

**А. С. Крутова<sup>1</sup>**

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Харьковского государственного университета питания и торговли

## **ДИВЕРСИФИКАЦИЯ ПАРАДИГМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ИНФОРМАТИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ**

Бухгалтерский учет основан на определении модели хозяйственной деятельности предприятия, но, учитывая развитие предпринимательской деятельности, отметим, что такая модель не является стабильной, а изменяется и развивается как во времени, так и в пространстве, т. е. является динамичной. Вместо простой фиксации конкретных объектов и формирования отчетности от бухгалтерского учета требуется предоставление более холистического взгляда на то, как предприятие функционирует в целом как система (Kieso, 2000). Ни одна задача управления не решается изолированно. Учетная система оказывает информационную поддержку как проведению анализа прошедших событий, так и планированию перспективного развития. Этим требованиям отвечает система динамического бухгалтерского учета, исходящая из того, что парадигма современного учета должна сдвигаться в сторону его перспективной направленности.

В различные времена развития учетной мысли принципы двойного учета и балансового равенства рассматривались многими отечественными и зарубежными учеными. Довольно давно ученые начали задумываться и над решением вопросов графической интерпретации основного равенства бухгалтерского учета. Так, Я. В. Соколов приводит графическую модель Эжена де Фажа де ла Тура, который в свое время сформулировал пространственную теорию бухгалтерского учета как науки, которая ставит своей целью отражение фактов хозяйственной жизни в движении (Соколов, 2003, с. 255). В данной модели бухгалтерский баланс рассматривался как поле, которое имеет разделенные на секторы (счета) внутренний (актив) и внешний (пассив) контуры. Внешний контур, по мнению ученого, отображал прошлое и будущее, а внутренний — настоящее. Мы считаем, что это было первым шагом к возникновению многомерного учета и определению бухгалтерского баланса не как статического (моментального) снимка хозяйственной деятельности, а как динамической группировки показателей деятельности, которые развиваются во времени и пространстве. Использование технологий многомерного учета сегодня является тем стержнем, который позволяет обеспечить информационную поддержку принятия решений пользователям учетной информации с целью обеспечения решения в реальном времени главной задачи управления — контроля эффективности работы предприятия (Waymire, 2010).

Вопросом графической интерпретации учетного отображения хозяйственных событий интересовался и российский экономист М. А. Блатов, который

---

<sup>1</sup> Эл. адрес: [ankrutova@ukr.net](mailto:ankrutova@ukr.net)

сконструировал графическую модель (квадрат Блатова) всех возможных видов обмена, которые отображаются в учете предприятия (Соколов, 2003, с. 251). Эта модель получила признаки гомеостата, поскольку действительно позволяла описывать развитие определенных показателей в рамках установленных ограничений. Я. В. Соколов предложил графическую интерпретацию метода двойной записи в системе учетных координат, где по оси абсцисс отражались активные, а по оси ординат — пассивные бухгалтерские счета (Соколов, 2003, с. 260).

Описанные модели бухгалтерского учета трактуют балансовое равенство как предельную область бухгалтерского учета, где сходятся его реальный (субъективный) и идеальный (объективный) векторы. Как любая другая, эта учетная теория не является достаточно глубокой, чтобы эффективно охватить полный диапазон специфики пользователей и окружающей среды (Легенчук, 2010, с. 25). Математическая интерпретация хозяйственных средств предприятия в модели бухгалтерского баланса, на наш взгляд, также нуждается в пересмотре с целью повышения информативности и полезности основных показателей учета и финансовой отчетности для поддержки управленческих решений.

Система финансового учета по большей части спроектирована и законодательно определена для оценки стоимости активов предприятия в определенный момент времени, т. е. базируется на предположении, что внешние транзакции и внутренние события предприятия могут быть выражены в финансовых терминах (в едином денежном измерителе). Если формула, модель или массив данных имеют гомогенный измеритель, то для проверки их аргументированности могут использоваться математические методы и законности. Благодаря единому монетарному измерителю система приобретает независимость относительно различных типов данных, которые вводятся в обработку. Это позволяет с высокой степенью эффективности формировать финансовую отчетность или проводить динамический анализ финансовых показателей. Однако использование единого измерителя совсем не облегчает задачи выбора фундаментальных измерений учетной системы и установления взаимосвязей между ними.

В качестве ядра научно-исследовательской программы, ориентированной на бухгалтерский учет, сегодня ученые выделяют счета, двойную запись, баланс, инвентаризацию и документацию (Легенчук, 2010, с. 27). По нашему мнению, фундаментальными измерениями учетной системы в действительности являются не «дебит» и «кредит», счета и двойная запись, а источники капитала, или права на имущество (пассивы), и использование капитала, или состав имущества (активы), или, по определению А. П. Рудановского, стоимость и ценность (Рудановский, 1928, с. 78).

Оба фундаментальных измерения бухгалтерского учета являются одновременно материальными и концептуальными. По каждому факту хозяйственной деятельности мы отражаем в учете материальный феномен в его эмпирическом смысле (продажу товаров за наличные, поступление материальных ценностей и др.) и нематериальный феномен в его концептуальном смысле (начисление амортизации, формирование фондов и др.). В философском смысле именно имущество предприятия и отношения между субъектами относительно этого имущества являются теми экономическими противоположностями, которые формируют экономическую материю и экономическое поле, относящееся к этой материи, которые отвечают основному бухгалтерскому уравнению — балансовому.

Для формализации в финансовом учете его фундаментальных измерений (хозяйственных средств и прав на них) используются балансовое уравнение и метод двойной записи, что объясняется, во-первых, логикой экономического закона двойственности, согласно которому любое событие в хозяйственной

жизни предприятия вызывает изменения в ресурсах предприятия (Малюга, 2003, с. 419). Во-вторых, техникой, которая предоставляет возможность отображать факты хозяйственной деятельности дважды, в двух ипостасях, которые привели к изменениям в составе хозяйственных средств и (или) источников их формирования. При этом основное уравнение бухгалтерского учета традиционно формулируют двумя способами:

$$A = П; \quad (1)$$

$$A = K + O, \quad (2)$$

где А — активы; П — пассивы; К — капитал; О — обязательство.

Данную формулу можно представить и в том виде, который в большей степени будет отображать требования собственника относительно имущества предприятия:

$$A - O = K \quad (3)$$

или

$$ЧА = K, \quad (4)$$

где ЧА — чистые активы предприятия.

Как видим, концептуально собственность предприятия может быть определена как в части активов, так и в части пассивов (имущественных прав на активы) при условии, что и активы, и права выражены в едином унифицированном измерителе. То есть «пассив — это план распределения средств, приведенных в активе» (Соколов, 2003, с. 254). Однако имущество в первую очередь отображает реальные экономические ценности предприятия и, принимая во внимание то, что в учете могут использоваться различные виды оценок и методы калькуляции, возникает сомнение в корректности использования знака равенства между активами и правами на них. Ведь требования собственника или кредиторов не касаются конкретных ценностей, а как бы рассредоточены во всей массе активов предприятия; капитал является лишь абстрактной номинальной экономической категорией. То есть пассив баланса является объективным, а актив — субъективным, так как на оценку статей актива влияют факторы учетной политики предприятия, потребительского спроса, стабильности экономической системы и др. Иными словами во всем множестве результатов деятельности можно выделить внутреннюю, наружную и предельную области (Рудановский, 1928, с. 38—39). При этом внутренняя область является внешне ограниченной, замкнутой реальных явлений избранной совокупности. Наружная область, напротив, внутренне ограничена и внешне открыта, ее изменения определяются математическим ожиданием определенной степени достоверности. Предельная область является ограниченной с обеих сторон и определяется совокупностью реальных изменений внутренней области и мнимых изменений внешней области. Именно в предельной области проявляется динамизм модели бухгалтерского учета. Соответственно изменение же парадигмы отчетности должно быть направлено на переход от моноцелевой отчетности к многоцелевой отчетности (Голов, 2007, с. 419).

При этом процедуры учетной обработки фактов хозяйственной деятельности находят отображение в балансе только после закрытия отчетного периода, формирования финансового результата и отчетности. Баланс является как бы логическим завершением бухгалтерского учета, при этом он остается ретроспективным и сугубо статическим. Считаясь с тем, что деятельность современной системы управления по большей части направлена на будущее предприятия (ведь выполнение контрольных функций ставит целью устранение недостатков и реализацию резервов в будущем), можно утверждать, что построенная в соот-

ветствии с существующей моделью бухгалтерского баланса концепция бухгалтерского учета уже не удовлетворяет динамическим требованиям современности.

Себестоимость активов предприятия может быть определена с высокой степенью достоверности, потому что она отображает конкретное состояние конкретных объектов в определенный момент времени. Поэтому справедливым будет утверждение, что левая часть балансового уравнения характеризует нынешнее состояние предприятия в конкретный момент времени. Утверждение о том, что баланс является числовым символом хозяйства (Рудановский, 1928, с. 3), на наш взгляд, является справедливым только в отношении его левой части. С другой стороны, права собственников включают по большей части абстрактные понятия и не могут быть конкретно определены. Например, в условиях нормальной непрерывной деятельности размеры резервов и прибыли не определяются в текущем режиме. Более того, нераспределенная прибыль определяется в зависимости от направлений использования (выплаты собственникам или формирование резервов). Таким образом, правая часть балансового уравнения характеризует прошедшие события.

Принимая во внимание изложенное выше, согласно утверждению немецкого теоретика бухгалтерского учета Е. Мелза, между двумя сторонами балансового уравнения необходимо вместо знака (=) ставить знак ( $\equiv$ ) (Melse, 2010). Мы принимаем такое утверждение, поскольку гомотипная синонимия показателей актива и пассива баланса, установленная в результате использования определенного материального и методического аппарата, базируется на однородном измерителе и более адекватно может быть выражена отношениями конгруэнтности, а не равенства. С учетом такой точки зрения целесообразно счета активов считать реальными счетами, а счета пассивов — номинальными. Все обязательства, представленные в формуле (2), при такой интерпретации должны рассматриваться как отрицательная (негативная) собственность. А при анализе балансового уравнения «исходной точкой зрения является то, что собственность торговца не должна изменяться при использовании кредита» (Цюмпа, 2001, с. XIV). Таким образом, преимущество во время определения реальной стоимости предприятия должно отдаваться уравнениям (3) и (4), поскольку они отображают более адекватную абсолютную стоимость предприятия, которая может быть определена в любой момент времени. Кроме того, целесообразно отметить, что балансовое уравнение в виде формул (3) и (4) отображает и стратегические перспективы (стоимость имущества предприятия) вместо прежних достижений (Melse, 2010, с. 5).

К подобному выводу пришел и теоретик бухгалтерского учета А. П. Рудановский (Рудановский, 1928, с. 48). Он назвал признаки внутренней области бухгалтерского учета (актива баланса) инвариантами, а наружной (пассива) — эквивариантами и предложил поставить между ними знак эквивалентности ( $\equiv$ ), отмечая, что такая эквивалентность в большинстве случаев не является уравнением. Условием преобразования в равенство математического выражения соотношения наружной и внутренней областей модели хозяйственной деятельности ученый назвал не только качественное и формальное, но и количественное равенство.

Как видим, с математической точки зрения в структуре балансового уравнения заложена одна из наибольших абстракций в мире. На первый взгляд, все очень просто и понятно: активы равняются пассивам или имущество равняется имущественным правам собственников и третьих сторон. Но в действительности за данным равенством кроется сложный мир разнообразных бизнес-процессов, иногда наполненных скрытым содержанием. С позиции общей количественной оценки в графической интерпретации фигура с левой стороны

уравнения будет равняться фигуре с правой стороны. Благодаря этому Павел Цюмпа и называет балансовое равенство первичным эконометрическим уравнением бухгалтерского учета (Цюмпа, 2001, с. 11). По наблюдению автора, каждая хозяйственная операция изменяет состав активов или пассивов предприятия, не изменяя при этом равенства вообще. Однако выходит, что операции, которые вызывают перемещение только в составе имущества или капитала, как бы растворяются в данной эконометрической интерпретации.

На наш взгляд, адекватной эконометрической интерпретацией основного равенства бухгалтерского учета будет геометрическое отображение модели бухгалтерского баланса в системе учетных координат, где за предельную (динамическую) область модели учета принимается не валюта баланса, а стоимость имущества предприятия (рис. 1).

Каждый факт хозяйственной жизни (хозяйственная операция) отображается в системе учетных координат точкой на оси имущества. Для хозяйственных операций, которые вызывают изменения только в составе активов или только в составе капитала предприятия, ординатой влияния на чистые активы будет проекция точки хозяйственных операций на вектор имущества, т. е. нулевая точка системы координат. Каждый используемый для ведения учета бухгалтерский счет будет принимать вид одного из векторов: оси абсцисс или ординат. В представленной учетной системе координат имущество представляет собой поле, на какое проектируются все бизнес-процессы, «собственно баланс не имеет самостоятельного содержания, а является только элементом — последним счетом плана» (Соколов, 2003, с. 264).

Традиционная парадигма учета как на аксиому полагается на балансовое уравнение. То есть интерпретация алгебраизма баланса исходит из равенства правой и левой сторон, которое должно оставаться неизменным, поскольку каждая хозяйственная операция вызывает изменения в составе хозяйственных средств и источников их формирования одновременно. Однако, как уже было доказано, стоимость активов предприятия в действительности не равняется пассивам. Учитывая, что настоящее и прошлое — это базовые измерения бухгалтерского учета, положенные в основу метода двойной записи, именно математическое выражение  $C \equiv P$  (где  $C$  — это настоящее, а  $P$  — прошлое) описывает структуру учетной модели вообще. Поскольку настоящее можно выразить суммой инвариантов ( $A$ ) модели хозяйственной деятельности и их изменений в течение определенного периода ( $T$ ), а прошлое — суммой эксвариантов ( $K$  и  $O$ ) и их изменений в течение того же периода ( $n$ ), то балансовое уравнение принимает следующий вид:

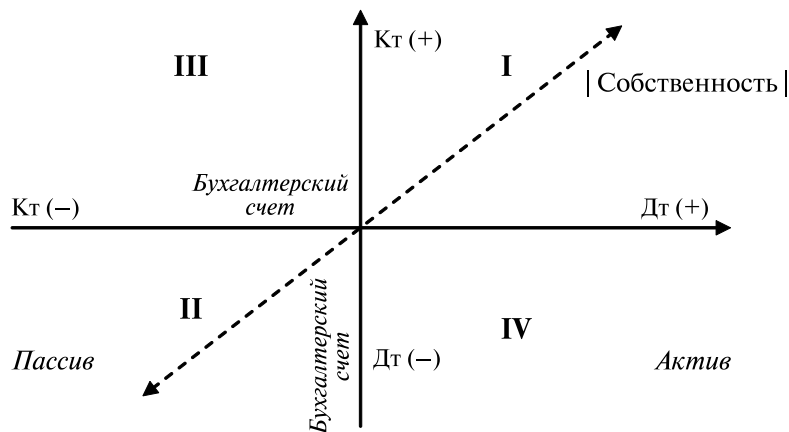


Рис. 1. Модель баланса в схеме учетных координат

$$A + An = (K + O) + (KT + On) \quad (5)$$

или

$$(A + An) - (O + OT) = (K + KT) \quad (6)$$

и

$$\Delta K = \Delta A - \Delta O. \quad (7)$$

Как показано на рис. 1, имущество (собственность) отображается по модулю, поскольку никогда не может принимать отрицательного значения аналогично тому, как численность населения не может быть негативной величиной. Именно счет имущества в данной системе координат выступает конечным, поскольку представляет собой сумму сальдо всех бухгалтерских счетов, использованных на предприятии для учета фактов хозяйственной жизни.

Несколько по-другому интерпретируется и модель онтологии предметной области бухгалтерского учета, которая формально определяется совокупностью конечного множественного числа понятий предметной области, отношений между ними и функций их интерпретации. Если в традиционной модели бухгалтерского уравнения поиск онтологии ведется в соответствии с показателем валюты баланса, который вообще не имеет собственного экономического смысла, то в предложенной системе онтология выражается в соответствии с чистым имуществом собственника, которое и является наиболее эффективной категорией для оценки деятельности предприятия.

Данную проблематику достаточно нетрадиционно рассматривает японский исследователь Й. Лжири (Ljiri, 1986). По определению ученого, понятие «парадигма учета» является идентичной его структуре, значение которой заключается не только в возможности понимать существующую систему, но и в попытке расширить возможности системы путем добавления новых измерений. Й. Лжири выделяет два фундаментальных измерения, присущих существующей парадигме бухгалтерского учета, а именно временное (хронологическое) и компонентное (систематическое). В терминах Й. Лжири понятия активов и пассивов, положенные в основу предметной области бухгалтерского учета, идентифицируют только компонентное направление бухгалтерского учета за пределами других учетных измерений.

На наш взгляд, временной, или динамический, аспект эквивалентности двух сторон балансового уравнения легче понять, если он формулируется как элемент модели запаса и потоков (stock and flow model). В своей статье Ерик Мелз приводит точку зрения Ричарда Маттессича о том, что балансовое уравнение вместо того, чтобы рассматривать экономические и социальные взаимоотношения, фокусируется только на объектах учета (Melse, 2006).

Хотя ученые и рассматривают бухгалтерский учет как информационную технологию экономических отношений, основанную на методе двойной записи (Кольвах, 2008, с. 1), мы считаем, что метод двойной записи является только техническим приемом систематизации учетных данных. При компьютерном ведении бухгалтерского учета, что сегодня является основным условием управления, информация об изменениях в составе ресурсов предприятия рассматривается в системе именно с позиций входящих и исходящих потоков, а такие понятия, как дебет и кредит, являются лишь инструментами построения некоторых не столько необходимых, сколько привычных и удобных учетных реестров (главной книги, журналов-ордеров). Впервые трактовка двойной записи как информационного потока, объем которого на входе должен равняться объему на выходе, была предложена в постулатах Ж. Маршаля (Соколов, 2003, с. 248). Теоретический анализ информационных потоков, которые отображаются на бухгалтерских счетах, и анализ структуры их входов и выходов в контексте вза-

имоотношения собственности и обязательств доказывают, что такое отображение не нуждается в двойной записи, а может быть представлено в виде матрицы ввода, или сети взаимоотношений, или вектора, или выражения алгебраизма и др. Закон причины и следствия, на котором базируется двойная запись, действует до тех пор, пока мы не выходим за область какого-либо ограничения, но он не может открыть нам что-то за пределами данной области отношений; напротив, использование закона двойственности информационных процессов сразу выводит нас за пределы данной области и вводит в новую область отношений (Рудановский, 1928, с. 41).

С учетом изложенного закономерно возникает вопрос: что же тогда следует считать фундаментальными измерениями и ядром парадигмы бухгалтерского учета?

По мнению изобретателя идеи электронных таблиц Ричарда Маттессича, традиционная фиксация хозяйственных фактов и понимание метода двойной записи превратили бухгалтерский учет в прикладное ремесло и лишили его свойств когнитивной науки (Mattessich, 1995). Ученый предлагает три принципа двойственности в системе бухгалтерского учета: входа-выхода, симметрии и изменения. По нашему мнению, теоретические основы динамической системы бухгалтерского учета должны полагаться именно на взаимосвязь отмеченных принципов двойственности, так как принцип входа-выхода отображает информационную модель учета, принцип симметрии — математическую, а принцип изменения — динамическую модель хозяйственной деятельности. Поэтому целесообразно выяснить сущности данных принципов и модели динамической системы бухгалтерского учета, которая бы учитывала потребности пользователей учетной информации в обществе знаний. Ричард Маттессич сформулировал принцип входа-выхода в отношении перемещения конкретных экономических благ из одного места (центра учета) в другое. Все релевантные атрибуты данных благ (субстанция, количество, стоимость) предлагается фиксировать в связи со входом в один центр учета и выходом из другого. Таким образом, Р. Маттессич определяет сущность принципа входа-выхода шире, чем простое отображение хозяйственных фактов в системе финансового учета.

По нашему мнению, любой бизнес-процесс может быть определен как объект, который имеет вход и выход, а принцип входа-выхода является отражением основной цели бизнес-процесса, который заключается в преобразовании входа (входов), т. е. входящих в процесс ресурсов, необходимых для реализации процесса, в выход (выходы), т. е. результат (продукт) процесса. Причем входы и выходы являются неоднородными. Они подразделяются на внешние — средства связи с внешней средой бизнеса, необходимые для начала бизнес-процесса или для получения которых выполняется бизнес-процесс и предназначенные его клиентам, и внутренние — побочные продукты процесса, которые появляются в ходе реализации бизнес-процесса и не являются причиной его существования. Отсутствие выходов или входов не позволяет говорить о бизнес-процессе вообще, поскольку не реализуется его фундаментальная особенность — преобразование ресурсов.

В терминах кибернетики все атрибуты входов и выходов бизнес-процессов представляют информационные ресурсы — данные, интерпретирующиеся с позиций системы предприятия и в контексте с его бизнес-средой. Моделирование учетной системы заключается в разработке структуры отображения материальных и нематериальных потоков средствами фиксации взаимосвязи информационных атрибутов хозяйственных операций с некоторыми переменными объектами учета с целью отображения объектов реального мира.

Традиционная модель бухгалтерского учета средствами двойной записи отображает влияние материальных и нематериальных потоков (активов) на состоя-

ние прав собственников (пассивов) или одного учетного измерения на другой, используя только один атрибут — стоимость. Для динамической системы бухгалтерского учета это не вполне релевантно. Наоборот, фундаментальное значение приобретает принцип входа-выхода, согласно которому стоимость перемещается из одного места в другое. Двойная запись с этих позиций может трактоваться как отображение выходного потока перемещения стоимости от одной переменной (бухгалтерского счета) входным потоком к другой переменной. Бухгалтерский счет при этом можно считать средством удержания стоимости в течение определенного периода времени и перемещения данной стоимости к другому объекту. Термин «бухгалтерский счет» хотя и связан с двойной записью, даже более адекватно отражает действие принципа входа-выхода. По аналогии с делением входов и выходов бухгалтерские счета также следует разделить на внешние и внутренние. Сущность двойственности принципа входа-выхода заключается в том, что любая хозяйственная операция вызывает передачу стоимости от 1) внешнего счета к внутреннему; 2) внутреннего к внешнему; 3) переток стоимости между двумя внутренними счетами; 4) передачу стоимости в рамках одного счета во времени — выходной поток предыдущего периода составляет входной поток текущего периода.

Таким образом, принцип входа-выхода требует применения для отображения хозяйственной операции двух или больше переменных величин — бухгалтерских счетов, каждый из которых имеет вход и выход — дебит и кредит. Один из таких счетов будет источником передаваемой стоимости, а второй — ее акцептором. То есть одна и та же стоимость на выходе будет вычитаться из одной переменной величины и на входе будет добавляться к другой. Сумма на входе счета будет добавляться к стоимости, или дебетоваться, а сумма на выходе будет вычитаться (кредитоваться). Сумма входящих и исходящих потоков бухгалтерского счета характеризует изменение стоимости в течение определенного периода и должна фиксироваться и анализироваться с позиций влияния на балансовое равенство. Если входящий поток превышает исходящий, то показатель изменения стоимости будет иметь положительное значение, если же наоборот, то отрицательное.

Вторым из фундаментальных принципов двойственности бухгалтерского учета должен быть принцип симметрии. Двойственность в симметрии учета вытекает из того факта, что активы принадлежат конкретным лицам (физическим и юридическим) и поэтому соответствуют определенным правам или их частям. Это значит, что изменение в активах предприятия, в результате которого происходит изменение их стоимости, немедленно вызывает изменение стоимости обязательств или капитала. Соответственно двойная запись хозяйственных операций по дебету и кредиту должна признаваться как вектор потока стоимости между бухгалтерскими счетами. Понятием вектора для описания технологии отражения входящих и исходящих потоков хозяйственной операции, а соответственно дебетовых и кредитовых оборотов пользовался О. И. Кольвах (Кольвах, 2008).

Таким образом, принцип симметрии символизирует социальные отношения имущественного характера между активами предприятия и правами собственности на них. Схематически данные отношения можно представить в виде векторов стоимостных потоков (рис. 2).

Как видим, на схеме представлены векторы потоков между учетными измерениями, но, как известно, существует ряд хозяйственных операций, которые должны отображаться в рамках одного учетного измерения. Такие транзакции не приводят к изменению стоимости объектов учета, но, как уже было доказано, для построения динамической системы бухгалтерского учета необходимо



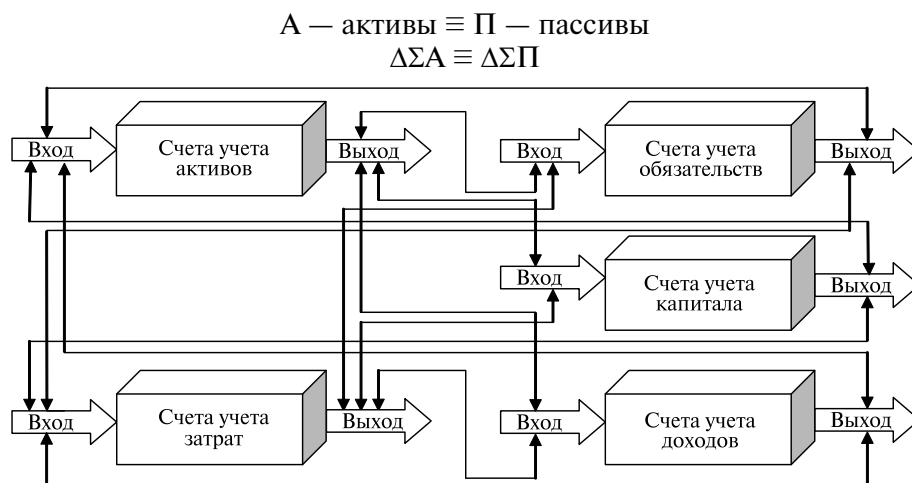


Рис. 2. Модель симметрии в бухгалтерском учете (вариант 1)

фиксировать и измерять в режиме реального времени изменения собственности, или чистых активов предприятия. Примером такой операции может служить перевод части долга в состав акционерного капитала в результате дополнительной эмиссии акций на сумму долга. Социальный статус объекта внешнего окружения вследствие такой операции переходит от должника к акционеру, соответственно, изменяется и сумма чистых активов предприятия. Если представить учетную симметрию в схеме, построенной по модели определения собственности предприятия, то такая операция переходит от класса операций в одном измерении к классу транзакций между измерениями, вследствие чего влияние на размер чистых активов предприятия становится достаточно наглядным (рис. 3).

Таким образом, принцип симметрии соблюдается, даже когда балансовое уравнение сформулировано в терминах собственности, а не капитала. Анализ принципа симметрии учета позволяет прийти к выводу: если принцип входа-выхода определяет структуру учетной системы, то принцип симметрии объясняет логику таких измерений учета, как активы и пассивы. Принцип симметрии демонстрирует, что учетная система симметрична по своей сути, поскольку отображает симметричные социальные отношения между имуществом предприя-

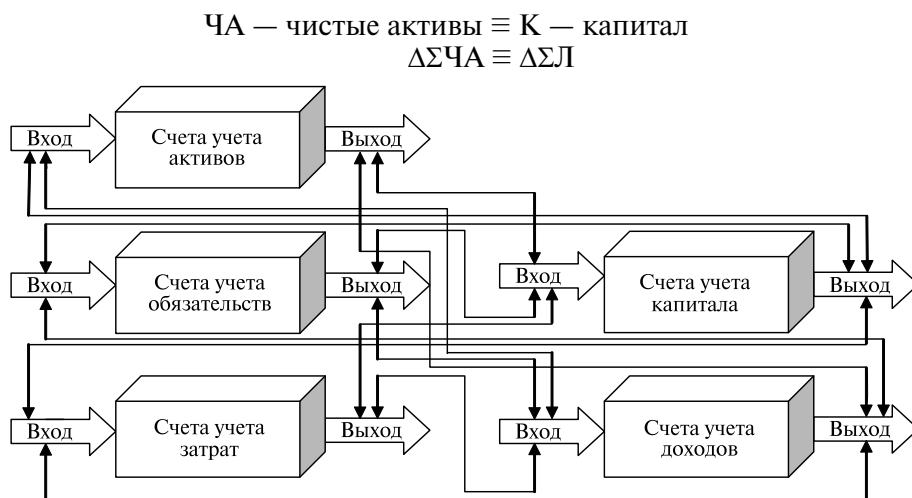


Рис. 3. Модель симметрии в бухгалтерском учете (вариант 2)

тия и правами на него, ведь тот факт, что каждый объект активов предприятия должен кому-то принадлежать, является действительно естественным и понятным. Поэтому, принцип симметрии представляет руководство, которое можно даже назвать золотым правилом построения динамической модели бухгалтерского учета (Melse, 2006, с. 18).

Ричард Маттессич сравнивает учетную систему со стеной, где кирпичами являются счета, а цементом — векторы отображения хозяйственных операций (Mattessich, 1995). Однако в отличие от стены счета (реальные и номинальные) скрепляются векторами не жестко, а динамически. Динамический феномен учетной системы ощутим только тогда, когда рассмотрение проводится во времени. Отсюда возникает вопрос: является ли время третьим измерением системы бухгалтерского учета?

Й. Лжири отмечает, что все учетные показатели являются функциями времени, которые отображаются и включаются в отчетность не как отдельные характеристики объектов учета в отдельные моменты времени, а как часовые ряды данных (Melse, 2010). Однако он рассматривает время как внешнее измерение системы бухгалтерского учета, играющее роль разделенной на небольшие временные интервалы (периоды) оси, на которой отображаются транзакции. По мнению Е. Мелза, время — это измерение, внутренне присущее системе бухгалтерского учета, а векторы транзакций объединяют отдельные бухгалтерские счета не только между собой, но и в соответствии с моментом осуществления бизнес-процессов (Melse, 2006, с. 19). Это означает, что изменение любого учетного показателя касается определенного момента времени, когда отдельные бухгалтерские счета были связаны вектором хозяйственной операции. Несмотря на использование в учете третьего измерения — времени, детерминированная технологией учета задача формирования сводных бухгалтерских отчетов заданной структуры должна решаться всегда однозначно независимо от используемых технических средств и формы ее реализации (Кольвах, 2008). О. И. Кольвах вполне обоснованно предлагает с целью формирования такой жестко регламентированной отчетности использовать блочные матричные модели. Мы же считаем, что параллельно, для фиксации текущего состояния ключевых показателей бизнеса, следует использовать временные ряды данных изменений ключевых экономических показателей. Пользоваться такими временными рядами данных, определять ли только итоговые показатели на начало и конец отчетного периода — зависит от целей модели и сущности хозяйственной операции. Более того, изменения на реальных счетах происходят периодически (например, продажа товаров), а изменения большинства номинальных счетов происходят непрерывно (начисление амортизации или процентов по кредиту). Поэтому и транзакции должны отображаться в учете в соответствии с динамической моделью, периодически или в текущем режиме (постоянно).

Таким образом, мы пришли к выводу, что поскольку измерения бухгалтерского уравнения определяют структуру системы бухгалтерского учета и ее модели, то введение нового динамического измерения позволит безошибочно выявлять в учетной системе изменения стоимости имущества собственника предприятия во временном аспекте. Кроме того, смещение акцента с построения балансового уравнения, основанного на традиционной классификации имущества и периодическом определении дохода, к постоянному (непрерывному) определению дохода и стоимости чистых активов предприятия является первым шагом в процессе формирования динамической системы учета. Такие фундаментальные изменения позволят поднять систему учета от инструмента для фиксации прошлых событий до общецелевой информационной системы стратегического планирования, управленческого контроля и собственно финансового учета.

**Источники**

- Голов С. Ф.* Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. К., 2007.
- Кольвах О. И., Калмыкова О. Я.* Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений // Аудит и финансовый анализ. 2008. № 2. С. 1—15.
- Легенчук С.* Новий підхід до структури бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 10. С. 23—29.
- Малюга Н. М., Давыдюк Т. В.* Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект. Житомир, 2003.
- Рудановский А. П.* Теория балансового учета. Баланс как объект учета. М., 1928.
- Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003.
- Хендриксен Е. С., Ван Бреда М. Ф.* Теория бухгалтерского учета / пер.с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. М., 2000.
- Цыганков К. Ю.* Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии. М., 2004.
- Цьомпа П.* Нариси економетрії і побудована на національній політ економії теорія бухгалтерського обліку / пер. з нім. Я. Гончарук [та ін.]. Львів, 2001.
- Ijiri, Y.* A framework for triple-entry bookkeeping // The Accounting Review. 1986. Vol. 61. N 4. P. 745—759.
- Kieso D. E., Weygandt J. J., Warfield T. D.* Intermediate Accounting. 10th Edition. New York, 2000.
- Mattessich R.* Critique of Accounting: Examination of the Foundations and Normative Structure of an Applied Discipline. Westport, Connecticut: Quorum Books. 1995.
- Melse E.* Momentum Accounting for Trends: Relevance, Explanatory and Predictive Power of the Framework of Triple-Entry Bookkeeping and Momentum Accounting of Yuji Ijiri. 1<sup>st</sup> edition. New York, 2010.
- Melse E.* The Financial Accounting Model a System Dynamics' Perspective, July 2006. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://mpa.ub.uni-meunchen.de/7624/>
- Waymire G.* Accounting History in the 21<sup>st</sup> Century // 2<sup>nd</sup> Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, September 15—18, 2010. Istanbul — Turkey: AVCIOL, 2010.