

УДК 657.1

JEL Classification M41

Семанюк Віта

к.е.н., доцент, доцент кафедри аудиту, ревізії та аналізу

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна

E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

ОСУЧАСНЕННЯ ТЕОРЕТИЧНОГО БАЗИСУ НАУКИ ПРО ОБЛІК

Semanyuk Vita

Cand. Sci. (Ekon), Associate Professor, Associate Professor,

Department of audit, auditing and analysis

Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine

E-mail: v.semaniuk@tneu.edu.ua

NEW APPROACHES TO ACCOUNTING THEORY

Анотація

Актуальність. Піднято проблему обліково-аналітичного супроводу системи управління, яка полягає в усуненні консервативності обліку і його невідповідності розвитку економічної науки. Теоретичні передумови розвитку системи обліку визначаються її можливостями генерувати інформаційні ресурси на запит менеджменту різних ієрархічних рівнів, для кожного з яких потрібна оригінальна (специфічна) інформація.

Методи. Для розв'язання поставлених завдань автором використовувалися методи систематизації та групування, дискретивного моделювання, контент-аналізу.

Результати. Доведено необхідність формування нової парадигми облікової науки в постіндустріальному суспільстві, в основі якої лежить теза про те, що інформаційні ресурси є пріоритетними для ефективної господарської діяльності і облікова система не повинна обмежуватися лише створенням інформації про внутрішнє середовище підприємства, а враховувати фактори зовнішнього середовища, передбачати зміни. В цьому контексті перегляду потребують формальний апарат і мова обліку як науки, фундаментальні методологічні принципи і методи створення інформації, завдання облікової системи у світлі сучасного розвитку економіки; структура, елементи, зв'язки системи; завдання, інструменти і методи кожної з підсистем обліку.

Перспективи. Такий підхід до обліку допоможе вирішити проблему систематизації знань та перегляду сучасної теорії обліку з врахуванням надбань економічного та технологічного прогресу.

Ключові слова: учетная система, методология, концепции учета, метатеория, парадигмы учета, постиндустриальное общество.

Abstract

Introduction, Purpose. We examine the problem of accounting-analytical providing which consists of eliminating the problem of accounting conservatism and its disparity of economic science. The practical value of the intellectual development of accounting systems is ability to generate management information on request different hierarchical levels; each of this requires the original information.

Methods. The article presents the results of descriptive modeling, organizing and grouping, content analysis.

Results. It is proved the necessity of forming the new paradigm of accounting in the post-industrial

society based on thesis that information resources are priority for effective activity and accounting system mustn't be limited only by a creation of information about the internal environment of enterprise, but it must be taken into consideration the factors of external environment as well as forecasting the changes.

The formal vehicle and language of accounting as science, fundamental methodological principles and methods of information creation, a task of the accounting system in the light of modern economy development; a structure, elements, the system connections; tasks, instruments and methods of each accounting subsystems need revision and clarification in this context.

Discussion. This approach to accounting help solve the problem of systematization of knowledge and view of modern accounting theory with regard to economic and technological achievements of progress.

Key words: accounting system, methodology, accounting conception, metatheories, paradigm, post-industrial society.

Аннотация

Актуальность. Затронута проблема учетно-аналитического обеспечения системы менеджмента, которая заключается в устранении консервативности учета и его несоответствия развитию экономической науки. Теоретические предпосылки развития системы учета определяются возможностями системы генерировать информационные ресурсы на запрос менеджеров разных иерархических уровней, для каждого из которых нужна оригинальная информация.

Методы. Для решения затронутых проблем автором использовались методы систематизации и группирования, дискретивного моделирования, контент-анализа.

Результаты. Доказана необходимость формирования новой парадигмы учета в постиндустриальном обществе, основой которой является тезис о том, что информационные ресурсы являются приоритетными для эффективной деятельности и учетная система не должна ограничиваться лишь созданием информации о внутренней среде предприятия, а учитывать факторы внешней среды, предусматривать изменения. В этом контексте в пересмотре нуждаются формальный аппарат и язык учета как науки, фундаментальные методологические принципы и методы создания информации, задачи учетной системы в свете современного развития экономики; структура, элементы, связи системы; задачи, инструменты и методы каждой из подсистем учета.

Перспективы. Такой подход к учету поможет решить проблему систематизации знаний и просмотра современной теории учета с учетом достижений экономического и технологического прогресса.

Ключевые слова: учетная система, методология, концепции учета, метатеории, парадигма учета, постиндустриальное общество.

Актуальність. Глобальні зміни відбуваються в технологічному, інформаційному та економічному середовищі функціонування підприємств, формується глобальний економічний простір, соціально-економічний розвиток суспільства має чітке спрямування на ріст інноваційності, ефективності та конкурентоздатності. Кардинальні зміни, які відбуваються в системі соціально-економічних відносин постіндустриального суспільства, обумовлюють необхідність глибокого дослідження сучасного стану науки про облік. Сучасна економічна наука, під впливом суспільного розвитку, прогресує, що вимагає від системи обліку враховувати надбання інших наук, запозичувати нові прийоми і розвивати методи створення інформації. Назріла потреба визначення нового змісту облікової теорії, розвитку методології та інструментарію, існує необхідність у виділенні нових об'єктів обліку та представлення інформації про них у системі звітності.

Існуюча теорія обліку, як основа розвитку облікової системи, консервативна і не

досконала, не враховує сучасних умов функціонування економічних суб'єктів, не використовує останніх досягнень науки, мало чим відрізняється від теорії обліку дев'ятнадцятого століття. Відсутність належного теоретичного обґрунтування обліку як науки, зумовлює гальмування інноваційних підходів до облікової системи, зводить облік до рангу «технічних операцій», завуальовує мету та предмет науки, не дає можливості удосконалення її методологічного апарату. Альтернативний напрям розвитку теорії обліку формуватиметься крізь призму філософії науки та методології досліджень з врахуванням соціальних, екологічних та економічних процесів і проблем пов'язаних з ними. Не повинні залишатися поза увагою облікової теорії соціальні аспекти, професійна етика, культура, людські ресурси та інтелектуальний капітал, зміни цін, трансакційні та інсайдерські операції, процеси глобалізації та стандартизації, нетрадиційні об'єкти обліку тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Загальні засади формування та удосконалення облікової теорії, пропозиції щодо її кардинального оновлення наведені у працях таких учених: Р.А. Алборова, Б.І.Валуєва, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Г.Г.Кірейцева, Б.Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, С.О.Стукова, В.В. Сопка, Є.С. Хендріксена, В.Г. Швеця, М.Г.Чумаченка, Л.З. Шнейдмана, С.Ф.Легенчука, С.А.Кузнецової, Д.В.Максименко та ін. Існуючі теорії обліку на світовому рівні далеко випереджають вітчизняну теорію у її сучасному вигляді. Праці Е.С.Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Метьюса, М.Х.Б. Перери, Я.В. Соколова, К.Уорда, М.І.Кутера, М.Ю.Медведева та інших розкривають важливі теоретичні аспекти обліку, проте цілісної сучасної теорії (теоретичного підґрунтя) науки про облік в умовах інформаційного (постіндустріального) суспільства не існує. Питання розвитку теорії обліку мають фрагментарний характер. Інтеграція наукових розробок у сфері обліку, економічного аналізу і аудиту визначає нові можливості для формування інформаційних ресурсів, розширення кола проблем, які є новими для облікової науки. Саме тому теоретичні і методологічні основи обліку потребують глибокого і серйозного дослідження та нового поштовху для розвитку.

Метою даного дослідження є розвиток теорії обліку в умовах формування постіндустріального суспільства шляхом розв'язання дослідницьких завдань щодо визначення сутності облікової системи постіндустріального типу та розробки її головних атрибутів, що сприятиме розвитку загальної теорії і розкриватиме облік як систему створення інформаційних ресурсів на макро- та мікро рівні; відобразатиме основні принципи та завдання облікової системи в світлі сучасного розвитку економіки; покаже структуру, елементи, зв'язки системи; визначить завдання, інструменти та методи кожної з підсистем обліку.

Методи. Для розв'язання проблем систематизації знань та перегляду сучасної теорії обліку з врахуванням надбань економічного та технологічного прогресу автором використовувалися методи систематизації та групування, моделювання, контент-аналізу.

Результати. Сучасні досягнення економічної теорії констатують, що економіка ХХІ століття ґрунтується на знаннях та інноваціях, які матеріалізуються у вигляді нових високоефективних наукомістких технологій і продуктів. Аналіз поняття «економіка знань» та визначення її основних постулатів потребує глибоких досліджень у взаємозв'язку із

сучасними економічними концепціями.

На думку П. Друкера сучасна економіка є «економікою знань», сфера виробництва і розповсюдження інформації – «індустрія знань», а все суспільство – це «суспільство знань». Тобто, не старі фактори виробництва, а виключно знання створюють сьогодні продуктивність і є підґрунтям для економічного зростання. Формування і розвиток «економіки знань» чи «суспільства знань» передбачає вільний автоматизований доступ до будь-якої інформації і знань, необхідних для життєдіяльності та вирішення особистих і соціально значущих завдань; доступність (індивіду, групі, організації) сучасних інформаційних технологій; існування розвиненої інфраструктури, що забезпечує створення інформаційних ресурсів.

Облікова система в умовах розвитку «економіки знань» повинна стати не лише системою констатації фактів про фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а трансформуватися у систему моніторингу та створення інформаційних ресурсів для управління. Сучасна інформаційна парадигма в обліку надає процесу пізнання низку суттєвих рис і тенденцій, одна з яких пов'язана з новими інформаційними процесами, які вимагають осмислення на загальнотеоретичному та конкретно-науковому рівні. Багато питань, пов'язаних з інформаційними ресурсами, по суті, лише починають використовуватися в науковому світі, а конкретна постановка питання про кількісну оцінку цих ресурсів і їхній зв'язок з іншими економічними категоріями ще чекають розробки й вимагатимуть спільних зусиль спеціалістів і вчених різноманітних галузей знань.

Теорія обліку, адаптуючись до вимог «нової економіки» потребує переосмислення поняття інформації та інформаційних ресурсів з позиції семантичного та змістового аспекту. В сучасній системі обліку спостерігається обмеженість інформаційного різноманіття, неефективне використання технологій, дисбаланс в сторону отримання кількості інформації, без врахування її цінності, що зумовлює труднощі в управлінні нею. М. Пушкар у своїх працях наголошує, що осмислена мета обліку – проектування системи, здатної генерувати інформацію, яка стає стратегічним ресурсом в постіндустріальному суспільстві. Якщо ж система обліку є основним генератором інформації для управління, то цілком природною виглядає потреба вивчення інформації та інформаційних ресурсів теорією обліку. Перед обліковою системою стоять завдання адаптації до нових умов, ріст обсягів інформації, її важливості для управління, переосмислення її ролі та змісту у сучасному суспільстві що вимагає удосконалення форм і методів обліку.

В обліку поняття інформації повинно бути адаптоване до господарської діяльності суб'єкта, а тому пропонуємо розглядати в якості інформаційних ресурсів залучену до виробничо-комерційної діяльності, прийняття рішень і навчання інформацію (знання), яка носить стратегічний характер. Теорія обліку має показати своє ставлення до інформаційних ресурсів, до їх нематеріальної форми, і розглядати їх як об'єкт та, в окремих випадках, як продукт обліку.

Існує достатньо досліджень теоретичних основ функціонування облікової науки, деякі з них не позбавлені раціонального зерна, проте ці дослідження носять фрагментарний характер, матеріали підручників в основному повторюють своїх попередників. Цілісного та фундаментального дослідження, що дало б теоретичні

поняття про облік в сучасному суспільстві, про його завдання, методи та інструменти в Україні не існує. Спостерігається повна невідповідність між поняттями «теорія», яка повинна розкривати філософські категорії процесу пізнання на найвищому рівні, пояснити відображення дійсності та відтворення в логіці понять об'єктивної реальності та сучасними трактуваннями облікової науки.

Наукові дослідження у сфері обліку в основному спрямовані на реформуванні практики його ведення і прогнозуванні тенденцій розвитку. Разом з тим, недостатньо вивченими залишаються питання розвитку облікової теорії, яка, як не однократно підкреслював проф. Пушкар М.С. є «примітивним тривіальним набором окремих фрагментарних, малопов'язаних між собою і не аргументованих процедур ведення обліку, відомих ще за часів середньовіччя, який видають за теорію» [1, С.5]. Теорія обліку не удосконалюється відповідно до розвитку економічної науки, не формує нового підходу до традиційних категорій, не використовує досягнень класичних облікових теорій, кожна з яких є унікальною і містить можливості для розвитку нових наукових напрямів.

Перехід до постіндустріального суспільства обумовлює необхідність створення якісно нової системи управління та адекватної їй системи обліку. Чинна система обліку не може повністю задовольнити інформаційні потреби власників, інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших користувачів через свою обмеженість, тому актуальною проблемою сьогодення стає переорієнтація обліку на потреби управління.

Загальна фундаментальна проблема яка потребує вирішення полягає у консервативності облікової теорії та її невідповідності розвитку економічної науки і суспільних формацій; конкретна фундаментальна задача в рамках загальної проблеми – удосконалення (побудова) альтернативної теорії обліку з врахуванням всіх факторів постіндустріального суспільства.

В умовах швидкого суспільного розвитку не достатньо таких трактувань та визначень обліку, які ми зустрічаємо в сучасних підручниках з теорії: «Облік це кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою управління нею» (визначення взято нами наймання, адже всі вони практично несуть один і той же зміст). Визначення обліку повинно розкривати всі його аспекти як системи, показувати облік не лише як функцію управління, а й як науку, як об'єкт права, як елемент соціального, економічного та суспільного устрою, адже через відсутність глибокого теоретичного обґрунтування облікової системи та її підсистем існують різні розуміння одних і тих же понять, категорій і навіть об'єктів обліку.

Таким чином, з позиції сучасного інституційного підходу теорія обліку вимагає нової редакції з врахуванням досягнень економічної та інших наук. Сучасна теорія повинна вивчати облік як систему і досліджувати його з точки зору макроекономіки, мікроекономіки, права, податків, соціальної та корпоративної відповідальності, етики, біхевіоризму тощо.

Пропонуємо трактувати облік як систему створення економічної інформації в розрізі трьох підсистем – управлінського обліку, фінансового обліку, стратегічного обліку – з визначенням завдань цих підсистем, принципів їх функціонування, інструментарію та методів досліджень кожної підсистеми. Облік – це наука, що формується під впливом соціально-економічних факторів і задовольняє потребу суспільства в інформації про

господарську та іншу діяльність суб'єктів господарювання; як соціальне явище що формується під впливом суспільного розвитку і, в свою чергу, має певний вплив на суспільство.

Сучасна, так звана, теорія обліку розглядає його як набір інструментів для опрацювання певних масивів економічної інформації, альтернативний підхід повинен представити теорію обліку як теоретичну основу науки про облік з філософським підходом та концептуальним викладенням.

Для досягнення цієї мети необхідно розв'язати такі основні завдання:

- дослідити сучасну теорію обліку та знайти шляхи її удосконалення для можливостей подальшого розвитку облікової науки;
- визначити місце обліку як науки в системі економічних наук;
- визначити фактори впливу на побудову облікової теорії;
- розкрити передумови виникнення облікової науки для розуміння його сучасного стану і оцінки можливих напрямів розвитку;
- вивчити розвиток облікової науки в країнах англо-американського світу в ХХ ст. для пошуку принципів, організаційно-правової основи та розгляду обліку як соціального явища;
- представити облік як систему з відповідним поділом на підсистеми та обґрунтувати необхідність їх існування та розвитку;
- дослідити і визначити структуру теорії обліку, її елементи та зв'язки між ними;
- дослідити питання традиційного фінансового обліку в трьох аспектах: визначення, визнання і оцінка;
- обґрунтувати необхідність побудови додаткових форм розкриття фінансової інформації суб'єкта господарювання – звітність за сегментами, звіти про добавлену вартість, фінансове прогнозування корпорацій і облік торгових марок;
- сформулювати принципи обліку людських ресурсів та інтелектуального капіталу, розробити процедуру розробки та впровадження системи обліку таких ресурсів;
- розкрити сутність та поняття «креативного обліку»;
- вивчити предмет професійної етики та її розвиток в світлі зміни професійних відносин між обліковцями і суспільством, а також вплив культури як важливого елементу навколишнього світу на облік;
- визначити необхідність та порядок створення та представлення системи звітної інформації не фінансового характеру;
- визначити можливості облік як соціальне явище що має вплив на суспільний розвиток.

Значимість адекватної теорії обліку для отримання нових знань, підтвердження гіпотез, теорій, подальшого використання на практиці полягає в тому, що побудова альтернативної теорії обліку надасть поштовх для розвитку науки про облік, усуне всі невідповідності та суперечності між завданнями та методами облікових підсистем, їх роллю та значенням для інформаційного забезпечення менеджменту.

Без удосконалення теоретичної бази та приведення її у відповідність соціально-економічним реаліям, наука про облік не зможе удосконалюватися і забезпечувати користувачів релевантною інформацією, а процес управління буде позбавлений надійної

інформаційної бази. Існує необхідність інноваційного підходу до теорії обліку, розробки нової теоретичної концепції яка б розглядала облік як систему з усіма наслідками і характеристиками його як системи, що складається з підсистем, кожна з яких має свої завдання, методи та інструменти їх вирішення; існує необхідність побудови структури обліку, визначення його елементів та зв'язків між ними; потрібен підхід до теорії обліку як науки (системи знань) про методи та інструменти створення інформації, а також новий підхід до системи звітності, з врахуванням інформаційних запитів всіх користувачів, особливо зовнішніх (в т.ч. суспільства). В основу інноваційного підходу до теорії обліку повинна стати ідея про його соціально-економічну роль та значення.

На жаль, в Україні недостатньо приділяється уваги теоретичним проблемам розвитку облікової науки з боку науково-дослідних установ і вищих навчальних закладів, а практики вважають існуючу теорію вершиною досконалості.

Розробка теоретичного підґрунтя облікової науки з врахуванням всіх факторів, які впливають на неї в умовах інформаційного суспільства сприятимуть побудові цілісної теорії обліку, яка визначатиме його об'єкт і предмет, місце в системі економічних наук, зв'язки з іншими науками, значення для суспільства тощо, а також представлення обліку як науки про методи створення інформації та інформаційного забезпечення всіх користувачів з врахуванням останніх досягнень системології, кібернетики, менеджменту, інформатики, математики, філософії, логіки, психології тощо.

Вивчення обліку вимагає його сприйняття як системи, що має властивості системи і складається з окремих підсистем (фінансового, управлінського, стратегічного обліку); обґрунтування кожного з цих видів обліку та вивчення їх методології, новий підхід до побудови системи звітності, врахування соціальних, екологічних, маркетингових, технічних та ін. факторів, що впливають на систему обліку.

Основою теорії обліку в інформаційному суспільстві є знання про:

- філософію та методологію науки про облік;
- класифікацію та верифікацію теорій обліку: нормативна і позитивна теорія;
- інноваційні аспекти фінансового обліку і звітності;
- принципи і стандарти обліку в умовах інформаційної динаміки;
- проблемні питання традиційного фінансового обліку: визначення, визнання та оцінка основних об'єктів обліку та нетрадиційних об'єктів обліку;
- погляд теорії на облікову систему в умовах інфляції та зміни цін;
- системи та форми розкриття (подання) фінансової інформації;
- не фінансову звітність, її необхідність, роль, значення та методика створення в умовах інформаційного суспільства;
- моделювання та моделі в теорії обліку;
- проблеми гармонізації та диверсифікації в обліку;
- професійну етику, культуру, облікові цінності;
- соціальну роль обліку в інформаційному суспільстві та облік як соціальне явище.

Висновки і перспективи. Сучасний суспільний устрій поєднує в собі інноваційний розвиток бізнесу і соціальний підхід до його ведення, необхідність адаптації обліку до вимог міжнародних стандартів і гармонізації облікових систем в єдиному економічному просторі створює передумови якісно нового розвитку обліку на основі інтеграції різних

його видів, представлення обліку як системи, що формується з підсистем з визначеними завданнями, методами та інструментарієм.

Для вирішення таких завдань необхідно визначити проблеми і передумови обліку як науки з міцним теоретичним підґрунтям, розвинути методологічну основу і принципи побудови облікової системи, побудувати концептуальні моделі всіх підсистем обліку (фінансового, управлінського, стратегічного), розкрити зміст основних інституцій в обліку, обґрунтувати шляхи вирішення проблем, удосконалити зміст теорії обліку з врахуванням сучасної філософії постіндустріального суспільства. І, врешті, для подальшого утвердження обліку як науки, необхідно обґрунтувати нові напрями розвитку методів, інструментів, принципів тощо.

Перспективи подальших досліджень полягають у можливості розвитку обліку як науки в умовах функціонування інформаційного суспільства, а також в контексті практичного застосування отриманих знань суб'єктами господарської діяльності через відповідність створюваної в системі обліку інформації економічним реаліям та ефективність прийняття управлінських рішень. Цілісна теорія обліку надасть можливість узагальнити, систематизувати та отримати систему знань студентам вищих навчальних закладів, сприятиме розвитку наукових досліджень з проблем удосконалення облікової системи.

Список використаних джерел

1. Пушкар, М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія [Текст] : монографія / М.С. Пушкар – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 359 с.
2. Голов, С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку [Текст] : монографія / С.Ф.Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Кузнецова, С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика [Текст]: монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь, 2007. – 297 с.
4. Пилипенко, А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань [Текст] : монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
5. Пушкар, М.С. Креативний облік : створення інформації для менеджерів [Текст] : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
6. Райан, Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; пер. з англ. под. ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
7. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней [Текст] : уч. пособ. [для вузов] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М. И. Кутер. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Фин. и стат., 2002. – 640 с.
9. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 279 с.

References

1. Pushkar M.S. (2007) *Metateorija obliku abo jakomu povynna staty teorija* [Metatheory of account or what should be the theory]. Ternopil : Kart-blansh, 359 [in Ukrainian].
2. Holov S.F. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: analysis and prospects of development]. Kyiv, Ukraine : Tsentr uchbovoi literatury, 522.
3. Kuznetsova S.A. (2007) *Bukhhalters'kyj oblik v systemi formuvannia upravlins'koi informatsii: metodolohiia ta praktyka* [Accounting in the system of management information: Methodology and Practice],

Taurian State Agrotechnical University, Melitopol, Ukraine, 297.

1. Pylypenko A. A. (2011) *Formuvannia oblikovo-analitychnoho zabezpechennia upravlinnia vytratamy pidpriemstv ta ikh ob'iednan'* [Formation of accounting and analytical software cost management of enterprises and their associations], Kharkiv : KhNUE, 344 [in Ukrainian].

4. Pushkar M.S. (2006) *Kreatyvnyj oblik: stvorennia informatsii dlia menedzheriv* [Creative accounting: creating information for managers], Ternopil : Kart-blansh, 334 [in Ukrainian].

2. Rayn B. (1998) *Strategycheskyj uchet dlja rukovodytelja* [Strategic account for managment], *Audyt*, Moscow : JuNYTY, 616 [in Russian].

5. Sokolov Ja. V. (1996) *Buhgalterskyj uchet: ot ystokov do nashyh dnei* [Theory and History of Accounting], Moskva, *Audyt YUNYTY*.

6. Kuter M. Y. (2002) *Teoryja buhgalterskogo ucheta* [Theory of Accounting], Moskva : Finansy i statystyka, 640.

7. Palyj V. F. (1988) *Teoryja buhgalterskogo ucheta* [Theory of Accounting], Moskva : Finansy i statystyka, 279.

