

УДК 657

Ольга ПАВЛИКІВСЬКА

## ДИФЕРЕНЦІАЦІЯ ТА ІНТЕГРАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК НАУКИ: МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

*Резюме.* Стаття присвячена дослідженню методу бухгалтерського обліку. Доведено, що це поняття часто використовується в інтегрованому значенні, бо жодна наука не застосовує якийсь один метод, а користується протягом дослідження цілою системою пізнавальних прийомів. Визначено, що в процесі дослідження виникають ситуації, за яких чимало об'єктів безпосередньо дослідити неможливо, або цей процес потребує багато часу й коштів. У цьому випадку раціональним є використання методу моделювання – однієї із категорій пізнання, на якому базується будь-який науковий пошук. Розвиток сучасної економіки вимагає не стільки пошуку розподільчих ознак між видами обліку, а можливостей їх взаємодії в середині системи, тобто наперед висувається проблема інтеграції підсистем обліку, їх об'єднання задля вирішення облікових проблем в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством. Не дивлячись на відмінності й особливості фінансового, управлінського обліку й контролінгу, слід мати на увазі їх одну базову функцію в загальній системі управління підприємством і в єдиному процесі прийняття управлінських рішень. Такою функцією є інформаційне забезпечення системи управління підприємством про її стан через систему спеціальних показників, які формуються за допомогою спеціальних облікових методів і прийомів. Основними відмінностями, результатом яких стала диференціація бухгалтерського обліку на підсистеми, є їх предмет, мета і завдання.

*Ключові слова:* модель, моделювання, бухгалтерський облік, підсистеми обліку, диференціація, інтеграція, інформаційне забезпечення, система управління.

Olga PAVLYKIVSKA

## DIFFERENTIATION AND INTEGRATION OF RECORD-KEEPING AS A SCIENCE: METHODOLOGICAL ASPECT

*Summary.* The article is devoted to research of method of record-keeping. It is proved that this concept is often used in a computer-integrated meaning, because not a single science applies only one method, but uses the whole system of cognitive receptions during research. It is found that in the process of research there are situations where it is impossible to investigate directly, or this process requires much time and money. In this case the use of modelling method – one of the categories of cognition which any scientific research is based on is rational. The development of modern economy requires not so much to the search of distributive signs between the types of accounting, but possibilities of their interaction within system, namely the problem of integration of subsystems of accounting, their aggregation for solving the issues of informative maintenance of a control system by an enterprise is pulled out. In spite of differences and features of financial, administrative accounting and controlling, it should be borne in mind their common basic function in a total enterprise management system and in the unique process of management decisions. Such function is the informative maintenance of control system by an enterprise about its state through the system of the special indexes which are formed by the special registration methods and receptions. Basic differences resulting in differentiation of record-keeping into subsystems are their object, purpose and task.

*Key words:* Model, design, record-keeping, subsystems of account, differentiation, integration, informative providing, control system.

**Постановка проблеми.** Бухгалтерський облік як наука в своєму арсеналі має спеціальні прийоми, за допомогою яких вивчають його предмет. Ці прийоми інтегруються у специфічний (саме обліковий) метод дослідження.

Метод (грецьк. *metodos*) у широкому розумінні означає "шлях до чогось", спосіб соціальної діяльності в будь-якій її формі, а не лише в пізнавальній. Таким чином, метод не що інше, як сукупність правил, прийомів, способів, норм пізнання та діяльності. Іншими словами – це система принципів, вимог, що орієнтують суб'єкта дослідження на вирішення конкретного завдання, досягнення певних результатів.

Використання методу дає змогу здійснювати пошук істини економно, рухатися до мети найкоротшим шляхом, регулюючи пізнавальну та інші форми людської діяльності.

У науковому значенні під методом розуміють один із елементів пізнавальної діяльності у взаємозв'язку з іншими її елементами: метою, об'єктом, предметом тощо. Тому, коли мова йде про метод тієї або іншої науки, то це поняття часто використовується у інтегрованому значенні, бо жодна наука не застосовує якийсь один метод, а користується протягом дослідження цілою системою пізнавальних прийомів. Слід зазначити, що абсолютно специфічних методів немає й у принципі бути не може, і це попри те, що величезна різноманітність наукових методів виникає за різного їх поєднання. Таким чином, ми вважаємо цілком доречною думку про недоцільність цілковитого ототожнення методу певної науки з якимсь одним визначенням.

Проте не варто зводити весь арсенал методів до раціонального, оскільки існують й інші засоби та прийоми пізнання. Більше того, проблема методу завжди була й залишається в центрі уваги філософської та наукової думки (особливо з Нового часу) й обговорювалася в рамках різних вчень, не є винятком тут і метод бухгалтерського обліку – специфічний метод дослідження, який формується на основі його об'єкта й предмета.

В процесі дослідження виникають ситуації, за яких чимало об'єктів безпосередньо дослідити неможливо, або цей процес потребує багато часу й коштів. У цьому випадку раціональним є використання методу моделювання – однієї із категорій пізнання, на якому базується будь-який науковий пошук. Особливістю моделювання є відтворення відповідно до поставлених завдань, характерних властивостей об'єкта, його взаємозв'язків між структурними елементами.

Моделювання є новим етапом у розвитку науки про облік, новим ступенем узагальнення, що дозволяє глибше осмислити вже відомі науці методи, а також отримати можливість для розкриття невідомих раніше закономірностей, для знаходження нових шляхів розвитку облікових проблем. У бухгалтерському обліку моделювання виступає як опис господарських фактів і процесів у різних секторах економіки. Саме в цьому полягає головна відмінна риса моделювання від інших методів дослідження. Модель, побудована на загальних принципах, удосконалює методику обліку, збагачує її.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням удосконалення теорії бухгалтерського обліку, а також використання при цьому методу моделювання приділяли значну увагу класики вітчизняної облікової науки. Серед них вклад у дослідження методів моделювання у фінансовому й управлінському обліку, аудиті, аналізі господарської діяльності, теорії та історії розвитку бухгалтерських парадигм, принципів бухгалтерського обліку, стандартів, облікової політики, оцінки внесли такі дослідники, як Г.А. Бахчисарайцев, Н.А. Блатов, А.М. Галаган, А.П. Рудановський, Е.Е. Сіверс, А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, Н.А. Бреславцева, Е.К. Гільде, В.Б. Івашкевич, О.І. Кольвах, В.Ф. Палій, Я.В.Соколов, С.К. Татур, А.А. Шапошников та ін. Можна також відзначити роботи таких зарубіжних учених, як М. Ван Бреда, М.П. Метьюс, Е.С. Хендріксен, І. Шерр, Е.Шмаленбах та ін. Але вперше про моделювання в бухгалтерському обліку, в його сучасному розумінні писав Е.К. Гільде, який побудував моделі нормативного обліку, орієнтовані на технологічні процеси, а не на галузі промисловості. Основні дослідження процесу облікового моделювання класиками вітчизняних та зарубіжних шкіл обліку наведено в табл.1.

Таблиця 1

Дослідження моделювання класиками облікової науки

Table 1

Studies modeling the classics of science in accounting

МОДЕЛЮВАННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ		
КЛАСИКИ ВІТЧИЗНЯНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	<b>Н.А. БЛАТОВ</b>	Спеціальна модель «Квадрат професора Блатова» (модель можливих видів обміну в господарській одиниці, які відображаються подвійним записом)
	<b>А. М. ГАЛАГАН</b>	Звів традиційні облікові прийоми під чотири групи методів: 1) спостереження; 2) класифікація; 3) індукція і дедукція; 4) синтез і аналіз
	<b>Е.К. ГІЛЬДЕ</b>	Розгляд моделювання в його сучасному розумінні. Побудував перші моделі нормативного обліку, орієнтовані на технологічні процеси, а не на галузі промисловості
	<b>В.Б. ІВАШКЕВИЧ</b>	Показав можливість використання матриць у цілях обліку й аналізу витрат, виділяючи в основі моделювання «елементарну клітинку» модуль
	<b>К.Н. НАРІБАЄВ</b>	Виділив «чотири основні функції моделювання» і створив матричну модель обліку витрат, яка повинна забезпечувати оперативність відображення в обліку фактів господарського життя
	<b>А.П. РУДАНОВСКИЙ</b>	Запропонував складний математичний апарат для моделей бухгалтерського балансу
	<b>Е.Е. СІВЕРС</b>	Розробник використовуваної в усьому світі Т-моделі («літачка»)
	<b>Р.С. РАШИТОВ</b>	Запропонував логіко-матиматичне моделювання в бухгалтерському обліку
	<b>Я.В. СОКОЛОВ</b>	«Бухгалтерський облік – це мова знаків і правил їх використання, створених для заміни реальних об'єктів їх символами, що дозволяє описати господарську діяльність і її результати»
	<b>А.А. ШАПОШНИКОВ</b>	Детально описав класи облікових моделей і створив класифікаційні моделі для вирішення однакових проблем у різних галузях
КЛАСИКИ ЗАРУБІЖНИХ ШКІЛ ОБЛІКУ	<b>М. АЛЛЕ</b>	«Моделювання бухгалтерської процедури – один із засобів концептуальної реконструкції фактів господарського життя і господарських процесів»
	<b>Д. РОССІ</b>	Автор шахматної форми обліку (фіксація фактів господарського життя в матрицях)
	<b>Р. СТОУН</b>	Використовував лінійну алгебру для створення моделей так званого національного рахівництва
	<b>ДЖ. ЧЕРБОНІ</b>	Запропонував логісмографічну модель обліку, де синтетичні й аналітичні рахунки були приведені до ієрархічної системи
	<b>І.Ф. ШЕР</b>	Висунув балансову теорію обліку, в основі якої лежить функціональна модель чотирьох типів господарських операцій
	<b>Е. ШМАЛЕНБАХ</b>	Запропонував іконографічні структурні моделі (рахунки зображуються у вигляді геометричної фігури, яка характеризує його юридичну чи економічну природу)
	<b>Е. ЛЕОТЕ І</b>	Розглядали облік як математичну дисципліну конструювання рахунків і

	<b>А.ГИЛЬБО</b>	обчислення економічних множин
--	-----------------	-------------------------------

**Мета статті.** Формування й використання системи знань щодо моделювання бухгалтерського обліку, на нашу думку, є перспективним напрямом в науці. Зазначена вище цільова спрямованість дослідження зумовила постановку таких основних завдань:

1. Розкрити теоретичну суть бухгалтерського обліку як великої системи управління й обґрунтувати можливість його дослідження методами моделювання.

2. Визначити сучасні завдання й досліджувати передумови моделювання в бухгалтерському обліку.

3. Визначити основні принципи побудови класифікаційних моделей в бухгалтерському обліку.

4. Дослідити проблеми реалізації моделей у системі бухгалтерського обліку й розробити основні прийоми використання в обліковій практиці класифікаційних моделей.

**Виклад основного матеріалу.** Однією із умов, що забезпечують розвиток наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку є розроблення теорії та засобів методології цієї науки. Необхідність розвитку методології виникає через ускладнення сучасного наукового знання, його швидкий розвиток (одночасну і диференціацію, і інтеграцію знань в середині системи). Що стосується бухгалтерського обліку як науки, то останнім часом велика кількість наукових досліджень була присвячена диференціації облікових підсистем, поділу між управлінським і фінансовим обліком, пошуку їх класифікаційних ознак. Проте, на наше переконання, ці дослідження з часом втрачають свою актуальність, оскільки розвиток сучасної економіки вимагає не стільки пошуку розподільчих ознак між видами обліку, а можливостей їх взаємодії в середині системи, тобто наперед висувається проблема інтеграції підсистем обліку, їх об'єднання задля вирішення облікових проблем в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством.

Метод бухгалтерського обліку інтенсивно досліджується вже багато десятиліть, кожен автор наводить власне його визначення. У найбільш загальному вигляді, метод бухгалтерського обліку можна представити як суцільне, безперервне спостереження, вимір, оцінювання, реєстрація, узагальнення й систематизація фактів господарської діяльності. Тобто метод розглядається як набір певних ізольованих один від одного інструментів (документація, інвентаризація, оцінювання, калькуляція, балансове узагальнення і звітність). Але й не потребує доведення факт, що метод – це те, за допомогою чого вивчається предмет науки.

Ієрархічну структуру процесу дослідження наукової проблеми можна представити за допомогою рис.1.

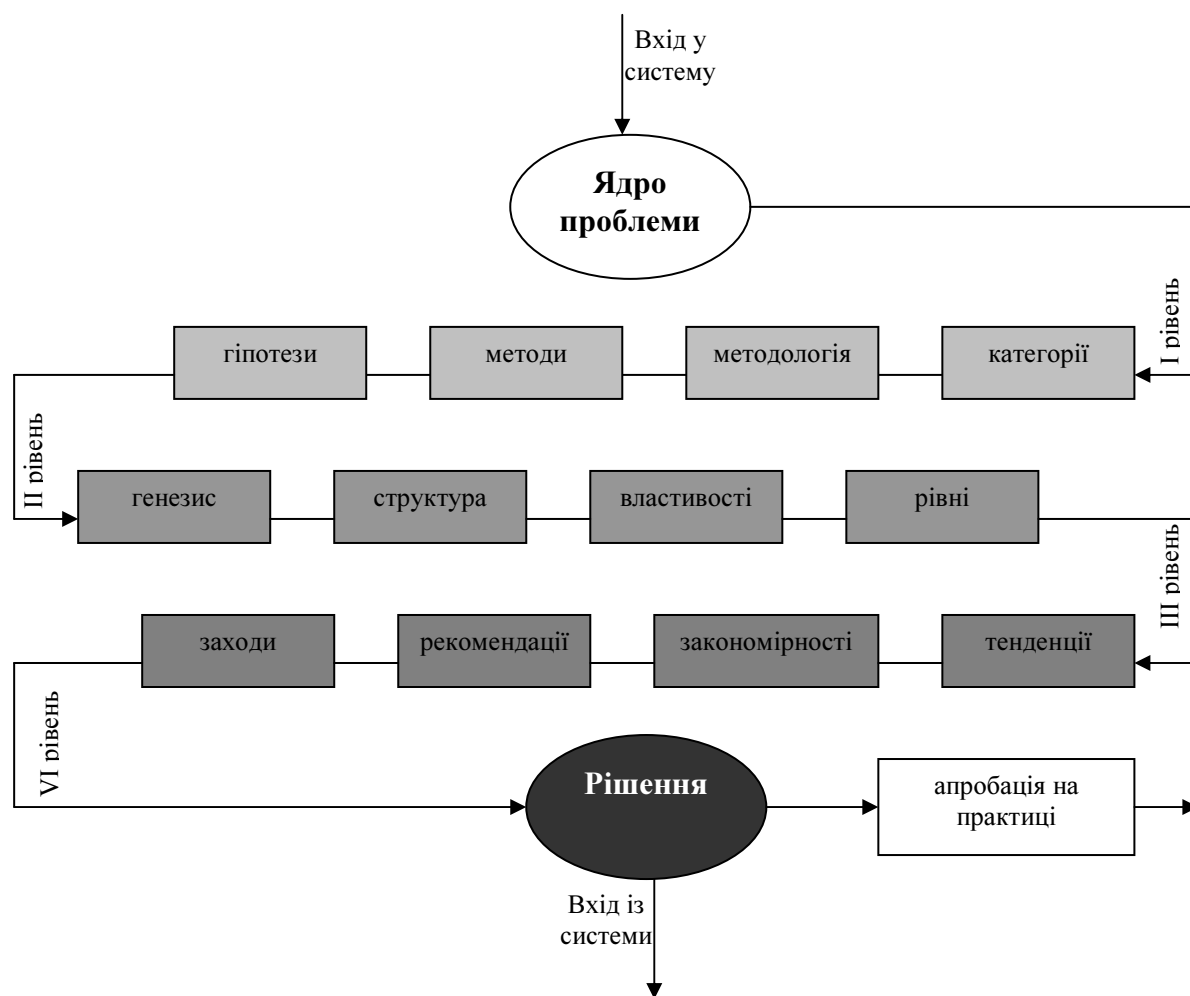


Рисунок 1. Моделювання процесу розв'язання наукової проблеми

Figure 1. Simulation of solving scientific problems

Побудова моделей й моделювання властиві всім наукам. Не є винятком і бухгалтерський облік, який має справу безпосередньо не з самими об'єктами (предметами) обліку, а з їх характеристикою, тобто з інформацією про об'єкти, зосередженою в документах. Тому можна стверджувати, що бухгалтерський облік є інформаційною моделлю господарського процесу. На підтвердження цієї гіпотези, доречною є думка проф. Я.В. Соколова: «...все рахунковедення і є моделюванням, оскільки дозволяє користувачам, і перш за все адміністраторам, працювати не з предметами, а з їх символами-образами» [6].

Слід зазначити, що моделювання є новим явищем у розвитку облікової науки, новим ступенем узагальнення, що дозволяє глибше осмислити вже відомі науці методи, а також отримати можливість для розкриття невідомих раніше закономірностей для знаходження нових шляхів розвитку. В бухгалтерському обліку моделювання виступає як опис принципів, властивих різним галузям та господарським системам. У цьому головна відмінна риса моделювання від інших методів дослідження. Адже модель, побудована на загальних принципах, формує методіку обліку, прийнятну для всіх галузей і систем, кожна з яких трактується як окремий, локальний випадок глобальної моделі.

В основі всіх управлінських моделей лежить висунуте Р. Делапортом трактування бухгалтерії як комплексу управлінських функцій: статистичних, фінансових, юридичних, бюджетних, управлінських, контрольних, історичних, реєстраційних, аналітичних. Ідея глобальної моделі була висунута професором Н.А.Бреславцевою при визначенні глобального фінансового результату. Вона розглянула 11 моделей, що базуються на варіантах агрегації активів і пасивів бухгалтерського балансу й похідних балансових звітів.

Вважаємо, що при створенні глобальної облікової моделі, в першу чергу необхідно визначити мету моделювання – не просто створення образу, адекватного своєму прообразу, а такого його зображення, завдяки якому виявляються і стають зрозумілими його властивості й зв'язки: внутрішні – зв'язки між елементами його структури; зовнішні – зв'язки з іншими об'єктами, а точніше, з моделями зовнішніх об'єктів.

За відсутності розвиненої й обґрунтованої теорії обліку, сучасний шлях розвитку неодмінно веде облікову науку до закономірного занепаду. Тому перед теоретиками обліку постають об'єктивні передумови для вдосконалення існуючої системи, її виходу зі статичного стану до динамічних перетворень. Те, що сьогодні є теорією і методологією обліку в значній своїй частині та за змістом є набором готових рецептів, що іменуються принципами, покликаним формувати загальну структуру обліку. Сам же хід думок і висновків, завдяки яким основні методологічні положення, тобто принципи, логічно відтворюються, як правило, залишаються поза увагою або в кращому випадку ілюструється "прикладом з життя".

Водночас сказане не означає, що при розгляді принципів їх автори не керувалися певними логічними міркуваннями. Проте останні є, швидше, думками на основі практичного досвіду, ніж тим, що можна було б з повною відповідальністю назвати логічною та послідовною системою думок або розвиненою теорією. Не вирішують даної проблеми й сучасні, по суті, революційні досягнення в галузі програмно-інформаційних технологій, оскільки з їх допомогою тільки відтворюються (але в значно великих масштабах) суперечності й непослідовність існуючої теорії та методології обліку. Основною методологічною проблемою в процесі дослідження системних об'єктів є виявлення детермінант, що призводять до організації елементів у систему; виявлення специфічних зв'язків в середині системи; встановлення закономірностей структури, функціонування й розвитку цієї системи. Стосовно проблем методу бухгалтерського обліку необхідними є субординація елементів методу й формальний опис їх взаємозв'язків.

Характеризуючи обліковий метод, необхідно виходити з суті предмета, його властивостей, яка може розглядатися не лише через призму однієї лінії структурних зв'язків, а в межах різних систем і специфічних для них зв'язків. Скажімо, тлумачення методу бухгалтерського обліку як моделювання господарського процесу викликане бурхливим розвитком обчислювальної техніки й процесів інформатизації, ускладненням орієнтації господарюючого суб'єкта в економічному просторі.

Метод бухгалтерського обліку відіграє важливу роль у системі диференціації його напрямів. Такого висновку дотримується багато дослідників цього процесу (Кузьмінський А.Н, Сопко В.В., Ковальов В.В, Соколов Я.В., Ткач М.В., Яругова А.). Адже поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, управлінський та контролінг зумовлений різною метою користувачів звітності, що, у свою чергу, призводить до розширення способів і прийомів спостереження, оцінювання, реєстрації, систематизації інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Особливістю цього процесу може стати саме використання методу моделювання.

Порівняння підсистем обліку може здійснюватися за різними параметрами, що залежить від багатоплановості об'єктів, які вивчаються в той чи інший момент. Результат порівняння в одному з аспектів методу бухгалтерського обліку представлено в табл.2.

Не дивлячись на відмінності й особливості фінансового, управлінського обліку й контролінгу, слід мати на увазі їх одну базову функцію в загальній системі управління підприємством і в єдиному процесі прийняття управлінських рішень. Такою функцією є інформаційне забезпечення системи управління підприємством про її стан через систему спеціальних показників, які формуються за допомогою спеціальних облікових методів і прийомів.

Слід зазначити, що з позиції методу бухгалтерського обліку управлінський облік і контролінг є гнучкішими підсистемами, тобто вони використовують більший набір прийомів і способів; застосовуються для ширшого кола користувачів інформації (менеджерів, директорів, внутрішніх аудиторів, аналітиків тощо). Але системи фінансового, управлінського обліку та контролінгу взаємодоповнюють один одного, утворюючи при цьому цілісну облікову систему. Основними відмінностями, результатом яких стала диференціація бухгалтерського обліку на підсистеми, є їх предмет, мета і завдання.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз елементів методу підсистем обліку

Table 2

Comparative analysis of the elements of the method of accounting subsystems

Елемент методу	Фінансовий облік	Управлінський облік	Контролінг
<b>1. Документація</b>	Документація (законодавчо встановлений перелік реквізитів)	Документація (внутрішньо регламентований перелік реквізитів)	Документація (зовнішній та внутрішньо регламентований перелік реквізитів)
<b>2. Інвентаризація</b>	Регулюється національним законодавством відповідно до міжнародних стандартів	Регулюється внутрішньою організаційно-розпорядчою документацією	Використовує як законодавчо закріплені принципи, так і встановлені внутрішнім регламентом
<b>3. Оцінювання</b>	Здійснюється в національній грошовій одиниці за встановленими правилами в П(С)БО	Не регламентується, відображає специфіку об'єктів обліку й мету користувачів	Не регламентується, використовується необхідний за певних ознак метод
<b>4. Калькуляція</b>	Обчислюється повна собівартість відповідно до П(С)БО для визначення бази оподаткування	Передбачає варіацію методик обліку витрат для цілей підприємства, його планування, регулювання та контролю	Використовуються як традиційні, так і нетрадиційні методи калькулювання
<b>5. Рахунки і подвійний запис</b>	Обов'язкові й регламентуються планом рахунків	Визначаються потребою управління	Визначаються потребою стратегічного рівня управління
<b>6. Балансове узагальнення і звітність</b>	Регламентуються національними стандартами	Відображають особливості комунікацій між елементами організаційної системи	Відображають особливості взаємозв'язків між елементами стратегічного рівня

В Україні та зарубіжних країнах вже накопичений досвід є галузі обліку витрат виробництва та їх аналізу, проте немає єдиної концепції управлінського обліку. Існує кілька основних теорій, головна відмінність між якими – завдання, що вирішуються управлінським обліком.

У вітчизняній бухгалтерській літературі близько двадцяти років активно обговорюється тема управлінського обліку. Проте на практиці невелика кількість підприємств упровадили облік для управлінських потреб, інші задовольняються аналітикою даних фінансової бухгалтерії.

В даний час існує кілька основних концепцій управлінського обліку:

1. Повне заперечення поняття „управлінський облік”. Управлінський облік – це той же виробничий облік і немає ніяких підстав виділяти його в самостійний вид обліку (В. Ластовецький).

2. Управлінський облік є самостійною дисципліною, що цілком склалася (В.Ф. Палій, Л.В. Нападовська) [4,36;3,48].

3. Бухгалтерський облік у сучасних умовах – це система, що містить три підсистеми: фінансовий облік, управлінський облік і податковий облік (Ф.Ф. Бутинець) [1,21].

4. Облік – це система, диференційована на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня, фінансовий, що використовується менеджерами тактичного рівня, контролінг – використовується для стратегічного управління (М.С. Пушкар) [5,54].

На наш погляд, найбільш обґрунтованою є четверта позиція. Це обумовлено наступним:

➤ основні принципи обліку у фінансовому, управлінському обліку та контролінгу співпадають;

➤ дані, які використовуються у фінансовому, управлінському обліку та контролінгу, одні і ті ж – господарські операції підприємства, різниця лише в їх групуванні, умовах застосування в обліку й оцінюванні вартості, в яких її використовує кожен вид обліку (одиниці вимірювання, повнота відображення і т.д.);

➤ підсистеми обліку зберігають певний взаємозв'язок та взаємовплив: управлінський облік забезпечує інформацією систему оперативного управління і спрямовується на підтримку мети фінансового обліку. В свою чергу, фінансовий облік генерує необхідну інформацію для системи тактичного управління й систематизує показники діяльності підприємства для їх використання у підсистемі контролінгу. Завданням контролінгу є формування інформації для стратегічної системи управління й забезпечення ефективного функціонування процесів господарської діяльності, тобто організації та координації зусиль оперативного управління. Таким чином, облік – це система, що містить три підсистеми (фінансову, управлінську та контролінг).

У результаті процесів диференціації та інтеграції в межах фінансового обліку деякі науковці та практики виділяють ще й підсистему податкового обліку, а в рамках системи управлінського обліку виникло поняття "виробничого обліку", яке багато в чому ототожнюється з управлінським обліком. На наш погляд, така ситуація в бухгалтерському обліку зумовлена виключно фіскальним характером нарахування та сплатою податків і зборів. Ми переконані, що податковий облік існує виключно в межах фінансового, використовуючи при цьому його метод, суттєво звужуючи його предмет. Тому можна зробити висновок, що самостійне існування податкового обліку є недоречним, адже його мета, завдання, предмет та об'єкт є лише частиною фінансового



обліку. На нашу думку, сталася підміна понять: "облік розрахунків з бюджетом", тобто одного з об'єктів фінансового обліку на дефініцію "податковий облік".

**Висновки.** Моделювання – це науковий метод опосередкованого дослідження об'єктів пізнання (безпосереднє вивчення яких, з певних причин, неможливе, ускладнене, неефективне чи недоцільне) через дослідження їхніх моделей (предметних, знакових чи мислених систем), імітуючи чи відображаючи певні характеристики оригіналів. У свою чергу, облікове моделювання відіграє важливу роль у дослідженні найскладніших процесів та явищ господарської діяльності підприємства, у розкритті їх глибинної суті.

Диференціація бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський почалася на організаційному етапі розвитку і завершилася на оптимізаційному шляхом розширення функцій управлінського обліку та розширення його предмета, збагачення мети й завдань, ускладнення методу. Тобто на кожному етапі розвитку диференціації бухгалтерського обліку відбувалися зміни елементів його методу як науки.

**Conclusions.** Therefore, generally modelling means a scientific method of mediated research of objects of cognition (direct study of which, for certain reasons is impossible, complicated, uneffective or inadvisable) through the research of their models (subject, sign or conceivable systems), imitating or representing certain descriptions of originals. In its turn, a registration modeling plays an important role in research of the most difficult processes and phenomena of economic activity of enterprise, in revealing their deep essence.

Differentiation of record-keeping into financial and administrative began at the organizational stage of development and completed at optimization one by the expansion of functions of administrative accounting and expansion of its object, enriching the purpose and tasks, method complication. Namely, at every stage of development of differentiation of record-keeping there were changes of elements of its method as a science.

#### Використана література

1. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік. навчальний посібник для студентів спеціальності 7.50106 "Облік і аудит" [Текст] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000.
2. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебник [Текст] / К. Друри; пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
3. Нападівська, Л.В. Управлінський облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. [Текст] / Л.В. Нападівська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
4. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета [Текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
5. Пушкар, М.С. Розробка систем обліку: навчальний посібник [Текст] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
6. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
7. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э.С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда.; пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.