

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

УДК 657.2

DOI: 10.15587/2313-8416.2014.27534

РАХУНКИ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС В УМОВАХ ВИКОРИСТАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ

© В. А. Кулик

У статті розглянуто зміст та функції рахунків бухгалтерського обліку, досліджено підходи до удосконалення рахунків бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій. Розглянуто особливості застосування простої та подвійної форм рахівництва. Узагальнено підходи до удосконалення форми реєстрації облікової інформації шляхом використання «нових» форм запису на рахунках бухгалтерського обліку з метою виявлення напрямів їх удосконалення.

Ключові слова: балансовий метод, бухгалтерський облік, інформаційні технології, подвійний запис, рахунки бухгалтерського обліку.

The article deals with the content and functions of accounting, the approaches to improving accounts in terms of information technology are researched. The features and use of simple and dual accounting forms are considered. The approaches to improving the registration form of accounting information by using the "new" form of records on accounts to identify the directions of improvement are generalized.

Keywords: balance method, accounting, information technology, double entry, accounts.

1. Вступ

В епоху розвитку інформаційних технологій та їх повсюдного впливу на всі аспекти людського буття, важко виявити, що є первинним при розгляді конкретного об'єкту дослідження – сам об'єкт та традиційні фактори впливу на нього чи інформаційні технології, що розвиваються надшвидкими темпами та коригують усі об'єкти на які мають хоч найменший, опосередкований вплив.

Розглядаючи перетворення, що відбулися у всіх площинах соціальної та економічної систем, «переломним моментом» слід відзначити виникнення та повсюдне розповсюдження інноваційних інформаційних технологій, що стали основним інструментом формування, передачі та використання інформації у глобальному вимірі. «Інформатизація торкнулася всіх аспектів суспільно-економічного устрою світової спільноти, оптимізувавши інформаційні потоки та інформаційний обмін в національному та міжнародному масштабах. Не залишилась осторонь й система бухгалтерського обліку, яка справедливо визнана ефективним джерелом релевантної інформації для потреб управління. Сучасність зорієнтувала наукове товариство на переосмислення базових облікових концепцій, які б більше відповідали дійсності та затребуваності інформатизованого економічного середовища» [1].

2. Постановка проблеми

Перехід України від індустріального до постіндустріального суспільства, що останнім часом досліджується не тільки у соціальному, а й економічному аспекті зумовлює необхідність дослідження методології бухгалтерського обліку,

яка виступає інформаційною базою управління господарськими процесами. Елементами методу бухгалтерського обліку, призначеними для поточного групування фактів господарського життя є бухгалтерські рахунки та подвійний запис. Трансформація ролі та значення рахунків і подвійного запису в умовах використання інформаційних технологій та їх тенденції у майбутньому є метою дослідження даної статті.

3. Огляд літератури

Питаннями розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку в постіндустріальному суспільстві присвятили свої праці В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, С. Ф. Легенчук, Н. М. Малюга, М. С. Пушкар, І. Й. Яремко та ін. Проблемами використання інформаційно-комунікаційних технологій у бухгалтерському обліку займаються такі науковці як: С. В. Івахненко, А. С. Крутова, В. О. Осмятченко, М. М. Матюха.

Розвиток науки бухгалтерський облік супроводжується наявністю суперечних поглядів, думок вчених та науковців, розвитком та зміною різних теорій. Не є виключенням із цього правила і розвиток теорії бухгалтерських рахунків. Умовно вчених-обліковців можна розділити на два табори – традиціоналісти, які обґрунтовують необхідність використання діючої методології бухгалтерського обліку із можливою адаптацією окремих елементів методу бухгалтерського обліку до потреб інформаційної економіки та реформатори, які пропонують варіанти нової концепції бухгалтерського обліку із оновленим переліком об'єктів бухгалтерського обліку, його принципів та елементів

методу, у тому числі рахунків бухгалтерського обліку та подвійного запису. Ступінь розробленості проблеми доводить її значимість для теорії бухгалтерського обліку та практики його ведення. У той же час, проблеми еволюції елементів методу бухгалтерського обліку в інформаційній економіці, зокрема, рахунків та подвійного запису, залишаються недостатньо дослідженими у вітчизняній фаховій літературі.

4. Еволюція рахунків та подвійного запису як елементів методу бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік відображає факти господарського життя у вартісному вимірі, за його допомогою здійснюється відображення на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій, що відображають стан та рух активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів. «Бухгалтерський рахунок є інструментом поточного відображення руху вартості об'єктів (активів) та зміни власності суб'єктів права власності (пасивів). Рахунок, як бухгалтерська категорія – рахунок бухгалтерського обліку, – є центральним у побудові системи бухгалтерського обліку» [2, с. 95].

Призначенням рахунків бухгалтерського обліку є реєстрація, групування, накопичення, узагальнення, зберігання, контроль та передача інформації про зміни в об'єктів бухгалтерського обліку та господарських процесів, що відбуваються на підприємстві. Використання рахунків як одного із елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє у спрощеній формі екстраполювати усі факти господарського життя та представляти дані про них у зручному для користувача вигляді. Цю тезу підтверджує В. Ф. Максимова, яка зазначає, що «на рахунку накопичується інформація, яка потім узагальнюється та використовується для складання різних зведених показників та звітності. На рахунках постійно накопичується інформація для прийняття управлінських рішень. Тобто рахунки – це система збереження цієї інформації в бухгалтерському обліку» [3].

Досліджуючи функції рахунків бухгалтерського обліку у 70-х роках ХХ століття П.П. Німчинов зазначав, що «за допомогою рахунків, по-перше, здійснюється систематизація господарських операцій за економічно однорідним змістом у якісно однорідні групи; по-друге, обліковуються за цими ж групами наявність і рух засобів, джерел їх утворення; по-третє, здійснюється поточний контроль за господарськими операціями, станом засобів та їх джерел і тим самим забезпечується контроль за збереженням соціалістичної власності» [4].

Розглядаючи розширення функцій бухгалтерського обліку у 90-х роках ХХ століття Г. Г. Кірейцев підкреслював, що «підґрунтя для посилення пізнавальної і контрольної функцій, що відповідало новому рівню соціально-економічних відносин і поширювало інформаційні можливості управління господарською діяльністю склало застосування бухгалтерських рахунків і подвійного запису» [5]. У 2000 році, вчений наголошував значимість рахунків бухгалтерського обліку при

реалізації науково-пізнавальної та прогностичної функцій бухгалтерського обліку [6].

У першому десятилітті ХХІ століття Шигун М. М. та Боримська К. П. зазначають, що «в сучасних умовах, не заперечуючи значення рахунків в реалізації контролю за станом і рухом майна, даний елемент методу бухгалтерського обліку поглиблюється, виконує ще цілу низку функцій, що є об'єктивним результатом трансформаційних перетворень відносин власності. За умов, коли домінуючим об'єктом власності стає інформація, яка втілює у собі переважно витрати інтелектуальної робочої сили, власність на матеріальні засоби виробництва перестає бути основною умовою високого достатку; запорукою життєвого успіху стає не власність, а організація, не володіння, а користування, не здатність присвоїти, а здатність застосувати ті чи інші засоби в умовах виробництва. Через реалізацію контрольної функції рахунків бухгалтерського обліку, насамперед, в розв'язанні конфліктів між управлінцями та власниками, поглиблюється соціальна функція рахунків» [7].

Процес господарювання пов'язаний із постійною зміною активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів. Для отримання інформації про початковий стан об'єктів обліку, їх зміну та кінцевий стан необхідна інформація, що створюється за допомогою спеціального прийому – доказу здійснення господарської операції. Таким специфічним прийомом бухгалтерського обліку є бухгалтерський рахунок. На кожний факт господарського життя – явище або процес – відкривається окремий рахунок бухгалтерського обліку; інформація за однорідними господарськими операціями групується та узагальнюється. Так виникає ієрархічна побудова рахунків, коли на аналітичних рахунках відображається деталізована інформація про факти господарського життя, за конкретними ознаками – вона узагальнюється на субрахунках, і, у найбільш узагальненому вигляді знаходить своє відображення на рахунках синтетичного обліку.

В узагальненому вигляді ієрархічна підпорядкованість між рахунками бухгалтерського обліку може бути відображена за наступною схемою: аналітичний рахунок → субрахунок → синтетичний рахунок.

Традиційний підхід до деталізації інформації на рахунках бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій піддав критиці російський вчений М. Ю. Медведєв, який вважає, що:

1) по-перше, визначення переліку бухгалтерських рахунків до початку облікового процесу на підприємстві та закріплення їх на законодавчому рівні є анахронізмом бухгалтерського обліку, який зменшує релевантність даних бухгалтерського обліку у процесі прийняття рішень. Вчений зазначає, що недоліком діючої облікової методології є те, що вона намагається оперувати рахунками не на підсумковому етапі облікового процесу – етапі

побудови звітів, а на початковому етапі – етапі реєстрації інформації. Тому виникають численні помилки, пов'язані зі спробами класифікувати об'єкти ще до їх реєстрації, тоді як класифікувати об'єкти необхідно після їх реєстрації, при побудові звітних форм;

2) по-друге, визначаючи інформаційні технології пріоритетним чинником, що впливає на систему бухгалтерського обліку, вчений стверджує, що побудова синтетичного та аналітичного обліку має здійснюватися наступним чином. Вчений обґрунтовує побудову системи бухгалтерського обліку виходячи із сучасного погляду на інформацію: ідентифікатор (скажімо, порядковий номер) позначає об'єкт, ознаки характеризують даний об'єкт в якості його окремих властивостей. Таким чином, є сам об'єкт і властивості, що його характеризують, а групувати об'єкти можна за будь-яким критерієм. Виходячи із цього, потрібен не План рахунків, а повний перелік рівнозначних аналітичних ознак, які однозначно визначають усі характеристики зареєстрованих об'єктів. Такий підхід не потребує рахунків та субрахунків для ведення бухгалтерського обліку, а тим паче закріплення їх переліку на законодавчому рівні у Плані рахунків. Групувати об'єкти бухгалтерського обліку доцільно на етапі формування звітної інформації, а не на етапі її реєстрації.

Використання такого підходу при побудові системи бухгалтерського обліку, на думку, М.Ю. Медведєва, зумовить те, що «через деякий час про рахунки бухгалтерського обліку забудуть усі, крім професійних істориків бухгалтерського обліку» [8].

Проте, не всі вчені розглядають рахунки бухгалтерського обліку як рудимент облікової системи. Багато досліджень вітчизняних науковців обґрунтовують важливість даного поняття у системі бухгалтерського обліку та присвячені удосконаленню рахунків бухгалтерського обліку відповідно до вимог інформаційної економіки.

Зокрема, С. Ф. Легенчук та К. П. Боримська зазначають, що в умовах трансформаційних змін в економіці доцільним є розширення об'єктів бухгалтерського обліку, що відображаються на його рахунках. Доводячи, вплив на діяльність підприємства як внутрішніх, так і зовнішніх факторів вченими обґрунтовано необхідність відображення на рахунках бухгалтерського обліку складових внутрішнього та зовнішнього середовища. Вчені зазначають, що «до перспектив розвитку системи рахунків бухгалтерського обліку в контексті економічних змін (інформатизації суспільства, зростання значення соціального, клієнтського та екологічного капіталів) належить необхідність поглиблення предметного наповнення рахунків бухгалтерського обліку, передбачаючи важливість облікового відображення на них об'єктів частин зовнішнього середовища» [9, 10].

Отже, беззаперечним є факт, що на рахунках бухгалтерського обліку повинні відображатися об'єкти бухгалтерського обліку, що «віддзеркалюють» факти господарського життя суб'єкта господарювання, проте, для отримання

інформації про стан та зміни зазначених об'єктів необхідно дослідити форму запису інформації щодо них.

У процесі еволюції бухгалтерського обліку використовувалися різні форми запису облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку: проста (уніграфічна), диграфічна (подвійна), потрійна, матрична. Кожна із представлених форм запису бухгалтерського обліку була сформована під дією об'єктивних та суб'єктивних чинників, використовувалася для досягнення конкретної мети та довела свою «життєздатність» (або «нежиттєздатність») на певний історичний момент.

На думку вчених, уніграфічна форма запису облікових даних була поширена у Стародавньому Світі [11]. Облікова практика Стародавнього Єгипту знаходилася на високому рівні, порівняно із іншими країнами того часу, оскільки основним її призначенням було збереження державного майна та контроль за його використанням.

Ще одним із центрів розвитку бухгалтерського обліку у Стародавньому Світі був Стародавній Вавилон. У Законах Хаммурапі – вчені-обліковці знаходять початок нормативного регулювання обліку, адже саме ці, обов'язкові до виконання правила зобов'язували: купців самостійного проводити облік наявного майна; храми дотримуватися державної системи рахівництва; проводити видачу грошей із складанням боргової розписки.

Розвиток грошово-кредитних відносин зумовив особливості розвитку облікової думки у Стародавній Греції. Найбільшою на той час кредитною установою був Дельфійський храм, у ньому детально обліковувалися доходи та витрати, що мали місце протягом періоду та порівнювалися – таким чином визначався «фінансовий результат».

Отже, можна зробити висновок, що у найдавніші часи облік використовувався як система показників, що відображала кількісне співвідношення двох елементів або сторін будь-якої діяльності (доходів і видатків держави, вхідних і вихідних грошових потоків), при цьому подвійний запис у бухгалтерському обліку ще не використовувався.

Виникнення та застосування подвійного запису у практиці ведення обліку К. Ю. Циганков [12] відносить до періоду існування Римської імперії. Вчений обґрунтовує, що у Стародавньому Римі були присутні усі чинники, що зумовлюють появу подвійного запису у бухгалтерському обліку. К. Ю. Циганков стверджує, що «подвійний запис виник не у сфері підприємницької діяльності господарюючих суб'єктів, а через державну необхідність формування обліку для розрахунку капіталу та прибутку у фіскальних цілях. Така ситуація могла виникнути лише за умови сильної держави, що мала місце у Стародавньому Римі».

Вважаючи, вагомими аргументи К. Ю. Циганкова щодо передумов виникнення подвійного запису та досліджуючи розвиток економіки Китаю, С. М. Поленова, висловлює припущення про можливість виникнення подвійного запису у Стародавньому Китаї [13]. На підтвердження цієї тези

автором дослідження висловлюються наступні аргументи:

- 1) існування сильної держави;
- 2) використання балансового методу для фінансових потреб;
- 3) наявність методики, за допомогою якої у грошовому виразі відображувалися податки населення;
- 4) відображення доходів та видатків бюджету за балансовим методом.

Проте, традиційно, автором подвійної бухгалтерії вважають італійця Луку Пачолі, що виклав основні підходи до ведення подвійної бухгалтерії у Трактаті «Про рахунки та записи» (1494 р.). Луку Пачолі називають «батьком бухгалтерії», оскільки він уперше: теоретично обґрунтував подвійний запис та визначив суть понять «дебет» і «кредит», хоча сам він цими термінами не користувався; створив персоналізовану модель обліку і тим самим забезпечив можливість його правового забезпечення; сформулював головні засади бухгалтерського обліку як самостійної галузі науки; поширив систему бухгалтерського обліку на все господарське життя, не обмежуючись, як його попередники, діяльністю окремого підприємства; запровадив у бухгалтерський облік головні принципи моделювання; об'єднав у одне ціле подвійний запис і окремі поточні рахунки [14].

Після оприлюднення «Трактату про рахунки та записи» розвиток подвійної бухгалтерії відбувався швидкими темпами у розрізі різних облікових шкіл та теорій. Результатом праці вчених-обліковців та обліковців-практиків попередніх століть стало використання подвійного запису у бухгалтерському обліку до початку ХХІ століття.

Проте, були і дотепер продовжуються спроби знайти більш досконалий спосіб запису облікових даних, який має прийти на зміну диграфічній бухгалтерії.

У ХІХ столітті розробкою «потрійної» бухгалтерії займався Ф.В. Єзерський, свою теорію він виклав у «Теорії торгового рахівництва за новою схемою» [15]. «Потрійною» ця форма називається тому що:

- 1) передбачає три паралелі: запис (хронологічний), облік (систематичний), звіт (зведений);
- 2) реєстрація фактів господарської діяльності здійснюється за трьома групувальними сукупностями: надходження, видаток, залишок;
- 3) для реєстрації використовуються три види документів: первинні, Журнал (Книга обліку), Звіт;
- 4) в обліку використовуються три рахунки: «Цінності», «Каса» та «Капітал». Проте, така форма рахівництва не набула широкого розповсюдження.

У 1962 році Ховард П. Джонсон запропонував власний варіант «потрійної» бухгалтерії, призначений для розмежування даних фінансового та податкового обліку. Вчений запропонував додати третю графу в журнал обліку господарських операцій для обчислення оподаткованого доходу.

У 1972 році японський вчений Ю. Іджірі запропонував інтегрувати бухгалтерський облік та

фінансовий аналіз, для цього він розробив власну систему додаткових рахунків та розширив форму подвійного бухгалтерського запису до потрійної.

У працях вітчизняних вчених система потрійного відображення фактів господарського життя знаходить своє відображення у праці С. Ф. Легенчука та К. П. Боримської [10]. Вченими пропонується виділяти статичну, динамічну та каталактичну моделі рахунків бухгалтерського обліку, на їх підставі складається баланс, що включає розширений перелік об'єктів, що, на думку вчених, дозволяє зробити баланс більш інформативним для прийняття рішень.

Дослідження європейсько-японський досвіду розвитку матричної системи обліку, дозволило стверджувати, що останніми здобутками вчених у цьому напрямі є напрацювання О. І. Колваха. Вчений запропонував новаторський підхід ситуаційного матричного моделювання бухгалтерського обліку, який компактно описує обліковий процес:

1) первинним обліковим записам – проводкам і журналу операцій, який формується на їх основі, ставляться у відповідність їх еквівалентні образи у вигляді матриць;

2) операціям з перетворення первинних даних у балансові звіти ставляться у відповідність їх еквіваленти в системі операцій матричної алгебри;

3) в'язок вхідних і вихідних сальдо встановлюється за допомогою основного рівняння бухгалтерського обліку в матричній формі;

4) перетворення основного рівняння за допомогою операцій матричної алгебри дають змогу знайти формули для вирішення завдання формування балансових звітів у системі матричної алгебри;

5) ці матричні формули і є еквівалентами зв'язків показників, представлених у відповідних таблицях балансових звітів, у будь-якій системі фінансового обліку, що ґрунтується на методі подвійного запису [16].

5. Апробація результатів дослідження

У вітчизняному обліковому законодавстві підтримується традиційний підхід до побудови системи рахунків бухгалтерського обліку, про що свідчить закріплення на законодавчому рівні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Перелік альтернативних рахунків, у тому числі, тих, що призначені для «нетрадиційних» об'єктів обліку (інтелектуального капіталу, трансакційних витрат, тощо) може бути затверджено на рівні конкретного підприємства у системі управлінського обліку. І проста, і подвійна форма запису у практиці бухгалтерському обліку не втратила своєї актуальності дотепер; перша – використовується – фізичними особами, суб'єктами підприємницької діяльності; друга – підприємствами та організаціями. Застосування інших форм запису на рахунках бухгалтерського обліку поки що не впроваджувалося у практичну діяльність.

6. Висновки

Рахунки та подвійний запис як елементи методу бухгалтерського обліку розвивалися одночасно із розвитком соціально-економічних відносин. Протягом еволюції бухгалтерського обліку змінювалися зміст та функціональне наповнення бухгалтерських рахунків, способи їх запису на них. На даному етапі розвитку суспільства, особливо у світлі широкого розповсюдження інформаційних технологій, необхідно удосконалити систему рахунків бухгалтерського обліку, виходячи із інформаційних потреб користувачів облікових даних. Щодо форми запису на бухгалтерських рахунках, то, на даний момент, використання подвійного запису для відображення фактів господарського життя на рахунках бухгалтерського обліку є найбільш зрозумілим та використовуваним. Можливо, за результатами подальших наукових досліджень, його буде замінено іншим способом запису облікових даних, більш пристосованим до умов функціонування господарюючих суб'єктів в інформаційній економіці.

Література

1. Бочуля Т. В. Вплив інформатизації суспільства на розвиток динамічної концепції бухгалтерського обліку [Текст] / Т. В. Бочуля // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці: І Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. К., 2013. – С. 30–35.
2. Сопко, В. Бухгалтерський облік: загальна теорія бухгалтерського обліку [Текст] : навч. пос. / В. Сопко, О. Сопко. – К.: КНЕУ, 2001. – 353 с.
3. Максимова, В. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підр. / В. Ф. Максимова. – Одеський національний економічний університет, 2013. – 784 с.
4. Нимчинов, П. П. Общая теория бухгалтерского учета [Текст] / П. П. Нимчинов. – К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. – 240 с.
5. Кірейцев, Г. Г. Обумовленість розвитку бухгалтерського обліку [Текст] / Г. Г. Крейцев // Вісник ЖІТІ. – 1998. – № 7. – С. 12–16.
6. Кірейцев, Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку [Текст] / Г. Г. Крейцев // Вісник ЖІТІ. – 2000. – № 12. – С. 67–71.
7. Шигун, М. М. Місце рахунків бухгалтерського обліку в пізнанні функцій облікової системи [Текст] / М. М. Шигун, К. П. Боримська // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1 (47). – С. 1–5.
8. Медведев, М. Ю. Теория учета и двойная запись [Текст] / М. Ю. Медведев. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2010. – 176 с.
9. Боримська К. П. Рахунки бухгалтерського обліку: на шляху до моделювання системи бухгалтерського обліку [Текст] / К. П. Боримська // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3(45). – С. 21–31.
10. Легенчук, С. Ф. Моделювання відображення об'єктів зовнішнього середовища в системі рахунків бухгалтерського обліку [Текст] / С. Ф. Легенчук, К. П. Боримська // Проблеми теорії та методології

бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – Вип. 2 (11). – С. 215.

11. Остап'юк, М. Я. Історія бухгалтерського обліку [Текст] / М. Я. Остап'юк, М. Р. Лучко, Й. Я. Даньків. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 276 с.

12. Цыганков, К. Ю. Происхождение двойной бухгалтерии [Текст] / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 16. – С. 53–62.

13. Поленова, С. Н. Природа регулирования бухгалтерского учета в Китае [Текст] / С. Н. Поленова, К. Ю. Татаров; рец. К. Ю. Татарова // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 6. – С. 82–92.

14. Максимова, В. Ф. Бухгалтерський облік (частина II) [Текст] : навч. пос. / В. Ф. Максимова. – Одеський національний економічний університет, 2013. – 324 с.

15. Новиков, И. В. Русская форма счетоводства по Ф.В. Езерскому [Текст] : матер. междунар. науч. конф. / И. В. Новиков // Проблемы и перспективы экономики и управления. СПб., 2012. — С. 811.

16. Чілоні, А. Розвиток матричної системи обліку в Азії в XIX–XX століттях. Японсько-європейський підхід [Текст] / А. Чілоні, К. Ейїчіро, М. І. Кутер, С. Сугахара // Незалежний аудитор. – 2013. – № 6. – С. 32–39.

References

1. Bochulya, T. V. (2013). The impact of the information society on the development of dynamic concepts of accounting. Kyiv, 30–35.
2. Sopko, V., Sopko, V., Sopko, O. (2001). Accounting: the general theory of accounting. Kyiv, 353.
3. Maksimova, V. F. (2013). Accounting, Odessa, 784.
4. Nimchinov, P. P. (1977). The general theory of accounting. Kyiv, 240.
5. Kireyzev, G. G. (1998). Conditionality of accounting. Zhytomyr, (7), 12–16.
6. Kireyzev, G. G. (2000). Development of accounting functions. Zhytomyr, (12), 67–71.
7. Shygun, M. M., Borymska, K. P. (2009). Place of fccounts in the knowledge of the functions of the accounting system. Zhytomyr, 1 (47), 1–5.
8. Medvedev, M. Y. (2010). Theory of accounting and double entry. Moscow, 176.
9. Borymska, K P. (2008). Scores of accounting: towards modeling accounting. Zhytomyr, 3 (45), 21–31.
10. Legenchuk, S. F., Borymska, K. P. (2008). Simulation display of objects in the environment the System of Accounts. Kyiv, 215.
11. Ostapyuk, M. Y., Luchko, M. R., Dankiv, Y. Y. (2002). History of Accounting. Kyiv, 276.
12. Zigankov, K. Y. (2002). The origin of double-entry bookkeeping. Moscow, 53–62.
13. Polenova, S. N., Tatarov, K. Y. (2009). Nature of accounting regulation in China. Moscow, 82–92.
14. Maksimova, V. F. (2013). Accounting. Odessa, 324.
15. Novikov, I. V. (2012). Russian form of accounting for F.V. Yezerkiy. St. Petersburg, 8–11.
16. Cillona, A., Eiichiro, K., Kuter, M., Sugahara, S. (2013). XIX and XX centuries matrix accounting development in Asia. A japanese-european approach. Kyiv, 32–39.

*Рекомендовано до публікації д-р екон. наук Чижевська Л. В.
Дата надходження рукопису 29.08.2014*

Кулик Вікторія Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент, кафедра бухгалтерського обліку і аудиту, ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», вул. Коваля, 3, м. Полтава, Україна, 36014
E-mail: kutsenko_va@mail.ru