного опитування.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням порядку формування і застосування бухгалтерських рахунків для забезпечення ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку як основи результативного управління підприємством, а саме:

вперше одержано:

– систему принципів розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку (легітимності, оптимізації критеріїв, однорідності, системності, раціональності, адаптивності, багатозначного кодування), дотримання яких сприяє задоволенню інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів, створює можливості достовірно формувати показники бухгалтерської звітності, оперативно та результативно проводити аналіз, вчасно здійснювати контроль і виявляти причини відхилень у господарській діяльності підприємства;

удосконалено:

– класифікацію рахунків бухгалтерського обліку з виділенням таких рівнів її ознак: 1) за економічним змістом об'єктів обліку; 2) за призначенням і структурою; 3) за відношенням до балансу. Це дозволяє розкрити стійкі взаємозв'язки елементів класифікації, дослідити їх структуру, а також розмежувати й деталізувати об'єкти бухгалтерського відображення для підвищення ефективності управління ними;

– обґрунтування пізнавального призначення рахунків бухгалтерського обліку в умовах інституціональних змін в економіці через застосування їх як каталактичних моделей, на яких знаходять відображення об'єкти як внутрішнього, так і зовнішнього середовища діяльності підприємства (трансакційні витрати), використання яких надає можливість у спрощеній та зручній формі екстраполювати всі факти господарської діяльності й надавати дані про них у зрозумілому для користувача вигляді;

– класифікацію планів рахунків бухгалтерського обліку шляхом теоретичного обґрунтування запропонованих видів (за характером визначення фінансового результату; за розміщенням та кодуванням рахунків; за ознакою, прийнятою за основу при впорядкуванні синтетичних рахунків; за розмежуванням рахунків для цілей складання зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської звітності; за прив'язкою до різних форм звітності), застосування якої дозволить деталізувати підходи до розробки робочого плану рахунків та підвищити ефективність використання даних, відображених на рахунках бухгалтерського обліку, в інтересах управління;

– підходи до побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України в частині запропонованого його змістовного наповнення для різних рівнів управління та визначення компетенцій відповідних органів влади. Це дозволить посилити інформативність даного документа та забезпечити порівнянність даних про результати господарської діяльності підприємств у розрізі галузей економічної діяльності та країни в цілому;

– порядок розробки робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства (передбачає поетапне формування даного документа з урахуванням факторів впливу на цей процес), що забезпечує формування достовірної бухгалтерської інформації для оперативного прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

дістало подальший розвиток:

– трактування поняття “рахунок бухгалтерського обліку” з виділенням його теоретичного (елемент методу бухгалтерського обліку), практичного (прийом групування, зведення та зберігання даних) і дидактичного (знакова логіко-математична модель) змісту, що дозволило розробити пропозиції щодо напрямів застосування рахунків бухгалтерського обліку;

– теоретичні положення бухгалтерського обліку в частині обґрунтування поглиблення змістовного наповнення рахунків у процесі реалізації системою бухгалтерського обліку науково-пізнавальної, контрольної, інформаційної, соціальної та прогностичної функцій, дотримання яких надає можливість суб'єкту господарювання залежно від поставленої мети раціонально організувати ведення обліку, здійснювати планування, аналіз і контроль;

– розширення можливостей рахунків бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій в частині надання максимальної кількості аналітичних показників шляхом побудови паралельних лінійних систем аналітичних рахунків для кожного синтетичного рахунка чи субрахунка (реляційний підхід) в розрізі ознак, виділених підприємством, що дозволяє підвищити інформаційну місткість обліку та забезпечити можливість деталізації інформації для ефективного аналізу в інтересах управління.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення записів на рахунках в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій завдяки раціональному формуванню робочого плану рахунків. Основні теоретичні та прикладні розробки впроваджено в практичну діяльність підприємств і організацій:

– методика розробки робочого плану рахунків в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, яка дозволяє оперативно забезпечити структурні підрозділи

підприємства систематизованою інформацією про господарську діяльність підприємства з метою її оцінки, контролю та прогнозу (ТОВ “Укрлітнасія” (довідка № 441 від 04.11.2009 р.); ТОВ “Рекламне джерело” (довідка № 67 від 16.06.2009 р.));

– порядок і принципи розробки робочого плану рахунків, що сприяє зростанню ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та формуванню оперативної та достовірної бухгалтерської інформації (ТзОВ “Етікон” (довідка № 25 від 15.12.2008 р.), ТОВ “Крігеркотлосервіс” (довідка № 49/1 від 25.12.2008 р.));

– методика викладання та уточнений понятійний апарат щодо трактування рахунків бухгалтерського обліку, підходів до їх класифікації, призначення і принципів розробки плану рахунків у ході складання робочих навчальних програм і навчально-методичного забезпечення навчальних дисциплін “Бухгалтерський облік (теорія)”, “Фінансовий облік І”, “Фінансовий облік ІІ”, “Організація обліку”, “Історія бухгалтерського обліку”, “Інформаційні системи і технології в обліку”, а також при написанні монографії “Счетоведение” в 3-х томах (довідки Житомирського державного технологічного університету № 44-45/1299 від 06.11.2009 р.; Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України № 1230 від 27.10.2009 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на 10-ти міжнародних і всеукраїнських конференціях, зокрема: Міжнародній науково-практичній конференції магістрів та студентів “Облік і аудит: теорія, практика, перспективи” (м. Мелітополь, 17-19 червня 2005 р.); Міжнародній студентській конференції регіональних університетів “Студенческая научная весна в Бресте-2006” (м. Брест, 25-26 травня 2006 р.); XXXI-й та XXXIV-й науково-практичних міжвузівських конференціях, присвячених Дню Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир, 14-16 березня 2006 р.; 16-18 березня 2009 р.); Всеукраїнській студентській науково-практичній конференції “Совершенствование теории и практики учета, анализа и аудита для становления национальной учетной системы” (м. Севастополь, 28-30 листопада 2006 р.); П’ятій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій ідеям проф. І.В. Малишева та проф. П.П. Німчинова (м. Житомир, 27-28 лютого 2007 р.); V-й Міжнародній науково-теоретичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених “Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” (м. Тернопіль, 17 квітня 2007 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Проблеми і перспективи розвитку підприємництва” (м. Харків, 14-15 грудня 2007 р.); V-й Міжнародній науково-практичній конференції “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, 16-18 квітня 2008 р.); VII-й Міжнародній науковій конференції “Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку” (м. Житомир, 03-04 листопада 2008 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 10 статей у фахових виданнях (особисто автору належить 7,37 друк. арк.), 9 тез доповідей загальним обсягом 1,52 друк. арк.; 4 монографії (1 – одноосібно обсягом 15,12 друк. арк., 3 – у співавторстві

загальним обсягом 56,09 друк. арк.); 3 – в іноземних виданнях загальним обсягом 1,61 друк. арк.; серед публікацій, виданих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистого дослідження здобувача (44,93 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Основний зміст дисертації викладено на 199 сторінках друкованого тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків та списку використаних джерел із 462 найменувань. Робота містить 6 таблиць, розміщених на 6 сторінках, 37 рисунків, що розміщені на 34 сторінках і 17 додатків, викладених на 162 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

Перший розділ **“Теоретичні основи застосування рахунків бухгалтерського обліку”** присвячено розгляду таких питань: генезис наукової думки щодо сутності рахунків, їх роль у пізнанні та реалізації функцій обліку, класифікація рахунків як результат систематизації об'єктів бухгалтерського дослідження.

Безперервний процес розвитку бухгалтерського обліку призводив до видозміни сутності та змісту рахунків на різних етапах розвитку облікової думки. На підставі проведеного дослідження виділено чотири основні етапи еволюції вчення про рахунки в XIX-XX ст.ст. (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика етапів еволюції вчення про рахунки в XIX-XX ст.ст.

<i>Етап</i>	<i>Період</i>	<i>Характеристика</i>
I	1889-1917 рр.	Більшість авторів визначали рахунки як місця або сторінки, відведені в книгах для запису, що обумовлено безмашинним веденням обліку, розвитком різних способів реєстрації фактів господарської діяльності в регістрах у вигляді систематичних і хронологічних записів, розумінням обліку як сфери пізнавальної діяльності людини
II	1918-1944 рр.	Значна увага приділялася накопичувальній функції рахунків. Більшість вчених рахунки визначали як таблицю, яка слугує для запису змін у величині тих або інших частин активу або пасиву (41,8 %), і як місця або сторінки, відведені в книгах для реєстрації руху майна (16,7 %), що є недостатньо змістовним визначенням, адже при розгляді сутності рахунку не слід обмежуватися лише його формою
III	1945-1990 рр.	Рахунки визначалися переважно як спосіб групування (33 %), поточного відображення (22 %), контролю (21 %) та обліку (18 %) господарських засобів, їх джерел, а також господарських процесів та їх результатів. Основне призначення рахунків вбачалося в контролі наявності та руху господарських засобів, що обумовлено економічним розвитком й господарським устроєм країни в цілому
IV	1991 р. – до нашого часу	Переважають підходи, що наділяють рахунки функцією групування (30 %), відображення (17 %), контролю (12 %), а також обліку (8 %). В 16 % з проаналізованих праць рахунки визначаються як локальна інформаційна система, яка групує економічно однорідні об'єкти обліку, що спричинено широким розповсюдженням і використанням інформаційно-комп'ютерних технологій для ведення бухгалтерського обліку

Вивчення підходів за періодами дозволило обґрунтувати, що поняття **“рахунок бухгалтерського обліку”** не можна зводити до розуміння його виключно як матеріального носія інформації. Враховуючи те, що рахунки бухгалтерського обліку дозволяють ідентифікувати об'єкти управління для їх пізнання та облікового відображення, необхідним є врахування їх теоретичного та дидактичного змістів.

З теоретичної точки зору рахунки є одним із елементів методу бухгалтерського обліку, ведення записів на яких, особливо в умовах глобалізаційних процесів в економіці, є основою раціонально організованого бухгалтерського обліку для забезпечення ефективного процесу управління підприємством та реалізації заходів соціального захисту працівників. За умов застосування інформаційно-комп'ютерних технологій спрощується використання рахунків при одночасному збереженні їх змістовного навантаження. З точки зору практичного застосування, рахунки є прийомом групування, зведення та зберігання даних про економічно однорідні об'єкти обліку, що дозволяють їх ідентифікувати в інтересах управління, а з дидактичного – знаковою, логіко-математичною моделлю відображення стану і змін у складі однорідної частини майна, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства.

На основі аналізу існуючих підходів до класифікації рахунків бухгалтерського обліку виявлено порушення загальних правил їх розробки, що проявляються у невизначеності між авторами щодо виділення ознак (упродовж 1846-2009 рр. вченими виділялися 22 основні ознаки та більше 180 видів рахунків), громіздкості, перетину видів рахунків за різними ознаками та міжвидовими перетинами. Для усунення виявлених недоліків запропоновано класифікацію, в якій ознакою групування рахунків першого рівня є економічний зміст об'єктів, другого – призначення та структура рахунків, третього – відношення до балансу (рис. 1).

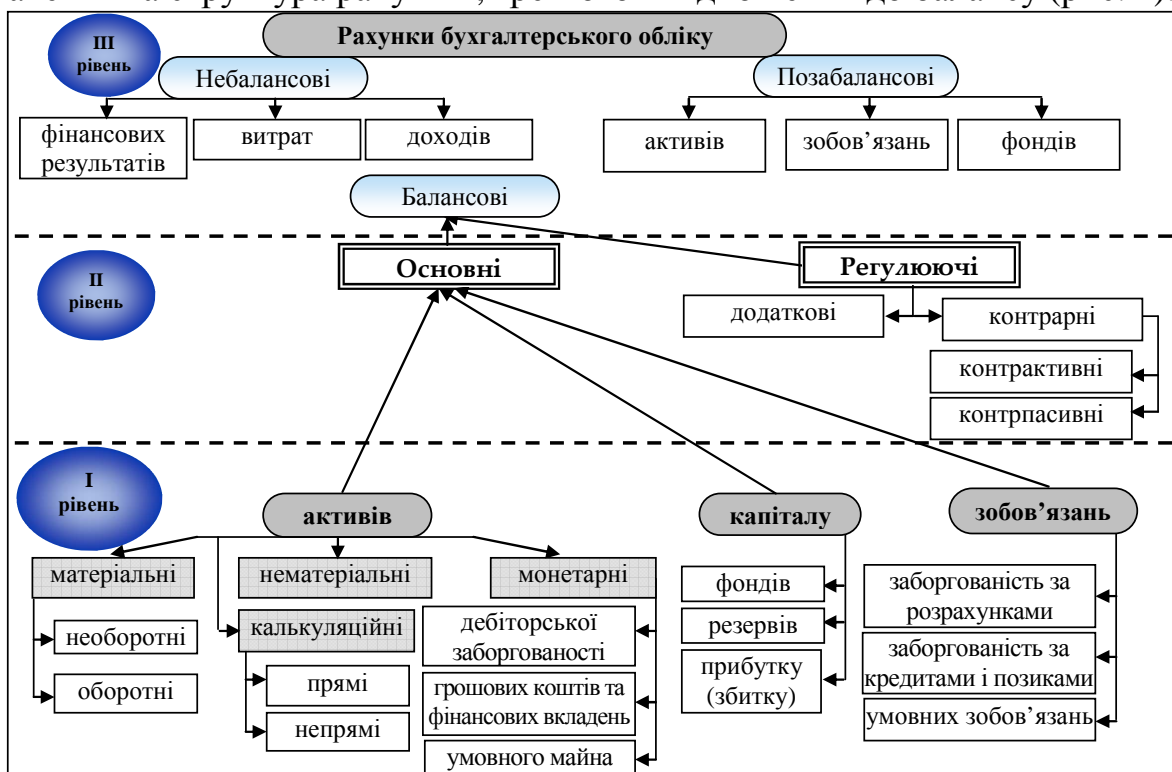


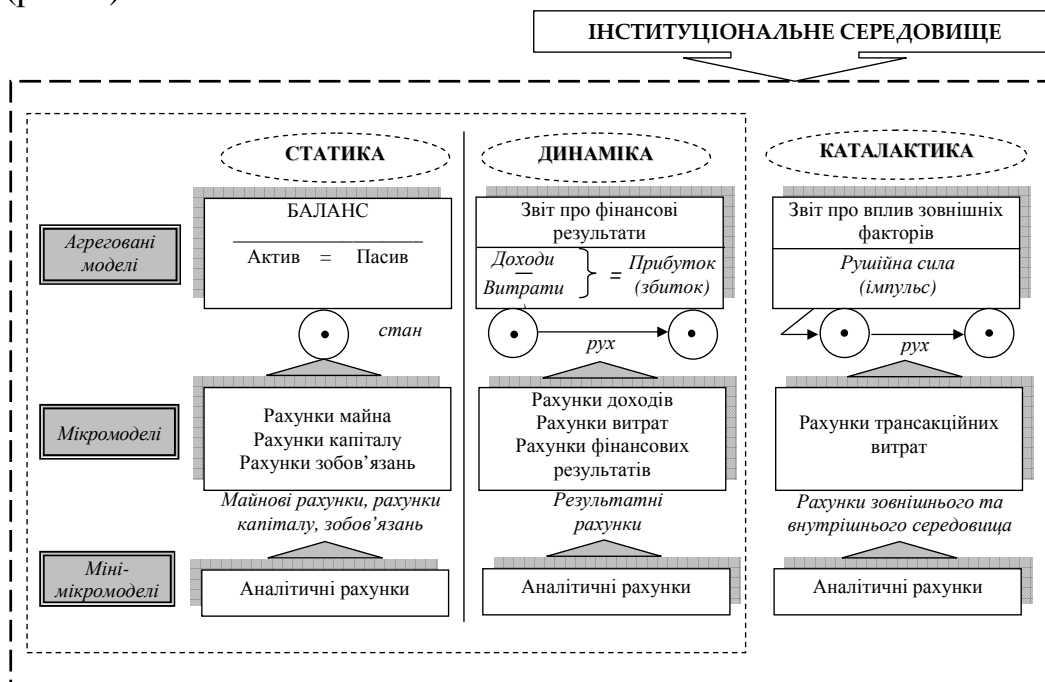
Рис. 1. Взаємозв'язок між рахунками згідно із запропонованою класифікацією рахунків бухгалтерського обліку

Запропонована класифікація рахунків за наведеними рівнями ознак дозволяє надати уявлення про стійкі взаємозв'язки її елементів, точну та деталізовану інформацію про об'єкти обліку і, як наслідок, підвищити ефективність управління ними на підприємстві.

Другий розділ “Рахунки бухгалтерського обліку в моделюванні процесів господарської діяльності підприємства” присвячено дослідженню підходів до моделювання діяльності підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку, напрямів побудови плану рахунків, принципів та порядку формування робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства.

Одним із факторів нераціональної організації та ведення обліку, здійснення контролю, аналізу та планування на підприємстві є відсутність належних теоретичних досліджень функціонального призначення рахунків. В результаті дослідження встановлено, що завдяки рахункам реалізуються науково-пізнавальна, контрольна та інформаційна функції бухгалтерського обліку, що забезпечує ефективне управління підприємством в цілому. Розширюється функціональне призначення рахунків бухгалтерського обліку в частині пізнання та обґрунтування важливості рахунків для розвитку соціальної та прогностичної функцій системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Реалізація прогностичної функції є можливою завдяки активному використанню прийомів моделювання.

Доведено, що рахунки бухгалтерського обліку – облікові моделі відображення інформації про наявність та рух майна і джерел його утворення – в умовах інституціональних змін (коли домінуючим об’єктом власності стає інформація, яка втілює у собі переважно витрати інтелектуальної праці, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою високого достатку; запорукою життєвого успіху стає не власність, а організація, не володіння, а користування) повинні відображати не лише капіталізовані витрати, зумовлені зміною фізичного капіталу, а й капіталізовані витрати інституціонального характеру – “транзакційні витрати” (рис. 2).



Примітки: – межі традиційної системи бухгалтерського обліку; – межі сучасної системи бухгалтерського обліку

Рис. 2. Статичні, динамічні та каталактичні облікові моделі в інституціональному середовищі

В контексті інституціонального підходу удосконалено розкриття пізнавального призначення рахунків бухгалтерського обліку не тільки як статичних і динамічних облікових моделей відображення інформації про внутрішнє середовище підприємства, але й як каталактичних моделей, на яких знаходять своє відображення об'єкти зовнішнього середовища – трансакційні витрати. Володіння подібною інформацією є запорукою побудови ефективної стратегії функціонування підприємства, що забезпечує сталі показники його розвитку в ринкових умовах господарювання.

Статистичні, динамічні та каталактичні рахунки формують систему інформаційного забезпечення управління у вигляді інтегрованої моделі облікової інформації – плану рахунків бухгалтерського обліку. Відсутність єдиного підходу до розробки плану рахунків, а також методичних вказівок з формування робочого плану рахунків, зумовило необхідність вивчення вітчизняного та зарубіжного досвіду вирішення даних проблемних питань задля упорядкування інформації на рівні держави та окремого суб'єкта господарювання.

На основі аналізу підходів до розробки планів рахунків в різних облікових моделях удосконалено класифікацію планів рахунків бухгалтерського обліку шляхом теоретичного обґрунтування запропонованих ознак: за характером визначення фінансового результату (плани рахунків формального монізму, дуалізму, плюралізму), за розміщенням та кодуванням рахунків (лінійний, десятковий ієрархічний, фасетний, матричний), за ознакою, прийнятою за основу при впорядкуванні синтетичних рахунків (у порядку ліквідності активів і часу погашення зобов'язань, залежно від кругообороту капіталу), за розмежуванням рахунків для цілей складання зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської звітності (однокруговий та двокруговий), за прив'язкою до різних форм звітності. Застосування класифікації дозволяє деталізувати підходи до розробки робочого плану рахунків підприємства та підвищити ефективність управління ним.

З метою збереження та поглиблення інформативності Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України запропоновано його змістовне наповнення для різних рівнів управління з обґрунтуванням доцільності посилення мезорівневого управління процесом розробки плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2. Змістовне наповнення планів рахунків бухгалтерського обліку

<i>Рівень управління</i>	<i>Обсяг і зміст плану рахунків</i>	<i>Розробник</i>
Державний (макрорівень)	Обов'язковий перелік синтетичних рахунків. Типовий перелік субрахунків	Міністерство фінансів України
Галузевий (мезорівень)	Обов'язковий перелік синтетичних рахунків, встановлений на державному рівні. Додаткові обов'язкові синтетичні рахунки для обліку специфічних операцій (за клопотаннями міністерств і відомств). Типовий перелік субрахунків	Міністерства і відомства України
Підприємств (мікрорівень)	Обов'язковий перелік синтетичних рахунків, встановлений на державному рівні, та додатковий – на галузевому. Типовий перелік субрахунків, встановлений на галузевому рівні, уточнений з погодженням міністерств. Типовий перелік аналітичних рахунків	Підприємство

Наведені пропозиції дозволять врахувати галузеві особливості відображення специфічних об'єктів обліку й забезпечити порівнянність даних про результати діяльності підприємств у розрізі галузей економічної діяльності та країни в цілому.

З метою удосконалення побудови плану рахунків бухгалтерського обліку доведено необґрунтованість ієрархічного підходу до його розробки, що зумовлено рівноправністю синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків за умови їх розгляду не як ідентифікаторів, а в ролі аналітичних ознак. У зв'язку з цим, план рахунків запропоновано будувати із урахуванням максимальної кількості аналітичних ознак (аналіз вітчизняних планів рахунків протягом 1925-2009 рр. показав, що практика збільшення кількості субрахунків та аналітичних рахунків себе виправдала). В умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій такий реляційний напрям удосконалення облікових записів є прогресивним, оскільки дозволяє суттєво підвищити інформаційну місткість обліку та забезпечити можливість більш детального аналізу інформації для управління.

У зв'язку з відсутністю концептуальних підходів до формування робочого плану рахунків запропоновано систему принципів його розробки, на основі яких визначається обсяг і зміст даного документа (табл. 3).

Таблиця 3. Система принципів розробки робочого плану рахунків

<i>Принцип</i>	<i>Характеристика</i>
Легітимності	Відповідність нормативним документам, в першу чергу, типовому плану рахунків бухгалтерського обліку
Оптимізації критеріїв	Ознаки введення рахунків до робочого плану та їх кодування повинні бути однакові на всіх рівнях системи бухгалтерського обліку
Однорідності	Позиції у робочому плані рахунків повинні передбачатися для якісно однорідних об'єктів обліку. Дотримання у відношенні до кожного рахунку єдності економічного змісту, визначеності структури та призначення, однозначності відношення до балансу. Один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різномірні господарські операції або виконувати несуміжні функції
Системності	Облікові позиції одного порядку повинні забезпечувати однаковий рівень узагальнення інформації про господарські операції. Введення однопорядкових рахунків дозволяє правильно встановити взаємозв'язки між ними та суттєво впорядкувати їх кореспонденцію
Раціональності	Спрямований на формування розумного співвідношення між кількістю рівнів субрахунків й аналітичних рахунків і корисністю розмежування інформації, яка на них формується
Адаптивності	У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть бути заповнені у випадку введення нових рахунків
Багатозначного кодування	Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації

Робочий план рахунків, розроблений за наведеними принципами, створює можливості не тільки оперативної та безпомилково складати звітність, але й максимально швидко проводити аналіз, здійснювати контроль і виявляти причини відхилень показників господарської діяльності підприємства.

Дослідження робочих планів рахунків 18-ти підприємств різної галузевої належності показало, що вони є переважно окремим додатком до організаційно-розпорядчих документів з облікової політики. Більшість робочих планів рахунків (56 %) дублюють зміст типового плану рахунків, не містячи у своєму складі або враховуючи незначні додаткові розрізи аналітичних ознак (табл. 4).

Таблиця 4. Кількість деталізованих синтетичних рахунків в робочих планах досліджених підприємств

Назва підприємства	Кількість рахунків	Назва підприємства	Кількість рахунків
ВАТ “Агро-Союз-Житомир”	36	ТЗОВ “Крот”	8
ВАТ “Кримгаз”	24	ДП “Підприємство Бердичівського ВЦУ (№ 108)”	8
ЗАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”	23	Філія “Бердичівський райавтодор”	7
ВАТ “Житомиргаз”	22	ВАТ “Коростенський комбінат хлібопродуктів”	5
ВАТ “Коростенський щебзавод”	17	ТЗОВ “Андрушівський маслосирзавод”	5
ДП “Городницький лісгосп”	16	ОП “Житомиртеплокомуненерго”	5
НВК “Агро-Центр”	14	КП аптека “Дитяча”	3
ТЗОВ “Поліссяметалпласт”	14	ВАТ “Промавтоматика”	0
ТОВ “Будівельно-монтажний поїзд № 650”	10	АТЗТ “Україна”	0

Нерозуміння суб'єктами управління необхідності застосування науково-обґрунтованих підходів до розробки робочого плану рахунків, і, відповідно, відсутність сформованої методики його формування не дозволяє розробити заходи з раціональної організації бухгалтерського обліку. Для вирішення даного питання запропоновано порядок розробки робочого плану рахунків, що включає вичерпний перелік методичних процедур на кожному з етапів, зокрема: 1) підготовчий етап (аналіз чинного законодавства з бухгалтерського обліку; ознайомлення з умовами господарювання, організаційною структурою, економічною політикою підприємства, з особливостями організації обліку на підприємстві); 2) організаційний (підбір осіб, відповідальних за розробку робочого плану рахунків і визначення їх правового статусу; визначення термінів та алгоритму його розробки); 3) технологічний (вибір ознак виділення рахунків; визначення кількості рівнів узагальнення інформації та критеріїв віднесення рахунків до різних рівнів; виділення синтетичних і аналітичних рахунків, їх ранжування; вибір системи кодування і його здійснення); 4) заключний (визначення формату представлення робочого плану рахунків; опис змісту робочого плану рахунків; введення в дію, контроль за впровадженням і дотриманням, виявлення недоліків і внесення змін).

Дотримання у логічній послідовності виділених етапів забезпечує дотримання принципів формування робочого плану рахунків. Перевагами запропонованого порядку є також врахування можливих факторів впливу (організація підприємницької діяльності, організація та ведення бухгалтерського обліку, рівень безмашинної обробки даних в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, стан забезпечення режиму інформаційної безпеки, рівень кваліфікації працівників, зовнішні фактори), що дозволяють підвищити ефективність як розробки, так і кінцевого результату – робочого плану рахунків бухгалтерського обліку підприємства.

У третьому розділі **“Формування і застосування записів на рахунках в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій”** розглядаються проблемні питання застосування рахунків в реальному часі та просторі, особливості організації та ведення аналітичних записів з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій, оцінка ефективності використання запропонованого кодифікатора рахунків бухгалтерського обліку для управління.

Одним із факторів поліпшення якості облікової інформації є застосування інформаційно-комп'ютерних технологій для управління господарською діяльністю. За таких умов невирішеними залишаються питання змісту й призначення рахунків, відсутність рекомендацій з розробки робочого плану рахунків у програмних продуктах в належних аналітичних розрізах, інформація яких є корисною та релевантною для системи управління підприємством.

В умовах застосування інформаційно-комп'ютерних технологій однією з ключових проблем є довільне визначення понять “рахунок”, “субрахунок”, “об’єкт аналітичного обліку”, “рядок балансу”. Застосування комп'ютерних програм створює умови для безперешкодного переходу від рахунку до субрахунку. В результаті дослідження доведено, що за таких умов основним завданням є недопущення зведення рахунку бухгалтерського обліку лише до технічного прийому.

Проведене дослідження порядку ведення записів на аналітичних рахунках на прикладі найбільш поширених на вітчизняному ринку універсальних програмних продуктів (“1С: Предприятие”, “Парус-Предприятие”, “Галактика”), а також корпоративних систем (“Инталев: Корпоративные финансы”, “Виртуоз”), дозволило встановити, що завдяки налагодженій системі аналітичних даних керівництво підприємства отримує інструмент для своєчасного прийняття обґрунтованих рішень і має змогу більш раціонально використовувати наявні в його розпорядженні ресурси. Одним із факторів неефективного управління діяльністю підприємства при цьому є відсутність пропозицій з відкриття аналітичних ознак до синтетичних рахунків і субрахунків відповідно до запитів управлінців. Для вирішення даного питання на основі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, а також практики розробки робочих планів рахунків підприємств різної галузевої належності (виробництва, торгівлі та послуг) розроблено узагальнений кодифікатор рахунків (УКР) з виділенням 18-ти розділів: № 1 “Основні засоби”, № 2 “Нематеріальні активи”, № 3 “Капітальні інвестиції”, № 4 “Виробничі запаси”, № 5 “МШП”, № 6 “Виробництво”, № 7 “Готова продукція”, № 8 “Товари”, № 9 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, № 10 “Розрахунки з різними дебіторами”, № 11 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, № 12 “Розрахунки за виплатами працівникам”, № 13 “Розрахунки за іншими операціями”, № 14 “Статутний капітал”, № 15 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, № 16 “Доходи від реалізації”, № 17 “Собівартість реалізації”, № 18 “Фінансові результати”. Дані розділи побудовані за реляційним підходом. Якщо за ієрархічного підходу до розробки плану рахунків сальдо необхідно розраховувати в розрізі необхідної аналітики за кожним рахунком, а потім підраховувати отримані величини; за реляційного – достатньо один раз задати критерій вибірки і сформулювати декілька систем аналітичного обліку для кожного синтетичного рахунка чи субрахунка в розрізі ознак, виділених підприємством (рис. 3).

Підприємство, виходячи зі специфіки своєї діяльності, її обсягів, інформаційних запитів користувачів, може обрати з УКР необхідні аналітичні розрізи та в межах запропонованої системи записів у будь-який момент часу отримувати вичерпну інформацію про об’єкти управління.

Таким чином, побудовані за реляційним підходом розділи кодифікатора створюють основу для розробки галузевих стандартів звітності та, за умови застосування інформаційно-комп'ютерних технологій, надають можливість отримати в оперативному режимі максимально деталізовані дані про об'єкти управління.

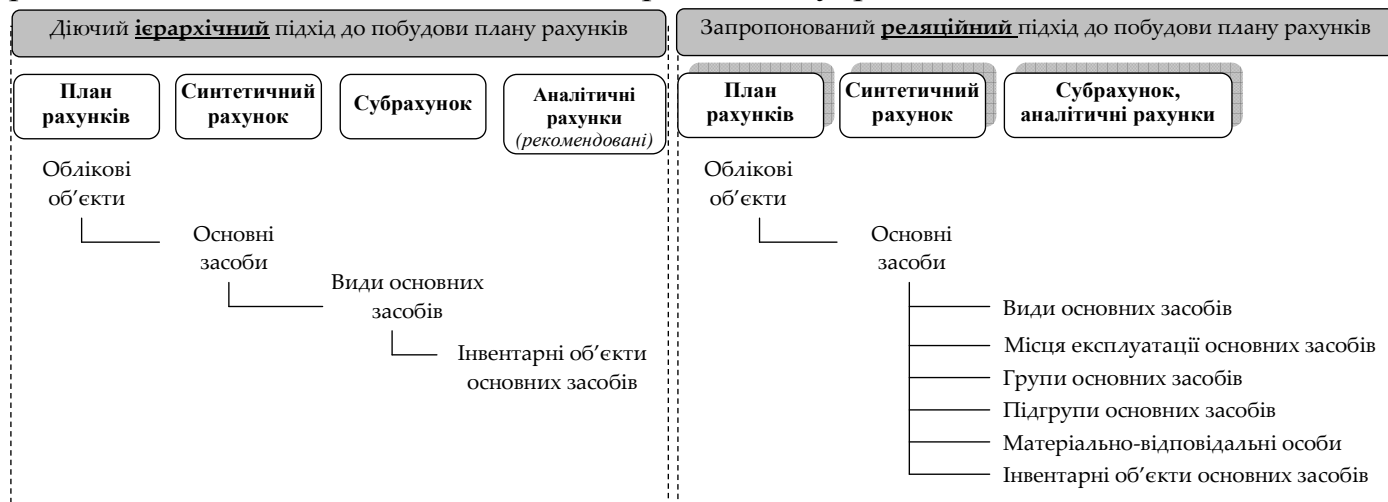


Рис. 3. Розвиток підходів до побудови плану рахунків¹

Постановка і розв'язання в роботі проблемних питань спрямовані на продовження теоретичних досліджень методологічних основ бухгалтерської науки. Окреслені в дисертації пропозиції сприятимуть: 1) підвищенню інформативності робочого плану рахунків задля зростання ефективності його використання та раціоналізації організації бухгалтерського обліку; 2) забезпеченню інтересів користувачів бухгалтерської інформації, зокрема, ефективному управлінню діяльністю підприємства за рахунок налагодженої системи аналітичних записів, результатом чого є створення умов підсиленого управлінського впливу на керовані об'єкти в інтересах власника і соціального захисту працівників; 3) адекватному існуючим потребам формуванню макроекономічних показників, отриманих за даними плану рахунків бухгалтерського обліку, розробленому з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення порядку формування та застосування рахунків бухгалтерського обліку як елемента його методу. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають в наступному.

1. Ретроспективний аналіз підходів до визначення сутності поняття “рахунки бухгалтерського обліку” дозволив визначити, що, незалежно від порядку і техніки реєстрації даних, рахунки надають можливість ідентифікувати об'єкти управління. Виходячи з теоретичного, практичного та дидактичного змістів, рахунок слід трактувати як елемент методу бухгалтерського обліку, прийом і знакову логіко-математичну модель відображення стану й змін у складі однорідної частини майна, капіталу, зобов'язань для об'єктивного відображення господарської діяльності підприємства. Наведене уточнення сприяє узгодженості понятійного апарату та дозволяє встановити напрями ефективного застосування рахунків бухгалтерського обліку, що слугує покращанню практики організації обліку та підготовки бухгалтерів.

¹ У роботі розроблено аналітичні розрізи до кожного розділу кодифікатора.

2. Поглиблення ринкових процесів і широке впровадження в бухгалтерський облік інформаційно-комп'ютерних технологій розширюють можливості для обґрунтування і прийняття оперативних управлінських рішень та контролю за їх виконанням. Використовуючи функціональний підхід у дослідженнях з бухгалтерського обліку, встановлено, що змістовне наповнення рахунків є основою обліково-аналітичного забезпечення системи управління (через виконання ними науково-пізнавальної, контрольної та інформаційної функцій), слугує засобом прогнозування та реалізації соціальної політики на підприємстві, що сприяє раціоналізації організації та ведення бухгалтерського обліку як для цілей власника, так і для соціального захисту працівників.

3. На основі аналізу існуючих класифікацій рахунків виявлено факти порушення загальних правил побудови науково-обґрунтованих класифікацій, що спричинено наявністю міжвидових перетинів за різними класифікаційними ознаками. Це зумовлює методологічну неточність, неповноту та складність їх практичного застосування. Доведено доцільність класифікувати рахунки за наступними ознаками: за економічним змістом об'єктів обліку (рахунки активів (матеріальні, нематеріальні, монетарні, калькуляційні), капіталу (фондів, резервів, прибутку (збитку)) та зобов'язань (заборгованості за розрахунками, за кредитами та позиками, умовних зобов'язань)); за призначенням та структурою (основні (активів, капіталу, зобов'язань) та регулюючі (додаткові та контрарні)); за відношенням до балансу (небалансові, балансові, позабалансові). Застосування запропонованої класифікації для організації бухгалтерського обліку та здійснення контролю сприяє глибшому розкриттю сутності об'єктів, відображених на рахунках, та підвищенню оперативності обліку.

4. Вплив інституціональних змін на діяльність підприємства висуває нові вимоги до моделювання процесу кругообороту капіталу – як всередині підприємства, так і у взаємозв'язку із зовнішнім середовищем. У сучасній системі бухгалтерського обліку в зв'язку з тим, що до складу активів додаються капіталізовані витрати інституціонального характеру (транзакційні витрати), поглиблюється пізнавальне призначення рахунків як каталактичних моделей, на яких такі активи повинні знаходити своє відображення. Облік транзакційних витрат на рахунках дозволяє розширити інформаційну функцію системи бухгалтерського обліку для забезпечення ефективності діяльності суб'єктів господарювання в умовах посиленого впливу на них конкурентного середовища.

5. У зв'язку з відсутністю належного групування підходів до розробки планів рахунків запропоновано систематизувати плани рахунків за наступними ознаками: за характером визначення фінансового результату (плани рахунків формального монізму, дуалізму, плюралізму), за розміщенням та кодуванням рахунків (лінійний, десятковий ієрархічний, фасетний, матричний), за ознакою, прийнятою за основу при впорядкуванні синтетичних рахунків (у порядку ліквідності активів і часу погашення зобов'язань, залежно від кругообороту капіталу), за розмежуванням рахунків для цілей складання зовнішньої та внутрішньої бухгалтерської звітності (однокруговий та двокруговий), за прив'язкою до різних форм звітності. Застосування даної класифікації сприяє врахуванню різного змістовного наповнення планів рахунків й дозволяє оцінити можливості, пов'язані з їх впровадженням.

6. На основі ретроспективного аналізу застосування планів рахунків в Україні обґрунтовано доцільність посилення галузевого рівня управління процесом розробки

плану рахунків бухгалтерського обліку. При цьому повноваження з формування Методичних вказівок з розробки робочого плану рахунків для підприємств різних видів економічної діяльності слід покласти на галузеві виконавчі органи (галузеві Міністерства й відомства), які значно більше обізнані зі специфікою діяльності підпорядкованих їм підприємств, а до компетенції Міністерства фінансів України слід віднести погодження, затвердження таких вказівок і надання рекомендацій щодо їх впровадження. Наведені пропозиції дозволять врахувати галузеві особливості відображення специфічних об'єктів обліку й забезпечити порівнянність даних про результати діяльності підприємств для макроекономічних узагальнень.

7. Для подолання різноманітності та низького рівня інформативності робочих планів рахунків діючих підприємств запропоновано систему принципів їх розробки (легітимності, оптимізації критеріїв, однорідності, системності, раціональності, адаптивності, багатозначного кодування), дотримання яких дозволяє підвищити якість бухгалтерської інформації, систематизованої і відображеної на відповідних рахунках робочого плану, а також є суттєвим фактором підвищення обґрунтованості та оперативності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

8. З метою раціоналізації організації бухгалтерського обліку й підвищення ефективності виконання його завдань в частині застосування такого елемента облікової політики, як робочий план рахунків, запропоновано порядок його розробки з виділенням чотирьох етапів (підготовчий, організаційний, технологічний, заключний), а також факторів впливу на цей процес, врахування яких сприяє оптимізації процесу відображення облікових даних на рахунках для складання достовірної бухгалтерської звітності.

9. Дослідження показали, що, якщо в умовах безмашинної форми ведення обліку основне призначення рахунку бухгалтерського обліку полягає у фіксації, накопиченні, групуванні, узагальненні та відображенні облікової інформації, то за умов застосування інформаційно-комп'ютерних технологій дані процеси здійснюються в автоматичному режимі за заданими алгоритмами роботи комп'ютерних програм. Обґрунтовано, що основне призначення рахунків – забезпечення конкретними знаннями про зміни в об'єктах обліку – не тільки зберігається, а й розширюється, тобто рахунки є не лише технічними носіями інформації, а й класифікаційними ознаками об'єктів обліку, завдяки яким розширюються можливості одержання аналітичних показників, що всесторонньо характеризують об'єкти відображення та управління.

10. Основним проблемним питанням, що виникає при застосуванні рахунків бухгалтерського обліку в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій, є відсутність належного рівня аналітичності інформації через недостатнє заповнення довідників інформації, адаптованих до запитів окремих користувачів і можливостей підприємства. З метою його вирішення розроблено узагальнений кодифікатор рахунків, побудований за реляційним підходом. Відкриття аналітичних рахунків відповідно до рекомендованих ознак даного кодифікатора, важливих для діяльності конкретного підприємства, покликане задовольняти запити системи управління підприємством, а також слугує спрощенню процедури складання та аналізу звітності за окремими рахунками та їх групами.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Малюга Н.М. План рахунків як методологічний прийом регулювання бухгалтерського обліку: ретроспективний погляд / Н.М. Малюга, К.П. Боримська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 360 с. – С. 104-135 (загальний обсяг 1,76 друк. арк., особисто автору належить 0,7 друк. арк.: проведено аналіз планів рахунків СРСР).
2. Боримська К.П. Розвиток рахункознавства: історія та перспективи / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2006. – № 4 (38). – С. 6-18 (0,99 друк. арк.).
3. Боримська К.П. Підходи до побудови науково обґрунтованої класифікації рахунків: історія та сучасність / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2007. – № 1 (39). – С. 24-34 (0,96 друк. арк.).
4. Боримська К.П. Внесок вітчизняної облікової думки в розвиток вчення про рахунки бухгалтерського обліку: огляд та аналіз публікацій фахових періодичних видань протягом 1888-2007 рр. / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 32-47 (0,99 друк. арк.).
5. Боримська К.П. Поглиблення методологічного змісту рахунків бухгалтерського обліку та подвійного запису в контексті економічних змін / К.П. Боримська, Н.А. Заєць // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 240: В 5 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – 281 с. – С. 995-1004 (загальний обсяг 0,64 друк. арк., особисто автору належить 0,32 друк. арк.: обґрунтовано важливість та необхідність поглиблення методологічного апарату бухгалтерської науки).
6. Боримська К.П. Рахунки бухгалтерського обліку: на шляху до моделювання системи бухгалтерського обліку / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 3 (45). – С. 21-31 (0,86 друк. арк.).
7. Легенчук С.Ф. Моделювання відображення об'єктів зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук, К.П. Боримська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (11). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 420 с. – С. 215-244 (загальний обсяг 1,74 друк. арк., особисто автору належить 0,87 друк. арк.: доведено необхідність відображення на рахунках частин зовнішнього середовища діяльності підприємства).
8. Боримська К.П. Організація побудови аналітичного обліку для цілей управління: екскурс в минуле / К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 28-39 (0,91 друк. арк.).
9. Шигун М.М. Місце рахунків бухгалтерського обліку в пізнанні функцій облікової системи: вітчизняний досвід та реалії / М.М. Шигун, К.П. Боримська // Вісник ЖДТУ / Серія: Економічні науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 148-152 (загальний обсяг 0,72 друк. арк., особисто автору належить 0,36 друк. арк.: обґрунтовано значення рахунків у виконанні функцій, покладених на систему бухгалтерського обліку).
10. Боримська К.П. Побудова робочого плану рахунків в умовах автоматизованої обробки даних / К.П. Боримська // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 255: В 9 т. – Т. VI. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – 296 с. – С. 1433-1441 (0,41 друк. арк.).

Тези доповідей на конференціях

11. Боримська К.П. Розвиток аналітичного обліку: історичний аспект: зб. наукових праць міжнародної науково-практичної конференції магістрів та студентів [“Облік і аудит: теорія, практика, перспективи”], (м. Мелітополь, 17-19 червня 2005 р.) / К.П. Боримська. – № 5. – 190 с. – С. 11-17 (0,34 друк. арк.).

12. Боримська К.П. Класифікації рахунків як теоретична основа плану рахунків: проблема побудови: тези XXXI-ої міжвузівської конференції, присвяченої Дню Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир, 14-16 березня 2006 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 159-160 (0,15 друк. арк.).

13. Боримська К.П. Роль рахунків бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації: матеріали Всеукраїнської студентської науково-практичної конференції [“Совершенствование теории и практики учета, анализа и аудита для становления национальной учетной системы”], (г. Севастополь, 28-30 ноября 2006 г.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Севаст. нац. техн. ун-т. – Севастополь: СевНТУ, 2006. – С. 13-15 (0,11 друк. арк.).

14. Боримська К.П. Підходи до трактування сутності рахунків бухгалтерського обліку: зб. тез та текстів виступів на П'ятій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина I. [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (м. Житомир, 27-28 лютого 2007 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 76 с. – С. 12-15 (0,19 друк. арк.).

15. Боримська К.П. Аналітичні можливості рахунків бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації: зб. тез і текстів виступів V-ої Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених [“Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть”], (м. Тернопіль, 17 квітня 2007 р.) / К.П. Боримська. – Тернопіль, 2007. – 487 с. – С. 24-26 (0,14 друк. арк.).

16. Боримська К.П. Трансформація системи рахунків бухгалтерського обліку під впливом глобалізаційних перетворень: зб. матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [“Проблеми і перспективи розвитку підприємництва”]. Ч. 2., (м. Харків, 14-15 грудня 2007 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Харк. нац. акад. держ. управ. — Харків: Видавництво ХНАДУ, 2007. – 260 с. – С. 155-156 (0,13 друк. арк.).

17. Боримська К.П. Інформаційна місткість рахунків бухгалтерського обліку як основа ефективного функціонування системи управління підприємства: матеріали V-ої Міжнародної науково-практичної конференції [“Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю”], (м. Черкаси, 16-18 квітня 2008 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Черкас. держ. технолог. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2008. – 291 с. – С. 28-30 (0,13 друк. арк.).

18. Боримська К.П. Робочий план рахунків як один із важливих елементів облікової політики підприємства: тези та тексти виступів VII-ої Міжнародної наукової конференції [“Наукові бухгалтерські школи світу: еволюція, сучасний стан, перспективи розвитку”], (м. Житомир, 03-04 листопада 2008 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 208 с. – С. 65-70 (0,16 друк. арк.).

19. Боримська К.П. Рахунок як теоретична модель відображення облікової інформації: тези XXXIV-ої науково-практичної міжвузівської конференції, присвяченої Дню Житомирського державного технологічного університету (м. Житомир, 16-18 березня 2009 р.) / К.П. Боримська / М-во освіти і науки України, Житомир. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 250 с. – С. 138-139 (0,17 друк. арк.).

Монографії

20. Малюга Н.М. Моделирование деятельности предприятия в системе счетов бухгалтерского учета / Н.М. Малюга, Е.П. Боримская // Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры [Текст]: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: Монография / Под общ. ред. [и предисл.] Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с. – С. 108-160. (загальний обсяг 3,65 друк. арк., особисто автору належить 1,83 друк. арк.: обґрунтовано роль рахунків як інструмента моделювання діяльності підприємства в традиційній та сучасній облікових системах).

21. Счетоведение: Монография в 3-х частях / Под науч. ред. М.Я. Штейнмана. – Часть I. Развитие учений о бухгалтерских счетах [Текст] / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [предисл. Ф.Ф. Бутынца]. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 376 с. (загальний обсяг 26,78 друк. арк., особисто автору належить 8,93 друк. арк.: проведено ретроспективний аналіз передумов виникнення рахункознавства, перспектив його розвитку, а також аналіз різних підходів до класифікації рахунків).

22. Счетоведение: Монография в 3-х частях / Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана. – Ч. II. Планы счетов бухгалтерского учета [Текст] / Н.М. Малюга, М.Я. Штейнман, Е.П. Боримская [предисл. Ф.Ф. Бутынца]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 396 с. (загальний обсяг 25,66 друк. арк., особисто автору належить 8,55 друк. арк.: обґрунтовано роль плану рахунків як важливого інструменту регламентації методології бухгалтерського обліку та пропозиції з удосконалення діючого плану рахунків України).

23. Счетоведение: Монография в 3-х частях / Под науч. ред. проф. М.Я. Штейнмана. – Ч. III. Современные преобразования системы счетов бухгалтерского учета [Текст] / Е.П. Боримская [предисл. Ф.Ф. Бутынца]. – Житомир: ЖГТУ, 2009. – 220 с. (15,12 друк. арк.).

Зарубіжні публікації

24. Боримская Е.П. Условия и причины формирования планов счетов бухгалтерского учета в разных учетных системах: сб. научных работ студентов международной студенческой конференции региональных университетов [“Студенческая научная весна в Бресте-2006”], (г. Брест, 25-26 мая 2006 г.) / Е.П. Боримская. – Брест: Издательство Брест. государ. технол. ун-та, 2006. – 232 с. – С. 24-31 (0,77 друк. арк.).

25. Боримська К.П. Забезпечення оптимального аналітичного наповнення інформації в умовах застосування комп'ютерних технологій / К.П. Боримська // Współczesne aspekty zarządzania i marketingu / Redakcja naukowa prof. dr. hab. Stanisław Pajęczkowski, mgr. inż. Halia Węgrzyn. – Legnica: Wyższa Szkoła Menedżerska w Legnicy, 2006. – 349 s. – S. 327-335 (0,68 друк. арк.).

26. Боримська К.П. Забезпечення аналітичності та оперативності обліку через систему бухгалтерських рахунків: materiály IV mezinárodní vědecko-praktická konference [“Vědecké myšlené inflačního století-2008”]. – Díl 3. Ekonomické vědy / К.П. Боримська. – Praha: Publishing House “Education and Science” s.r.o., 2008. – 72 s. – S. 50-52 (0,16 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Боримська К.П. Рахунки бухгалтерського обліку: теорія і практика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет, Житомир, 2010.

Дисертація присвячена обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення порядку формування й застосування рахунків бухгалтерського обліку як елемента його методу.

У дисертації уточнено зміст поняття “рахунки бухгалтерського обліку”. Розширено функціональне призначення рахунків, на основі чого запропоновано визначати їх як моделі відображення інформації про внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства. Встановлено напрями удосконалення плану рахунків України в частині рекомендованого змістовного наповнення та обґрунтування значимості побудови паралельних систем аналітичних рахунків для кожного синтетичного рахунка чи субрахунка. Запропоновано систему принципів розробки робочого плану рахунків. Удосконалено класифікацію рахунків та планів рахунків. Визначено можливості комп’ютерних програм у наданні необхідної аналітичної інформації. Розроблено узагальнений кодифікатор рахунків, що є рекомендацією для заповнення довідників, адаптованих до конкретних запитів користувачів і можливостей підприємств.

Ключові слова: рахунки бухгалтерського обліку, класифікація рахунків, синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки, план рахунків, робочий план рахунків, узагальнений кодифікатор рахунків.

АННОТАЦИЯ

Боримская Е.П. Счета бухгалтерского учета: теория и практика. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет, Житомир, 2010.

В диссертации исследовано и обосновано теоретические положения, а также разработано практические рекомендации по усовершенствованию порядка формирования и использования счетов бухгалтерского учета как элемента его метода в условиях институциональных изменений и применения информационно-компьютерных технологий для обеспечения эффективности функционирования учетной системы как информационного источника оперативного управления хозяйствующими субъектами.

Объектом исследования являются счета бухгалтерского учета как элемент его метода в условиях институциональных преобразований и использования информационно-компьютерных технологий.

Предметом исследования являются теоретические и практические вопросы совершенствования порядка формирования и использования счетов бухгалтерского учета.

Исследование сущности и предназначения счетов бухгалтерского учета на различных этапах развития счетной мысли определило их важность в методологическом инструментарии бухгалтерской науки и создало предпосылки утверждать, что не зависимо от порядка и техники регистрации данных, счета

бухгалтерского учета предоставляют возможность идентифицировать объекты управления. Четко определить понимание бухгалтерских счетов позволило предложенное выделение их теоретического (элемент метода учета), практического (прием группировки, сведения и сохранности данных) и дидактического (знаковая, логико-математическая модель) содержания.

Исходя из функционального подхода к исследованию бухгалтерского учета, установлено, что счета реализуют свою научно-познавательную, контрольную и информационную функции, что обеспечивает эффективное функционирование системы предприятия в целом. Обосновано, что в контексте экономических изменений счета должны занять важное место в познании и исследовании новых учетных функций, в первую очередь, социальной и прогностической, тем самым обеспечив рациональную организацию и ведение бухгалтерского учета в интересах собственника с целью социальной защиты работников.

Методологическая неточность, неполнота и сложность использования счетов бухгалтерского учета главным образом определяется отсутствием научно обоснованной их классификации. На основе ретроспективного анализа научных трудов по бухгалтерскому учету за 1846-2009 гг. усовершенствовано построение классификации счетов бухгалтерского учета путем выделения трех уровней ее признаков: 1) по экономическому содержанию учетных объектов; 2) по предназначению и структуре; 3) по отношению к балансу.

Исследование вопроса роли счетов в моделировании хозяйственной деятельности предприятия позволило установить необходимость применения в системе бухгалтерского учета данного элемента метода, позволяющего в упрощенной и достоверной форме экстраполировать все факты хозяйственной деятельности и предоставлять данные о них в удобном для пользователя виде. При этом установлено, что под воздействием трансформационных изменений в экономике значение счетов как статических и динамических моделей расширяется и возникает необходимость их понимания как каталлактических моделей, на которых также отражается и внешняя среда деятельности предприятия (в части трансакционных издержек).

Для изучения существующих подходов к построению плана счетов бухгалтерского учета и определения уровня обоснованности таких подходов усовершенствовано классификацию планов счетов.

Рассматривая план счетов как последовательную, экономически обоснованную, упорядоченную совокупность взаимосвязанных счетов, определено, что совершенствование отечественного плана счетов должно проходить с учетом отраслевых особенностей специфических объектов и операций, а также приоритетностью реляционного подхода к его построению (открытие аналитических счетов для синтетического счета или субсчета в разрезе признаков, определяемых предприятием) с целью повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта в целом.

В работе предложен перечень принципов разработки рабочего плана счетов (легитимности, оптимизации критериев, однородности, системности, рациональности, адаптивности, многозначной кодировки) и усовершенствован

порядок его разработки (путем определения процедур подготовительного, организационного, технологического и заключительного этапов, а также факторов влияния на этот процесс). Эти мероприятия содействуют обеспечению формирования достоверной бухгалтерской информации для оперативного принятия обоснованных управленческих решений.

Доказано, что в условиях активного использования информационно-компьютерных технологий предназначение счетов в обеспечении конкретными знаниями об изменениях в составе учетных объектов расширяется в сторону увеличения возможности получения аналитических показателей, всесторонне характеризующих объекты отражения и управления. При этом отсутствуют надлежащие рекомендации по заполнению справочников аналитических счетов в бухгалтерских компьютерных программах, для решения чего предложен обобщенный кодификатор счетов. Открытие аналитических счетов в соответствии с рекомендуемыми признаками, важными для деятельности конкретного хозяйствующего субъекта, обеспечивает его структурные подразделения регулярно формирующейся систематизированной информацией с целью составления и анализа отчетности, а также обеспечения принципа непрерывности деятельности предприятия.

Ключевые слова: счета бухгалтерского учета, классификация счетов, синтетические счета, субсчета, аналитические счета, план счетов, рабочий план счетов, обобщенный кодификатор счетов.

ANNOTATION

Borymska K.P. Accounts: Theory and Practice. – Manuscript.

Thesis for obtaining the degree of Candidate of Economic Sciences on specialty 08.00.09 – Accounting, Analysis and Auditing (by the types of economic activity). – Zhytomyr State Technological University, Zhytomyr, 2010.

Thesis is dedicated to grounding of the theoretical principles and developing of the practical recommendations towards the improvement of the order of accounts' forming and applying as an element of its method.

The content of the "accounts" concept has been specified in the dissertation thesis. The functional purpose of accounts has been expanded on the basis of which it has been suggested that they should be identified as models of reflecting the information concerning internal and external environment of a company. Ways of improving the Ukrainian Chart of Accounts have been outlined in the part of the recommended content as well as grounding of the significance of developing parallel systems of analytical accounts for each synthetic account or subaccount. The system of principles of developing the working chart of accounts has been suggested. The classification of accounts and chart of accounts has been improved. The possibilities of computer software in providing the necessary analytical information have been determined. The integrated codifier of accounts has been worked out which is the recommendation for compiling manuals adapted to the specific users' requests and companies' possibilities.

Key words: accounts, classification of accounts, synthetic accounts, subaccounts, analytical accounts, chart of accounts, working chart of accounts, integrated codifier of accounts.

Підписано до друку 05.02.2010 р.

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 0,9.

Тираж 100 прим. Замовлення № 964

Редакційно-видавничий відділ ЖДТУ

10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103