

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЯК НАУКА: ВІД ОСНОВ ДО НАУКОВОЇ КАРТИНИ СВІТУ

КОЛЕКТИВНА МОНОГРАФІЯ

*За науковою редакцією доктора економічних наук
професора В. Я. Плаксієнка*

Видавництво
«Центр учбової літератури»
Київ — 2021

УДК 657
Б 94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Полтавського державного аграрного університету
(протокол № 22 від 18 травня 2021 р.)*

Рецензенти:

Бондар М. І., доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та податкового менеджменту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В.Гетьмана»;

Малюга Н. М., доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Поліського національного університету;

Маренич Т. Г., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку та аудиту Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка.

Бухгалтерський облік як наука; від основ до наукової картини світу
Б 94 [колективна монографія] / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. — Київ: «Центр учбової літератури», 2021. — 320 с.

ISBN 978-611-01-2277-1

У колективній монографії наводяться історичні, методологічні та організаційні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як важливої самостійної та динамічної науки в галузі економіки. Авторами всебічно розглянуті як концептуальні засади функціонування облікової науки, так і окремі перспективні стратегічні напрямки її розвитку на базі сучасних досягнень науково-технічного прогресу.

Видання рекомендується науковцям, здобувачам II та III освітньо-наукових рівнів «Магістр» та «Доктор філософії», а також практикам, які розробляють нормативне та методичне забезпечення обліково-аналітичної роботи.

УДК 657

ISBN 978-611-01-2277-1

© Колектив авторів., 2021.
© Видавництво «Центр учбової літератури», 2021.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА

(Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Полтавський державний аграрний університет, Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, державний університет «Житомирська політехніка») 7

РОЗДІЛ 1. «ЯДРО» БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНОСТІ 9

1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні (Бондарчук Н.В., д.держ.упр., професор, Дніпровський державний аграрно-економічний університет) 9

1.2. «Ядро» та змінні у визначенні, предметі і методи бухгалтерського обліку (Плаксієнко В.Я., д.е.н., професор, Ліпський Р.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 19

1.3. Обліковий базис генерації потоків капіталу (Камінська Т.Г., д.е.н., професор, Академія праці, соціальних відносин та туризму, Овчарик Р.Ю., к.е.н., доцент, Київський кооперативний інститут бізнесу і права, Ільчак О.В., к.е.н., асистент, Національний університет біоресурсів і природокористування України) 38

РОЗДІЛ 2. ОКРЕМІ НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ 53

2.1. Інформаційна роль фінансового обліку у забезпеченні економічної, соціальної та екологічної відповідальності підприємств (Канцедал Н.А., к.е.н., доцент, Пономаренко О.Г., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 53

2.2. Трансформація інформаційної ролі бухгалтерського обліку в управлінні доходами аграрних підприємств (Пилипенко К.А., д.е.н., професор, Мац Т.П., к.е.н., доцент, Красота О.Г., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 64

2.3. Інформаційна роль бухгалтерського обліку у вирішенні проблем податкової безпеки підприємств (Лега О.В., к.е.н., доцент, Прийдак Т.Б., к.е.н., доцент, Яловега Л.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет) 74

2.4. Логістичні питання організації обліку запасів (Левченко З.М., к.е.н., доцент, Тютюнник С.В., к.е.н., доцент, Дугар Т.Є, к.е.н., доцент, Романченко Ю.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	85
2.5. Річна фінансова звітність як засіб формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку (Грибовська Ю.М., к.е.н., доцент, Ходаківська Л.О., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	102

РОЗДІЛ 3. ТЕНДЕНЦІЇ У РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ.....

3.1. Глобальні принципи управлінського обліку в контексті формування екологічної безпеки підприємств (Гуцаленко Л.В., д.е.н., професор, Національний університет біоресурсів та природокористування України, Лепетан І.М., к.е.н., доцент, Вінницький національний університет)	115
3.2. Формування та обліковий супровід витрат логістичного сегменту підприємства (Назаренко О.В., д.е.н., професор, Сумський національний аграрний університет)	130
3.3. Управління фінансово-економічною стійкістю підприємства у контексті застосування обліково-аналітичних інструментів (Шмиголь Н.М., д.е.н., професор, Національний університет «Запорізька політехніка», Касянок М.А., аспірант, Запорізький національний університет)	143
3.4. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку підприємств (Скоробогатова Н.Є., к.е.н., доцент, Національний технічний університет України «Київський політехнічний інститут ім. Ігоря Сікорського»)	154
3.5. Архітектурно-онтологічне моделювання обліково-аналітичного забезпечення менеджменту бізнес-процесів підприємства (Пилипенко А.А., д.е.н., професор, Халліфак А. М., стажер, Харківський національний економічний університет ім. Семена Кузнеця)	165

РОЗДІЛ 4. НОВЕ В КОМП'ЮТЕРИЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	183
4.1. Інноваційний імператив розвитку бухгалтерського обліку в епоху цифрових перетворень (Бочуля Т. В., д.е.н., професор, Харківський державний університет харчування та торгівлі)	183
4.2. Цифровізація як вектор модернізації системи бухгалтерського обліку (Соколенко Л.Ф., к.е.н., доцент, Сумський державний педагогічний університет ім. А.С.Макаренка, Назаренко І.М., д.е.н., професор, Сумський національний аграрний університет)	196
4.3. Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації (Кулик В.А., д.е.н., професор, Полтавський державний аграрний університет).....	209
4.4. Особливості, переваги та недоліки програмних продуктів («Універсал 7: ERP» та «BAS Бухгалтерія») (Мокієнко Т.В., к.е.н., доцент, Черненко К.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	222
4.5. Економічна ефективність впровадження автоматизованих облікових систем (АОС) підприємств (Горященко Ю.Г., к.е.н., доцент, Жадько К.С., д.е.н., професор, Носова Т.І., к.е.н., доцент, Університет митної справи та фінансів).....	234
РОЗДІЛ 5. СУЧАСНІ ТА ПЕРСПЕКТИВНІ ІНСТИТУТИ ТА ІНСТИТУЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	251
5.1. Обліковий інжиніринг у формуванні професійного судження бухгалтера (Садовська І.Б., д.е.н., професор, Волинський національний університет ім. Лесі Українки, Нагірська К.Є., к.е.н., доцент, Луцький національний технічний університет)	251
5.2. Розуміння бухгалтерського обліку як соціальної та інституційної практики: місце в сучасній бухгалтерській науковій картині світу (Легенчук С.Ф., д.е.н., професор, державний університет «Житомирська політехніка»).....	261

5.3. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в науковому забезпеченні сталого розвитку (Жук В.М., д.е.н., професор, академік НААН, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки»).....	280
5.4. Федерація бухгалтерів і аудиторів як засіб фахового зростання професіоналів облікової справи (Левченко З.М., к.е.н., доцент, Єрмолаєва М.В., к.е.н., доцент, Дугар Т.Є, к.е.н., доцент, Тютюнник С.В., к.е.н., доцент, Полтавський державний аграрний університет).....	296
5.5. Етика професійного бухгалтера та її регулювання (Чижевська Л.В., д.е.н., професор, Державний університет «Житомирська політехніка»).....	305

ПЕРЕДМОВА

Жодна економічна наука не матиме сенсу, якщо не буде базуватись на об'єктивній, точній та своєчасній інформації про господарську діяльність, а 70-80% такої інформації формує саме бухгалтерський облік. За допомогою специфічних засобів її збирання та обробки облік забезпечує вимоги не лише економічних наук та практики господарювання, а і дає підґрунтя цілій системі гуманітарних, соціальних, технічних природничих та інших наук в формуванні даних про очікувані результати впровадження тих чи інших можливих досягнень чи винаходів. Саме тому в основу організації бухгалтерського обліку покладено контроль за виконанням законів України, указів Президента, рішень уряду та інших нормативних документів з економічних питань.

Серед проблем, які потребують невідкладного вирішення - не лише обґрунтування наукового статусу бухгалтерського обліку, визначення достойного місця в системі економічних наук, але й розробка напрямів наукових пошуків, що підсилюють цей статус. Виходячи з цього бухгалтерський облік виступає системою високоорганізованих теоретичних знань, яка постійно розвивається і взаємодіє з господарською практикою, а через неї – з іншими науками та соціокультурним середовищем. Саме тому у сьогоденні актуальною проблемою є встановлення особливостей та напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки, при збереженні його концептуального ядра.

Особливої уваги потребує необхідність проведення всебічного методологічного аналізу різноманітних складових бухгалтерського наукового знання. На вищому рівні синтезу бухгалтерських знань обов'язковим є виділення структури основ науки бухгалтерський облік, зокрема бухгалтерської наукової картини світу, що забезпечує зрозуміле відображення об'єктивної реальності бухгалтерським обліком як наукою з одного боку, а з іншого – є передумовою диференціації бухгалтерських наукових знань, оскільки сприяє формуванню та цілеспрямованню нових наукових знань та теорій.

У написанні монографії взяли участь 45 дослідників, з яких 16 докторів та 27 кандидатів наук з 18 закладів освіти та наукових установ, з яких 11 є членами різних академій наук.

В одній науковій праці, навіть у такому широкому представництві, не можна висвітлити навіть основні напрямки розвитку бухгалтерського обліку як науки, однак вказати на окремі аспекти трансформації методології, методики, організації та облікової практики вважаємо за потрібне. Особливо це стосується молодих науковців, здобувачів II та III освітньо- наукових рівнів «Магістр» та «Доктор філософії». У наукових дослідженнях з бухгалтерського обліку при розробці будь-яких перспектив розвитку слід пам'ятати про збереження загальних засад .

Не ставлячи за мету проведення аналізу всіх нових розробок у сфері бухгалтерського обліку (лише за роки незалежності України обліково-аналітичній тематиці присвячено сотні докторських та тисячі кандидатських дисертацій) у даній роботі зроблена спроба провести певне узагальнення окремих напрямів розвитку облікової науки, що сприятиме кращому розумінню окремих теоретико-методологічних підходів до вивчення цієї наукової дисципліни здобувачами вказаних освітньо-наукових рівнів, а також практикам-дослідникам, які розробляють методичні рекомендації та підзаконні нормативні документи на різних рівнях управління економікою країни.

«ЯДРО» БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В СУЧАСНОСТІ

1.1. Історичні аспекти розвитку бухгалтерського обліку як науки в Україні

Бухгалтерська інформація в сучасному господарюванні відіграє не просто пасивно відображальну, але і важливу організаційну роль, а тому може реєструватись як реальна цінність (нематеріальний актив, ноу-хау). Однак такою вона стає не автоматично, а в результаті пристосування її до потреб конкретних користувачів облікової інформації. Відповідно чітко визначається тенденція ведення обліку і складання звітності в прогностичних цілях.

Умовно розвиток бухгалтерського обліку в Україні можна поділити на такі етапи:

- дослов'янський період;
- зародження бухгалтерського обліку в Київській Русі;
- розвиток бухгалтерського обліку на Західноукраїнських землях;
- розвиток обліку в Україні в кінці XV–XIX ст.;
- бухгалтерський облік в Україні XX–XXI ст.

Удослов'янський період на території України облік в основному розвивався в грецьких містах-колоніях, так само і в Стародавній Греції. Згодом, в умовах трипільської культури, виникла особлива система обліку та рахунку.

Київська Україна-Русь, як держава, виникла в IX ст., з 882 р. На території держави близько півтора століття використовувалися примітивні прийоми обліку, пов'язані зі збором данини та обліком торгових оборотів. У період, коли київські князі тільки завойовували та об'єднували слов'янські племена, відбувалося так зване “полюддя” – данину шкірами, воском, медом. Пізніше все населення було зобов'язане сплачувати данину від “диму”, тобто землі, на якій проживали або “рала” – від землі, яку обробляли. Встановлювалися і окремі спеціальні податки, такі як “ловчий” – утримання княжого двору під час полювання, повіз – від перевезень, мито – від торгів у місті тощо.

За часів князя Володимира Київська Русь стала колосальною державою, найбільшою за своїми розмірами в Європі, з централізованою

владою князя, міцними твердинями, славною своїми багатствами, зв'язаною торговельними та дипломатичними стосунками з усім культурним світом того часу[3].

Прийняття християнства Володимиром у Київській Русі було великим поштовхом у розвитку культури, освіти і, зокрема, облікової науки. Виникали школи, писали книги, набували розвитку науки, зокрема, математика, яка була і є її основою в сучасності.

Ще більшого розквіту Київська держава набула за часів Я. Мудрого (1019–1054pp.). Недоторканність приватної земельної власності закріпив збірник законів України-Русі “Руська правда” Я. Мудрого. Власність князя і держави ототожнювалась, розмір данини та податків не регламентувався, тобто все було в руках князя. Таке юридично закріплене господарювання певним чином впливало на формування обліку в майбутньому, адже діяв принцип: держава є власником усього майна, яке знаходиться в країні, що і зумовило необхідність створення єдиного органу, який би регламентував порядок ведення облікових записів, підпорядкувавши їх “вертикальним” правовим відносинам. Ведення обліку безпосередньо підпорядковувалося печатнику, який був начальником княжої канцелярії, укладав княжі грамоти, мав на збереженні княжу печатку.

За Володимира Мономаха Київська держава змінила своє становище. Князь Володимир дав дві статті “Руської правди”: впорядкував справи з наданням позик і встановив розмір законних відсотків.

У Київській Русі, а пізніше і в Галицько-Волинському князівстві, ввели відповідну підготовку людей, які займалися обліком та іншою писарською роботою. Ведення обліку за тих часів, у тому числі і облікової роботи, знаходилося безпосередньо в підпорядкуванні печатника.

У монастирях, де фактично концентрувалася вся наукова думка, відкривали школи, проводили різноманітне навчання, в тому числі ведення обліку і запису. Тут здійснювали велику і досить різноманітну господарську роботу. Саме в монастирях під впливом візантійської наукової думки зародились ідеї майбутньої української бухгалтерії [5].

Облік у монастирях був організований за принципом камеральної форми. Об'єктами обліку була готівка, доходи, видатки, а також дебіторська і кредиторська заборгованість. Суми дебіторської заборгованості клієнтів відображалися по дебету, а по кредиту – їх внески. В окремих касових журналах реєструвалися прибуткові та видаткові

операції. Але облік ще не був систематичним. У цей період в Україні переважала проста бухгалтерія, хоча вже почали з'являтися паростки застосування подвійного запису.

Висока відповідальність при княжому дворі та в монастирському господарстві привела до створення певної техніки ведення обліку, яка поділяла облікові реєстри, призначені для відображення в них надходження і відпуску грошових та матеріальних цінностей, послідовного проведення інвентаризації.

Свої корективи в економічні відносини того часу і, відповідно, в облік вніс період татаро-монгольської навали (1237–1480 рр.), який призвів до занепаду Київської держави і перенесення центру східнослов'янської культури до Галицько-Волинського князівства. Татари нав'язали свої облікові правила, докорінно змінили податкову політику, запровадили подушне оподаткування. У 1257 р. китайські чиновники-баскаки провели перепис населення, під яким розуміли не статистичний облік населення, а бухгалтерську інвентаризацію людей, покладену в систему подушного оподаткування.

У XIV–XV ст. рівень розвитку торгівлі був дуже високий, що вимагало й чіткої грошової системи обліку. Утворювали купецькі курії, в яких була запроваджена оригінальна система обліку касових операцій. Касова книга складалася з двох половин: у першій записували «приход», а в другій – видатки. Запис «приходу» містив такі реквізити: дату, суму прописом і цифрами, від кого надійшли гроші, підставу платежу. У видатковій половині відображали: дату, посилання на розпорядчий документ, одержувач грошей, суму прописом і цифрами, цільове призначення видатку, спосіб оплати. У верхній частині касової книги на кожній сторінці зазначали рік. Приходні та видаткові касові книги вели у двох примірниках: один був у купця або касира, другий – в особи, яка вела облік.

З поширенням у XV ст. продажу товарів на виплату виникла необхідність у відкритті банків. У торговельних містах України відкриваються торгово-банківські домви. Існуюча форма кредиту була у вигляді застави (іпотечний кредит). Це, у свою чергу, викликало необхідність появи векселя. Вексельний обіг потребував, відповідно, і вексельного обліку.

Отже, складна податкова система, торгівля, банки, ремесла – все це вимагало розвитку і вдосконалення облікової системи, яка була повністю зорієнтована на Західну Європу.

Слід відмітити, що в економічному розвитку країни значну роль відіграло козацтво, яке виникло наприкінці XV ст. Торгівля та фінанси Запорізької Січі зумовлені особливостями ведення господарства, способом життя та суспільного ладу. Джерелами доходів Війська Запорозького були військова здобич, зовнішня та внутрішня торгівля, продаж вина, платня від перевезень, “подимний” податок, а також королівська (пізніше царська та гетьманська) платня грошима і натурою та регалії (розподіл між куренями рибних і звіриних ловів, сіножатей). Усе це вимагало добре організованого обліку.

Облік майна, доходів і витрат у Запорозькій Січі вів скарбник січового скарбу (шафар) та його апарат, до якого входили: два шафари, два підшафарії та кантражей (хранитель мір і ваг). Облік доходів і видатків у спеціальних книгах вели скарбник і його підлеглі. Окремо велася книга обліку касових операцій матеріальних цінностей. В ужи́нних та обмолотних книгах відображався вихід урожаю, списання продуктів реєструвалося записами в спеціальній “столовій книзі”. Завершувались облікові роботи складанням звіту, який подавався кошовому отаманові та Козацькій Раді.

Характеризуючи період XVI–XVIII ст., можна зазначити, що економіка, торгівля, грошовий обіг, фінансова система і облік були організаційно поєднані з королівською Польщею та Російською імперією. Остання остаточно позбавила будь-яких автономних прав фінансово-кредитну систему та облік України.

З початку XVI і до середини XVII ст. в Україні панували ідеї італійської бухгалтерської школи. Запрошення польськими королями французьких учених та спеціалістів поширило їх вплив і на облік. В Україні в ті часи уже були добре відомі праці Л. Пачолі “Трактат про рахунки і записи”, В. Котрулі “Про торгівлю і досконалого купця”, які широко використовувались особами, що вели облік [2].

У XVII ст. на всій території Польського королівства була запроваджена єдина метрична система. Розвиток торгівлі та грошового обігу в Україні сприяв об’єктивному поширенню кредитних операцій через банківсько-торговельні установи, вексельної форми розрахунків, видачі кредиту, а також лихварства. Все це мало позитивний вплив на ефективність торговельних операцій, спрощення розрахунків.

Під час колоніального панування на заході України Австро-Угорської імперії та Російської імперії на сході визначним був вплив

німецької бухгалтерської школи, яка об'єднувала Німеччину, Австро-Угорщину та німецькомовну частину Швейцарії, на становлення бухгалтерської школи. Дотримуючись в обліку принципів німецької бухгалтерської школи, вітчизняні економісти і підприємці зробили певний внесок у ведення бухгалтерського обліку в кооперативах взаємного кредиту (кредитних спілках), банках, торгових товариствах, готельному господарстві тощо.

У першій половині XIX ст. формується російська бухгалтерська школа, засновником якої вважається Карл Арнольд, німець за походженням, який вніс багато нововведень у систему обліку, в тому числі торговий облік, зокрема: запровадження синтетичного рахунка товарів; методику резервування та обліку коштів з метою погашення збитків; форму записів господарських операцій (дебет рахунка, сума, кредит рахунка, опис операції, сума); відкриття рахунків через рахунок Капіталу і тощо. У своїх працях К. Арнольд давав також історичні довідки про розвиток бухгалтерського обліку. Йому належить припущення, що подвійний запис прийшов до Італії з Японії через місіонерів.

У першій половині XX ст. доцільно виділити такі основні періоди:

I період – від 1900 року до початку Першої світової війни;

II період – від 1920 року до початку Другої світової війни;

III період – післявоєнний період: побудова соціалізму, деформація принципів бухгалтерського обліку,

IV період – розвиток виробничого обліку, поширення механізованої обробки економічної інформації;

V період – перебудова всіх соціально-економічних відносин в країні.

Виокремлення часу воєнних дій цілком аргументоване, оскільки на період війни розвиток і вдосконалення облікового процесу припиняється, регулярність та форми звітності порушуються, господарське життя згортається до рівня, необхідного для того, щоб вижити. Отже, перший період розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях, які входили до складу Австро-Угорської імперії, отримав свій відбиток від німецької бухгалтерської школи. У зв'язку з бурхливим розвитком кооперації на початку XX ст. виникла потреба в забезпеченні українських кооператорів підручниками і довідниками рідною мовою. Спочатку це були перекладні видання, наприклад Ф. Стефчин “Підручник для спілок ощадності і позичкової системи Ф. Райфайзена”, який побачив світ у 1900

році. Підвищена увага до кредитних кооперативів цілком зрозуміла, адже їх число на той час було найбільшим з-поміж інших спілок.

Вагомий внесок у розвиток української версії бухгалтерського обліку зробило товариство “Просвіта”, яке пропагувало, зокрема, впровадження української мови в діловодство та ведення різного виду документів поміж іншими національними атрибутами.

Особлива роль у розвитку бухгалтерського обліку на західноукраїнських землях належать Ревізійному Союзу Українських Кооперативів (РСУК). Дану структуру було створено у Львові 1904 року після прийняття закону про обов’язкову ревізію для кооперативних спілок [3]. Історія бухгалтерського обліку в СРСР органічно продовжила традиції старої дореволюційної Росії. А зародки нового обліку можна простежити з перших тижнів лютневої революції 1917р.

Після Жовтневої революції змінилися завдання і зміст бухгалтерського обліку. Змінилася і мета обліку, яка передбачала контроль за мірою праці й споживання. Контроль за діяльністю основних галузей народного господарства зосередився в руках держави. Перед обліком поставили нові завдання, які полягали в наступному:

- надавати можливість у будь-який момент виявляти стан ресурсів підприємства;
- бути засобом регулювання та планування різних процесів, які мають місце в господарстві;
- надавати інформацію для відображення діяльності будь-якої організації та підприємства в загальній системі народного господарства.

Іншими словами основним завданням бухгалтерського обліку цього періоду став контроль за збереженням соціалістичної власності. З’явилося дві тенденції того, яким має стати бухгалтерський облік у новоствореному соціалістичному суспільстві.

Із переходом до нової економічної політики значення бухгалтерського обліку зростало. У цей період бухгалтерський облік був покликаний поряд із здійсненням функцій контролю за збереженням соціалістичної власності сприяти розвитку товарно-грошових відносин, забезпечувати процес виявлення результатів госпрозрахункової діяльності підприємств і організацій, сприяти їх рентабельній роботі. Уряд приділяв значну увагу вдосконаленню бухгалтерського обліку. У його рішеннях постійно розглядалося питання про необхідність посилення ролі бухгалтерського обліку як важливого джерела інформації про

господарську діяльність підприємств і трестів та розробки дієвих способів контролю за раціональним витрачанням коштів, виділених державою для їх виробничої діяльності.

Провідну роль в бухгалтерському обліку почали відігравати планові показники, увага була приділена контролю за їх виконанням, робився акцент на бухгалтерському обліку як на засобі впровадження в життя господарського розрахунку та режиму економії, боротьби з бюрократизмом. До бухгалтерів висували дві вимоги, що виключали одна одну: посилити контроль і скоротити звітність. У першому випадку мова йшла про збільшення планових та звітних показників, у другому – про їх скорочення [1].

Характерним було подальше вдосконалення техніки облікової справи. Окрім поширення карткового кількісно-сумового обліку товарів, карткового обліку розрахункових операцій, з'являлися нові форми. Такими були форми В. К. Мшوخа і А. Петрова. Вони вважали, що не шаховий баланс, а ордер, правильніше картка-ордер, є базою для побудови всієї системи обліку; саме картка-ордер є останньою ланкою в ланцюгу змін, яких зазнала книга.

У 20-х роках ХХ ст. облік почали вести із застосуванням обчислювальних машин. Спочатку це були арифмометри, потім – найпростіші бухгалтерські машини, які дозволяли в автоматичному режимі проводити чотири види арифметичних дій.

У 30-ті роки набув поширення новий вид обліку – оперативний. Інтеграція трьох видів обліку стала черговим міфом економічної ідеології.

Основні ідеї щодо принципів ведення і організації бухгалтерського обліку в цей період полягали в такому:

- 1) сферою застосування бухгалтерського обліку було визнане всенародне господарство, а не окреме підприємство;
- 2) паралельне існування двох дисциплін – рахівництва (теорія бухгалтерського обліку) і рахунковедення (практичне застосування рахівництва) – було піддане критиці та висунуто пропозицію про створення єдиної науково-практичної дисципліни – бухгалтерський облік;
- 3) подвійний запис почали розглядати як метод, як прийом обліку, а не як об'єктивно діючий закон.

З цього періоду у країні був начисто знищений господарський розрахунок, а введено уявний госпрозрахунок, тобто ніхто не ніс жодної відповідальності й нічого не закривав, можна було мати збитки й

одержувати премії тощо. Оригінальним способом був перехід до щоденного балансу. Таке рішення відкривало можливість одержувати щоденну інформацію про стан підприємства. Велике значення мали графічні методи обліку, які одержали значного поширення як засоби звітної інформації (графіки Ганта), і як засоби організації документообігу всередині підприємства (оперограми).

Забуття принципів класичної бухгалтерії супроводжувалося зростанням уваги до техніки реєстрації фактів господарського життя. Механізація обліку й поширення рахівництва на вільних аркушах трохи зменшили роль картки, але не скасували її повністю. У країні створюється рахункове машинобудування, що дозволило почати в досить широких масштабах застосування лічильно-обчислювальної техніки в обліку.

Зміни відбулися практично в усіх напрямках обліку, зокрема, удосконалення відносилися до ведення обліку й калькуляції собівартості капітальних робіт, обліку праці й заробітної плати, сільськогосподарського обліку тощо.

У 1940-х роках поширення набуває меморіально-ордерна форма рахівництва та застосування накопичувальних відомостей. У кінці місяця у відомостях підводили підсумки, за якими складали меморіальні ордери, що містили хронологічні записи.

Наприкінці 50-х років меморіальні ордери були ліквідовані, а поширення набуває журнально-ордерна форма рахівництва. Журнали-ордери почали вести за кредитовим принципом.

Із середини 50-х та у 60-ті роки механізація обліку відчуває потужний поштовх, коли достатнього поширення набувають рахунково-перфораційні машини і, як наслідок, активно розвивається таблично-перфокарткова форма рахівництва [6].

Створюється система навчання з комплексної механізації й автоматизації обліку. Згодом положення таблично-перфокарткової форми трансформувалися й породили цілу серію різноманітних машинно-орієнтованих форм рахівництва, економічного керування; підсилення його оперативності, централізації й механізації.

У 70–80-ті роки значного поширення набуває таблично-автоматизована форма бухгалтерського обліку.

Із 90-их років широко використовується діалогово-автоматизована форма бухгалтерського обліку.

З 1998р. в Україні відбулося реформування національної системи бухгалтерського обліку. Головним завданням реформування системи бухгалтерського обліку було приведення її відповідно до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів обліку.

Із цією метою в 1998р. була затверджена Програма реформування системи бухгалтерського обліку, а також передбачено її фінансування в 1999-2001 роках. У межах програми був прийнятий новий план рахунків, нові регістри обліку та форми звітності.

Важливою подією в економіці та обліку України стало прийняття 16 липня 1999 р. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", відповідно до якого бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який здійснюється підприємствами. Крім того, фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Усю відповідальність за організацію бухгалтерського обліку Закон покладає на власника підприємства чи виконавчий орган (посадову особу), який здійснює управління підприємством. Цей нормативний документ зберігає вимоги щорічної інвентаризації активів і зобов'язань. Принципи реалізуються через національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Із набуттям Україною незалежності (1991 р.) українська наукова школа бухгалтерського обліку обрала самостійний шлях. Видатними її представниками, які успішно розбудовують теорію й практику бухгалтерського обліку, є М.Я. Дем'яненко, П.Т. Саблук, М. Г. Чумаченко, М. Т. Білуха, М.І.Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А.М. Герасимович, В. Г. Горелкін, З. В. Гуцайлюк, І.П. Житна, В.М.Жук, Л.М.Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Л. М. Крамаровський, Б.С. Кругляк, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Б.М. Литвин, Н. М. Малюга, Є. В. Мних, Ю. І. Осадчий, В.Я. Плаксієнко, М. С. Пушкар, В.С. Рудницький, В. В. Сопко, Л. К. Сук, Б. Ф. Усач, В.Г. Швець, В. О. Шевчук, Л.В.Чижевська та інші.

Зазначимо, що нині українська наукова бухгалтерська думка представлена регіональними науковими школами.

Київська (столична) школа заснована професором П.П. Німчиновим. Основний напрям школи – розвиток теоретико-методологічних аспектів обліку і контролю, аналізу та аудиту). Своїми науковими здобутками,

підготовкою висококваліфікованих кадрів з бухгалтерського обліку Київська школа відома в усьому світі. Тут працюють кращі наукові сили держави, а її вчені всебічно допомагають розвитку регіональних наукових шкіл.

Харківська школа. Засновником її є Микола Федорович фон Дітмар. Науковці опікуються проблемами обліку та контролю в АПК, у торгівлі та громадському харчуванні. Школа посідає провідне місце в Україні у сфері наукових досліджень з проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів.

Житомирська школа. Створена на початку 1970 р. доцентом Ф. Ф. Бутинцем. Основний напрям школи – дослідження проблем теорії та методології господарського контролю.

Луганська школа. Засновником є професор І. П. Житна. Наукова школа досліджує проблеми економічного аналізу та актуальних економічних питань використання виробничого потенціалу.

Львівську школу започаткував професор Є. В. Мних. Школа відома дослідженням проблем теорії, методології та практики економічного аналізу, удосконалення обліку та аудиту в Україні.

Одеська школа започаткована професором В. Ф. Палієм. Основним її напрямом досліджень є проблеми обліку, аналізу, аудиту інвестицій і основних фондів в АПК).

Тернопільська школа. Започаткував школу професор Ю. Я. Литвин. У центрі уваги дослідників – вивчення проблем обліку, аналізу та аудиту, підготовки висококваліфікованих наукових кадрів.

Дніпровська школа. Засновником даної школи є В. Я. Плаксієнко. Напрямом досліджень є формування методично-організаційних засад побудови обліку, звітності та інформаційно-консалтингових аудиторських послуг аграрних формувань.

Формуються та вже функціонують Вінницька, Волинська, Запорізька, Рівненська, Сумська та Херсонська наукові школи, розвиток яких залежить від економічного розвитку регіону та ініціативи засновників.

Дослідження історії становлення бухгалтерського обліку дозволяє визначити основні тенденції та закономірності, перспективи подальшого розвитку. Формування та розвиток української бухгалтерської школи відбувається в нерозривному зв'язку з такими відомими світовими обліковими школами, як: італійська, французька, німецька та англо-

американська. Але найбільший вплив на формування української наукової школи бухгалтерського обліку здійснила російська школа.

Отже можна із впевненістю стверджувати, що Україна не може економічно розвиватись, не зайнявши певної ніші у європейському просторі, без відповідно налагодженого бухгалтерського обліку, який відповідатиме національним та міжнародним правилам гри. Подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки повинен відбуватися із застосуванням нових, перспективних підходів та збереження існуючих облікових знань.

Список використаних джерел

1. Белова І. М., Спільник І. В., Бухгалтерський облік в Україні у XIX-XX століттях. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2017. Вип.14. Ч.1. С. 22-26
2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] : у 2-х ч. / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2001. 1024 с.
3. Васильєва Л.М., Бондарчук Н.В., Бондарчук О.П. Історія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. – Дніпро: Типографія «Стандарт» (ПП Бойко В.В.), 2016. – 224 с
4. Клименко Д.О. Зародження бухгалтерії та формування бухгалтерського обліку як науки. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». 2011. Вип. 8(29). Ч. 1. С. 236–245.
5. Мних Є.В., Швець В.Є., Яремко. І.Й. Розвиток обліку в Галичині (історичні та методологічні аспекти).– Львів : Каменяр, 2000. 208 с.
6. Остап'юк М.Я., Лучко М.Р., Даньків Й.Я. Історія бухгалтерського обліку. – К: Знання, 2005. – 276 с.
7. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посіб.– Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 223 с.
8. Швець В. З історії розвитку українського бухгалтерського обліку (друга половина XIX – початок XX ст.). Бухгалтерський облік і аудит. 2002. № 7. С. 2831.
9. Яремко І.Й., Лемішовська О.С. Історія обліку, аналізу та аудиту: [навч. посіб.]. – Львів : Львівська політехніка, 2015. 220 с.

1.2. «Ядро» та змінні у визначенні, предметі і методи бухгалтерського обліку

Текст Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає визначення бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Таке формулювання стосується насамперед фінансового обліку, оскільки дія цього виду обліку розповсюджується лише на суб'єкт підприємництва і завершується складанням його фінансової звітності. Не ставлячи за мету дослідження класифікації видів обліку, не можна обійти порівняльної характеристики

окремих його видів, зокрема управлінського обліку. За визначенням у законі він ототожнюється з внутрішньогосподарським обліком. Однак з таким положенням не можна згодитись, оскільки рівень управлінського обліку залежить від рівня управління: підрозділу, підприємства в цілому, об'єднання, галузі, територіальної громади, економіки держави і т.п. Окремі дослідники вважають, що бухгалтерський облік поділяється на фінансовий та управлінський [2, с.9]. Ми не поділяємо такої точки зору, оскільки управлінський облік у загальному включає в себе внутрішній контроль, прогнозування (планування), аналіз діяльності, оперативну інформацію, частину статистичної (для аналізу) і т.ін. Вищим рівнем такого обліку є система національних рахунків (СНР), тобто макроекономічна статистика.

Тому, для визначення суті (ядра) бухгалтерського обліку слід звернутись до історичної класифікації видів господарського обліку, зокрема його поділу на оперативний, бухгалтерський і статистичний [3, с.13-17]. Ці види обліку забезпечують всебічне висвітлення, а точніше формування, інформації про господарську діяльність як окремих суб'єктів господарювання, їх об'єднань, галузей, так і про стан економічного розвитку країни в цілому. Тому, щоб точніше сформулювати визначення саме бухгалтерського обліку слід визначати господарський облік як кількісне відображення і якісну характеристику всіх явищ господарського (економічного) життя. Не слід уточнювати у загальному формулюванні мету цього відображення [4, с.8], чи виділяти в ньому процес суспільного відтворення [5, с.6], оскільки це звужує сферу функціонування господарського обліку.

Виділяючи з господарського обліку бухгалтерський, слід відзначати його особливості порівняно з іншими видами обліку та усталені підходи, які не будуть змінюватись під впливом політичних (класових), національних та інших специфічних факторів. Виходячи з цього вважаємо виділення у визначенні лише систему суцільного, грошового та документального відображення фактів господарського життя. Решта характеристик у визначенні бухгалтерського обліку [3, с.8; 6, с.6; 7, с.16; 8, с.5-6] будуть стосуватись окремих видів обліку (фінансового, управлінського, податкового), національних особливостей ведення (організації, техніки, методики) і їх слід вважати змінними, хоч і важливими для певних ланок економіки, чи у певні періоди її розвитку. Таке твердження знаходить своє відображення в ході досліджень у сфері

нейрообліку. Застосування концепції нейрообліку підтверджує необхідність виділення у бухгалтерському обліку складових, які є елементами жорсткого ядра, і не підлягають змінам з його розвитком [9, с.62].

Формулюючи основу при визначенні бухгалтерського обліку слід відзначити, що історично він виник як «практика». Тобто, його мета – відображення фактів господарського життя (економічна інформація). Потім, з розвитком писемності, технічних носіїв інформації, виник бухгалтерський облік як теорія. Його предметом була вже сама інформація про господарську діяльність. При цьому не слід плутати бухгалтерський облік як теорію з навчальною дисципліною «Теорія бухгалтерського обліку», оскільки предметом цієї дисципліни окремі вчені виділяють сам бухгалтерський облік як «сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, зберіганням та передачею інформації про господарську діяльність...» [7, с.34]. Саме така плутанина і виникає при формуванні освітніх стандартів, де спочатку виділялась дисципліна «Теорія бухгалтерського обліку», а потім «Бухгалтерський облік» і т. ін.

Не вдаючись у деталі розвитку навчального процесу з підготовки фахівців у галузі бухгалтерського обліку, окремо слід зупинитись на його визначенні як науки. Ми підтримуємо науковців, які визначають бухгалтерський облік як вчення про систему одержання, обробки і подання облікової інформації [4, с.5]. Однак при цьому не слід обмежуватись сформульованою метою – використання в управлінні окремими ланками економіки. Окремі вчені-економісти та практики, виходячи з цього вважають бухгалтерський облік лише функцією науки управління. При такому підході зовсім зникає основна функція обліку – контрольна. Тому уточнене визначення бухгалтерського обліку як науки можна сформулювати як вчення про систему формування, узагальнення та використання інформації про господарську діяльність з метою її контролю та управління на різних рівнях.

Дане визначення методологічно є продовженням формулювання бухгалтерського обліку як навчальної дисципліни, оскільки у сучасній методиці наукових досліджень загальним є окремий об'єкт дослідження (явище, процес, або їх суттєва складова [7, с.34; 11, с.98], а предмет дослідження трактується як складова (часткове від загального) об'єкту дослідження: сукупність теоретичних, методичних та прикладних аспектів

у контексті сформульованого об'єкту. Зрозуміло, що такий підхід з точки зору філософії ґрунтується на розумінні того, що бухгалтерський облік як окрема наука у галузі економіки, дійсно у загальному вигляді має за предмет вивчення господарську діяльність в цілому. А окреме дослідження (проблема) чи тематика виділяє конкретний аспект економічної діяльності в самостійний об'єкт дослідження (загальне). Звичайно, у даному контексті окремі аспекти досліджуваного явища чи процесу (виходячи з мети) формулюються як предмет дослідження (часткове). У даному розрізі співвідношення предмету та об'єкту залежить від рівня деталізації (глибини) дослідницької роботи, воно може змінюватись під впливом унормування (стандартизації, уніфікації) загальних чи національних методологічних та методичних аспектів навчальної чи наукової роботи. Таке слід віднести до змінних у визначенні предмету бухгалтерського обліку.

Деякі особливості слід відзначити у грошовому вимірюванні обсягу явищ, майна, капіталу чи окремих процесів. Окремі автори вважають грошовим вимірником виключно національну валюту [5, с.14; 7, с.168; 10, с.30]. Однак в умовах глобалізації економіки, використання міжнародних платіжних систем та віртуальної валюти у загальному визначенні не слід виділяти саме вид платіжних засобів. Застосування в обліку грошового вимірника (в певних одиницях) передбачає не стільки визначення обсягу власності, майна чи капіталу, скільки забезпечує його узагальнення і порівняльну характеристику в динаміці чи економічному просторі. Те ж слід відзначити в документальному відображенні господарських операцій. На думку окремих вчених-економістів та управлінців-практиків документальне відображення буде замінюватись цифровізацією економіки. Однак такий підхід не враховує причинно-наслідковий зв'язок: спочатку оформлення документу (навіть електронного), а потім узагальнення облікових даних.

Навіть коротке визначення змісту будь-якої науки, в тому числі і бухгалтерського обліку, повинно вказувати на основний сенс предмету та напрямок (сукупну спрямованість) її методу. Саме з цієї точки зору у визначенні бухгалтерського обліку як науки слід вказувати всю економічну діяльність як сукупність фактів господарського життя, що і складе основу («ядро») предмету бухгалтерського обліку. Щодо відображення методу бухгалтерського обліку у формулюванні його визначення, то саме слова документальне відображення у грошовому

вимірнику будуть позначати єдність специфічних способів і прийомів у забезпеченні реальності узагальненої інформації.

Саме тому в узагальненому вигляді визначення предмета бухгалтерського обліку (як і всіх економічних наук) слід вказувати господарську діяльність в цілому. Досліджуючи господарську діяльність облік **формує** інформацію про всі її факти (наявність та рух майна, масштаби господарських процесів, співвідношення та зміни у власності, обсяг фінансових потоків та ін.) [8, с.6-8; 10, с.39-40]. Однак при цьому слід відразу виділяти облікову специфіку у відображенні господарського життя. А саме класифікацію об'єктів обліку у складі його предмету на господарські засоби (активи) та джерела їх утворення (пасиви). Решту класифікаційних ознак (за особливостями кругообігу, функціональним призначенням, відтворенням та ін.) не слід вказувати в основному формулюванні визначення предмета бухгалтерського обліку.

Для вивчення курсу «Бухгалтерського обліку» як навчальної дисципліни (чи «Теорії бухгалтерського обліку») цілком достатньо використовувати саме ці два напрямки класифікації господарських засобів: за натурально-речовим складом і місцем розташування в економічній діяльності та за джерелами надходження, належністю і цільовим призначенням.

До об'єктів обліку за першим напрямком включають як самі знаряддя та предмети праці, так і засоби обігу, включаючи грошові кошти, витрати виробництва та інших процесів і видів діяльності, позаоборотні та інші активи. Те ж стосується напряму класифікації цих же об'єктів (у складі предмету) за їх власністю (належністю), джерелами надходження і цільовим призначенням, які при цьому обґрунтовано стають самостійними об'єктами обліку. Така класифікація і є незмінним чинником у визначенні предмету бухгалтерського обліку оскільки є методологічною основою застосування важливих елементів методу бухгалтерського обліку: балансового узагальнення та подвійного запису на рахунках. Графічно схему такої класифікації демонструють на площині у системі координат, де по осі *x* розміщують групи господарських засобів за складом і розміщенням, а по осі *y* - джерела їх утворення. Саме в цю систему вписується розуміння вказаних елементів методу та єдності окремих видів активів і пасивів – як різних об'єктів бухгалтерського обліку.

Однак, для розкриття економічної суті кожної окремої групи об'єктів обліку, окремі викладачі та вчені-теоретики виділяють і інші

важливі їх групи у складі предмету бухгалтерського обліку. Зокрема господарські процеси, фінансові результати, суб'єкти господарювання та інше. При виділенні господарського процесу як об'єкту бухгалтерського обліку слід відзначати його двосторонній характер. З одного боку це спожита частка предметів, знарядь праці та самої праці (витрати), яка на площині системи координат відноситься до активів (засобів), незавершене виробництво чи продуктивна (виробнича) форма товару. З іншого боку - це результат даного процесу. Якщо це виробництво, то його результатом, з точки зору обліку, буде не нове матеріальне благо (продукція чи товар), або нематеріальні послуги чи роботи, а «вихід продукції», «виконання робіт» та «надання послуг» (в т.ч. освітніх, наукових, медичних, управлінських, оборонних чи ін.). Вказані об'єкти обліку за першою класифікацією будуть віднесені до джерел утворення господарських засобів (пасивів). Що до речі не враховується при побудові «бухгалтерського балансу» як форми «Звіту про фінансовий стан». Те ж можна сказати про процес реалізації, де до витрат відносять саму облікову вартість реалізованої продукції чи товарів та решту витрат на збут. А результатом цього процесу буде дохід (виручка) від реалізації, як джерело засобів (пасив). Фінансові (інвестиційні) витрати пов'язані з придбанням чи створенням реальних або портфельних об'єктів будуть активами. А результати: виграші, проценти, дивіденди, виручка від продажу та інші доходи – джерелами (пасивами).

Аналогічно, з облікової точки зору, слід розглядати економічний зміст фінансових результатів: прибутку та збитку. Прибуток при цьому не слід розглядати як математичну різницю між доходами і витратами певного процесу (діяльності), хоча він обчислюється саме так, а проаналізувати склад одержаних доходів (як збільшення активів та зменшення пасивів) і витрат, понесених для забезпечення одержання цих доходів (зменшення активів і збільшення пасивів). І якщо загальна сума доходів перевищить суму витрат, то слід встановити економічну природу додатково одержаних засобів (активів) в результаті певної діяльності. Якщо решта (без вказаного перевищення) активів у минулому (в діяльності чи процесі, що відбулись) мали свої джерела, то джерелом додатково одержаних активів і є саме прибуток.

Коли мова йде про збиток – як перевищення витрат над доходами від відповідного процесу чи діяльності, то слід мати на увазі, що всі спожиті

господарські засоби чи приріст пасивів вже мали свої джерела, власників чи призначення, включаючи і різницю (на користь витрат). В цьому разі економічну природу збитку слід вбачати в обсязі недоодержаних засобів (активів). Тоді збиток в обліку слід трактувати, як умовне позначення недоотриманих в результаті певного процесу чи діяльності активів. Що треба врахувати при побудові балансу як елемента методу бухгалтерського обліку.

Стосовно суб'єктів господарювання: підприємств, організацій, установ, закладів та ін., як об'єктів бухгалтерського обліку, то до складу активів чи пасивів підприємства слід відносити дебіторську та кредиторську заборгованість, пояснюючи відповідно їх економічну природу. Кредиторську заборгованість – як джерело активів, що тимчасово залучені підприємством (зобов'язання), а дебіторську - як вилучені (позаоборотні) активи, які мають на даному підприємстві свої джерела.

Як видно з викладеного основою є класифікація господарських засобів на активи і пасиви, а подальша деталізація є змінними у складі облікових об'єктів. Однак, зважаючи на системне поповнення (оновлення) сучасного складу цих об'єктів (гудвіл, негативний гудвіл, нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, екологічні доходи, трансакційні витрати і т.ін.) виникає необхідність в подальшій деталізації об'єктів обліку у складі предмету в інших напрямках. Зокрема це стосується їх групування не лише за суб'єктами господарювання (дебітори та кредитори), а і за видами їх діяльності, сферами прикладення капіталу (соціальна, екологічна, інноваційна, інвестиційна та ін.). Тому на даному етапі розвитку теорії бухгалтерського обліку склад його предмету слід демонструвати як мінімум у тривимірному зображенні (рис.1).

Третій вектор класифікації не суперечить теорії бухгалтерського обліку, а дає більш чітке і розгалужене розуміння природи окремих об'єктів обліку і уявлення про одні й ті ж (реальні й віртуальні) об'єкти, згруповані за різними напрямками з метою одержання інформації, узагальненої для проведення певних аналітичних дій і прийняття рішень в управлінні, науці, методології. Такий підхід підтверджується навіть тим, що у складі елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема подвійного запису, з'являється поняття трєбіт [9, с.94].

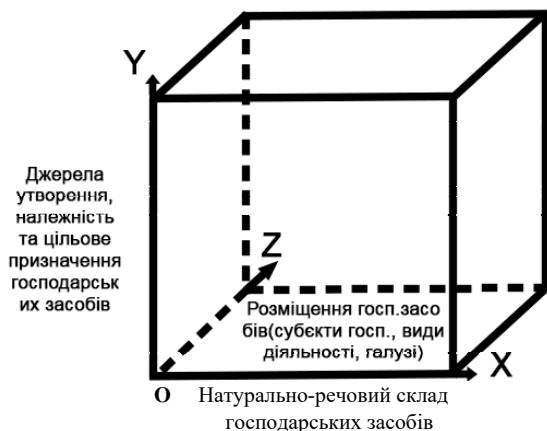


Рис. 1. Загальна схема відображення напрямів групування об'єктів бухгалтерського обліку у складі його предмета.

В подальшому ж при розгляді господарської діяльності як предмета бухгалтерського обліку слід розширювати розуміння складу його об'єктів як багатовимірного простору з одними й тими ж складовими, що відображаються у певній площині в залежності від мети дослідження і відповідно, ознак класифікації, перелік яких буде неухильно розширюватись. Особливе значення це матиме для зміни формулювань визначення предмету досліджень в управлінському обліку, коли кожна ознака класифікації буде ґрунтуватись на необхідності забезпечення контролю за наявністю, станом та цільовим призначенням нового (за національним законодавством) чи запозиченого об'єкта бухгалтерського обліку, а відповідно формування і надання інформації різним ланкам управління для прийняття рішень.

У наукових дослідженнях метод визначають як сукупність засобів, прийомів і правил, виконання яких забезпечує одержання науково достовірних результатів. В основі методології, як вчення про методи для пізнання об'єкта дослідження (предмета науки) лежать загальнонаукові методи: діалектичний, історичний та системний підходи, метод індукції і дедукції.

Коли формулюють визначення методу бухгалтерського обліку, то окремі вчені виділяють у ньому чотири частини (спеціальні прийоми): хронологічне і систематичне спостереження, вимірювання господарських

засобів і процесів, реєстрація та систематизація, узагальнення інформації та звітність [3, с.43; 7, с.49 та ін.]. В подальшому ж вказані прийоми (методи) поділяють на вісім елементів: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс та звітність. Ми поділяємо думку про необхідність виділення у складі методу лише цих елементів, без додаткового їх групування на спеціальні прийоми [2, с.23; 10, с.60-61, 12, с.32-33], оскільки кожен з елементів має самостійне значення та пов'язаний з іншими елементами не менш ніж з виділеним в один прийом. Виключення має лише подвійний запис, який без системи рахунків бухгалтерського обліку втрачає сенс.

Особливої уваги заслуговує також формулювання назви та визначення кожного елементу методу. Зокрема, при визначенні документації часто вказується на письмове свідчення про здійснення господарської операції [10, с.61], на засіб охоплення одночасно здійснюваних господарських операцій [3, с.44], застосування первинних документів для їх відображення [7, с. 49-50], сукупність форм документів, за допомогою яких оформляють господарські операції [13, с.8] та ін. При цьому елементом методу визначається саме документування господарських операцій. Вважаємо таке визначення дещо неточним. Документування передбачає застосування певного документу (технічного носія) для відображення конкретної господарської операції, а система документування є елементом методу окремої навчальної дисципліни «Організація бухгалтерського обліку» [14, с.22-23], де визначається як первинний облік. Іноді визначення документації практично поєднують з визначенням документу, як письмового свідчення про здійснення господарської операції, що надає їй юридичного статусу [10, с.61]. Такі та аналогічні підходи до визначення документації не мають загальнометодологічного підґрунтя, оскільки зміни в законодавстві окремих країн у різні періоди часу вносять корективи у формулювання, а тому і юридична складова документів може змінюватись або зовсім втрачатись, тоді як інформаційна, у вигляді початкової стадії формування інформації, в історичному аспекті буде мати постійний сенс. Особливо це має суттєве значення при застосуванні засобів автоматизації виробничих та інших технологічних процесів, автоматизації робочих місць як менеджерів, так і обліковців, цифровізації та комп'ютеризації облікових процесів (лічильними на молокопроводах, токарних та інших верстатах, автозаправних станціях, системи банк-клієнт та ін.). Тому найбільш

сприйнятним (постійним) вважаємо визначення документації як процесу фіксації змін у складі об'єктів бухгалтерського обліку для забезпечення суцільного і безперервного їх контролю.

Саме таке визначення передбачає застосування документів, як засобу первинного спостереження за господарськими операціями і підстави для відображення їх в обліку. Бухгалтерські документи - підтвердження здійснення господарської операції, зміст якої розкривають відповідні реквізити, що дають підставу для подальшого узагальнення економічної інформації. Таке визначення буде актуальним у будь-якій системі господарювання та на різних рівнях автоматизації і цифровізації облікових та економічних процесів.

Визначення інвентаризації, як елементу методу бухгалтерського обліку, має вказувати на особливості його застосування як засобу підтвердження реального стану об'єктів обліку, на відміну від інвентаризації як специфічного прийому аудиту, ревізії чи інших видів економічного контролю (крім внутрішнього - як складової управлінського обліку). Тому її слід визначати як процес встановлення фактичної наявності та стану господарських засобів (активів) і розміру капіталу та зобов'язань (пасивів) з метою підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку. Оскільки при інвентаризації можуть бути встановлені відхилення при зберіганні цінностей та інших об'єктів обліку, а також помилки у веденні облікових процедур, то у визначенні не слід вказувати терміну «перевірка», а застосовувати слово «порівняння».

Окремі вчені [10,с.287-288] вважають інвентаризацію засобом доповнення документації, оскільки частина господарських явищ не завжди можуть бути своєчасно оформлені відповідними документами і відображені в обліку (природні втрати, псування та ін.).

Не можна згодитись з думкою окремих дослідників про об'єднання елементу інвентаризація з документацією в один прийом з назвою первинне чи хронологічне і систематичне спостереження, оскільки інвентаризація, виходячи з логічної послідовності його застосування, далеко не початковий (первинний) етап одержання інформації, а є способом підтвердження реальності наявності, розміру чи стану облікових об'єктів, які вже стали складовою системи обліку і пройшли ряд стадій обробки цієї інформації. При цьому слід відзначити, що інвентаризація має ще специфічну складову системи документування у вигляді форм інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей та актів

інвентаризації. Незважаючи на деяку близькість інвентаризації з документацією не можна забувати про першу частину інвентаризації, де фактична наявність засобів (активів) встановлюється за допомогою спеціальних заходів вже після їх відображення в обліку на підставі відповідних документів, а фактичний обсяг дебіторської та кредиторської заборгованості, інших зобов'язань, частки пасивів (паїв, акцій і ін.) у власності (капіталі) – документально, обліковими даними контрагентів (бухгалтерськими довідками, виписками з рахунків) – інших юридичних та фізичних осіб. Таке документування при інвентаризації не є видом зовнішнього документування, а являється прийомом фактичного контролю (поряд зі зважуванням, вимірюванням, опитуванням і т.ін.).

Оцінку більшість вчених визначають як спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою подальшого узагальнення. При цьому окремі дослідники у визначенні вказують на необхідність застосування в оцінці національної валюти [7, с.50], інші ступінь грошового узагальнення обмежують підприємством [10, с.61; 12, с.33]. Ми поділяємо думку вчених, які застосування цього елементу переносять на різні рівні [5, с.132]. Коли це стосується внутрішнього контролю (управлінського обліку) грошовим вимірником можуть бути внутрішні, облікові, нормативні, реалізаційні чи інші ціни; якщо суб'єкта господарювання, об'єднання, галузі, то застосовується національна валюта. При міжнародному рівні узагальнення, при зовнішньоекономічному співробітництві – конвертова, резервна, або віртуальна валюта. Тому у загальному визначенні не слід зосереджуватись на грошовій одиниці, а застосовувати поняття грошового вимірника загалом.

У визначенні оцінки не слід акцентувати увагу на самому процесі оцінювання, який складається з двох частин: саме таксування та вибір ціни у відповідності з обліковими стандартами. Однак при викладанні облікових дисциплін та в наукових дослідженнях методика оцінювання має бути в центрі уваги. Особливо це стосується економістів-практиків, які на вищому рівні управління застосовують методику оцінки в залежності від поставлених перед обліком мети на національному рівні. Доречно тут згадати, що у другій половині ХХ століття головна академічна бухгалтерська організація прийняла Положення про базову теорію бухгалтерського обліку, яке змінило напрям наукових досліджень

у сфері бухгалтерського обліку від моделей оцінки активів до корисності при прийнятті рішень [9, с.22].

Оскільки корисність чи економічні вигоди (за П(С)БО) не є об'єктами обліку, а грошова оцінка в бухгалтерському обліку виступає загальним вимірником і засобом узагальнення, то особливого значення набуває у викладанні облікових дисциплін і наукових дослідженнях пояснення різниці між грошима (грошовими коштами) як об'єктом обліку та грошовим вимірником. Тому **грошова** оцінка не є складовою частиною бухгалтерського обліку, як і інших економічних дисциплін (економічної теорії, статистики, фінансів і т.п.), а є лише умовою за наявності якої бухгалтерський облік може здійснювались [5, с.133]. Аналогічно слід відділяти оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку від цифровізації економічної інформації. Якщо оцінка має за мету забезпечити узагальнення різноманітної за економічним змістом (і вимірниками) інформації, одержаної засобами первинного спостереження, то цифровізація лише технічний прийом подачі цієї інформації.

Стосовно калькуляції, то цей елемент методу, хоч і відіграє самостійну роль в загальній системі формування облікової інформації, оскільки слугує для оцінки результатів попередніх господарських процесів чи явищ, в тому числі і при встановленні рівня цін (собівартості, справедливої, нормативної чи іншої вартості), але тісно пов'язаний з оцінкою. Механістично, у загальному вигляді, калькуляція подається як зворотній процес оцінки. Тобто узагальнена інформація про сукупність витрат, понесених на певному етапі кругообігу капіталу, ділиться на одержані результати цього процесу (об'єкти калькуляції).

У самому процесі калькулювання слід чітко виділяти два етапи: групування понесених витрат за певними ознаками та обчислення собівартості одиниці продукції, товару, робіт чи послуг. Окремі вчені, користуючись спеціальними словниками, зокрема з латинської, перекладають калькуляцію як «набирати» [10, с.62]. Таке дійсно стосується першої частини калькуляції – групування витрат на певній стадії кругообігу, мети та рівня облікової інформації. У фінансовому обліку, зокрема, це буде групування за елементами витрат чи видами діяльності, в управлінському – за статтями витрат, центрами відповідальності, видами виробництв, суміжними періодами, переділами, замовленнями, в залежності від прийняття управлінських рішень і багато

інших. Таке групування можна вважати узагальненням за об'єктами обліку.

Інші вчені елементом методу визначають калькулювання або обчислення собівартості [7, с.50; 12, с.33]. Такі ж чи аналогічні визначення давали у різні часи офіційні інструкції, положення, рекомендації та методичні вказівки з планування, калькулювання, обчислення собівартості і т.ін. Таке формулювання обмежує розуміння сенсу та ролі калькуляції і виділяє лише її другу частину, регламентуючи процеси розподілу витрат між об'єктами калькуляції. Тому визначення калькуляції пропонуємо закріпити як спосіб (процес) групування витрат на різних етапах кругообігу капіталу та визначення (обчислення) собівартості придбаної (одержаної), виготовленої чи реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг.

Не зупиняючись на питанні видів калькуляції та методиці обчислення собівартості одиниці продукції, слід відзначити необхідність збереження у визначенні калькуляції поняття «собівартості», як основному засобу порівняння індивідуальних витрат суб'єкта господарювання з суспільно-необхідними, середніми, міжнародними, нормативними і ін.

Найбільш специфічними (а може й ключовими) для облікової науки визначаються рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис. З точки зору самостійності застосування даних елементів методу їх дійсно можна поєднати в один – реєстрація та класифікація даних з метою їх систематизації [7, с.49], чи поточне групування облікових об'єктів та взаємопов'язане відображення на рахунках [3, с.43]. Таке поєднання має сенс з точки зору практичного застосування цих елементів. Однак у навчальному процесі та наукових дослідженнях слід звернути увагу саме на особливість (реальність) даних віртуальних елементів, кожен з яких, виконуючи спільну роль у формуванні облікової інформації має чітке призначення і обґрунтування.

Економічний зміст рахунку – окремі об'єкти бухгалтерського обліку чи однорідна група таких об'єктів за певними ознаками. Його ж призначення – відображення саме **змін** (руху) у складі всієї сукупності об'єктів обліку. Тому поняття рахунку бухгалтерського обліку слід визначати як спосіб систематизації та поточного узагальнення змін у складі облікових об'єктів. Подальша класифікація рахунків за різними ознаками, затверджені типові та робочі плани рахунків лише забезпечують

методологічну єдність такого узагальнення і обґрунтовують необхідність систематизації за тими чи іншими напрямками. При цьому враховуються національні, історичні та інші специфічні підходи, які доповнюють чи конкретизують визначення рахунків.

Відносно подвійного запису, то його слід відзначити як одне з найбільших досягнень економічної науки. З часів Б.Котрульї та Л.Пачолі поняття «дебет», «кредит» та подвійний запис стало основою облікового узагальнення і умовою для виділення бухгалтерського обліку в окрему науку.

Подвійний запис визначається як спосіб відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому способом кожна господарська операція відображається мінімум на двох рахунках: на одному – по дебету, а на іншому – по кредиту, в одній і тій же сумі. Таке визначення дає мінімальне розуміння суті подвійного запису. Його ж наукове обґрунтування виходить з двох основних факторів: закону збереження матерії та двох напрямів класифікації господарських засобів (об'єктів бухгалтерського обліку) на активи і пасиви у складі предмету науки. Тобто об'єктивною причиною подвійного запису в літературних джерелах визначається подвійність господарських операцій. Ця подвійність формулюється як: кожна господарська операція викликає одночасні і рівновеликі зміни як мінімум у двох об'єктах обліку. Оскільки ж об'єктами обліку є активи або пасиви, а рахунки – активними і пасивними з відповідними сторонами «дебет» і «кредит» природно виникає можливість (і необхідність) подвійного відображення операцій на рахунках. Спосіб подвійного запису та система рахунків бухгалтерського обліку складають техніку, методику і методологію обліку. Саме на підставі розуміння бухгалтером економічної природи явища (системи рахунків) та подвійності господарських операцій у його свідомості складається економічна модель (рахункова формула, бухгалтерська проводка) відповідного процесу і виникає можливість відображення його на рахунках. Ця ж логіка лягає в основу бухгалтерської постановки програмного забезпечення автоматизованого обліку, а в подальшому її супроводу і удосконалення з виникненням нових об'єктів обліку, процесів, технічних засобів, нормативно-правового забезпечення і т.ін.

Подальше удосконалення визначення даних елементів методу пов'язується не з виникненням нових об'єктів обліку, а з можливостями і необхідністю подальшої систематизації(деталізації)за іншими, ще

недостатньо дослідженими напрямками групування облікових об'єктів. Для прикладу можна взяти третій вимір у розглянутій нами загальній схемі відображення напрямів групування об'єктів у складі предмета обліку (див.рис.1). У системі рахунків таку можливість можна передбачити виділенням у побудові рахунку «третьої» сторони – требіту за аналогією ідеї Ю.Ідзирі при виділенні у бухгалтерському обліку трьох вимірів: майна, доходів та сил [15, с.745-759]. Цього можна досягнути за рахунок потрібного відображення (на трьох рахунках) при відповідній побудові плану рахунків, де господарські операції будуть відображатись на рахунках різних рівнів.

Враховуючи можливості подальшого удосконалення визначення вказаних елементів методу можна за основу взяти наступне: **система рахунків бухгалтерського обліку та порядок відображення на них господарських операцій** – це спосіб поточної реєстрації та систематизації змін (руху) у складі об'єктів бухгалтерського обліку.

Вказані підходи до моделювання і систематизації господарських процесів підтверджують думку американських дослідників [16, с.62], які висунули згадану вище гіпотезу нейрообліку про походження діючих принципів бухгалтерського обліку з процесу функціонування біологічно розвиненого людського мозку в ході процесів взаємообміну. Продовження досліджень у сфері нейрообліку дасть можливість більш реальної оцінки доцільності розробки нових методів та підходів у бухгалтерському обліку, які б не суперечили його фундаментальним принципам. Застосування концепції нейрообліку дозволяє підтвердити виділення тих складових обліку, які є елементами жорсткого ядра, і не підлягають змінам з його розвитком [9, с.62].

Логічним і змістовним продовженням узагальнення облікової інформації є бухгалтерський баланс. Багато вчених ототожнюють поняття бухгалтерського балансу з балансовим узагальненням і вважають його засобом спостереження і контролю за наявністю та використанням господарських засобів і джерел їх утворення [3, с.47; 10, с.63; 12, с.33]. Інші вважають баланс однією з форм звітності [7, с.51]. Найбільш точним вважаємо підхід до визначення бухгалтерського балансу П.П.Німчинова [5, с.53], як способу групування і відображення господарських засобів у двох розрізах – за речовим складом і розміщенням та за джерелами їх утворення – грошовому вираженні на певну дату. Таке визначення: по-перше – показує чіткий взаємозв'язок балансу з класифікацією об'єктів

обліку у складі його предмету; по-друге – розкриває призначення даного елементу методу як відображення (фіксацію) наявності (розміру) господарських засобів на певну дату і по-третє – чітко вказує на вищий рівень узагальнення інформації порівняно з рахунками бухгалтерського обліку застосуванням єдиного грошового вимірника. Ми не поділяємо думки про можливість поєднання даного елементу методу зі звітністю в один з назвами: узагальнення інформації з метою звітності чи підсумкове узагальнення. Це ґрунтується не стільки на методиці одержання узагальнених даних, скільки на призначенні кожного з елементів. Якщо бухгалтерський баланс має чітке завдання зафіксувати на певну дату розмір (обсяг, наявність) активів і пасивів в основному з метою контролю, то баланс (Звіт про фінансовий стан підприємства) подає узагальнені, певним чином регламентовані, показники вже в динаміці для аналізу фінансового стану та прийняття управлінських рішень.

Рівень же регламентації (нормативно-правового регулювання) в різних країнах і в різні періоди їх економічного розвитку має суттєві і досить різкі коливання, які часто порушують облікову методологію і впливають на сутнісне ядро цього елементу методу. Прикладом цього може бути перехід до балансу-нетто, коли зі статей балансу зникли «фінансування» та «вихід продукції», об'єднані поняття зносу та амортизаційних відрахувань, в квартальних балансах об'єдналися прибутки та збитки і т.ін. Це суттєво знизило роль обліку у контролі за цільовим використанням коштів (навіть відокремлених на спеціальних грошових рахунках), тобто зникла чіткість на шляху: зняття праці - амортизаційні відрахування (фонд) – цільове фінансування – інвестиції (витрати). Саме при винесенні амортизаційних відрахувань на майнові паї членів колективних господарств на забалансові рахунки через кілька років цей вид власності зник з облікової «арени». Якщо природа зносу основних засобів зрозуміла і економічний зміст відповідних рахунків як регулюючих дає підставу для їх відображення в активі з «-», аналогічне можна віднести і до неоплаченого та вилученого капіталу (пасив «-»), то відносно згортання в поточних балансах дебету і кредиту рахунку 23 «Виробництво» чи різниці між оборотами рахунків 70 «Дохід від реалізації» та 90 «Собівартість реалізації» не має наукового обґрунтування. Тут слід згадати синтетичні рахунки, які були в обліковому обігу і деталізували чи поєднували окремі об'єкти обліку, як: «Реалізація», «Випуск продукції», «Валові доходи», «Валові витрати» та

ін. з відповідним виходом на статті балансу. Тому як елемент методу бухгалтерський баланс має самостійне значення і повинен визначатись як спосіб систематичного узагальнення наявності (розміру) облікових об'єктів на певну дату в грошовому вимірнику. Побудова такого балансу традиційна: актив, пасив, статті та валюта (фактура) балансу. Вона може не передбачати навіть поділу на розділи (хоча і не виключає) і мати вигляд оборотної відомості за синтетичними рахунками або сальдового балансу шахової форми.

Побудова ж балансу як форми звітності, в Україні «Звіту про фінансовий стан підприємства», є заключним етапом фінансового обліку, може і повинна змінюватись у відповідності до економічної і політичної ситуації в країні та є невід'ємною частиною іншого елементу методу обліку – звітність.

Поняття звітності формулюється як система показників, які характеризують господарюючий суб'єкт і подаються внутрішнім і зовнішнім споживачам. Таке визначення дещо звужує загальне розуміння звітності обмеженістю господарюючим суб'єктом. Саме тому окремі вчені виділяють фінансову звітність в якості елементу методу бухгалтерського обліку, інші таким елементом вважають систему звітності, що складається вже з різних видів, форм та порядку подання звітності. Такі уточнення знову ж таки є змінними у визначенні елементів методу і являють собою складову частину дисциплін «Організація обліку», «Фінансова звітність» та ін., де звітність повинна відповідати певним стандартам з встановленою системою групування (які змінюються). Тому бухгалтерська звітність як елемент методу – це спосіб одержання (формування) підсумкових показників за даними поточного бухгалтерського обліку за звітний період.

Всі вказані елементи методу взаємопов'язані, доповнюють один одного і застосовуються в певній послідовності. Загальну схему взаємозв'язку і послідовності їх застосування наведено на рис.2.

Поряд з наведеним алгоритмом застосування елементів методу слід зазначити, що ці елементи у процесі облікової роботи застосовуються одночасно. Стосовно однієї господарської операції застосовується вказаний алгоритм, а коли мова йде про весь спектр облікового процесу то різні господарські операції знаходитимуться на різних етапах формування інформації одночасно. Однак на загальній схемі не відображено специфіки застосування документації при оформленні операцій в ході інвентаризації та відображенні її результатів, як це вже вказувалось вище. Сюди можна

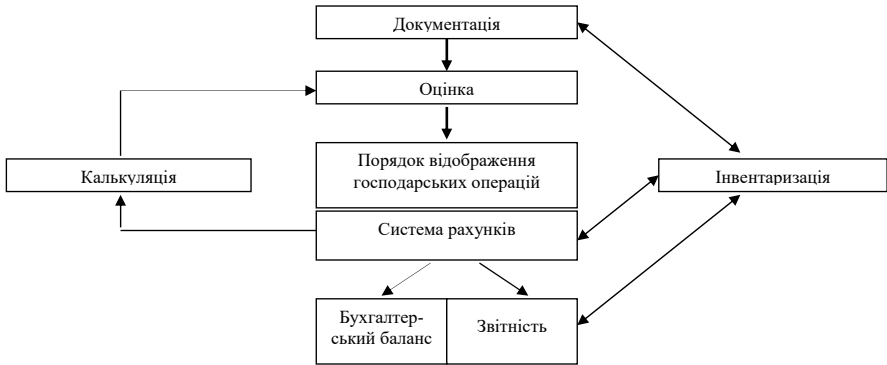


Рис. 2. Загальна схем взаємозв'язку і послідовності застосування елементів методу бухгалтерського обліку

також віднести застосування спеціальних документів (бухг. довідок) при розподілі та списанні калькуляційних різниць, визначення та відображення доходів і витрат від первісного визнання при оцінці за справедливою вартістю, документування виправлення помилок у балансі та інших формах звітності, переоцінки (індексації) об'єктів обліку і т.ін. Відповідно можна назвати приклади рахунків (аналітичних і субрахунків) для відображення відхилень від облікових (нормативних, справедливих і ін.) цін, які в наступному оформляються документами. Тобто наведена схема лише у спрощеному вигляді подає єдність та послідовність у застосуванні елементів методу, реальний же їх взаємозв'язок набагато складніший та може змінюватись з розвитком економічних взаємовідносин і нормативного регулювання облікових процедур. Дослідження вказують на взаємозв'язок розвитку бухгалтерського обліку з розвитком економіки країни в цілому [17]. Чим краще розвивається економіка, тим більші вимоги ставляться до обґрунтованості та достовірності облікової інформації. При цьому змінюється лише варіативна частина основ формування облікової інформації під впливом законодавчого, історичного та нормативного векторів регулювання інформаційного забезпечення за умови збереження його незмінного ядра, сформованого ще на стадії виникнення. Свідченням цього є крива Бернуллі на гербі бухгалтерів, яка говорить, що в певний час зародившись, бухгалтерський облік буде існувати вічно.

Список використаних джерел

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.19р. №996-ХІУ зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] /В.Я.Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А.Кулик, Є.А.Карпенко. Київ: ЦУЛ, 2019. 509 с.
3. Галкин А.Ф., Огийчук Н.Ф., Войчук Г.И. Теория бухгалтерского учета. М.: Колос, 1970.- 263 с.
4. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: учебник. К.: Вища школа, 1990. 311с.
5. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. К.: Вища школа. 1977. 240 с.
6. Радостовец В.К. Теориябухгалтерского учета и бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. М.: Статистика. 1977. 439 с.
7. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 3-тє вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2008. 535 с.
8. Кузьмінский А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу підручник. За ред. А.М. Кузьмінського. К.: Вища школа, 1993. 223 с.
9. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2021. 336 с.
10. Білоусько В.С., Беленкова М.І. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Видання 4-тє. Харків: Харк. нац. аграр. унів., 2006. 423 с.
11. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2006. 420 с.
12. Михайлов М.Г., Глушаченко А.І., Гончар В.П., Болмат Г.А. Бухгалтерський облік (теорія): навчальний посібник за ред. М.Г. Михайлова. К.: Центр учбової літератури, 20007. 248 с.
13. Первинний облік у сільськогосподарських підприємствах: навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.]. За ред. В.Я. Плаксієнка. К.: Центр учбової літератури, 2007. 248 с.
14. Гнатишин Л.Б., Прокопишин О.С. Організація обліку: навч. посіб., 2-е вид. перер. і доп. Львів: Магнолія 2006, 2016. 438 с.
15. Ijiri Y. A Framework for Triple-Entry Bookkeeping/ The Accounting Review, 1986. №4. P. 745-759.
16. Dickhaut J. NeuroAccounting, Pfirt I. The Primate Brain and Reciprocal Exchange / J. Dickhaut, S.Basu, K.McCabe, G. Waymire[Електронний ресурс]– Режим доступу:<http://papers.ssrn.com/abstract=1336526>.
17. Васильєва Л.М., Бондарчук Н.В., Бондарчук О.П. Історія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Дніпро: Видавничо-поліграфічний центр «Гарант-СВ», 2017. 224с.