

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ**

УДК 657.1 (477)

Валуев Б.И., д.э.н., профессор

*Житомирский государственный технологический университет***ВИДЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА ИЛИ КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ СОЗДАВАЕМОЙ В НЕМ ИНФОРМАЦИИ?**

*Рассмотрены проблемы трансформации теории бухгалтерского учета в новых условиях хозяйствования и разделения его на виды. Раскрыта сущность управленческого учета*

В самом общем, концептуальном значении одна из проблем развития теории учета заключается в том, есть ли основания делить его на виды, и если есть, то каким образом это можно сделать, сохранив теоретическую строгость, научную обоснованность подхода.

Автор уже обращался к ней и можно было бы успокоиться, если бы не вышли в свет совершенно “свежие” работы В.Ф. Паля и М.С. Пушкаря, в которых наряду с обоснованной тревогой за судьбы теорий учета в связи с определенным застоєм, искусными компиляциями работ предшественников, свидетельствующими о кризисе в разработке теоретических аспектов бухгалтерского учета, тиражированием сформированных в последние десятилетия западных теорий, высказываются мнения о наличии *объективного процесса постоянной трансформации* бухгалтерского учета: отмирания его отдельных направлений и возникновения других (курсив – Б.В.) [1, с. 8], о том, что теоретически не существует *принципиального запрета и границ на видоизменения* в совершенствовании структурной перестройки учета в новых условиях хозяйствования (курсив – Б.В.) [2, с. 32].

И дело вовсе не в том, что два известных ученых не видят предела деления учета в пространстве и времени, по-сути представляют себе процесс изменений бесконечным. Опасность в том, что молодые исследователи проблемы системного членения учета как

целостного концептуального образования воспримут их высказывания как истину со всеми вытекающими из этой спорной посылки последствиями.

Слов нет, теория бухгалтерского учета требует развития, и одним из приоритетных направлений должна стать его глубокая интеграция в систему управления и на этой основе расширение как собственных организационных и информационных возможностей, так и возможностей системы в целом.

Автор и сегодня считает, что зарубежные концепции управленческого учета, контроллинга и другие их модификации, активно переносимые на нашу почву современными реформаторами бухгалтерского учета [3, с. 10-12; 4, с. 236; 5, с. 91], решению этой задачи не способствуют. Они содержат ряд спорных и ошибочных положений относительно предпочтительности новых направлений и подходов, целесообразность использования которых в нашей теории не представляется очевидной.

Вот почему обратимся еще раз к проблеме деления учета в свете самых новых представлений об отдельных его видах и свойствах.

**Финансовый и управленческий виды учета.**

М.С. Пушкарь, как и его предшественники [3, 4, 5], а также их многочисленные последователи, выделил в системе хозяйственного учета финансовый и

управленческий виды, но ввел в нее третий вид учета – контроллинг [2, с. 57, 102-103, 123]. Более того, он выделил еще и креативный, творческий учет [6, с. 90], хотя и не рассмотрел его в значении четвертого вида.

Итак, финансовый и управленческий учет, в чем их принципиальное различие, какие существуют основания для того, чтобы отделить их друг от друга?

Различия между ними сформулировал Чарльз Хангерн еще в 1977 году, выделив приведенные Я.В. Соколовым основные характеристики каждого вида [7, с. 401].

С незначительными содержательными и редакционными изменениями их привел в наши дни С.Ф. Голов. По его мнению, принципиальные различия проявляются в составе пользователей информации, регламентации способов ведения учета, использования измерителей, объектов анализа, периодичности составления отчетов, целенаправленности, открытости информации. Утверждается, что по этим характеристикам управленческий учет имеет такие черты, которые не присущи финансовому учету: информация создается и представляется именно с учетом потребностей руководителей конкретных предприятий, в выборе методов и правил ведения он не ограничен инструкциями, информация о деятельности отдельных подразделений, районов сбыта, производственных линий создается в оперативном режиме, большинство информации составляет коммерческую тайну. Если финансовый учет описывает уже произошедшие процессы, то основная задача управленческого учета заключается в предвидении последствий будущих операций, в его целенаправленности [8, с. 13].

В общем, все сводится к тому, что финансовый учет не в состоянии удовлетворить менеджмент в необходимой для управления информации. Но сравнение этих двух систем может быть и допустимо для американской практики, но в нашей – все обстоит несколько иначе.

С одной стороны, не соответствует действительности утверждение, что

управленческий учет не ограничен в правилах ведения нормативными документами. В частности, стандарт 16 “Расходы” не позволяет включать в себестоимость продукции расходы на хозяйственное обслуживание и управление, которые образуются на уровне предприятия в целом, исключает возможность ведения в управленческом учете счетов для четкого отражения расходов отдельных сфер деятельности.

Иллюзорным представляется мнение, что информация управленческого учета составляет коммерческую тайну. Напомним, что органы налоговой системы, КРУ, инспекции контроля цен, правоохранительной системы имеют свободный доступ ко всей без исключения информации.

С другой стороны, финансовому учету свойственны задачи, которые не принимаются во внимание сторонниками деления учета. Прежде всего имеется в виду его место в оперативном управлении экономическими процессами. Необходимость регулирования в оперативном режиме взаимоотношений с поставщиками, покупателями, банком, налоговой системой и многими другими контрагентами требует создания в финансовом учете адекватной информации. Вновь обратимся к Я.В. Соколову, который привел относящиеся к давнему времени высказывание американского ученого Вильяма Ваттера о том, что по данным традиционного финансового учета можно предсказать тенденции развития хозяйственных процессов и использовать эти предсказания для принятия управленческих решений [7, с. 402].

Да и в наше время В.Ф. Палий, один из сторонников деления учета на финансовый и управленческий, подчеркивал: *утверждение о том, что финансовый учет не служит целям управления финансовой деятельностью компании только потому, что есть еще управленческий учет, формирующий информацию для внутреннего управления, основанный на недоразумении или недомыслии. Учет всегда и во всех формах поставляет информацию для управления,*

формирует в нем контур обратной связи. (курсив Б.В.). Финансовый же учет ограничивается управлением только теми процессами, для учета которых он предназначен [5, с. 94].

Не ушел от рассмотрения управленческого учета как такого, который в отличие от финансового может формировать информацию в реальном масштабе времени и М.С. Пушкарь [2, с. 163]. Следовательно, причина его появления не нова. Новое то, полагает М.С. Пушкарь, что, он основан на принципах кибернетической системы и выполняет ряд функций.

1. Он выполняет функцию обратной связи, т.е. измеряет и оценивает отклонения от желаемого состояния объекта и передает информацию о них в систему управления с целью регулирования входной величины.

Но ведь эта же функция существует и в отношении финансового учета, потому что, повторимся, учет всегда и во всех формах формирует в управлении контур обратной связи. Разница только в том, что у М.С. Пушкаря объект управленческого учета очерчен расходами на производство и калькулированием себестоимости и, видимо, контур у него должен быть значительно уже, чем у В.Ф. Палия, рассматривающего контур обратной связи по отношению ко всей системе экономических объектов, которые неизбежно находятся в поле действия финансового учета.

В частности, его объектом являются также затраты на производство и себестоимость продукции. Именно в общей системе синтетического учета отражаются процессы их формирования и перенесения на готовую продукцию. И, конечно же, прав М.С. Пушкарь в том, что развитие теории и практики учета как целостности системы: (уточнение – Б.В.) дает возможность параллельно формировать в аналитическом учете данные о затратах по многим признакам: элементами, статьям, центрам расходов, видами продукции (это, кстати, делается многие десятилетия еще до появления управленческого учета), нормам и отклонениям от них и т.д. [2, с. 171].

Но это, как раз, свидетельствует об управленческих возможностях сегодняшнего финансового учета на участке производственных затрат и делает идею отделения управленческого учета от финансового, иначе говоря, аналитического учета от синтетического, по меньшей мере, необоснованной.

В свое время автор с недоумением увидел в одной из диссертаций подход, предусматривающий ведение синтетического учета затрат на счетах класса 8, а аналитического – на счетах 9-го класса.

Не следует ли из высказывания М.С. Пушкаря, что возможно иметь в системе финансового учета затрат только синтетические счета?

2. Управленческий учет выполняет функцию внешнего дополнения, так как дополняет финансовый. Но такое буквальное толкование закона внешнего дополнения, его еще называют законом необходимого разнообразия, вызывает удивление. По существу же, функция внешнего дополнения актуальна, прежде всего и главным образом для целостной системы экономических объектов, отличающейся более высокой степенью разнообразия, чем разнообразие ее отдельной части – объекта затрат.

3. Он выполняет функцию разнообразия информации в иерархических системах управления, и это правильно. Но ее же реализует и финансовый учет, опять таки в более широком системном масштабе.

Все остальное в управленческом учете мы уже проходили до М.С. Пушкаря, с той лишь разницей, что кибернетика незаслуженно оставалась в тени. Он вывел ее на свет Божий, и в этом одно из достижений метатеории учета, делающей, по его мнению, рывок вперед по сравнению с теоретическими работами, в которых нет оригинальных подходов дальнейшего развития теории, нет новых идей, концепций, гипотез, широких обобщений [2, с. 9]. В общем, многого чего в них нет, ибо авторы современной теории учета занимают, в отличие от него, не новаторские, а ортодоксальные позиции [2, с. 13].

Одним словом, четко прослеживается желание найти теоретические различия между финансовыми и управленческим учетом там, где их нет. В этой связи хотелось бы привести высказывание Конфуция: трудно найти в темной комнате черную кошку, особенно если ее там нет.

Тем более, когда в разделе “Концептуальная база финансового учета” он рассматривается в одном месте как система обработки данных и *получение информации для управления*, в другом как *кибернетическая система* курсив – Б.В. [2, с. 126, 131].

Однако различия в работах сторонников управленческого учета все-таки есть. Подчеркивается, что в нем собственно учет производственных затрат и калькулирование себестоимости продукции дополняются функциями планирования, нормирования, анализа, подготовки проектов управленческих решений [9, с. 2], а в состав обычных элементов метода бухгалтерского учета введены планирование, контроль, анализ [10, с. 8]. Планирование, контроль и анализ рассматриваются также М.С. Пушкарем в значении основных задач управленческого учета [2, с. 174].

Но это различие относится к области подмены понятий, когда совокупность функций, составляющих систему управления, называют учетом, пусть даже управленческим. Прав Н.Г. Чумаченко, что учетом эта система названа по традиции, поскольку она реализует действия, которые выходят за рамки собственно учета [9, с. 2].

В этом контексте хотелось бы обратить внимание на переосмысление С.Ф. Головым некоторых постулатов, положенных в основу концепции оперативного учета. Многого стоят, например его высказывания, что, включение в определение управленческого учета терминов планирование, прогнозирование, анализ и др. неоправданно, поскольку участие бухгалтера-аналитика в этих процессах свидетельствует не о расширении функции как таковой, а введение его в команду, которая осуществляет управление. Нельзя поэтому согласиться с В. Мосаковским, Л. Нападовской и другими

авторами, считающими, что в функцию управленческого учета входит непосредственно разработка планов (смет), выполнение аналитических расчетов, подготовка проектов решений и т.д., обосновано считает он.

С другой стороны, неправильно рассматривать управленческий учет лишь как учет расходов и калькулирование себестоимости продукции в денежном измерении.

Нельзя также считать его составной частью контроллинга или рассматривать контроллинг как составную часть бухгалтерского учета.

Наконец, С.Ф. Голов задает вопрос, который был актуален еще в те времена, когда он одним из первых утверждал, что система управленческого учета предназначена для удовлетворения потребностей отдельных потребителей информации, главным образом внешних. Теперь он звучит так: стоит ли создавать для этого отдельные системы учета? Если да, отвечает он, тогда можно говорить о финансовом, управленческом, налоговом, статистическом, оперативном, экологическом и других видах учета. Но такой подход неэффективен, потому что ядром информационного обеспечения управления служит бухгалтерский учет [3, с. 23].

Нетрудно заметить, что в плотном ряду сторонников управленческого учета появилась пусть даже незначительная, но явно наметившаяся брешь. И это понятно: на смену различного рода высказываниям популистского, лозунгового характера приходят понимание реалий, здравый смысл.

В кои-то века дошли до истины и американцы. Если в 1962 г. появление управленческого счетоводства объявлялось “учетной революцией”, то к 80-м годам эйфория, связанная с рождением, а вернее, с его провозглашением, прошла, и стали очевидны его недостатки: регистры управленческого учета отвлекают внимание администрации от прямых своих обязанностей, управленческий учет, отражая технологические процессы, с неизбежностью их искажает, обильная информация мешает

сосредоточиться на главных ключевых вопросах, стандартная себестоимость вообще не имеет отношения к себестоимости, стратегические задачи фирмы сужаются до тактических, существует методологическая неустойчивость в исчислении прибыли, технологические процессы развиваются гораздо быстрее, чем методология управленческого учета [7, с. 405].

Теперь, хотя это и парадоксально, пишет С.Ф. Голов, термин “управленческий учет” постепенно утрачивает смысл. Это объясняется, во-первых тем, что его не используют во всех странах мира, например, в Германии его аналогом является контроллинг. Во-вторых, даже на родине управленческого учета в – США, с 2000 года учебники по управленческому учету стали издавать под названием “Управление затратами (Cost Management). Парадокс состоит в том, что возрастание роли управленческого учета привело к уменьшению потребности в бухгалтерях-аналитиках, сейчас существует спрос на специалистов по управлению затратами.

В общем, можно констатировать, что управленческий учет прошел четыре основных стадии: зарождения, формирования, развития и интеграций с другими функциями управления, [3, с. 19, 21].

Ничего парадоксального автор здесь не видит, он стоит в ряду тех [11, с. 44-45; 12, с. 63-63], кто в самом начале апологетики оперативного учета был против деления бухгалтерского учета, потому что учет не может быть неуправленческим в принципе, по определению. Вопрос состоит лишь в том, как подчинить все его составляющие целями оперативного, текущего и стратегического управления [13, с. 7].

Не случайно остаются открытыми вопросы, связанные с определением границ, которые отделяют оба вида учета друг от друга и объектов, к ним относящихся, с обоснованием элементов метода каждого вида, с размежеванием функций планирования, контроля анализа между бухгалтерией, плановым и финансовым отделами в связи с многофункциональным пониманием управленческого учета и возложением

обязанности его ведения на бухгалтерию. Потому что целостность системы экономических процессов, происходящих в рамках кругооборота капитала промышленного предприятия, требует адекватной целостности системы бухгалтерского учета, в которой осуществляется моделирование самих процессов.

В одном ряду с противниками деления учета на управленческий и финансовый автор видит Я.В. Соколова, совершенно недвусмысленно высказавшего по этому поводу свое мнение: с таким делением согласиться нельзя. Во-первых, сами названия носят двусмысленный характер, ибо получается, что финансовый учет не выполняет функции управления финансами. Во-вторых, до конца XIX в. на практике только и существовал управленческий учет, другого не было. Когда же налоговые органы, акционеры, кредиторы, профсоюзы и другие заинтересованные лица стали требовать от собственников представления информации, и собственники вынуждены были отступить, родилось это деление. Суть сегодняшнего управленческого учета в том, что – это та часть информационной совокупности предприятия, которую общество и государство еще не успели отвоевать у собственников.

Однако если рассуждать последовательно, то отсюда должен следовать вывод: сколько неоднородных (уточнение мое – Б.В.) пользователей информации, столько и счетоводств, но это абсурдный и нереалистичный подход. Хозяйственные процессы любого предприятия носят целостный характер и счетоводство, их отражающее, может быть только единым. Иное дело, как в системе счетоведения будут отражаться эти процессы. И тут счетоведение должно высветить интересы различных групп [14, с. 29].

#### **Стратегический учет и контроллинг.**

Такие ключевые положения, рассматриваемые в значении метатеории, содержатся в монографии М.С. Пушкаря.

Во-первых, управленческий и финансовый учет отслеживают изменения в микроэкономике в границах предприятия, т.е.

происходят процессы планирования, нормирования, потребления ресурсов, формируется себестоимость продукции, цена, прибыль и др.

Контроллинг (стратегический учет) отслеживает не отдельные факты, а тенденции в развитии предприятия за длительный период (3-7 лет). При этом основное внимание сосредоточивается на факторах, влияющих на результаты деятельности предприятия. Он отслеживает изменения не только во внутренней среде, но и во внешнем окружении, причем в системе стратегического учета, который в названии вида учета заключен автором в скобки, наверное, как синоним контроллинга, находятся политические, экономические, экологические, научно-технические, демографические, психологические, юридические, ресурсные, климатические и многие другие изменения прямо или опосредованно влияющие на хозяйственную деятельность предприятия [2, с. 105].

Думается, что даже целостная система учета, в которой стратегический учет выделен в качестве подсистемы [2, с. 102-103], не содержит и теоретически (в том числе и в рамках метатеории учета) не может содержать информацию о политическом состоянии во внешней среде (что имеется ввиду, государство или предприятие?).

Здесь, опять же, прослеживается стремление выдать желаемое за действительное, возложить на контроллинг (стратегический учет) задачи, которые он не в состоянии выполнить по определению, и делается это скорее всего для того, чтобы показать его отличие от финансового учета.

Во-вторых, контроллинг, в отличие от функциональных дисциплин, - синтетическая дисциплина, базирующаяся на стратегическом учете, планировании, анализе, теории управления [2, с. 18]. Снова возникают вопросы. Выходит, что скобки со стратегическим учетом притянуты к контроллингу неизвестно зачем, ибо они не синонимы, один из них базируется на другом.

Далее, он, как и управленческий учет. [2, с. 174], включает в себя планирование, учет, анализ, [2, с. 183], но в то же самое

время сам является подсистемой учета как целостной системой.

Наконец, у М.С. Пушкаря в одном ряду, на одном горизонтальном уровне рассматривается финансовый, управленческий учет и контроллинг как три однопорядковые учетные подсистемы. Хотя в действительности однопорядковыми они не являются, потому что:

– подсистема финансового учета охватывает всю систему экономических объектов, в том числе, производственные затраты и себестоимость;

– подсистема управленческого учета имеет в своем информационном поле только отдельную часть объектов – затраты; т.е. часть финансового учета;

– контроллинг как подсистема целостной системы учета базируется только на управленческом учете, т.е. на одной части всей учетной системы.

Неясно тогда, каким образом он способен, как полагает М.С. Пушкарь, отслеживать все изменения во внутренней, тем более во внешней среде – политические, экологические, психологические и многие другие, если он базируется не на целостной системе учета – финансового и управленческого, а только на одной ее части? О какой стратегии может идти речь?

И еще одно соображение. Если имеется в виду стратегический учет, о котором все чаще и чаще говорят сторонники тиражирования западных концепций, то здесь на лицо подмена понятий ибо обеспечение учетной информацией для подготовки проектов стратегических решений [4, с. 156] и вид учета – суть разные вещи.

Автор сознательно не касается многих других положений метатеории, выходящих за рамки темы статьи. Но в деление целостной системы хозяйственного учета на финансовый, управленческий, контроллинг привнесено много путанного, необоснованного, что и без того делает концепцию деления учета на виды, по меньшей мере, спорной.

Тем более, что отдельные специалисты в область контроллинга рассматривают его не в

значении подсистемы хозяйственного учета, а как функцию “Управления управлением” [15, с. 3], как один из блоков системы внутреннего контроля и один из важнейших источников ее информационного обеспечения [16, с. 4].

В общем, сколько исследователей, столько мнений. Если же посмотреть на проблему с позиции управления, то вызывает чувство глубокой озабоченности существование великого множества управленческих концепций, размывающих теорию управления, оставляющих ей только название – “Управление”. Контроллинг – одна из них, исповедующая развитие системы управления не изнутри, за счет ее собственных свойств и возможностей саморегулирования, хотя *приток обоснованных идей* (курсив – Б.В.) имеет чрезвычайно важное значение, а путем привнесения в нее различного рода суррогатов и ложных подходов. Тем, кто с этим не согласен, наклеивается ярлык ортодоксов, живущих устарелыми понятиями.

Итак, вернемся к началу статьи, к утверждениям об объективности процесса постоянной трансформации теории бухгалтерского учета, об отсутствии запрета на изменения и границ, в которых они могут происходить.

Мы не отвергаем целесообразности изменений в широком понимании вопроса, ибо нельзя отвергать тот или иной подход, нужно отвергать только претензии автора на его исключительность, монополию. Важно лишь, чтобы подход был обоснованным. Но он изначально основывается на необоснованной, ложной посылке и, как следствие, на “притянутых” к ней аргументах, потому представляется нам тупиковым. Нельзя делить учет как функцию управления, нужно рассматривать и классифицировать его как информационную систему [17, с. 18], которая имеет на “выходе” должным образом упорядоченную информацию, позволяющую выполнять функции планирования, контроля, анализа, регулирования, иначе говоря, управлять экономическими процессами предприятия. Именно она, информация

является продуктом труда и в этом своем качестве представляет собой концептуальную информационную модель, которая и состоит из отдельных частей, из подсистем, адекватных естественному составу и содержанию объекта моделирования – хозяйственных процессов, ресурсов и обязательств, затрат и результатов деятельности.

Сложность, разнообразие и системное построение модели, адекватные сложности, разнообразию и системности самого объекта, которые определяются содержанием процесса отдельных стадий кругооборота капитала, исключают возможность искусственного, примитивного членения системы на отдельные подсистемы. Отнюдь не случайно, ее органичными частями всегда были и остаются модели основных средств, материальных ресурсов, затрат на оплату труда, производства, сбыта, денежных средств, расчетных и кредитных операций. Аналогично разделен и труд в бухгалтериях крупных и средних предприятий.

Содержащуюся в модели информацию можно и нужно классифицировать по совокупности признаков, которые раскрывали бы ее многообразие. Для управления не нужны виды учета в условном их понимании и выделении без четких классифицированных оснований. Нужны конкретные информационные модели, сформированные исходя из обоснованных классификаций.

В свое время автор попытался подойти к решению этой задачи и классифицировал учетную информации в целом, по таким признакам:

- характер информации;
- ее отношение к сферам деятельности;
- объем;
- состав;
- время создания;
- способ создания;
- уровень управления [17, с. 20].

Ее целесообразно, как сегодня представляется автору, дополнить классификациями по двум признакам: потребителям информации, ее достоверности. Развернутая характеристика информации дана на рис. 1.

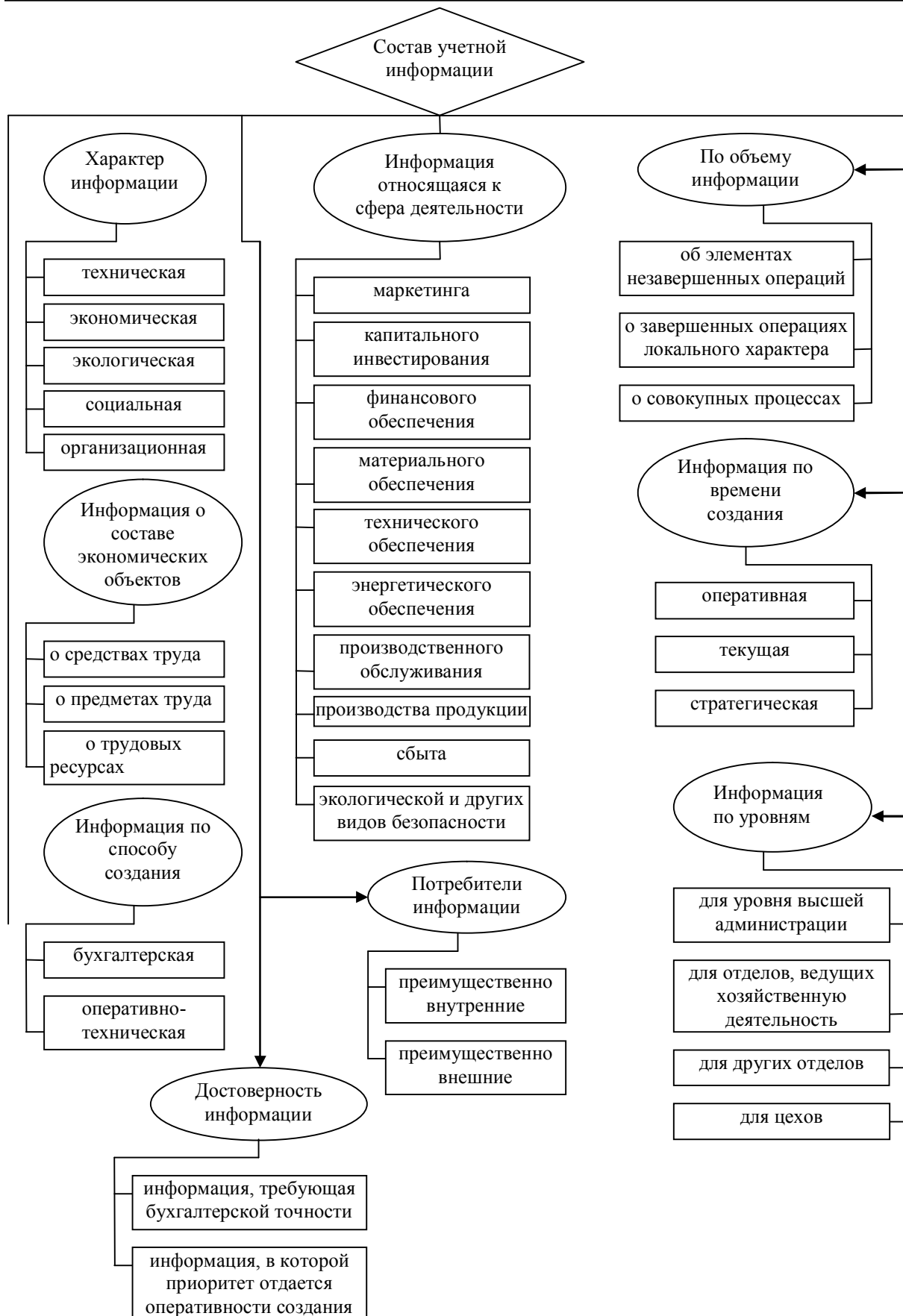


Рис. 1. Информация в системе хозяйственного учета. Источник: [ 17, с. 15-21]



Таковы самые общие соображения по поводу видов хозяйственного учета и качественных характеристик создаваемой в нем информации. Конечно же, автор не претендует на полноту раскрытия проблемы и бесспорность собственных взглядов, однако надеется, что статья будет интересна тем, кто в этой проблеме работает.

#### Список использованной литературы:

1. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современное проблемы. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.
2. *Пушикар М.С.* Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль, карт-бланш, 2007. – 359 с.
3. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. *Белюсова И.* Планирование себестоимости как составная часть управленческого учета / Проблемы формирования рыночной экономики: Зб. наукових праць. Спецвипуск. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в системі міжнародних стандартів. – К.: КНЕУ, 2001. – 296 с.
5. *Палій В., Палій В.* Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета. – К.: КНЕУ, 2001. – 296 с.
6. *Пушикар М.С.* Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
7. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. *Голов С.Ф.* Управленческий учет: Концепция и организация // Бухгалтерский учет и аудит. – 1997. – № 3. – С. 12-18.
9. *Чумаченко Н.Г.* Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10(16). – С. 2-9.
10. *Шарватова Е.А.* Моделирование управленческого учета в информационной системе предприятия: Автореф. дис. канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону: РУЭА, 1998. – 18 с.
11. *Бородкин А.С.* “Шоковая терапия” для бухгалтерского учета // Світ біхгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 44-52.
12. *Ластовецький В.* Чи можна удосконалювати те, чого немає // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 3. – С. 63-64.
13. *Валуев Б.И.* Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1(7). – С. 2-10.
14. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы статистика, 2000. – 496 с.
15. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкин и др.; Под ред. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 1999. – 297 с.
16. *Сухарева Л.А., Петренко С.Н.* Контроллинг – основа управления бизнесом. – К.: Эльга, Нина-Центр, 2002. – 208 с.
17. *Валуев Б.И.* Возможный подход классификации системы хозяйственного учета. Информационный аспект // Вісник Львівської “комерційної” академії. Серія економічна. Випуск 16. – Львів, 2004. – С. 15-21.

ВАЛУЕВ Борис Иванович – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и контроля Житомирского государственного технологического университета

#### Научные интересы:

- управление предприятием;
- бухгалтерский учет;
- контроль;
- внутрихозяйственный расчет