

ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРОЦЕСУ ОБЛІКОВОГО РЕЗЕРВУВАННЯ

Розкрито теоретичний підхід до трансформації призначення первинного бухгалтерського документу для групи суб'єктів – залежних фактів господарського життя (не пов'язаних з рухом грошових потоків та потоків інших ресурсів), в тому числі для резервування: первинний документ вказує на наслідок реалізації бухгалтером (суб'єктом ведення бухгалтерського обліку) рішення про формування (використання) резерву і засвідчує момент введення ним до системи бухгалтерського обліку суб'єкто-залежного ФГЖ або змін у його стані

Постановка проблеми. Облікові резерви мають ряд специфічних рис, що відрізняють їх від інших об'єктів бухгалтерського обліку. Це висуває певні вимоги до процедури документування та форм первинних документів, що фіксують операції з формування та використання облікових резервів. Вимагає вдосконалення документального забезпечення операцій з обліковими резервами.

Проте у наукових дослідженнях з питань організації бухгалтерського обліку операцій з резервами не висвітлюється специфіка здійснення процесу документування та не проаналізовано роль первинних документів у процесі резервування, що визначає необхідність здійснення відповідного наукового пошуку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання документування знаходяться на перетині багатьох наук. Так, питання організації документування досліджувалися такими вченими і науковцями як В.В. Бородіною, Ф.Ф. Бутинцем, Т.А. Бутинець, В.М. Власовою, А. Золотухіним, С.В. Кочергою, А.В. Кураповим, В. Муравським, Л.В. Рибалко; первинні документи як основу для управління розглядали І.Г. Балібардіна, Н.С. Макарова, М.Ф. Огічук, В.І. Подольский, О.В. Приставка та ін.; питання електронного документообороту досліджували А.Я. Гладун, С.М. Головань, М.Ю. Круковський, І.С. Несходовський та ін. Юридичну сторону документів розглядали В.В. Бірюков, О.В. Умнова, Н.А. Потомська та ін. Багато науковців у сфері документознавства досліджували питання щодо класифікування документів, уніфікації форм первинних документів, побудови системи документообороту в установах, зокрема це В.В. Бездрабко, Н.М. Кушнарко, М.С. Слободяник, Г.М. Швецова-Водка та ін. Проте на сьогодні відсутня узгодженість серед дослідників та науковців щодо використання понять, пов'язаних із первинними документами. В різних літературних джерелах наводяться досить неоднозначні трактування термінів, що, в свою чергу, призводить до підвищення суб'єктивності їх сприйняття дослідниками та науковцями.

Теоретичні засади документування операцій з резервами у дисертаційних дослідженнях, присвячених питанням обліку операцій з резервами [2, 4, 8, 9, 11], однак науковцями не було зроблено акцент на специфічній ролі документів у процесі резервування.

Метою дослідження є визначити специфіку документування операцій, пов'язаних з формуванням та використанням облікових резервів підприємства як основу розробки теоретичного підходу до трансформації призначення первинного бухгалтерського документу для групи суб'єктів – залежних фактів господарського життя

Викладення основного матеріалу. Якість та достовірність бухгалтерського обліку операцій з резервами залежать від правильного оформлення документів, від повноти і ступеню достовірності відображення в них стадій процесу резервування. Бухгалтерські документи – це письмове свідоцтво певної форми і змісту про факт здійснення господарської операції. Документ виступає основним, найважливішим носієм певної сукупності економічної інформації. На рахунках бухгалтерського обліку може бути відображена тільки зафіксована в документах сукупність економічної інформації. При цьому документ має бути інформаційно економічним – містити оптимальний обсяг корисної інформації щодо об'єкта висвітлення.

Загальноприйнятим та конвенційним в літературі є визначення документування господарських операцій як процесу фіксації певної сукупності економічної інформації у документах.

Існують різні значення поняття “документ”, які відрізняються одне від одного обсягом і змістом поняття. Найширше значення документу – це будь-який матеріальний (субстанціальний, речовинний) об'єкт, який може бути використаний для передавання інформації в суспільстві.

Від якості документів, тобто від їх правдивості та достовірності, залежить якість інформації, яку надає бухгалтерський облік. Облікові документи є не тільки підставою облікових записів, але й виконують важливе завдання у випадку виникнення спору з іншими підприємствами, установами або особами, та, крім того, виступають важливим інструментом у сфері охорони майна (визначення матеріально-відповідальних осіб). Облікові документи також відіграють суттєву роль як підстава щорічного контролю фінансової звітності та джерело економічного аналізу.

У процесі формування облікових резервів на основі виконавчих та розпорядчих документів самими працівниками бухгалтерії складаються документи бухгалтерського оформлення. Цими документами, необхідними в обліковому процесі, виступають довідки та розрахунки бухгалтерії.

Облікові резерви виступають особливими об'єктами бухгалтерського обліку, які поза системою бухгалтерського обліку не існують (не мають матеріальної форми, не наповнені реальними матеріальними або фінансовими активами). Вони реалізують свої функції передусім через стабілізацію самої системи бухгалтерського обліку у відповідь на несприятливу дію сукупності різноманітних ризиків господарювання.

У ході дослідження вітчизняних нормативно-правових документів нами виявлено, що у них взагалі не використовується поняття “факт господарського життя” (ФГЖ), лише “господарська операція”. На нашу думку, правильніше визначити первинні документи як свідчення (докази) здійснення ФГЖ (дії або події, а не господарської операції), в результаті яких відбулися зміни у складі активу та пасиву балансу, що є передумовою відображення господарської операції. Тобто, господарська операція є наслідком змін у структурі активу, пасиву та зобов'язань в результаті того, що у господарській діяльності підприємства відбулася певна дія або подія. Вважаємо, що визначення в науковій, навчальній літературі та нормативно-правових документах повинні бути узгодженими, і під первинним документом слід розуміти документ, який містить відомості (дані) про здійснення ФГЖ.

Первинним документом можна вважати ті документи, які призводять до зміни статей активу, капіталу чи зобов'язань. Відповідно з цього випливає, що документи бухгалтерського оформлення, такі як довідкові та розрахункові, є повноцінними первинними документами (за обов'язкової умови наявності в них усіх реквізитів). Для чіткого визначення розрахункових та довідкових документів первинними доказовими наведемо перелік вимог до них.

Визначення функціонального значення вимог до первинних документів дає можливість з'ясувати, які функції не виконують первинні документи за умови недотримання хоча б однієї з вимог, що висуваються до них у бухгалтерському обліку.

У нормативно – правових документах облікового спрямування не зустрічається використання поняття “доказ”, хоча первинні документи виступають основою, входом в систему бухгалтерського обліку та безпосередніми доказами здійснення господарських операцій. У позиціях науковців прослідковується акцент на юридичній та контрольній функціях первинних документів в бухгалтерському обліку. Проте науковці не приділяли уваги вимогам до первинних документів. К.О. Дударевою визначено основні вимоги до первинних документів бухгалтерського оформлення, а також їх взаємозв'язок із функціями первинних документів. Дослідниця доводить, що без дотримання хоча б однієї з вимог первинні документи втрачають своє відповідне функціональне значення [3].

Перш ніж визначити основні функції, які виконують первинні документи для забезпечення виконання функцій системи бухгалтерського обліку, проаналізуємо назви для них, що застосовуються в інших країнах. Так, у Польщі первинні документи називаються “dowód księgowego”, що перекладається як “доказ бухгалтера”, в англійських країнах – “source documents”, що в перекладі означає “документи – ресурси (джерела)”, в Румунії та Молдові “documentele contabile” або “document justificativ”, що означає “бухгалтерські документи” або “правовий документ”. Вислів “первинний документ”, “первичный документ”, “първични документи” вживається відповідно у таких країнах як Україна, Росія, Республіка Білорусь та Республіка Болгарія. Отже, у деяких країнах функції первинних документів проявляються вже у їх назві – “доказ”, “джерело”, “ресурс”, “правовий документ” тощо [3].

Проведені дослідження дають підставу стверджувати, що різні дослідники та науковці виділяють такі функції первинних документів: контрольну – аналітичну (Л.І. Бочкова), аналітичну (В.Г. Макаров), захисну (Т.А. Бутинець), слідоутворюючу (Т.А. Бутинець), контрольну (О. Золотухін, Т.П. Сокольчик, Е.І. Глейх, А.В. Курапов, Р.Я. Вейцман, Н.А. Леонтьев, В.Г. Макаров), інформаційну (О. Золотухін, Р.Я. Вейцман, Г.Г. Жуйков, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, А.В. Курапов), доказову (О. Золотухін, І.В. Сауткин, Л.В. Попова, Е.С. Дубоносов, І.А. Каштанова, С.В. Кочерга, Л.В. Рибалко, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.С. Левін, Я.С. Скуратовський), розпорядчу, виконавчу (В.С. Левін), організаційну (Н.А. Леонтьев), управлінську (Л.В. Попова), правову (А.М. Ромашов), накопичення та зберігання даних (О. Золотухін) [3].

Вважаємо, що доказова та правова функції є тотожними, адже стосуються юридичної цінності первинних документів. Функція накопичення та зберігання даних за своєю сутністю є інформаційною, адже сукупність даних з первинних документів є інформацією про господарську діяльність підприємства

У ході дослідження встановлено, що раніше, в умовах командно – адміністративної економіки на перший план виходила контрольна функція бухгалтерського обліку для запобігання розкраданню державного майна. А в

результаті процесу приватизації та переходу до ринкової економіки в Україні все більше уваги приділяється управлінню інформацією, отриманої на виході системи бухгалтерського обліку, адже тепер головним завданням керівників підприємств є не лише контроль за збереженням майна, а й отримання високих прибутків шляхом мінімізації витрат.

Операції з формування та використання облікових резервів належать до суб'єкто – залежних фактів господарського життя. Бухгалтером формуються первинні документи (довідки та розрахунки бухгалтерії), які підтверджують реалізацію рішення щодо облікового резервування.

Роль бухгалтера як суб'єкта формування та привнесення до системи бухгалтерського обліку певних об'єктів розглядав російський проф. Я.В. Соколов у монографії “Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни”: “Що говорити про точність, якщо бухгалтер, вибираючи методи і норми амортизації, підходить до розподілу непрямих витрат, порядок утворення резервів або ж величину оцінки, капіталізуючи або ж не капіталізуючи фінансові результати і застосовуючи інші прийоми, абсолютно змінює величину прибутку або збитку” [10, с. 38].

Групу суб'єкто-залежних фактів господарського життя формують специфічні об'єкти бухгалтерського обліку, які вводяться до системи бухгалтерського обліку суб'єктом ведення обліку – самим бухгалтером.

Суб'єкто-залежними фактами господарського життя варто визнати:

- формування (використання, списання, коригування залишків) облікових резервів (в т.ч. резервного капіталу, резерву сумнівних боргів та інших оціночних резервів, резервів майбутніх витрат і платежів);
- відображення наслідків умовних фактів господарського життя (умовні активи, умовні зобов'язання);
- здійснення амортизаційних відрахувань;
- здійснення переоцінки активів.

Документування як елемент методу бухгалтерського обліку для процесу резервування набуває специфічних рис, оскільки первинний документ, яким оформлюється момент введення резерву до системи обліку, виступає вже наслідком реалізації прийнятого рішення щодо його формування, а не є документом – підставою. З огляду на вищевикладене некоректним вважаємо вживання єдиного терміну “первинний документ” для позначення усієї сукупності документів, що безпосередньо вказують на здійснення облікових записів формування та використання резервів, оскільки довідки та розрахунки бухгалтерії оформлюють лише заключну стадію прийняття бухгалтером рішення про формування резерву і таким чином засвідчують тільки створений бухгалтером ФГЖ.

Варто акцентувати увагу на відмінності ролі, які виконують документи (в т.ч. первинні) у процесі резервування (табл. 1).

Таблиця 1. Документування процесу облікового резервування

Стадія	Документи	Роль документу	Характеристика
1	2	3	4
Стадія 1. Прийняття рішення про формування резерву	Розпорядчі документи	Документ – передумова	Засвідчує право формування резерву
	Положення про облікову політику підприємства		Окреслює обраний методичний підхід облікового відображення резервів
	Положення про політику облікового резервування		
	Первинні документи	Документ – причина	Підтверджує наявність причини здійснення резервування
Документи, що засвідчують ймовірність виникнення умовного зобов'язання (акти перевірок, висновки органів ліцензування та податкових органів, позовна заява, висновки судово – бухгалтерської експертизи, товарні чеки, видаткові накладні, гарантійні талони, претензії, акти наданих гарантійних послуг, книга обліку фінансових санкцій, договори, плани і прогнози, протоколи засідань, офіційні листи та переписка з боржниками, кредиторами, інвесторами, державними органами та ін.)			

Продовження табл. 1

1	2	3	4
	Довідки та розрахунки бухгалтерії по оцінці розмірів, кількісній оцінці ймовірності настання події тощо	Документ – підстава	Є підставою для прийняття та обґрунтування рішення про формування резерву визначеного розміру
Стадія 2. Реалізація рішення про формування резерву	Первинні документи		
	Довідки та розрахунки бухгалтерії	Документ – наслідок (наслідок прийняття рішення бухгалтером про формування резерву на основі професійного судження)	Засвідчують факт здійснення бухгалтером запису до облікової системи про формування (використання) резерву
Стадія 3. Використання даних системи обліку	Зведені документи		
	– облікові реєстри, внутрішні звіти	Містять дані системи обліку про формування та використання резервів	Дозволяють здійснювати поточний контроль, надають інформацію для оперативного менеджменту
	– зовнішні звіти	Містять дані про формування та використання резервів, про умовні зобов'язання	Доводять прозорість здійсненого резервування

Суттєвою проблемою, що призводить до проблемних моментів у реалізації політики резервування на підприємстві, є відсутність типових форм документів для розрахунку величин усіх видів облікових резервів, застосування яких дозволить уніфікувати та інтенсифікувати процес облікового резервування на підприємстві, знизити трудомісткість облікових робіт

бухгалтера і прискорити процес одержання інформації, необхідної для ефективного управління, враховуючи важливість взаємозв'язку процесу резервування із процесами управління.

На рис. 1 зображено порівняння порядку формування інформації в бухгалтерському обліку та з точки зору теорії інформації.

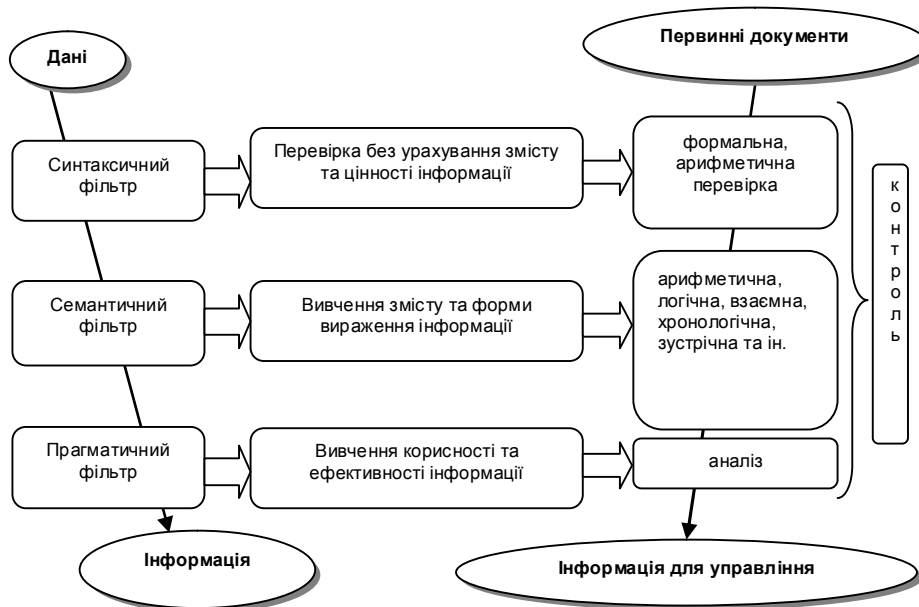


Рис. 1. Порядок формування інформації для управління в системі бухгалтерського обліку та з точки зору теорії інформації

Отже, як бачимо з рис. 1, при здійсненні ФГЖ дані вносяться до первинних документів, що є першим кроком ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Далі ці дані в результаті проходження процесів "фільтрації", зокрема в бухгалтерському

обліку це сукупність методів контролю, утворюють інформацію, необхідну для цілей аналізу та управління господарською діяльністю підприємства.

Польський дослідник Х. Курек має дещо інший підхід щодо етапів формування облікової інформації рис. 2.

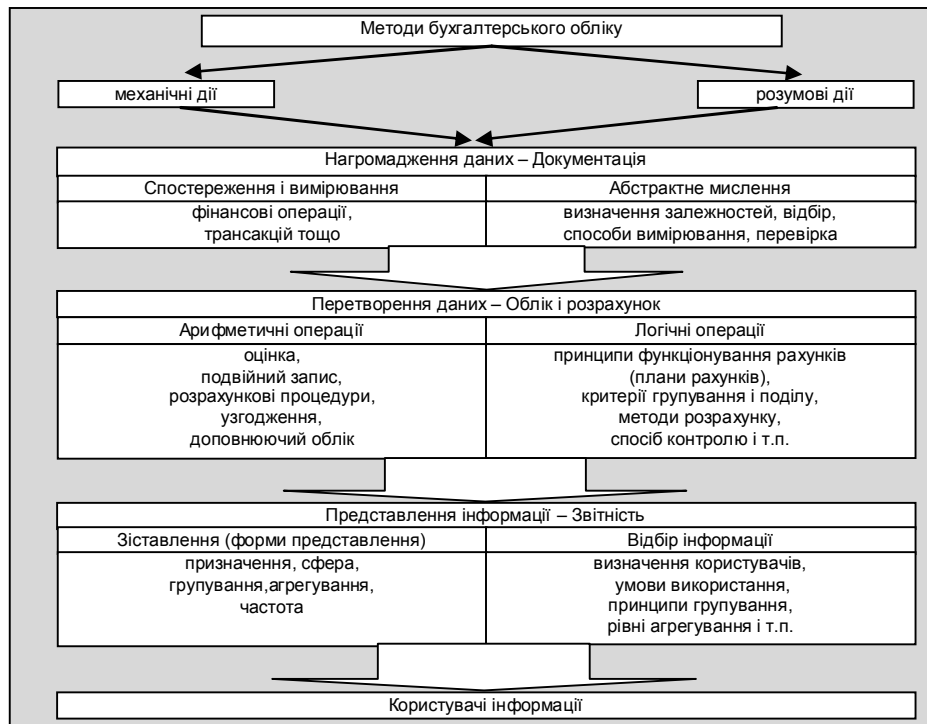


Рис. 2. Інформаційний процес бухгалтерського обліку за Х. Куреком [12]

З рис. 2, методи формування інформації в бухгалтерському обліку розділяє на два етапи: механічні та розумові дії. Також автор виокремлює наступні етапи формування інформації: нагромадження даних, перетворення даних та представлення інформації.

У дисертаційних роботах М.О. Козлової [6] та В.С. Терещенко [11] були запропоновані форми первинних документів для формування окремих видів забезпечень зобов'язань (резервів майбутніх витрат і платежів).

У процесі розвитку національної системи бухгалтерського обліку варто розв'язати блоки проблемних питань, пов'язаних із документуванням.

До завдань, що вирішуються на вході в систему, належить, наприклад, включення до вхідної інформації усіх додаткових фактичних даних, не підтверджених зовнішніми документами (умовні факти господарської діяльності, події після звітної дати, резерви тощо); виключення з вхідної інформації підтверджених зовнішніми документами фактичних даних про ресурси, які не є активами суб'єкта господарювання (неліквідні запаси, основні засоби, що не приносять вигоди, сумнівна дебіторська заборгованість) та ін. Серед завдань, поставлених всередині сформованої сучасної системи бухгалтерської звітності, слід відзначити відповідну сучасним правовим і економічним умовам дефініцію основних структурних елементів звітності (активи, зобов'язання, доходи, витрати, капітал); вдосконалення структури і складу показників бухгалтерського балансу; вдосконалення форми інших звітів по складу показників і у взаємозв'язку з балансом, при збереженні пріоритету бухгалтерського балансу; визначення обсягу та структури інформації, що включається в пояснювальну записку до звітності, та ін. До важливих завдань, поставлених на виході із системи, відноситься розробка параметрів якості виходить з системи інформації бухгалтерських звітів з точки зору її змісту та подання; забезпечення порівнянності показників бухгалтерської звітності шляхом коригування в необхідних випадках порівняльної інформації, що міститься в звітності; дослідження взаємозв'язку складу форм і показників звітності з особливостями інституціональної структури економіки; дослідження форм звітності з точки зору забезпечення їх орієнтації на вимоги пріоритетних користувачів: інвесторів і кредиторів [1, с. 40].

Документи покликані як відобразити реалізацію рішення про формування резервів, так і надавати інформацію щодо прийняття на їх основі поточних управлінських рішень.

Комп'ютеризація облікового процесу здійснює суттєвий вплив на документальне оформлення господарських операцій. Відсутність комплексного проектування структури, змісту і реквізитів первинних документів для обробки на ПЕОМ призводить до дублювання інформації в процесі обробки, знижує ефективність використання комп'ютерних технологій у обліку і контролі. Первинну документацію для електронного обліку необхідно проектувати комплексно з орієнтацією на її одноразове введення у ПЕОМ і багатовекторну обробку з метою повного забезпечення потреб споживачів інформацією. Проте практика свідчить: автоматизація не дає очікуваного ефекту внаслідок того, що автоматизовані системи, як правило, накладаються на недостатньо впорядкований документообіг.

Обліково – управлінська інформація повинна відповідати наступним основним вимогам, що визначають рівень її корисності для потреб управління, таких як: адресність, оперативність, достатність, аналітичність, гнучкість та ініціативність, економічність, конфіденційність.

Під обліково – управлінською слід розуміти інформацію, яка дозволяє вести аналіз господарської діяльності і слугувати базою для прийняття управлінських рішень. Для її отримання потрібні первинні аналітичні дані, що формуються на основі різних вихідних даних, які акумулюються з різних джерел. Обліково – управлінська інформація є похідною від первинних даних; між ними лежить виконання аналітичних розрахунків. Проте слід зазначити, що в ролі обліково – управлінської інформації можуть виступати і первинні дані, якщо вони стають предметом аналізу. Для формування обліково – управлінської інформації необхідні різні за функціональним змістом початкові дані: бухгалтерські, планові, нормативні, кошторисні та інші, які разом становлять обліково – аналітичне забезпечення. При цьому потреба в тих або інших даних залежить від цілей і напрямків інформаційних потреб управління [7].

Для того, щоб первинна облікова інформація відповідала завданням розвитку і вдосконалення менеджменту, вона повинна бути спеціально підготовленою у вигляді спеціального групування або коротких оглядів відповідно до ієрархічного рівня

управлінського персоналу. Перегляд первинних документів та їхнє вдосконалення є одним з напрямків побудови обліку як основи інформаційного джерела. Удосконалення форм документів забезпечить розширення можливостей аналітичного обліку шляхом залучення додаткових даних, підвищить задоволення потреб управлінського персоналу підприємств під час прийняття поточних та стратегічних рішень [7].

Щоб забезпечити динаміку розвитку підприємства, діяльність цих відділів, особливо фінансового і бухгалтерії, повинна бути спрямована на з'ясування того, що слід було б зробити. При цьому система обліку здатна виконати вказане завдання одним з двох способів – забезпечення управління шляхом узгоджування реальних кількісних показників з плановими, а також шляхом надання кількісної інформації, яка допомагає оцінювати альтернативні варіанти дій [7].

Ще однією проблемою є те, що в більшості випадків ні вище керівництво, ні менеджери різних рівнів управління не здійснюють належної послідовної роботи з підвищення якості отримуваної інформації щодо фінансових результатів діяльності. Бухгалтер, до кола обов'язків якого входить облік операцій з резервами, повинен поєднувати зусилля з управліннями та надавати їм своєчасну інформацію про вплив здійсненого резервування на прогнозований фінансовий результат. Схожої позиції щодо необхідності тісної взаємодії у процесі облікового резервування бухгалтерів та управлінців у своїх роботах дотримувалася М.О. Козлова [6].

Фінансова інформація існує у вигляді балансу та звіту про фінансові результати. Іншу економічну інформацію збирають працівники підрозділів для своїх потреб самостійно. Прокідність внутрішньої інформації практично відсутня. На практиці часто відсутній контроль за ефективністю прийнятих рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Проведені дослідження дозволяють сформулювати ряд висновків.

1. Первинний документ є, зокрема, доказом здійснення господарської операції, яку фактично перевірити неможливо, доказом того, що підприємство дійсно застрахувало себе від негативного впливу ризиків господарювання. Документування надає юридичної сили операціям з резервами, що відображаються в бухгалтерському обліку.

2. Групу суб'єктів – залежних фактів господарського життя формують специфічні об'єкти бухгалтерського обліку (зокрема, облікові резерви), які вводяться до системи бухгалтерського обліку суб'єктом ведення обліку – самим бухгалтером.

3. Документування як елемент методу бухгалтерського обліку для процесу резервування набуває специфічних рис, оскільки первинний документ, яким оформлюється момент введення резерву до системи обліку, виступає вже наслідком реалізації прийнятого рішення щодо його формування, а не є документом – підставою.

4. Некоректним є вживання єдиного терміну "первинний документ" для позначення усієї сукупності документів, що безпосередньо вказують на здійснення облікових записів формування та використання резервів, оскільки довідки та розрахунки бухгалтерії оформлюють лише заключну стадію прийняття бухгалтером рішення про формування резерву і таким чином засвідчують тільки створений бухгалтером факт господарського життя.

5. За сучасних темпів розвитку інформаційно – комп'ютерних технологій все більш досягнуто стає загальною мета документування – наблизення часу здійснення господарської операції (ФГЖ) до моменту складання первинного документу. В процесі резервування переслідуються інша мета, адже тут момент створення резерву і створення первинного документу (Розрахунок (Довідки) бухгалтерії) співпадають.

6. Суттєвою проблемою є відсутність типових форм документів для розрахунку величин усіх видів облікових резервів, у зв'язку з чим розроблено форми первинних документів для облікового відображення операцій з окремими видами резервів, застосування яких дозволить уніфікувати та інтенсифікувати процес облікового резервування на підприємстві, знизити трудомісткість облікових робіт бухгалтера і прискорити процес одержання інформації, необхідної для ефективного управління.

Список використаної літератури:

1. Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореферат дис. на стиск. науч. степени доктора экономических наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Агеева Ольга Андреевна. – Москва, 2008. – 41 с. 2. Верига Ю.А. Резервування капіталу: облік, аудит та звітність: монографія / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 177 с. 3. Дударева К.О. Функції первинних документів в системі бухгалтерського обліку / К.О. Дударева // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: дев'ята Всеукр. наук. конф., присвяч. видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову.: тези доп. – Житомир: ЖДТУ. – 2011. – С. 39 – 41. 4. Дячек С.М. Відображення в бухгалтерському обліку та аналізі резервів молокопереробних підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наукового ступеню канд. екон. наук.: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.М. Дячек. – Київ. – 2008. – 22 с. 5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 – ХІУ від 16 липня 1999 року [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>. 6. Козлова М.О. Облік і контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України): дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Козлова Марія Олегівна. – К., 2006. – 203 с. 7. Лукашова І.О. Первинна та поточна обліково – економічна інформація в забезпеченні управління підприємницькою діяльністю: проблеми формування [Електронний ресурс] / І.О. Лукашова // Торгівля і ринок України. Збірник наукових праць. – 2009. – № 28 [том 3] – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Tiru/2009_28_3/33.pdf. 8. Орищенко М.М. Облік і аудит резервів капіталу: методологія та організація: автореф. дис. на здобуття наукового ступеню канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М.М. Орищенко. – Київ, 2009. – 20 с. 9. Орлов І.В. Бухгалтерський облік і контроль зобов'язань суб'єктів господарювання: теорія і методологія : монографія / І.В. Орлов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 400 с. 10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М.: Магистр, 2009. – 222 с. 11. Терещенко В.С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат і платежів: теорія та методика: дис. канд. наук: 08.00.09 / Терещенко Вікторія Сергіївна. – К., 2008. – 166 с. 12. Kurek H., Zielińska H. // Zeszyty naukowe nr 735 Akademii Ekonomicznej w Krakowie. – 2007. – nr 735. – s. 57 – 67.

КОЗЛОВА Марія Олегівна – кандидат економічних наук, доцент, Житомирський державний технологічний університет.

Наукові інтереси:

- облік резервів;
- міжнародні економічні відносини;
- історія бухгалтерського обліку.

ПАРХОМЧУК Ольга Олексіївна – кандидат економічних наук.

Наукові інтереси:

- облік і контроль операцій з резервам.

Стаття надійшла до редакції: 15.03.12 р.