УДК 657.1

С.В. Свірко, д.е.н., проф.
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

ТЕЗАУРУС БУХГАЛТЕРСЬКОЇ НАУКИ: ІСТОРИЧНИЙ ШЛЯХ ФОРМУВАННЯ ТА СЬОГОДЕННА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПОНЯТТЯ «КАЛЬКУЛЮВАННЯ»

Розглянуто питання термінології сучасного бухгалтерського обліку. За об'єкт дослідження обрано досить відоме та поширене поняття «калькулювання». Досліджено процес історичного формування та розвитку змістовного навантаження вказаної дефініції, різноаспектність поглядів до трактування та підходів щодо уживання його на практиці. Проведено аналіз таких підходів та визначено притаманну спільність щодо тавтологічності часто вживаного словосполучення «калькулювання собівартості». Задля вирішення вказаної проблеми обґрунтовано пропозицію щодо вживання словосполучення «калькулювання продукту діяльності (продукції, робіт, послуг)» (в контексті характеристики власне процесу калькулювання) та «калькулювання Х-ої собівартості» (в контексті механізму визначення певних видів собівартості, де Х – відповідний вид останньої), що забезпечить певну диференціацію змістовного наповнення поняття «калькулювання» в процесі його глибинного контекстного опрацювання. Зроблено висновки про важливість подальшої розбудови облікової терміносфери за сучасних умов розвитку людства та висловлені пропозиції щодо необхідності забезпечення системної співпраці вчених-мовознавців і обліковців з метою досягнення синергійного ефекту.

Ключові слова: *поняття; тезаурус; бухгалтерський облік; калькулювання; собівартість; калькуляція; калькулювання собівартості; калькулювання продукту діяльності.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Задум цієї статті виношувався автором близько 20 років. Питання термінологічної точності вперше постало в моєму науковому житті у формі критики відомого вітчизняного науковця, професора, д.е.н. назви майбутньої дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня к.е.н., перший варіант якої містив словосполучення «калькулювання собівартості». Ігноруючи принципи цитування задля збереження лексичної цнотливості молодих науковців скажу, що шановний професор акцентував на тавтологічності такої словникової конструкції і запропонував озвучити моє бачення кожного з термінів. Кінцевим результатом нашої розмови стала логічна та умотивована зміна назви дисертаційної роботи, а я вкотре була приголомшена мудрістю «великих» [1].

Питання термінологічної точності в обліковій сфері є надзвичайно актуальним дотепер: адже майже кожний дисертант, який проводить наукове дослідження за спеціальністю 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит», вважає за доречне зробити свій внесок у розбудову тезауруса бухгалтерського обліку. Зауважимо, що роблять вони це не безпідставно: аналіз великої кількості нормативних документів зовнішнього та внутрішнього кола регламентації (а бухгалтерський облік, як ніяка економічна сфера, вирізняється величезною кількістю регулюючих та регламентуючих нормативно-правових документів) вказує на певну кількість неузгодженостей, левова частка яких належить до термінології. А як зазначив у своїй публікації мастодонт облікової науки ХХ ст., вчитель багатьох з нас, який й дотепер здійснює активну наукову діяльність, д.е.н., професор В.В. Сопко «…невдало обрана термінологія може не тільки не дати реального і повного уявлення про суть процесів, що відбуваються, а й ввести в оману» [2]. Зважаючи на виключну роль власне калькуляційної бухгалтерії в практичній сфері, а також виокремлення «калькулювання» в межах елемента методу бухгалтерського обліку, що, безумовно, надає особливого статусу науковим опрацюванням цього сегмента обліку, розглянемо співвідношення понять «калькулювання», «калькуляція» та «калькулювання собівартості», а також правомочність існування останнього словосполучення. Повертаючись до початку власне цієї публікації, як відповідь на категоричні твердження тих вчених, хто заперечує необхідність, а головне можливість успішного опрацювання такої важливої проблематики молодими науковцями, автор вважає за потрібне підтримати спроби останніх і з позиції досвіду плідного постійного спілкування з ним підтвердити їх спроможність та професіоналізм. З іншого боку, констатуючи наявність окремих поодиноких штучних здобутків у сфері облікової термінології, які, як правило, супроводжуються глибокою впевненістю їх авторів у «неповторності» та «унікальності» останніх, хочеться нагадати, що повага облікової традиції нерозривно пов'язана з етикою облікової науки, а зміна облікової парадигми – це результат праці багатьох поколінь на тлі розвитку економічних процесів, які і описує бухгалтерський облік. У контексті цього нагадаймо слова яскравої особистості, талановитого російського журналіста, політика, літературознавця, філософа Григорія Ландау, який стверджував, що «…більшість теорій — лише переклад старих думок на нову термінологію» [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми калькулювання продукту діяльності та визначення його собівартості досліджувалися в наукових працях відомих на пострадянському просторі вчених-обліковців: І.О. Басманова, П.С. Безруких, І.О. Белебехи, М.В. Богородського, О.С. Бородкіна, В.А.

© С.В. Свірко, 2016

Бунімовича, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Р.Я. Вейцмана, М.Д. Врублевського, С.Ф. Голова, В.Г. Горелкіна, І.Є. Давидович, О.О. Додонова, М.Х. Жебрака, В.Б. Івашкевича, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, Е.Г. Лібермана, В.Г. Линника, А.Ш. Маргуліса, М.Ю. Мєдвєдєва, Л.В. Нападовської, О.С. Наринського, В.Ф. Палія, В.К. Радостовець, П.М. Рашковського, Л.Я. Розенберга, О.П. Рудановського, М.І. Скрипника, М.М. Сміта, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.І. Стоцького, С.О. Стукова, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка, С.О. Щенкова та інших, а також науковців дальнього зарубіжжя: Х.Андерсена, К.Я. Анджана, К.Друрі, Х.Еберта, Р.Ентоні, А.Кальмеса, М.Каренбауера, Р.Мюлендорфа, Д.Л. Нікольсона, Дж.Ріса, Д.Рорбаха, Дж.Фостера, П.Фрідмана, Ч.Хорнгрена, А.Яругової.

Постановка завдання. Метою даної публікації є визначення загальних підходів до змістовного наповнення понять «калькулювання», «калькуляція» та встановлення меж застосування поняття «калькулювання собівартості».

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Історія розвитку калькуляційної бухгалтерії неоднозначно вимірюється вітчизняними та закордонними вченими. Так науковець І.Є. Давидович зазначає, що «…калькуляційна справа у своєму розвитку пройшла ряд основних етапів…» [4]:

1) примітивний ((кінець XV ст.–початок XIX ст.) – характерний для монастирського обліку, в межах якого зустрічались розрахунки, що подібні до калькулювання у сучасному розумінні);

2) середній ((початок XIX ст.–середина XIX ст.) – притаманне усереднення одержуваних величин внаслідок використання найпростішого прийому: ділення сукупності всіх витрат на загальний випуск продукції; отже, отриманий результат характеризував середню вартість випущеної чи виготовленої продукції);

3) наближений до повного ((40-ві роки XIX ст.–80-ті роки XIX ст.) – пов'язаний з появою складних (комплексних) виробництв, а також виникненням поняття «непрямих витрат», що вимагали свого розподілу між видами продукції. Запровадження калькулювання в розрізі окремих видів продукції вимагало чіткішої організації виробництва та додаткових непродуктивних витрат; через наведені причини не всі підприємства складали калькуляції, калькулювання здійснювалося нечасто, а лише тоді, коли виникала складна ситуація з реалізацією товарів);

4) повний ((80-ті роки XIX ст.–30-ті роки XX ст.) – характеризується наявністю повної калькуляції, тобто складання калькуляційних розрахунків як за прямими, так і непрямими витратами; точний і правильний (справедливий) розподіл непрямих витрат);

5) нормативний ((30-ті роки XX ст.–90-ті роки XX ст.) – пов'язаний з відповідним етапом розвитку обліку витрат, що характеризувався нормуванням виробничих витрат, створенням нормативного господарства на окремих підприємствах і використанням нормативного методу обліку затрат на виробництво чи його елементів);

6) виробничий ((розпочався на перетині тисячоліття і триває дотепер) – характеризується зміною традиційних підходів до трактування і розуміння категорії «собівартість», а звідси й до її калькулювання. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до складу виробничої собівартості враховуються не всі витрати, а лише такі, як: прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі затрати, загальновиробничі витрати, тобто витрати, які безпосередньо формують собівартість конкретних видів продукції чи виконаних робіт. Таким чином, достовірно можна калькулювати лише виробничу собівартість, що й зумовило назву даного етапу, тобто етапу виробничого калькулювання).

На противагу наведеної вище точки зору відомий американський вчений у галузі бюджетного обліку Лео Герберт, надаючи характеристику запропонованій ним класифікації розвитку бухгалтерського обліку, зазначав, що 1890–1950 рр. стали періодом розвитку обліку витрат та калькулювання собівартості готової продукції та послуг [5, с. 31]. Його точку зору щодо періодизації в цілому та вказаного «такту» історії бухгалтерського обліку зокрема підтримав провідний англійський науковець, професор Уільям Трипленд Бекстер, який зазначав, що у період з 1890 до 1950 років простежувалось «…різке ускладнення економічного життя, розповсюдження обліку витрат і калькулювання собівартості, виникнення публічної звітності та аудиторства...» [6, с. 135].

Звернімося до відомої праці видатного російського вченого-обліковця, професора Я.В. Соколова «История бухгалтерського учета: от истоков до наших дней». Зауважимо, що в свій час це унікальне видання було настільної книгою будь-якого поважаючого себе аспіранта на пострадянському просторі; та й дотепер ця книга займає центральну позицію в будь-якій спеціалізованій професійній бібліотеці української професури. Повертаючись до предмета нашого дослідження, спробуємо за цією фундаментальною працею з історії бухгалтерського обліку, з посиланнями на інших авторів, виокремити факти становлення та розвитку калькулювання. Так, описуючи обліковий порядок Стародавнього Риму, професор Я.В. Соколов підкреслює відсутність калькулювання [7, с. 46]. Такий стан речей є абсолютно виправданий і, спираючись на економічну історію світу, дозволимо собі зробити індуктивний умовивід: історія бухгалтерського обліку Стародавнього світу не знала калькулювання. На його підтвердження наведемо слова нашого співвітчизника, відомого радянського, а потім і російського вченого-обліковця,

д.е.н., професора В.Ф. Палія: «з появою і розвитком мануфактурного виробництва, особливо текстильного і кораблебудівного, отримали розвиток калькуляційні методи формування інформації. Британська енциклопедія повідомляє, що час зародження калькуляції невідомий, а методи калькуляції в кораблебудуванні породили позамовну, а в текстильному виробництві – попроцесну калькуляцію, які є прямими попередниками усіх сучасних методів калькуляції. Такі витоки того, що ми тепер називаємо виробничим обліком витрат і калькуляцією. Виробничий облік став складовою частиною загального бухгалтерського обліку» [8, 9]. Епоха розвитку фабричного виробництва та промислового капіталізму була попереду, у Новому часі, але думки щодо калькулювання визрівали серед купецтва вже у Пізньому Середньовіччі і глашатаєм цього у певний час привілейованого прошарку став французький економіст та правознавець, нащадковий практикуючий купець Жак Саварі, який у своїх працях «Досконалий підприємець» («Le parfait négociant ou Instruction générale pour ce qui regarde le commerce des marchandises de France et des pays étrangers», 1675) та «Вказівки і поради щодо найбільш важливих питань комерції» («Les Parères, ou Avis et Conseils sur les plus importantes Matières de Commerce», 1688) заклав основи калькулювання [7, с. 98].

Англійський обліковець-практик та вчений Роберт Гамільтон під час вивчення технології виробництва льняних тканин встановив потребу обчислення результату по кожному переділу, необхідність якого обґрунтував та описав у своїй праці «Проста система арифметики та бухгалтерський облік» («A short system of arithmetic and book-keeping», 1788), вказуючи, що визначення межі прибутковості (збитковості) виробництва дає можливість власнику вирішити, чи потрібен такий переділ взагалі [10, с. 112; 11]. На продовження такої позиції його співвітчизник, теоретик промислового обліку Фредерік Вільям Кронхейльм у своїй праці «Подвійний запис проти простого» («Double Entry by Single», 1818) наголошує на виокремлені окремого виду обліку для внутрішніх потреб, зазначаючи при цьому, що подвійна бухгалтерія в торговому обліку не могла розкрити внутрішньовиробничих процесів, а тому облік має бути поділений на дві частини: виробничий і бухгалтерський [12, с. 22–27; 11].

Втім, авторство ідеї щодо необхідності запровадження калькулювання готової продукції в облікову практику професор Я.В. Соколов абсолютно виправдано приписує англійському астроному, математику, винахіднику першої обчислювальної машини і піонеру механізації бухгалтерського обліку Чарльзу Бе́ббіджу, який у своїй праці «Економіка технологій і виробництв» («Economy of Machines and Manufactures», 1832) наполягав на обчисленні витрат за кожним виробничим процесом, при цьому мету калькулювання він вбачав у забезпеченні раціоналізації фабричних технологій шляхом здійснення аналізу собівартості виробничих процесів (а не у встановленні ціни продажу) [7, с. 93].

Розглядаючи здобутки італійської школи обліку, зазначимо, що ідеї калькулювання знайшли свій розвиток у неодноразово перевиданій праці професора сільського господарства, видатного аграрія-практика Карло Роньоні «Сільськогосподарський облік. Основи ведення рахунків в сільському господарстві» («Contabilità agraria. Nozioni elementari sul modo di tenere i conti d'un'azienda rurale, 1880) [7, с. 135]. До речі, саме йому належить прекрасний поетичний вислів щодо ролі бухгалтерського обліку в економічному житті, перечитавши який ми можемо засвідчити лише глибоку повагу та любов до своєї справи автора: «…як компас направляє мореплавця, так і рахівництво керує господарем у виборі посівів, застосуванні добрива, виконанні робіт і введенні інших галузей. Як мікроскоп показує природодослідникові присутність нових рослин і організмів, як телескоп відкриває астроному нові зірки і планети, так рахівництво виявляє такі економічні факти в господарстві, які інакше залишилися б прихованими, приносячи великі збитки» [13].

Гідним продовжувачем ідей Жака Саварі обліковий світ вважає професора політичної економії Жана Густава Курсель-Сенеля, в фундаментальній праці якого «Керівництво до теоретичного та практичного вивчення підприємств промислових, торгових і землеробських» («Manuel des affaires», 1860) зазначено, що знання собівартості всіх продуктів діяльності «…повинно бути базисом всіх розрахунків, всіх міркувань, на основі яких підприємець буде здійснювати свою діяльність: це знання найнеобхідніше» [14, с. 239]. Як зазначає професор Я.В. Соколов, виняткова роль Ж.Г. Курсель-Севеля полягає у розробці вчення про облік витрат та калькулювання, в якому вперше визначено різницю між ними і закріплено положення, про те, що «… друге є метою першого» [7, с. 135].

Втім, слава розробника як теорії калькулювання, так і теорії промислового обліку належить видатному представнику німецької облікової науки першої половини XX ст. Альберту Кальмесу. Вказані теорії були викладені А.Кальмесом у його працях «Фабричне підприємство» та «Фабрична бухгалтерія» («Der Fabrikbetrieb», 1906; «Die Fabrikbuchhaltung», 1909), при цьому в останній він зазначав, що: «…бухгалтерія є основа і контроль калькулювання, а останнє є продовженням бухгалтерії у деталях…», «…бухгалтерський облік і калькулювання – співвідносяться як синтез і аналіз…» [7, с. 174, 175]. Відповідно до поглядів вказаного вченого, все виробництво поділялося на основне та допоміжне, продукція – на основну, побічну (предмет, що отримується унаслідок обробки матеріалу) та відходи (матеріал, отриманий в процесі виробництва), а калькуляції були двох видів – одиничні та валові, при цьому результат калькулювання залежав від способу оцінки виробничих витрат [7, с. 175, 176].

Незважаючи на безумовне акцентування в наукових дослідженнях на проблемах балансоведення та рахунковедення, вагомими здобутками в сфері калькулювання поділився і найвідоміший бухгалтер – швейцарський вчений Іоганн Фрідріх Шер. У своїх працях «Калькуляція і статистика в господарстві споживчих товариств. Порівняльний аналіз даних звіту Базельского товариства споживачів та універсального магазину», «Бухгалтерія і баланс» («Kalkulation und Statistik im gennossenschaftlichen Grossbetrieb. Analyse der Rechnungen des Allgemeinen Konsumvereins Basel mit Gegenuberstellung von Konsumverein und Warenhans», 1910; «Buchhaltung und Bilanz», 1914) І.Ф. Шер надав опис правилам калькулювання, до яких він зарахував: 1) чітке розмежування виробничих та реалізаційних затрат (перші з яких мають бути враховані у напівфабрикати та готові вироби, а другі – до реалізованої продукції), а також виробничої та торгової калькуляцій; 2) в торговій калькуляції використовуються ціни, встановлені виробничою калькуляцією; 3) калькуляції діляться на попередні, фактичні і наступні; 4) попередня (планова) калькуляція контролюється наступною бухгалтерською калькуляцією; 5) витрати наступного переділу містять витрати всіх попередніх переділів; 6) витрати розподіляються на прямі та непрямі, при цьому висока питома вага прямих витрат сприяє складанню більш точної калькуляції; 7) чим коротшим є звітний період, тим точніше значення калькуляції, а тому калькуляції треба складати щомісяця, що, в свою чергу, вимагає складання щомісячного балансу; 8) не можна розподіляти непрямі витрати пропорційно одній окремо обраній базі; 9) кожний вид непрямих витрат має розподілятись пропорційно заздалегідь обраній відповідній базі [7, с. 182, 183].

Хоча перші згадки про калькулювання в російському рахівництві відомий вчений-обліковець М.Ю. Мєдвєдєв віднайшов завдяки вивченню семитомника М.Д. Чулкова «Історичний опис російської комерції у всіх портах і кордонах від стародавніх часів до сьогодення, і всіх існуючих узаконень від государя Імператора Петра Великого, і нині благополучно царствующої государині імператриці Катерини Великої» у назві таблиці «Досвід для калькуляції Російської торгівлі, яка відбувалась з іншими націями в 1764 році, що здійснена Надвірним Радником Фербером» (т. 7, кн. 1, 1788), істотний інтерес до калькулювання обліковці Російської імперії виявили на зламі XX ст.: зокрема, перша книга з використанням у заголовку слова «калькуляція» вийшла з під пера М.В. Васильєва-Яковлєва у 1899 році під назвою «Фабричні обліки і калькуляція пряжі у зв'язку з механічною технологією волокнистих речовин» (1899) [15]. Поступово питання калькулювання набувають звучання в працях відомих російських вчених-обліковців, серед яких варто підкреслити наукові дослідження спочатку практика-обліковця, а потім відомого теоретика бухгалтерського обліку, розробника в межах останнього так званої «теорії причинності» або «філософської теорії» Лева Івановича Гомберга. Саме він став автором оригінального методу подальшої (ринкової) калькуляції, сутність якого полягала в такому: з усієї валової виручки від реалізації готової продукції віднімалися собівартість відходів і сума отриманого прибутку, і таким чином визначалася сума витрат на виробництво основної продукції; далі з валової виручки від реалізації готової продукції віднімалася сума витрат і визначалася сума прибутку від реалізації основної продукції; потім ця сума ділилася на число калькуляційних одиниць і визначався прибуток, що припадає на одну одиницю; від вартості товарів кожного калькульованого виду віднімали величину отриманого прибутку і визначали собівартість одиниці кожного виробу. За вказаний метод Л.І. Гомберг отримав золоту медаль у Франції. Російська бухгалтерія, завдяки працям Л.І. Гомберга, вийшла на світову арену і стала досить сильно впливати на європейський облік [7, с. 262].

Звертаючись до облікових надбань XX ст. неможливо уникнути розгляду наукових досліджень відомого німецького вченого Фріца Шмідта, який на основі сформованої ним «теорії органічного балансу» розробив вчення про органічну калькуляцію. Відповідно до останнього, ціни мають встановлюватись на підставі калькуляції, побудованої на залежності витрат виробництва, що належать до дійсного виробничого обороту, який здійснюється за один день. До теоретичних принципів калькуляції Ф.Шмідт зараховував: пристосованість підприємства до вимог кон'юктури ринку; рівномірність процесів виробництва та реалізації продукції; чітке розмежування матеріального та майнового обліку і обліку результатів; підтримку продуктивності підприємства на рівні не нижче середнього в цілому в межах національної економіки [7, с. 318].

Втім, значного розвитку калькулювання зазнало передусім в англомовних країнах. Серед вчених-обліковців, які сприяли цьому процесу, необхідно назвати Е.Л. Колера, А.Г. Черча, Х.Л. Ганта, Дж.Л. Ніколсона, Дж.Рорбаха, Ч.Б. Гоінга, Ч.Гамільтона, С.Бекета, Дж.М. Кларка, К.Сімпсона, Ч.Хорнгрена, Дж.Фостера, Ш.Датаара [7, с. 407–421]. Незважаючи на відсутність ринкових механізмів та командно-адміністративний характер економіки Радянського Союзу, провідні російські і радянські вчені-обліковці також активно опрацьовували питання калькулювання. Зокрема, це були І.Р. Ніколаєв, К.І. Арнольд, С.В. Мильніков, Н.Є. Хабаров, О.П. Рудановський, О.М. Галаган, Р.Я. Вейцман, В.Піщак, Є.Г. Ліберман, М.Х. Жебрак, В.І. Поклад, О.С. Середа, Ф.Мамонотов, М.М. Іванов, А.Ш. Маргуліс, М.Г. Чумаченко, М.О. Рубінов, О.О. Афанасьєв, М.В. Дмитренко, О.О. Додонов, П.І. Савічев, І.І. Поклад, В.Г. Горєлкін, П.М. Рашковский, О.С. Наринський, І.О. Басманов, С.О. Стуков, П.С. Безруких, Е.К. Гільде, І.О. Ламикін, Б.М. Литвин, В.Б. Івашкевич, В.О. Бунімович, А.М. Кузьмінськиий, В.В. Сопко, Б.І. Валуєв,

С.О. Щенков, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар та інші [6, с. 444–535]. Практичні потреби радянського виробництва супровожувались фундаментальними працями як теретичного, так і прикладного характеру. На підтвердження цього наведемо досить розвинуту і на сьогодні класифікацію калькуляцій, що була наведена у наочному посібнику «Бухгалтерський облік в промисловості» (1960) авторами В.Г. Горєлкіним та П.М. Рашковським. Вона передбачає виокремлення калькуляцій за: призначенням (попередні та наступні), способом складання (простого та складного виробництва), родом продукції, що калькулюється (основного, допоміжного, побічного виробництва, підсобного господарства), періодом охоплення (за місяць, квартал, рік), обсягом витрат (калькуляція цехової собівартості, фабрично-заводської собівартості, повної (комерційної) собівартості) [16].

Перерахунок і викладення наукових досягнень у сфері калькулювання, що були здійснені впродовж ХХ ст., текстово займе обсяг не одної кандидатської дисертації, а тому автори залишають цю цікаву сторінку історії для опрацювання молодим колегам-обліковцям. Натхненням у цьому мають стати слова професора В.Ф. Палія, який зазначав, що «...найбільші наші досягнення після 1930 року були зв'язані з врахуванням витрат і калькуляцією собівартості готової продукції, робіт, послуг. У теорії і на практиці більш за все наших колег хвилювали питання використання в обліку витрат і калькуляції собівартості готової продукції, робіт і послуг» [17, с. 8; 9]. У свій час, саме при написанні дисертації на здобуття наукового ступеня к.е.н., автор цієї публікації із задоволенням вивчав праці з питань обліку витрат та калькулювання, у тому числі вчених М.Д. Врублевского, С.Ф. Голова, В.І. Єфіменка, С.О. Ніколаєвої, Т.П. Карпової, І.І. Кондрашової, В.І. Ткача, М.В. Ткача, А.Яругової, якими були закладені основи калькуляційної справи на пострадянському економічному просторі. Варто лише зазначити, що саме завдяки потужній обліковій думці ХХ ст. на сьогодні бухгалтерський облік має досить розвинуту систему калькулювання, яка задовольняє сучасні вимоги суспільного відтворення.

Для досягнення мети дослідження звернімося до понятійного апарату калькуляційного обліку сьогодення, що найбільш повно викладений у довідковій економічній літературі (табл. 1).

Таблиця 1

Трактування дефініцій «калькулювання», «калькуляція», «калькулювання собівартості» у сучасній довідковій економічній літературі

Джерело	Визначення
1	2
Справочник-словарь бухгалтера [18, с. 63]	Калькулирование – один из способов группировки и распределения затрат для исчесления на предпиятиях себестоимости продукции. Калькулирование основывается на использовании позаказного, попередельного, нормативного и других методов. Калькуляция – один из способов группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции и выполненных работ. К. дает возможность проверять выполнение плана по себестоимости и ее снижению, и выявить отклонения фактических затрат от плановых. Следовательно, калькуляция себестоимости является важнейшим орудием в борьбе за осуществление режима экономии на каждом участке предприятия. Оформляется она в виде документа, в котором затраты показываются по объектам и статьям калькуляции. В зависимости от времени составления и назначения калькуляции бывают плановые, нормативные и отчетные. Калькулирование себестоимости продукции производится различными методами в зависимости от ее вида, типа и характера организации производства. Эти методы предусматривают основные положения о составе затрат производства на предприятиях и в организациях
Большой бухгалтерский словарь [19, с. 155, 156]	Калькулирование – исчесление себестоимости единицы продукции или выполненных работ. Калькуляция – определение затрат в стоимостной (денежной) форме на производство единицы или группы единиц изделий, или на отдельные виды производств. Калькуляция дает возможность определить фактическую и плановую себестоимость объекта или изделия, и является основой для их оценки. … Калькуляция служит основой для определения средних издержек производства и установления себестоимости продукции. Калькуляция может быть прогнозной, плановой, отчетной. Калькуляция себестоимости – исчисление в денежном выражении затрат на производство и реализацию продукции, работ и услуг. Себестоимость

	единицы продукции определяется по калькуляционным статьям затрат – группам затрат, выделяемым в калькуляции...
Словник бухгалтерської та аудиторської термінології [20, с. 18]	Калькулювання – обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) у розрізі калькуляційних статей. Калькуляція – документ, який містить розрахунок собівартості одиниці продукції (послуг, робіт)

Закінчення табл. 1

1	2
Бухгалтерський словник [21, с. 82, 83]	Калькулювання – система економічних розрахунків собівартості одиниці окремих видів продукції (робіт, послуг). В процесі калькулювання вимірюються витрати на виробництво та кількість випущеної продукції, собівартість одиниці виробу, та визначається економічна ефективність виробництва. Калькулювання собівартості – система економічних розрахунків собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг). Калькуляція – бухгалтерська категорія, яка визначається як: 1) обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу; 2) обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). Розрізняють такі види калькуляції: 1) нормативна…; 2) планова…
Облік і аудит: термінологічний словник [22, с. 278–279]	Калькуляція – 1) розрахунок, обчислення в грошовому виразі економічних показників: собівартості робіт, продукції, послуг; гуртових та інших цін. У плануванні, обліку й аналізі використовують планову, нормативну та фактичну калькуляцію; 2) форма калькуляційного листа, в якому розраховують собівартість робіт (продукції, послуг) за встановленими статтями витрат; 3) один з елементів методу бухгалтерського обліку. Калькуляція собівартості – обчислення в грошовій формі витрат на виробництво та реалізацію одиниці продукції (робіт, послуг)
Великий словник бухгалтера [23, с. 235]	Калькулирование себестоимости (калькулювання собівартості) – определение размера расходов в денежной форме как по отдельным видам деятельности, производственным процессам, структурным подразделениям, так и в целом по предприятию на производство (сбыт) единицы продукции, выполненных работ (услуг) с помощью экономически обоснованных методов
Економічний тлумачний словник [24, с. 130]	Калькуляція – розрахунок собівартості одиниці продукції або виконаної роботи за встановленою номенклатурою витрат з урахуванням місця їх виникнення та призначення. Залежно від призначення складають планові, нормативні та звітні фактичні калькуляції
Економічний словник [25, с. 121]	Калькулювання – обчислення собівартості одиниці продукції або виконаних робіт за елементами затрат
Бухгалтерский словарь [26, с. 189–191]	Калькулирование – вычисление фактической стоимости объекта … Синонимы: Калькуляция, Калькуляция себестоимости … Калькуляция – 1) *документ операционный* или *отчетный*, в котором отражен процесс *калькулирования*. Как правило, показывает *фактическую стоимость объекта*, разложенную на отдельные составляющие *расходы*… Синонимы: Книга калькуляционная, Ведомость калькуляционная; 2) то же, что и *калькулирование*

За наявності начебто різнобарвності у формулюваннях щодо вказаних понять констатуємо фактичну єдність підходів, що за вилучення підходу «гра слів» стає очевидною. Не удаючись до глибинного аналізу наведених визначень, процитуємо висновки, отримані вченою М.І. Скрипник під час написання дисертації на здобуття наукового ступеня д.е.н. на тему «Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції», а саме: «…основними проблемами у трактуванні понять "калькуляція" і "калькулювання" є, по-перше, спроба визначити термін, приділяючи більше уваги меті, а не сутності поняття; по-друге, обмеження поняття лише процесом виробництва; по-третє, ототожнення "калькуляції" та "калькулювання"», при цьому під час своїх досліджень вказана вчена умотивовує, що: «…сутність калькулювання полягає у деталізації вартісної оцінки результатів господарських процесів (придбані активи, виготовлена продукція, реалізовані активи) і поданні їх у формі, зручній для аналізу доцільності такого процесу, тобто у формі калькуляції», а «…калькулювання – це обчислення в грошовому вимірнику результатів будь-якого господарського процесу (в широкому розумінні) та обчислення собівартості одиниці продукції, послуги,

роботи (в вузькому розумінні). Калькуляцію варто вживати у значенні форми внутрішнього документа, в якому здійснюється калькулювання і подаються його результати» [27, с. 292]. Певним чином підтримуючи здобутки вказаного вище автора, додамо, що калькулювання є процесом, а калькуляція, відповідно, його результатом.

Складнішою і більш заплутаною є ситуація з поняттям «калькулювання собівартості». Уникаючи детального розгляду власне терміна «собівартість», нагадаймо, що останній увійшов у вжиток завдяки публікаціям О.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова і М.Ф. фон Дітмара, до яких замість нього інші науковці та практики-обліковці вживали терміни «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «виробнича вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «заводська вартість», «вартість собі», «повна ціна», «дійсна ціна» [7; 28, с. 58]. Апелюючи до наведених вище визначень поняття «калькулювання», проведемо просте поєднання термінів «калькулювання» + «собівартість» і шляхом простої декомпозиції перейдемо до наступного рівня деталізації змістовного наповнення такого первісного словосполучення. Вочевидь, результатом є виникнення досить невдалої словникової конструкції, а саме: «визначення вартості/собівартості собівартості».

Опрацювання шляхів вирішення цієї проблеми спричинило звернення до основоположних питань калькулювання, зокрема: загального об'єкта калькулювання – продукту діяльності, що має формопрояв продукції, роботи, послуги відповідних економічних суб'єктів; наявності різних видів собівартості – виробничої, технологічної, граничної, повної, маржинальної (обмеженої), індивідуальної, середньогалузевої, нормативної, кошторисної, планової, звітної тощо. Задля уникнення виявленої термінологічної тавтології доречною вбачається пропозиція щодо уживання словосполучення «калькулювання продукту діяльності (продукції, робіт, послуг)» (в контексті характеристики власне процесу калькулювання) та «калькулювання *X*-ої собівартості» (в контексті механізму визначення певних видів собівартості, де *X* – відповідний вид останньої). Такий підхід забезпечить певну диференціацію змістовного наповнення поняття «калькулювання» в процесі його глибинного контекстного опрацювання, а отже сприятиме упорядкуванню та набуттю чіткості облікової термінології в цілому та у сегменті калькуляційної бухгалтерії зокрема.

Висновки і перспектива подальших досліджень. Терміносфера бухгалтерської науки розвивається послідовно на основі запитів практики функціонування економічних суб'єктів та в процесі шліфування її до статусу відповідного однойменного тезауруса на науковому рівні. Детермінанти її розвитку в умовах розбудови інформаційного суспільства на тлі процесів глобалізації досить різноаспектної, а їх сукупна дія не завжди спричиняє синергійний ефект. Поєднання зусиль вчених мовознавців та обліковців, вивчення реальних запитів і потреб щодо змістовного навантаження понятійного апарату сучасної облікової науки та практики сприятиме розвитку їх науково-обґрунтованої терміносфери [30, 31].

Через специфіку регулювання/регламентації сучасної системи бухгалтерського обліку, що потребує чіткої ідентифікації основних об'єктів, категорій та процедур визнання, оцінки тощо, в контексті реалізації основного завдання бухгалтерського обліку – забезпечення повноти та достовірності інформації вказаної системи на всіх її етапах (вхід, обробка, вихід) – зазначений процес має знайти своє закономірне продовження на рівні нормотворчої діяльності. Упорядкування та послідовний розвиток облікової термінології в науковій, практичній та законодавчій площинах сприятиме формуванню вивіреного, життєздатного понятійного апарату бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури:

1. *Свірко С.В.* Облік витрат і калькулювання послуг установ соціально-культурного комплексу (на прикладі державних вищих навчальних закладів) : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / *Свірко Світлана Володимирівна* ; Київський національний економічний ун-т. – К., 1998. – 191 с.
2. *Сопко В.* Деякі питання термінології та класифікації засобів праці / *В.Сопко, В.Карєв* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 11–16.
3. Григорий Адольфович Ландау [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ru.wikiquote.org/wiki/%D0%93%D1%80%D0%B8%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9_%D0%90%D0%B4%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%84%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87_%D0%9B%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%83.
4. *Давидович І.Є.* Управління витратами : навч. посібник / *І.Є. Давидович*. – К. : Центр навч. л-ри, 2008. – 320 с.
5. *Herbert L.* The Enviroment in Govermental Accounting in the seventies / *L.Herbert* // G.A.O. Review Fall, 1972.
6. *Baxter W.T.* Accounting Roots and their Lingering Influence / *W.T. Baxter* // Selected Papers From The Charles Waldo Haskins Accounting History Seminars. – San Antonio, 1983.
7. *Соколов Я.В.* Бухгалтерсикй учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для вузов / *Я.В. Соколов*. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

8. *Палий В.Ф.* Развитие методологии управленческого учета / *В.Ф. Палий* // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 12. – С. 52–55.
9. *Садовська І.Б.* Еволюція калькуляційної бухгалтерії / *І.Б. Садовська* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_1_2014_04_17_18/evoljucija_kalkuljacijnoji_bukhgalteriji/51-1-0-879.
10. *Бутинець Ф.Ф.* Історія бухгалтерського обліку. В 2-х частинах. Ч. ІІ : навч. посібник для студ. вищ. навч. заклад. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / *Ф.Ф. Бутинець*. – 2-ге вид., доп. І перерроб. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.
11. *Скрипник М.І.* Розвиток калькулювання та його значення в господарському процесі / *М.І. Скрипник* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://eztuir.ztu.edu.ua/1894/1/21.pdf.
12. *Бойко С.В.* Генезис калькуляції / *С.В. Бойко* // Вісник Житомирського ІТІ / Економічні науки : наук. журнал. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – № 17. – С. 22–27.
13. *Роньони К.* Сельскохозяйственное счетоводство / *К.Роньони* // Счетоводство : журнал коммерческих и финансовых знаний. – 1893. – № 22.
14. *Курсель-Сенель Ж.Г.* Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий промышленных, торговых и земледельческих / *Ж.Г. Курсель-Сенель* ; перевод на русский *В.Вешнякова*. – СПб., 1860.
15. Когда в России начал употребляться термин «калькуляция»? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://accountology.ucoz.ru/blog/kogda_v_rossii_nachal_upotrebljatsja_termin_kalkuljacija/2014-05-06-48.
16. *Горелкин В.Г.* Бухгалтерский учет в промышленности : наглядное пособие для студентов / *В.Г. Горелкин, П.М. Рашковский*. – Л., 1960 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://accountology.ucoz.ru/ index/raskhody/0-4634].
17. *Палий В.Ф.* Основы калькулирования / *В.Ф. Палий*. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
18. Справочник-словарь бухгалтера / разраб. автор. кол. под ред. *А.Ю. Редько*. – К. : Друкар, 1995. – 178 с.
19. Большой бухгалтерский словарь / под. ред. *А.Н. Азрилияна*. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
20. *Каверін Ю.В.* Тлумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології / *Ю.В. Каверін, Н.О. Гура*. – К. : Українська книга, 1999. – 64 с.
21. Бухгалтерський словник / за ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця*. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 224 с.
22. *Загородній А.Г.* Облік і аудит : термінологічний словник / *А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин*. – Л. : Центр Європи, 2002. – 671 с.
23. Великий словник бухгалтера / уклад. *В.Кузнєцов, О.Михайленко*. – 2-ге вид. перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2005. – 532 с.
24. *Гордієнко К.Д.* Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки / *К.Д. Гордієнко*. – вид. 2-ге, перероб. і доп. – К. : КНТ, 2007. – 360 с.
25. *Осовська Т.В.* Економічний словник / *Т.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський*. – К. : Кондор, 2007. – 358 с.
26. *Медведев М.Ю.* Бухгалтерский словарь / *М.Ю. Медведев*. – М. : ТК Велби ; Проспект, 2007. – 488 с.
27. *Скрипник М.І.* Процес калькулювання: визначення понять / *М.І. Скрипник* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. пр. / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз ; відп. ред. д.е.н., проф. *Ф.Ф. Бутинець*. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – Вип. 3 (15). – 376 с.
28. *Мазуркевич Н.В.* Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання / *Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко* // Вісник ЖІТІ / Економічні науки : наук. журнал. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – № 18. – С. 58–64.
29. *Бойко С.В.* Калькулирование: моделирование организации и методик : монография / *С.В. Бойко* // Очерки по бухгалтерському учету и контролю. Результаты исследований проблем бухгалтерського учета и контроля Житомирской научной школы. – Житомир : ЧП «Рута», 2005. – С. 150–182.
30. *Симоненко Л.* Українська наукова термінологія: стан та перспективи розвитку / *Л.Симоненко* // Українська термінологія і сучасність : зб. наук. пр. / НАН України, Київський нац. екон. ун-т., Ін-т укр. мови. ; відп. ред. *Л.О. Симоненко*. – К. : КНЕУ, 2001. – Вип. IV. – 2001 . – С. 3–8.
31. *Свірко С.В.* Деякі питання сучасної української економічної термінології / *С.В. Свірко* // Проблеми формування ринкової економіки : зб. наук. пр.– К. : КНЕУ, 2001. – Вип. 9. – С. 463–473.

32. *Кузьмінський Ю.А.* Стан та проблеми наукових досліджень за спеціальністю «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *Ю.А. Кузьмінський, С.В. Свірко* // Незалежний аудитор : Науково-практ. вид. – 2012. – Вип. 1 (3). – С. 1–5.

References:

1. Svirko, S.V. (1998), *Oblik vytrat i kal'kuljuvannja poslug ustanov social'no-kul'turnogo kompleksu (na prykladi derzhavnyh vyshhyh navchal'nyh zakladiv): dissertaion,* Kyi'vs'kyj nacional'nyj ekonomichnyj un-t, Kiev, 191 p.
2. Sopko, V. and Karjev, V. (2006), „Dejaki pytannja terminologii' ta klasyfikacii' zasobiv praci", *Buhgalters'kyj oblik i audyt*, № 3, pp. 11–16.
3. „Grygoryj Adol'fovych Landau", available at: http://ru.wikiquote.org/wiki/%D0%93%D1%80%D0%B8%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9_%D0%90%D0%B4%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%84%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D1%87_%D0%9B%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%83
4. Davydovych, I.Je. (2008), *Upravlinnja vytratamy,* Centr navch. literatury, Kiev, 320 p.
5. Herbert, L. (1972), *The Enviroment in Govermental Accounting in the seventies*, G.A.O. Review Fall.
6. Baxter, W.T. (1983), *Accounting Roots and their Lingering Influence*, Selected Papers From The Charles Waldo Haskins Accounting History Seminars, San Antonio.
7. Sokolov, Ja.V. (1996), *Buhgaltersykj uchet: ot ystokov do nashyh dnej*, Audyt, JuNYTY, Moskva, 638 p.
8. Palyj, V.F. (2004), „Razvitie metodologii' upravlencheskogo ucheta", *Buhgalterskij uchet*, № 12, pp. 52–55.
9. Sadovs'ka, I.B. (2014), „Evoljucija kal'kuljacijnoi' buhgalterii"', available at: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_1_2014_04_17_18/evoljucija_kalkuljacijnoji_bukhgalteriji/51-1-0-879
10. Butynec', F.F. (2001), *Istorija buhgalters'kogo obliku,* v 2 chastynah. Ch. II, 2-e vyd., dop. i pererob., PP «Ruta», Zhytomyr, 512 p.
11. Skrypnyk, M.I. „Rozvytok kal'kuljuvannja ta jogo znachennja v gospodars'komu procesi", available at: http://eztuir.ztu.edu.ua/1894/1/21.pdf
12. Bojko, S.V. (2001), „Genezys kal'kuljacii"', *Naukovyj zhurnal «Visnyk Zhytomyrs'kogo inzhenerno-tehnologichnogo instytutu. Ekonomichni nauky»,* ZhITI, Zhytomyr, № 17. – pp. 22–27.
13. Ron'ony, K. (1893), „Sel'skohozjajstvennoe schetovodstvo", *Schetovodstvo. Zhurnal kommercheskyh y fynansovyh znanyj*, № 22.
14. Kursel'-Senel', Zh.G. (1860), *Rukovodstvo k teoretycheskomu y praktycheskomu yzuchenyju predpryjatyj promyshlennyh, torgovyh y zemledel'cheskyh*, russkyj perevod Veshnjakova, V., SPb.
15. „Kogda v Rossyy nachal upotrebljat'sja termyn «kal'kuljacyja»?", available at: http://accountology.ucoz.ru/blog/kogda_v_rossii_nachal_upotrebljatsja_termin_kalkuljacija/2014-05-06-48
16. Gorelkyn, V.G. and Rashkovskyj, P.M. (1960), *Buhgalterskyj uchet v promyshlennosty,* , L'vov, available at: http://accountology.ucoz.ru/ index/raskhody/0-4634]
17. Palyj, V.F. (1987), *Osnovy kal'kulyrovanyja*, Finansy i statystyka, Moskva, 288 p.
18. *Spravochnyk-slovar' buhgaltera* (1995), razrab. avtor. kol. pod red. Red'ko, A.Ju., Drukar, Kiev, 178 p.
19. *Bol'shoj buhgalterskij slovar'* (1999), pod. red. Azrilijana, A.N., Institut novoj ekonomiki, Moskva, 574 p.
20. Kaverin, Ju.V. and Gura, N.O. (1999), *Tlumachnyj slovnyk buhgalters'koi' ta audytors'koi' terminologii'*, Ukrai'ns'ka knyga, Kiev, 64 p.
21. *Buhgalters'kyj slovnyk* (2001), za red. prof. Butyncja, F.F., PP «Ruta», Zhytomyr, 224 p.
22. Zagorodnij, A.G., Voznjuk, G.L. and Partyn, G.O. (2002), *Oblik i audyt: terminologichnyj slovnyk,* Centr Jevropy, L'viv, 671 p.
23. *Velykyj slovnyk buhgaltera* (2005), uklad. Kuznjecov V., Myhajlenko O., 2-e vyd. pererob. i dop., Faktor, Kharkov, 532 p.
24. Gordijenko, K.D. (2007), *Ekonomichnyj tlumachnyj slovnyk. Ponjatijna baza zakonodavstva Ukrai'ny u sferi ekonomiky,* vyd. 2-e, pererob. i dop., KNT, Kiev, 360 p.
25. Osovs'ka, T.V., Jushkevych, O.O. and Zavads'kyj, J.S. (2007), *Ekonomichnyj slovnyk,* Kondor, Kiev, 358 p.
26. Medvedev, M.Ju. (2007), *Buhgalterskyj slovar'*, TK Velby, Prospekt, Moskva, 488 p.
27. Skrypnyk, M.I. (2009), „Proces kal'kuljuvannja: vyznachennja ponjat"', *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, Vyp. 3 (15), vidp. red. d.e.n., prof. Butynec', F.F., ZhDTU, Zhytomyr, 376 p.

28. Mazurkevych, N.V. and Bojko, S.V. (2001), „Problemy definicij kal'kuljacii' ta kal'kuljuvannja", *Visnyk ZITI, Ekonomichni nauky,* ZITI, Zhytomyr, № 18, pp. 58–64.
29. Bojko, S.V. (2005), *Kal'kulyrovanye: modelyrovanye organyzacyy y metodyk*, ChP «Ruta», Zhytomyr, pp. 150–182.
30. Symonenko, L. (2001), „Ukrai'ns'ka naukova terminologija: stan ta perspektyvy rozvytku", *Ukrai'ns'ka terminologija i suchasnist',* vidp. red. Symonenko, L.O., NAN Ukrai'ny, Kyi'vs'kyj nac. ekon. un-t., In-t ukr. movy, Kiev, Vyp. IV, pp. 3–8.
31. Svirko, S.V. (2001), „Dejaki pytannja suchasnoi' ukrai'ns'koi' ekonomichnoi' terminologii'„ *Problemy formuvannja rynkovoi' ekonomiky*, Vyp. 9, KNEU, Kiev, pp. 463–473.
32. Kuz'mins'kyj, Ju.A. and Svirko, S.V. (2012), „Stan ta problemy naukovyh doslidzhen' za special'nistju «Buhgalters'kii' oblik, analiz ta audyt»", *Nezalezhnyj audytor*, Vyp. 1 (3), pp. 1–5.

СВІРКО Світлана Володимирівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Наукові інтереси:
– теорія, методологія, методика та організація бухгалтерського обліку;
– генезис бухгалтерського обліку;
– удосконалення підготовки фахівців з бухгалтерського обліку;
– бухгалтерський облік у секторі загального державного управління.

Стаття надійшла до редакції 11.01.2016.