

## МОДИФІКАЦІЯ ЗАВДАНЬ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФОРМАЦІЇ ІНСТИТУТУ ПРАВА ВЛАСНОСТІ

*Обґрунтовано необхідність модифікації завдань бухгалтерського обліку в контексті трансформації інституту права власності; запропоновано виділяти мету бухгалтерського обліку, в розвиток якої виділяти синтетичні та аналітичні просторові та часові завдання бухгалтерського обліку*

**Ключові слова:** мета, завдання, трансформація

**Постановка проблеми.** Ускладнення економічних відносин та правових інститутів, що їх регулюють, вже не вписується в традиційну для України концепцію розуміння права власності як неподільного триелементного конгломерату. Це призводить до того, що для цілей управління якісно новими економічними процесами та відносинами, що складаються як в межах України так і в зовнішньоекономічній діяльності її суб'єктів господарювання, використовується інформація, яка в переважній більшості формується в системі бухгалтерського обліку, що не в змозі адекватно відобразити господарські операції, які мають місце. Причиною такої ситуації є те, що не зважаючи на прописану в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [20] та закріплену національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку концепцію контролю, в основу визнання елементів звітності у ряді випадків (в розвиток облікових традицій, які склалися десятиріччями) покладено концепцію власності, що базується на неподільній триелементній структурі права власності.

На недосконалої та невідповідній інформації, покладеної в основу прийняття управлінських рішень, що генерується в системі бухгалтерського обліку, вчені акцентують увагу не один рік поспіль. Варто зазначити, що причини, покладені в основу таких нарікань, різноманітні – від непорівнянності інформації, через недотримання принципів ведення бухгалтерського обліку до формальності його ведення. Проблема невідповідності інформації сучасним потребам управління піднімається як вітчизняними науковцями, так і науковцями, які працюють на просторах країн близького та далекого зарубіжжя.

Нарікання на незадоволеність інформацією спостерігаються у англомовній літературі. Так, наприклад, як зазначають у 2005 р. С. Макчлері (McChlery), Л. Мічен (Meechan), А.Д. Годфрей (Godfrey) [59] "малі підприємства та підприємства, які існують тривалий час, частіше незадоволені бухгалтерською інформацією для цілей управління у порівнянні з великими та нещодавно створеними. Так, 14,3 % дрібних фірм (від 1 до 10 співробітників), використовуючи періодичну звітність, залишалися незадоволеними їх інформаційними системами для цілей управління, в той час як лише 6 % великих фірм (31-50 співробітників) були незадоволені. На противагу цьому, жодна з молодих фірм (менше 2 років) були незадоволені періодичною звітністю, в той час як зі старших фірм (більше 5 років) незадоволеними лишаються 9,4 %".

Представники російської облікової наукової думки також вказують на невідповідність інформації потребам користувачів. Так, наприклад, Н.В. Ткачук [46, с. 5] зазначає: "облікова інформація повинна представляти інтерес і бути корисною

користувачам. Разом з тим бухгалтерська фінансова звітність таким вимогам не задовольняє і, як наслідок, мало затребувана користувачами". В.Є. Дешин [13, с. 26] притримується думки, що "бухгалтерська звітність російських підприємств не забезпечує її можливих користувачів достатньо надійною інформацією про фінансове положення і його зміни, результати діяльності підприємства". В.Ф. Несветайлов [34, с. 57] вказує на те, що "інформаційна цінність російської фінансової звітності оцінюється користувачами як низька, і вони часто орієнтуються на додаткові джерела інформації". Н.А. Каморджанова [7, с. 159] до недоліків бухгалтерської інформації відносить її недостатню аналітичність, акцентуючи увагу на тому, що з точки зору інвестора бухгалтерська звітність на сьогодні недостатньо інформативна. Характеризуючи ситуацію, що склалася в обліковій практиці Російської Федерації В.Ф. Несветайлов [34, с. 57] зазначає: "У даний час існує нагальна необхідність реабілітації для зовнішніх користувачів вітчизняної системи бухгалтерського обліку з позиції її можливостей надання корисної і якісно наповненої інформації". Проблема відповідності облікової інформації потребам користувачів має подібне забарвлення і в Україні.

Вирішення проблеми інформаційного забезпечення користувачів можливе за умови перебудови методології та методики бухгалтерського обліку. Пріоритетним вектором такої перебудови має бути визначено орієнтація на надання необхідної інформації, яка відповідає інформаційним запитам суб'єктів. Одним з напрямів такої перебудови є уточнення завдань бухгалтерського обліку.

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** Сьогодні фактично жодна наукова праця у сфері бухгалтерського обліку не залишає поза увагою питання формулювання та визначення завдань бухгалтерського обліку (Ю.А. Бабаєв, І.П. Бабенко, І.М. Барабанов, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Галаган, Н.М. Грабова, Г.Г. Жуйков, В.В. Ковальов, М.В. Кужельний, М.І. Кутер, С.Ф. Легенчук, В.Г. Лінник, І.В. Малишев, А.І. Нечитайло, А.К. Марченко, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, А.І. Сумцов, С.І. Шульман). Аналіз наукового доробку з вказаного питання дає підстави стверджувати про його багатогранність та різнополюсність (від синтезації завдань (мети, цілей) бухгалтерського обліку до їх максимальної деталізації). Варто відзначити, що серед дослідників спостерігаються як ототожнення завдань із цілями та метою бухгалтерського обліку, так і їх диференціація. Однак, сьогодні питання уточнення та модифікації завдань бухгалтерського обліку актуалізується в контексті трансформації інституту права власності.

**Метою дослідження є** обґрунтування необхідності модифікації завдань бухгалтерського обліку в контексті трансформації інституту права власності та їх уточнення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Досліджуючи проблему завдань бухгалтерського обліку варто акцентувати увагу на ряді питань: по-перше, можливості та коректності вживання виразу "цілі (завдання, мета) бухгалтерського обліку"; по-друге, відповідності множини завдань, що виділяється авторами, економічній ситуації та розвитку інституту права власності, зокрема традиції розуміння права власності та її модифікації в Україні.

Для відповіді на перше зі сформульованих питань, звернемося до дослідження сутності понять "ціль", "завдання", "мета" у довідковій літературі (табл. 1).

**Таблиця 1** Визначення понять “ціль”, “мета”, “завдання”, “задача” в довідковій літературі

| Джерело                                           | Визначення поняття                                                                                                                                                                                                    |
|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <i>Ціль</i>                                       |                                                                                                                                                                                                                       |
| Толковый словарь Даля [47]                        | Ціль – кінцеве бажання, прагнення, наміри, чого хто прагне досягти; те, до чого прагнуть, хочуть досягнути, мають намір                                                                                               |
| Энциклопедия эпистемологии и философии науки [57] | Ціль – кінцевий результат діяльності людини (або колективу людей), попереднє ідеальне уявлення про який (разом з бажанням її досягти) визначає вибір відповідних засобів та системи специфічних дій з його досягнення |
| Большой энциклопедический словарь [4]             | Ціль – ідеальне, уявне передбачення результату діяльності. В якості безпосереднього мотиву ціль спрямовує і регулює людську діяльність                                                                                |
| <i>Мета</i>                                       |                                                                                                                                                                                                                       |
| Толковый словарь Ожегова [49]                     | Мета – Предмет прагнення, те, що треба, бажано здійснити                                                                                                                                                              |
| Толковый словарь Ефремовой [48]                   | Мета – 1. Те, до чого прагнуть, чого хочуть досягти; поставлене завдання. 2. Певний намір, бажання, сенс того, що робиться. 3. Намічений пункт, межа                                                                  |
| Краткий психологический словарь [21]              | Мета – усвідомлений образ передбачуваного результату, на досягнення якого спрямована дія людини                                                                                                                       |
| <i>Завдання</i>                                   |                                                                                                                                                                                                                       |
| Большой толковый словарь русского языка [5]       | Завдання – 1. Ціль чи задача, поставлена перед кимось для виконання; 2. Попередньо визначений обсяг робіт                                                                                                             |
| Толковый словарь Ожегова [50]                     | Завдання – те, що назначене до виконання, доручення                                                                                                                                                                   |
| Толковый словарь Ушакова [52]                     | Завдання – поставлена перед кимось задача, доручення. Задум, ціль, задача. Те, що задано                                                                                                                              |

Найбільш значне в античній філософії вчення про ціль розвинув Аристотель, який трактував ціль як “те, заради чого” щось існує. Розповсюджуючи уявлення про ціль, яка характерна для людської діяльності, на природу, Аристотель трактував ціль як кінцеву причину буття [3].

Як зазначає В.В. Винградов [9], “мабуть, основним та початковим значенням слова ціль в російській мові було: мішень, мета”. Але вже в першій половині XVIII ст. зі словом ціль пов’язувалося абстрактне та переносне значення: те, до чого прагнуть, що намічено досягнути, намір, предмет прагнень”.

Фактично в кожному визначенні понять, що аналізуються, прослідковується чіткий зв’язок з суб’єктом, тобто персоніфікація. Це наштовхує на думку, що не зовсім коректно говорити про ціль, а тим більше визначати її без ув’язки з конкретним суб’єктом. Як зазначає В.Г. Борзенков [57] “найбільші філософські проблеми і складнощі, пов’язані з використанням поняття “ціль”, виникали завжди разом зі спробами розповсюдження цього поняття за межі власне людської діяльності, наприклад на світ живих організмів, а тим більше на природні об’єкти та процеси в цілому”.

Вищевикладене дає підстави стверджувати про некоректність визначення цілі (мети, завдання) бухгалтерського обліку, оскільки останній є лише засобом досягнення цілей, поставлених конкретним суб’єктом. Підтвердження вищевикладеної тези знаходимо у Я.В. Соколова [41, с. 16]: “цілі носять завжди персональний характер і можуть бути лише у людей. Ні абстрактні утворення типу

науки, ні конкретні інститути (школи, лікарні, заводи тощо) цілей мати не можуть. Суспільні інститути, в тому числі і наука, мають завдання, які повинні вирішувати люди, до цих інститутів причетні, а вони іноді переслідують свої цілі". Як стверджує Я.В. Соколов [41, с. 17], "кожна група користувачів, переслідуючи свої інтереси, висуває не до бухгалтерського обліку, а до бухгалтера свої вимоги. І той облік, який ведуть бухгалтери, – це наслідок компромісу інтересів учасників господарських процесів". Аналогічну позицію займає і С.Ф. Легенчук [27, с. 85], стверджуючи, що "суб'єкт встановлює завдання перед системою бухгалтерського обліку, які зумовлюють формування її функціонального призначення".

Досліджуючи генезис завдань (мети) бухгалтерського обліку варто відмітити вклад в розробку даного питання проф. Я.В. Соколова [40], який систематизував розвиток мети бухгалтерського обліку, починаючи з праць Зенона. Наукові розробки в даному напрямі продовжила проф. Н.М. Малюга [30, с. 332-343], диференціювавши мету та завдання обліку відповідно до парадигм. У розвиток досліджень Н.М. Малюги О.А. Лаговська [26, с. 14-15] систематизувала завдання бухгалтерського обліку залежно від етапів розвитку суспільства та домінуючих об'єктів власності на кожному з них.

Сьогодні завдання бухгалтерського обліку визначено як в нормативних актах ряду країн світу, так і в навчальній та науковій літературі. Аналіз завдань бухгалтерського обліку, визначених в нормативних актах [20, 54, 17, 18, 19, 16] дає підстави стверджувати, *що в умовах інформатизації суспільства та наявності інформаційного етапу розвитку економіки метою бухгалтерського обліку слід визначати надання інформації суб'єктам формування запитів щодо неї (користувачам). В той же час допустимою є варіація синтетичних та аналітичних просторових та часових завдань бухгалтерського обліку в розвиток його мети.*

У ході аналізу наукової та навчальної літератури виділено більше 30 завдань, які систематизовано в 12 груп, зокрема: забезпечення ефективного управління; задоволення інформаційних потреб; збереження власності (майна, цінностей); вимірювання ресурсів підприємства та оцінювання їх змін, прав, вимог; обчислення фінансового результату; контроль; соціальні завдання; виявлення резервів; реєстрація фактів господарського життя; планування; перерозподіл ресурсів та інші.

Зокрема, до групи забезпечення ефективного управління віднесено такі завдання як: створення організаційних умов для здійснення управлінського циклу не тільки генеральною дирекцією виробничого об'єднання, але й підрозділами, орієнтованими на комплексне управління окремими економічними об'єктами (Валуєв Б.І. [8, с. 32-33]); сприяння ефективному управлінню економічним суб'єктом (Ковальов В.В. [22, с. 199], Бутинець Ф.Ф. [6, с. 24], Соколов Я.В. [41]); ефективне управління людськими і матеріальними ресурсами підприємства (Положення про базову теорію обліку [54, с. 70-71]); направлення та керування теперішніми та майбутніми господарськими діями (Бабенко І.П. [2, с. 15]).

Наступна група завдань (задоволення інформаційних потреб) є однією з найширших. До неї віднесено завдання, що виділяються 18 авторами. У межах групи виокремлюють 10 видів завдань. Найбільш розповсюдженим (9 авторів) є виділення такого завдання як надання інформації для прийняття рішень, в т.ч. на перспективу (для управління виробництвом, про консолідовані результати бізнесу та діяльність підприємства, його майновий стан) (Нечитайло А.І. [35, с. 17-18],

Бутинець Ф.Ф. [6, с. 24], Валуєв Б.І. [45, с. 21], Бабаєв Ю.А. [1, с. 15], Кужельний М.В., Лінник В.Г. [23, с. 22-23], Партин Г.О. [36, с. 15], Марченко А.К., Барабанов І.М. [33, с. 18-19], Волк Х.І, Дж.Р. Френсіс, Дж. Майкл [58, с. 147], Кам В. [60, с. 175]).

Третя група завдань – збереження власності (майна, цінностей). Варто звернути увагу, що одна група авторів формулює його як збереження майна (цінностей), інша – як збереження власності, за часів СРСР вказане завдання формулювалось як збереження соціалістичної власності. В межах групи найбільша кількість (12) авторів (Сумцов А.І. [43], Грабова Н.М. [11], Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [44], Марченко А.К., Барабанов І.М. [33, с. 18-19], Малишев І.В. [29], Соколов Я.В. [42, с. 33-36], Кутер М.І. [25, с. 37-38], Бутинець Ф.Ф. [6, с. 24], Нечитайло А.І. [35], Ковальов В.В. [22, с. 199], Соколов Я.В. [41], Партин Г.О. [36, с. 15]) виділяють таке завдання як забезпечення збереженості майна.

Завдання збереження майна (власності) підприємства сьогодні не відповідає реальним економічним умовам. Так, ускладнення економічних умов та зв'язків призводить до необхідності перегляду механізму правового регулювання відносин власності. Незважаючи на те, що Україна належить до країн романо-германської (континентальної) системи права, основною характерною рисою якої є трактування права власності як неподільного інституту, у зв'язку з інтеграційними процесами, що мають місце в економіках, спостерігається використання інституту договірною права, характерного англо-саксонській правовій традиції.

Враховуючи надбання ресурсної теорії та теорії прав власності, *фірма* може бути представлена як *сукупність переданих прав власності її агентами-засновниками на ресурси для управління ними з метою максимізації прибутку*. Відповідно акти обміну, які відбуваються на фірмі в межах договорів, можуть трактуватися як обмін правами власності (або їх окремими правомочностями) на ресурси.

В контексті такого трактування господарський процес підприємства може бути представлено як процес повної або часткової передачі агентами прав власності на ресурси для максимізації індивідуальних економічних вигод або участі в управлінні. Рушійною силою такої передачі будуть очікування фізичних та юридичних осіб, що візуалізуються у вигляді одержання очікуваного прибутку в результаті ефективного використання суб'єктом господарювання переданих йому прав на ресурси.

Відповідно, виникає питання, яка ж інформація для управління і про які об'єкти необхідна зацікавленим користувачам. Враховуючи, що агенти передають права власності або окремі їх складові на ресурси, в першу чергу має надаватися синтезована інформація про виражений у грошовому вимірнику обсяг ресурсів, які знаходяться у підприємства в різних правових режимах.

Причому інформація лише про ресурси, які знаходяться у підприємства на неподільному праві власності свій сенс та доречність втрачає, оскільки, враховуючи множину комбінацій умов здійснення господарської діяльності та ускладнення економічних зв'язків, вона може займати незначну частку в загальному обсягу діяльності. Врахування вищезазначеного дає підстави стверджувати про необхідність виокремлення синтетичного завдання – збереження ресурсів, переданих підприємству на різних правових режимах, та формулювання в розвиток нього аналітичних завдань, одним з яких є збереження майна власника.

До четвертої групи належать завдання з вимірювання ресурсів підприємства та оцінювання їх змін, прав, вимог. Два автори (Сумцов А.І. [43], Валуєв Б.І. [45, с. 21]) у межах цієї групи виділяють таке завдання як надання звітності про наявність і рух ресурсів на підприємстві. Наступні чотири завдання виділяються

одним джерелом – Звіт № 1 штату наукових працівників Американського інституту бухгалтерів [54, с. 86]. Це такі завдання як вимірювання ресурсів господарюючих одиниць, оцінювання зміни ресурсів, прав і вимог, представлення зміни ресурсів, прав і вимог в єдиному грошову вираженні та відображення прав та вимог господарюючих одиниць.

Сім авторів виділяють чотири види завдань обліку, які можна об'єднати в групу – обчислення фінансового результату.

Досить широко представлена група контрольних завдань. В її межах виділяються 8 завдань 18 авторами. На прикладі цієї групи завдань яскраво прослідковуються тенденції зміни актуальності завдань обліку в часі. Так 12 з 18 завдань цієї групи були виділені за часів СРСР (в більшій мірі в 70-ті рр.), коли саме контроль за збереженням соціалістичної власності та контроль за виконанням планів і був проголошений чи не найголовнішим завданням бухгалтерського обліку.

В розрізі групи соціальних завдань бухгалтерського обліку виділено п'ять їх видів. Серед них сприяння суспільним організаціям у справі зміцнення національного благополуччя (Положення про базову теорію обліку [54, с. 70-71]), правильне відображення соціально-економічних явищ в житті соціалістичного суспільства (Жуйков Г.Г. [15]), сприяння зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих в діяльності підприємства осіб через відкритість інформації за необхідними рівнями доступу (Жиглей І.В. [14, с. 10, 15]), оцінка того, наскільки суб'єкт господарювання виконує положення соціального договору (Жиглей І.В. [14, с. 10, 15]) та сприяння розвитку соціалістичного змагання (Грабова Н.М. [11], Марченко А.К., Барабанов І.М. [33, с. 18-19]).

Виявлення резервів серед завдань обліку виділяють Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [44, с. 16], Нечитайло А.І. [35, с. 17-18] (виявлення внутрішньогосподарських резервів) та Жуйков Г.Г. [15, с. 13] (сприяння виявленню невикористаних внутрішніх резервів всередині кожного господарства і в галузі народного господарства).

У групі реєстрація фактів господарського життя виіделено сім різних формулювань відповідних завдань. Так, Соколов Я.В. [41] серед завдань обліку виділяє ведення справи в певному порядку та як належить, Бабенко І.П. [2, с. 15] формулює три завдання, що належать до даної групи: констатація фактів господарської діяльності, подій, явищ, пригод в господарстві, фотографування господарських дій, що відбулися та представлення сукупності різних операцій господарства або підприємства та позначення всіх здійснених фактів в продовження даного часу. Петрова В.І. [37, с. 22] виділяє відображення наявності і руху капіталу у всіх фазах кругообігу на підприємстві. Лозинський А.І. [28, с. 10-17] ставить перед обліком такі завдання як досягнення всіма засобами та методами точної цифрової характеристики господарства та дослідження господарських процесів одиничного замкнутого господарства (засіб приховування результатів діяльності одиничного підприємства та засіб збереження комерційної таємниці).

До завдань обліку також відносять планування. Так, Галаган А.М. [10, с. 38, 46] формулює відповідне завдання як підготовка матеріалів для побудови планів на майбутнє, Бабаєв Ю.А. [1, с. 15] та Нечитайло А.І. [35, с. 17-18] – як своєчасне попередження від'ємних результатів фінансово-господарської діяльності організації.

Крім зазначених завдань шість вчених (Кутер М.І. [25, с. 37-38], Кужельний М.В., Лінник В.Г. [23, с. 22-23], Легенчук С.Ф. [27, с. 85], Соколов Я.В. [41], Малюга Н.М. [32, с. 20], Ковальов В.В. [22, с. 199]) виділяють таке завдання бухгалтерського обліку як перерозподіл ресурсів в народному господарстві.

Перерозподіл ресурсів як завдання бухгалтерського обліку вперше було сформульоване і простежується у праці Е.С. Хендриксена та М.Ф. Ван Бреда [54, с. 110]. В подальшому його повторюють в різних інтерпретаціях та зрізним ступенем обґрунтування Я.В. Соколов [41, с. 20], В.В. Ковальов [22, с. 199], Н.М. Малюга [31, с. 45-47] [30, с. 332-343]; С.Ф. Легенчук [27, с. 85], М.І. Кутер [24, с. 44-49]. Так, Е.С. Хендриксен та М.Ф. Ван Бреда [54, с. 110] зазначають, що в умовах ринкової економіки у бухгалтерського обліку виникають дві цілі, серед яких автори виділяють “надання такої інформації, яка б давала можливість оптимально розподілити ресурси між виробниками. Такий розподіл буде досягнуто у тому випадку, коли виробники одержать необхідний обсяг капіталу, щоб досягти максимального значення валового національного продукту при заданому обсязі ресурсів. Це трактування оптимального розподілу ресурсів, можливо, якоюсь мірою відповідає цілям покращення добробуту народу, але для нас важливо, що інформація, яка надходить на ринок цінних паперів, сприяє розподілу ресурсів”.

Дещо пізніше, у 2000 р. Я.В. Соколов [41, с. 20], характеризуючи облікові задачі, які вирішував бухгалтер, зазначає: “бухгалтерський облік повинен бути засобом перерозподілу ресурсів в народному господарстві”, одночасно вказуючи на її парадоксальність. Оприлюднене завдання проф. Я.В. Соколов [41, с. 20], вслід за Е.С. Хендриксенем та М.Ф. Ван Бредою [54, с. 110] пояснює на прикладі ринку цінних паперів: “Бухгалтер, складаючи звітність, квантифікує (обчислює) результати господарської діяльності, і чим вище будуть вказані в цій звітності прибутки, тим дорожче стануть акції такої фірми і саме туди, незважаючи на високі ціни, а по суті завдяки їм, кинеться фінансовий капітал. Навпаки, звітність, в якій вказані низькі прибутки або тим більше збитки, послужить сигналом для продажу акцій, що призведе до відтоку з цих підприємств фінансових коштів”. Аналізуючи означене завдання бухгалтерського обліку, М.І. Кутер [24, с. 48-49] зазначає, що його успішне вирішення можливе лише у країнах з налагодженими ринковими відносинами, вказуючи на необхідність як мінімум двох умов: 1) відкритості (публічності) фінансової звітності економічних суб'єктів; 2) розвиненого ринку цінних паперів. І якщо перша з зазначених умов в Україні де-юре дотримується (якісна сторона даного питання в даний момент не розглядається) шляхом закріплення п. 2 ст. 14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [20] диспозитивної норми – “фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством”, а також Постановою КМУ № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці” [38], в якій визначено, що інформація за всіма встановленими формами державної звітності не становить комерційну таємницю; то з наявністю другої в національній економіці є ряд проблем.

У В.В. Ковальова [22] завдання, що аналізується, дещо модифіковане і звучить наступним чином: “сприяння процесам перерозподілу в народному господарстві (зокрема, мається на увазі перерозподіл основного виду ресурсів – фінансів – за допомогою фінансових ринків та інститутів)”. Пояснення вказаного завдання наступне: “Фінансові ресурси, зважаючи на їх виняткову мобільність і потенційну трансформованість в будь-який інший вид ресурсів, займають пріоритетне місце в сукупному ресурсному забезпеченні діяльності будь-якого суб'єкта господарювання. Бухгалтерський облік, даючи з фінансового боку оцінку потенціалу фірми і її результативності, сприяє (через фінансові ринки) найбільш ефективному перерозподілу капіталів в галузевому, регіональному і часовому

аспектах” [41]. М.І. Кутер [24, с. 49] розширює таке пояснення, стверджуючи, що “аналогічно поводять себе кредитори, постачальники та інші інвестори”.

Н.М. Малюга [31, с. 45-47], повторюючи ідеї Я.В. Соколова, у 2003 р. констатує наявність такого завдання бухгалтерського обліку, як перерозподіл ресурсів в народному господарстві, а у 2006 р., обґрунтовуючи наявність нової парадигми бухгалтерського обліку, виділяє серед властивих їй завдань перерозподіл ресурсів в економічній системі [32, с. 20].

У 2011 р. С.Ф. Легенчук [27, с. 85], визначаючи завданням бухгалтерського обліку перерозподіл ресурсів в галузях економіки, називає його превалюючим “над “традиційними” завданнями системи бухгалтерського обліку, вже сформованими в обліковій літературі” в умовах постіндустріальної економіки. У той же час, С.Ф. Легенчук [27, с. 23] через “функцію забезпечення перерозподілу ресурсів в економіці” пояснює зворотний вплив системи бухгалтерського обліку на зовнішнє середовище.

В контексті вищевикладеного цілком закономірним є виникнення наступних питань: 1) чи справедливе завдання перерозподілу ресурсів для національної системи бухгалтерського обліку і чи адекватне воно економічним умовам та ступеню розвитку ринку цінних паперів, що існує в Україні; 2) чи можна трактувати завдання перерозподілу ресурсів в економіці як завдання бухгалтерського обліку.

У порядку відповіді на перше з озвучених питань, зауважимо, що сьогодні в Україні розвиток ринку цінних паперів за оцінками експертів знаходиться в незадовільному стані. Так, наприклад, на думку голови громадської ради при Держфінпослуг Українського національного комітету IPO О. Лиховида [56] “стан українського фондового ринку сьогодні такий же, як і в усі роки його існування: фондовий ринок в Україні існує, але це його демонстраційна версія. ...Цей ринок просто не виконував і не виконує того завдання, для якого він існує скрізь: перерозподіл фінансових ресурсів на користь тих, хто здатний найбільш ефективно їх використати”.

Як зазначає О. Лиховид [56] “спочатку наш фондовий ринок існував для того, щоб обслуговувати розпродаж приватизованого майна. Потім ринок підіймався на зарубіжних грошах з “лімітів” на emergency markets, що виділяються міжнародними гравцями. Однак криза “вимела” всі ці гроші назад за кордон. І зараз ринок, так би мовити, дрейфує на невеликих внутрішніх засобах. Але все одно – більшість котирувань є демонстраційними”.

Головну проблему українського фондового ринку О. Лиховид [56] вбачає в тому, що в обороті знаходиться занадто незначна частина акцій кожного емітента. “Аналіз реальної структури власників будь-якого акціонерного товариства з переліку “блакитних фішок” наших бірж – а на нашому мілкуватому ринку навіть не одна фондова біржа – у кожного з цих товариств є власник, який володіє більш ніж 50 % голосів. Це означає, що курс акцій цього емітента рівно такий, яким йому “дозволяє” бути його господар. Будь-яке його рішення або підвищить, або обвалить курс. І такі “американські гірки” господаря абсолютно не цікавлять, бо його прибуток залежить не від курсу або дивідендів, а від повного і абсолютно безконтрольного управління акціонерним товариством на свою користь”, – вважає О. Лиховид [56]. Також експерт зазначив, що новий Закон України “Про акціонерні товариства” містить норми, покликані запобігати такому стану справ. “Але ці норми обходяться розподілом контрольних пакетів на кількох власників – юридичних осіб, часто офшорних, за якими стоїть один реальний власник. А Антимонопольний комітет “в упор не бачить” концентрації капіталу”, – вважає він.



Характеризуючи національну систему бухгалтерського обліку Російської Федерації, Є.В. Дашин та Н.В. Кірюшкіна [12, с. 30] зазначають: “фінансова звітність підприємства, підготовлена відповідно до вимог держави, практично не впливає на прийняття інвестиційних рішень, оскільки багато в чому не враховує реальні інтереси інвесторів”. На аналогічний докір заслуговує і національна вітчизняна система бухгалтерського обліку.

Економіка в Україні в цілому орієнтована на поповнення (залучення) фінансових ресурсів за рахунок кредитування, в той час як ринкові економіки розвинених країн – за рахунок інвестицій (переважно фінансових). Так, наприклад, за словами О. Лиховида [56], ринок запозичень перебуває в кращому стані. “Але його розвиток гальмується неготовністю керівників і власників бізнесу до прозорості своєї господарської діяльності, зокрема, з урахуванням загрози рейдерства. Однак головною перешкодою є все-таки відсутність культури цивілізованого ведення справ і, відповідно, неможливість розкриття цих справ для фондового ринку”, – вважає експерт. При цьому він зазначив, що саме наведені обставини, а не відсутність грошей, заважають розвитку фондового ринку в Україні. “На відміну від 90-х, гроші у людей є. Досить звернути увагу на залишки на депозитних рахунках. А в кишенях і під матрацами в рази більше заховано. Залишається вірним безсмертне: “Якщо в країні ходять грошові знаки, то є люди, у яких їх дуже багато”. Як вважає О. Лиховид [56], другий накопичувальний рівень пенсійного забезпечення, безумовно, підштовхне розвиток фондового ринку, “оскільки на ньому вже працюють близько 500 млн. грн. добровільних пенсійних накопичень з третього рівня. Однак, якщо не зміниться ситуація з корпоративним управлінням і прозорістю управління підприємствами, то ринок запозичень просто “не проковтне” накопичень другого рівня. Катання на “американських гірках” українських акцій для пенсійних коштів неможливо – занадто високі ризики і неприйнятні наслідки”.

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що формулювання даного завдання для національної системи обліку є некоректним, а тим паче пояснення його на прикладі ринку цінних паперів. Це пов'язано з тим, що для сформованого та працюючого ринку цінних паперів першочерговою є інформація, що генерується системою бухгалтерського обліку, відносно фінансового результату діяльності та формування вартості підприємства, які покладаються в основу визначення курсу цінних паперів, які котируються на біржі. Натомість особливість інформаційних запитів до національної системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що для отримання додаткових фінансових ресурсів шляхом кредитування, необхідним є надання інформації про платоспроможність суб'єкта господарювання та наявність ресурсів, які можуть бути використані у вигляді забезпечення виконання зобов'язань (наприклад, застава).

Аналізуючи друге з поставлених питань, слід зауважити, що перерозподіл ресурсів в галузях народного господарства має макроекономічний характер і на рівні конкретного суб'єкта господарювання навряд чи буде досягнутий. Можливість досягнення вказаного завдання формується в результаті синергетичного ефективу від прийняття індивідуальних рішень щодо інвестування множиною суб'єктів господарювання п. Крім того, перерозподіл ресурсів є наслідком використання інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку. Беручи до уваги, що такий розподіл ґрунтується на прийнятті до уваги конкретних показників діяльності (залежно від розвитку ринку цінних паперів або ринку кредитування), простежується його трансформація в стимул управлінського персоналу до маніпуляції обліковою інформацією для досягнення бажаного результату.

Крім вищеописаних груп завдань бухгалтерського обліку виділено 15 завдань, які віднесено до групи інші. Серед них прийняття рішень про використання обмежених ресурсів (Положення про базову теорію обліку [54, с. 70-71]), вплив на сам процес діяльності для його покращення та підвищення його ефективності (Галаган А.М. [10, с. 38, 46]), відображення фінансового стану підприємства (Пушкар М.С. [39]), сприяння впровадженню та укріпленню господарського розрахунку (Грабова Н.М. [11], Шульман С.І., Марченко А.К., Костюк П.А. [44], Марченко А.К., Барабанов І.М. [33, с. 18-19]), удосконалення системи економічних показників (Марченко А.К., Барабанов І.М. [33, с. 18-19], Малишев І.В. [29, с. 14-15]), надання фактичних показників виконання плану підприємства або об'єднання підприємств (Галаган А.М. [10, с. 38,-46]), квантифікація економічного потенціалу (Ковальов В.В. [22, с. 199]), дотримання суворого режиму економії (Жуйков Г.Г. [15, с. 13]), служіння історією, біографією та статистикою господарства або підприємства, а також констатація юридичних дій (Бабенко І.П. [2, с. 15]), висвітлювання доцільності господарських дій (Бабенко І.П. [2, с. 15]), сприяння конкуренції на ринку з метою одержання максимального прибутку (Бабаєв Ю.А. [1, с. 15]), виявлення ефективності витрат та величини соціалістичних накопичень (Сумцов А.І. [43, с. 6]), служіння методом дослідження господарської діяльності (Бабенко І.П. [2, с. 15]), сприяння покращенню господарської роботи (Сумцов А.І. [43, с. 6]) та зниження витрат і підвищення ефективності матеріального виробництва (Жуйков Г.Г. [15, с. 13]).

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** У спеціалізованій науковій та навчальній літературі з проблем бухгалтерського обліку виділяється множина цілей і завдань бухгалтерського обліку, систематизація та критичний аналіз яких дає підстави стверджувати:

1. Проведений етимологічний аналіз понять "мета", "завдання" вказує на некоректність використання зазначених понять безвідносно суб'єктів, які їх формують.

2. Аналіз позицій вчених щодо формулювання завдань бухгалтерського обліку свідчить, що: а) у ряді випадків завдання бухгалтерського обліку ототожнюються із завданнями організації бухгалтерського обліку або завданнями суб'єктів ведення бухгалтерського обліку; б) зустрічаються випадки наділення бухгалтерського обліку завданнями, не властивими йому; в) характер завдань бухгалтерського обліку визначається економічними умовами господарювання; г) виділені вченими завдання бухгалтерського обліку можуть бути диференційовані на завдання мікро- та макроекономічного характеру (наявність останніх дискусійна, оскільки бухгалтерський облік є явищем мікрорівня, хоча досягнення завдань мікрорівня в сукупності дасть ефект на макрорівні).

3. На основі аналізу цілей і завдань бухгалтерського обліку, представлених у вітчизняних і зарубіжних нормативних актах і науковій літературі, обґрунтовано необхідність формулювання в умовах інформатизації суспільства та наявності інформаційного етапу розвитку економіки єдиної мети бухгалтерського обліку – надання інформації суб'єктам формування інформаційних запитів, з одночасним допущенням можливості виділення в розвиток зазначеної мети синтетичних і аналітичних просторових і часових завдань бухгалтерського обліку.

4. Комплексний аналіз передумов зміни умов господарювання і трансформації інституту права власності свідчить про необхідність модифікації завдання збереження майна (власності) шляхом: 1) виділення синтетичного завдання – збереження ресурсів, переданих підприємству на різних правових режимах, і 2) формулювання в розвиток нього аналітичних завдань, одним з яких є збереження майна власника.

5. В результаті аналізу стану ринку цінних паперів і ринку кредитування в Україні обґрунтовано некоректність формулювання задачі перерозподілу ресурсів в народному господарстві для вітчизняної національної системи бухгалтерського обліку.

**Список використаних літературних джерел:**

1. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / Ю.А. Бабаев. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 304 с.
2. Бабенко И.П. Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с.
3. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – М.: Советская энциклопедия, 1969-1978. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/bse/148548/%D0%A6%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.
4. Большой энциклопедический словарь [Электронный ресурс], 2000. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/319910>.
5. Большой толковый словарь русского языка [Электронный ресурс] / С.А. Кузнецов. – 1-е изд-е. – СПб.: Норинт, 1998. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/kuznetsov/13017>.
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с.
7. Бухгалтерский учет и психология: монография / Н.А. Каморджанова [и др.]; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Н.А. Каморджановой. – СПб.: СПбГИЭУ, 2010. – 226 с.
8. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
9. Виноградов В.В. История слов [Электронный ресурс] / В.В. Виноградов, 2010. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/wordhistory/344/%D0%A6%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.
10. Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган; Под ред. С.К. Татура, А.С. Маргулиса. – Москва-Ленинград: Госпланиздат, 1939. – 304 с.
11. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для с.-г. технікумів] / Н.М. Грабова. – [3-тє вид. перероб. і доп.]. – Київ: Вища школа. Головне вид-во, 1979. – 328 с.
12. Дашин Е.В. Институциональные аспекты реформирования бухгалтерского учета / Е.В. Дашин, Н.В. Кирюшкина // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита: в 2 т.; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва). – Москва: ФГБОУ ВПО "РЭУ им. Г.В. Плеханова", 2012. – Т. 2. – 527 с.– С. 29-34.
13. Дешин В.Е. МСФО и реформирование бухгалтерского учета в России / В.Е. Дешин // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой (30 июня 2011 г., г. Москва): в 2 т.– Москва: ГОУ ВПО "РЭУ им. Г.В. Плеханова", 2011. –Т. 1. – 240 с.– С. 25-36.
14. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.В. Жиглей. – Житомир, 2012. – 38 с.
15. Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах / Г.Г. Жуйков. – М.: Финансы, 1972. – 334 с.

16. Закон Азербайджанской Республики “О бухгалтерском учете” от 29 июня 2004 г. № 716-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.google.com.ua/#hl=ru&site=&source=hp&q=закон+азербайджанской+республики+о+бухгалтерском+учете&oq=Закон+Азе&aq=3&aqj=g10&aql=&gs\\_l=hp.1.3.0l10.5336.11801.0.17804.11.9.1.1.1.0.304.1108.6j2j0j1.9.0...0.0.ul032-joOO4&bav=on.2.or.g\\_r\\_pw.,cf.osb&fp=2c78e4d9d46d41b3&biw=1238&bih=814](http://www.google.com.ua/#hl=ru&site=&source=hp&q=закон+азербайджанской+республики+о+бухгалтерском+учете&oq=Закон+Азе&aq=3&aqj=g10&aql=&gs_l=hp.1.3.0l10.5336.11801.0.17804.11.9.1.1.1.0.304.1108.6j2j0j1.9.0...0.0.ul032-joOO4&bav=on.2.or.g_r_pw.,cf.osb&fp=2c78e4d9d46d41b3&biw=1238&bih=814).
17. Закон Республики Беларусь “О бухгалтерском учете и отчетности” от 18 октября 1994 г. № 3321-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=v19403321&p2={NRPA}>.
18. Закон Республики Казахстан “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности” от 28.02.2007 г. № 234-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://mirbiznesa.kz/prodvinutiy/biznes-master/zakonodatelstvo-rk>.
19. Закон Республики Узбекистан “О бухгалтерском учете” от 30.08.1996 г. № 279-I [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://fmc.uz/legisl.php?id=z\\_buh\\_uchet](http://fmc.uz/legisl.php?id=z_buh_uchet).
20. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
21. Карпенко Л.А. Краткий психологический словарь [Электронный ресурс] / Л.А. Карпенко, А.В. Петровский, М.Г. Ярошевский. – Ростов-на-Дону: “ФЕНИКС”, 1998. – Режим доступа: <http://psychology.academic.ru/2846/%D1%86%D0%B5%D0%BB%D1%8C>.
22. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
23. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
24. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [Учебник] / М.И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
25. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории: [учебное пособие] / М.И. Кутер. – М.: Экспертное бюро-М, 1997. – 496 с.
26. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістемологічний конфлікти: монографія / О.А. Лаговська. – Житомир, ЖДТУ, 2011. – 344 с.
27. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [текст]: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с., с. 85.
28. Лозинский А.И. Курс теории балансового учета / А.И. Лозинский. – М.: Редакционно-издательское управление В/О “СОЮЗОРГУЧЕТ”, 1938. – 590 с.
29. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета: [учеб. пособие для с.-х. вузов] / И.В. Малышев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
30. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
31. Малюга Н.М. Задачі бухгалтерського обліку як науки / Н.М. Малюга // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2003”. – Том 25. – Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – 88 с. – С. 45-47.
32. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: автореф. дис. на здобуття д-ра екон. наук, спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз і аудит / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.

33. *Марченко А.К.* Основы бухгалтерского учета: [учебник] / А.К. Марченко, И.М. Барабанов. – М.: Финансы, 1980. – 222 с.
34. *Несветаев В.Ф.* Прозрачность финансовой отчетности и транспарентность российского бизнеса / В.Ф. Несветаев // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой: в 2 т. (30 июня 2011 г., г. Москва). – Т. 1. – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с. – С. 56-65.
35. *Нечитайло А.И.* Теория бухгалтерского учета: [учебное пособие] / А.И. Нечитайло. – СПб.: Издательство “Юридический центр Пресс”, 2003. – 285 с.
36. *Партин Г.О.* Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: [навч. посіб.] / Г.О. Партин. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2000. – 245 с.
37. *Петрова В.И.* Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В.И. Петрова // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля: материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита; под ред. В.В. Панкова, В.И. Петровой: в 2 т. (30 июня 2011 г., г. Москва). – Т. 1. – Москва: ГОУ ВПО “РЭУ им. Г.В. Плеханова”, 2011. – 240 с.
38. Постанова КМУ № 611 “Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці від 09.08.1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/611-93-п>.
39. *Пушкар М.С.* Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
40. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [Учебн. пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
41. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
42. *Соколов Я.В.* Теория бухгалтерского учета: необходимость и особенность / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1. – С. 33-36.
43. *Сумцов А.И.* Экономическая реформа и вопросы теории бухгалтерского учета / Сумцов А.И. – М.: Статистика, 1971. – 288 с.
44. Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / С.И. Шульман, А.К. Марченко, П.А. Костюк и др.; под. общ. ред. Б.И. Гаврилова. – Мн.: Выш. Школа, 1979. – 272 с.
45. Теорія бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / за ред. проф. Б.І. Валуєва. – Одеса: ОДЕУ; “Принт Магістер”, 2001. – 256 с.
46. *Ткачук Н.В.* Методологические основы формирования информации о собственном капитале / Н.В. Ткачук. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2011. – 176 с.
47. Толковый словарь Даля [Електронний ресурс] / В.И. Даль. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc2p/373678>.
48. Толковый словарь Ефремовой [Електронний ресурс] / Т.Ф. Ефремова, 2000. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/efremova/264785>.
49. Толковый словарь Ожегова [Електронний ресурс] / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова, 1949-1992. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/59690>.
50. Толковый словарь Ожегова [Електронний ресурс] / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova/263590>.

51. Толковый словарь русского языка Кузнецова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/kuznetsov/69541/%D0%B7%D0%B0%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5>.
52. Толковый словарь Ушакова [Электронный ресурс] / Д.Н. Ушаков, 1935-1940. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/803986>.
53. Федеральный закон о бухгалтерском учете от 21.11.1996 № 129-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/buch>.
54. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
55. Цивільний кодекс України станом на 1 жовтня 20012 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
56. Эксперт: фондовый рынок в Украине не такой, как везде [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.unian.net/news/478163-ekspert-fondoviy-ryinok-v-ukraine-ne-takoy-kak-vezde.html>.
57. Энциклопедия эпистемологии и философии науки [Электронный ресурс]. – М.: “Канон+”, РООИ “Реабилитация”, 2009. – 1248 с. – Режим доступа: [http://epistemology\\_of\\_science.academic.ru/901/%D1%86%D0%B5%D0%BB%D1%8C](http://epistemology_of_science.academic.ru/901/%D1%86%D0%B5%D0%BB%D1%8C).
58. Harry I. Wolk. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. - Boston. – 1984. – 609 p.
59. Stuart McChlery, Lesley Meechan, Alan D Godfrey Barriers and Catalysts to Sound Financial Management Systems in Small Sized Enterprises. – 2005. – Vol. 1, No. 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www1.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech\\_ressum\\_barriers\\_and\\_catalysts\\_to\\_sound\\_financial\\_management\\_systems.pdf](http://www1.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/tech_ressum_barriers_and_catalysts_to_sound_financial_management_systems.pdf)
60. Vernon Kam. Accounting Theory. Second edition. John Wiley & Sons, New York. – 1990. – 581 p.

РОМАНЧУК Катерина Василівна – кандидат економічних наук, доцент, професор Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції