

**О.В. Фоміна, к.е.н., доц., докторант**  
Київський національний торговельно-економічний університет

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ: ПРОЦЕСНИЙ ПІДХІД

*Дохід є визначальним показником формування фінансового результату та є відповідною позицією у плануванні діяльності підприємства торгівлі. А відсутність досліджень з даного напрямку обумовило необхідність дослідження проблемних питань управлінського обліку доходів в інноваційних системах управління.*

*Метою дослідження є виявлення особливостей управлінського обліку доходів та їх вплив на формування ефективної системи управління підприємством торгівлі на засадах процесного підходу.*

*Стаття присвячена розкриттю теоретико-організаційних аспектів управлінського обліку доходів підприємства за процесним підходом. З метою теоретичного обґрунтування організаційних положень управлінського обліку доходів ідентифіковано поняття «бізнес-процес», «господарська операція», «господарський процес».*

*Наведено авторський підхід до організації управлінського обліку доходів на основі виділення бізнес-процесів діяльності підприємства торгівлі, практична значущість якого полягає в можливості побудувати ефективну інформаційну систему управління.*

**Ключові слова:** *бізнес-процес; доходи; облікова операція; організація управлінського обліку; процесний підхід; управлінський облік.*

**Постановка проблеми.** Ефективне управління діяльністю підприємств торгівлі можливе за наявності добре налагодженої системи інформаційного забезпечення про технологію торговельного процесу, та фактори впливу на його результати в поточному й плановому періодах.

Вихідним етапом розроблення поточного фінансового плану підприємства торгівлі є обґрунтування його майбутніх доходів у плановому аспекті. Саме плановий обсяг доходів визначатиме потребу підприємства в активах та джерелах їх фінансування, стане основним джерелом покриття витрат, формування прибутку. Як один з найважливіших фінансових показників діяльності підприємства торгівлі, який надає узагальнюючу характеристику його цінності для клієнтів, він є важливим об'єктом поточного фінансового планування [9, с. 512].

Для формування ефективної системи управління доходами та вигодами, має бути переглянута діюча система управлінського обліку, що застосовується підприємствами торгівлі. Науково-практична проблема полягає в необхідності організації управлінського обліку доходів не лише за центрами відповідальності, а й за бізнес-процесами.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Окремі теоретичні та методологічні питання управлінського обліку доходів знайшли своє відображення у працях зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів, зокрема: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, М.А. Вахрушиної, С.Ф. Голова, К.Друрі, В.А. Дерія, В.І. Єфіменка, З.В. Задорожного, В.Б. Івашкевича, О.В. Карпенко, Л.В. Нападовської, Б.Нідлза, В.Ф. Палія, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, Ч.Хорнгрена, Дж. Фостера, М.Г. Чумаченка, А.Д. Шеремета, А.Яругової тощо.

Ураховуючи важливість результатів проведених досліджень, варто зазначити, що окремі питання з указаної проблематики в частині обґрунтування необхідності організації управлінського обліку доходів за бізнес-процесами є недостатньо розроблені як в науковому, так і в практичному аспектах та потребують поглиблених досліджень щодо їх удосконалення з урахуванням особливостей діяльності підприємств торгівлі.

**Метою дослідження** є виявлення особливостей управлінського обліку доходів та їх вплив на формування ефективної системи управління підприємством торгівлі на засадах процесного підходу.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Основною метою управлінського обліку доходів на підприємствах торгівлі є своєчасне забезпечення інформацією про доходи та вигоди підприємства менеджерів різних рівнів управління для: планування, контролю (через бюджетування та аналіз відхилень), підготовки, прийняття та оцінки управлінських рішень (через оцінку альтернатив); визначення стратегії бізнесу тощо.

Існують такі основні методи управлінського обліку доходів:

1) метод нарахування (з відвантаження) – виручка (дохід) від реалізації товарів (робіт, послуг) визнається в тому періоді, коли право власності на них перейшло покупцеві. Оплата при цьому може бути проведена в іншому періоді. Можливий також облік некасових операцій (наприклад, взаємозаліки). Важлива перевага цього методу в тому, що він дозволяє побачити реальну економічну ситуацію компанії в перспективі, окремо розглядати рух грошових коштів та юридичні зобов'язання сторін;

2) касовий метод (з оплати) – дохід враховується в тому періоді, коли від покупця отримана оплата, незалежно від дати відвантаження. Основна перевага цього методу – простота застосування. Однак охоплення даних в обліку і звітності обмежене операціями, пов'язаними з рухом грошових коштів. Можливі складності при оцінці дебіторської та кредиторської заборгованості на кінець періоду. При цьому, на практиці існують наступні варіації даного методу:

2.1) за частковою оплатою: дохід нараховується в момент надходження першого платежу з боку покупця в рахунок оплати даної поставки (може бути встановлена мінімальна величина платежу: в абсолютному вираженні або відсотках від вартості поставки, – визнана достатньою для нарахування доходу);

2.2) за повною оплатою: дохід нараховується в момент остаточного погашення дебіторської заборгованості покупцем [8].

3) за останньою подією, тобто враховувати доходи на момент більш пізньої з подій – відвантаження товару (надання послуги) або оплата від покупця, тобто коли виконані зобов'язання з обох сторін.

Досягнення поставленої мети можливе через виконання конкретних завдань за допомогою використання міждисциплінарного методичного інструментарію для забезпечення виконання функцій інноваційних систем управління, процесного підходу зокрема.

Процесний підхід передбачає розгляд певної діяльності, зокрема і обліку, в розрізі набору процесів. Під час використання процесного підходу до вивчення окремих явищ використовуються такі поняття, як «процес», «бізнес-процес», «бізнес-операція».

Згідно з державним стандартом України 9000:2001 «Системи управління якістю». Основні положення і словник» процес визначається як сукупність взаємопов'язаних або взаємодіючих видів діяльності, що перетворює входи та виходи [6].

Реалізація завдань управління, що стоять перед торгівлею, розглядається через призму чотирьох бізнес-процесів притаманних торгівлі:

1. Організації замовлення, надходження товарних ресурсів.
2. Формування товарних запасів.
3. Реалізація.
4. Формування сегмента ринку обслуговування [9].

На основі критично-конструктивного аналізу й узагальнення існуючих підходів до моделювання бізнес-процесів підприємства, ураховуючи особливості діяльності підприємств торгівлі, Г.Ситник пропонує класифікувати бізнес-процеси підприємства торгівлі з їх чітким поділом на основні, допоміжні та управлінські процеси.

До основних бізнес-процесів належать:

– дослідження ринку та потреб споживачів (визначення потреб споживачів; вимірювання рівня задоволеності спожив; моніторинг змін на споживчому ринку; формування асортиментної політики; формування цінової політики; формування плану реалізації товарів);

– закупівля товарів (формування плану закупівель товарів; пошук постачальників; укладання договорів на постачання товарів; контроль за оформленням договорів; розміщення замовлення на постачання товарів);

– транспортування товарів (укладання договорів з оренди автомобілів; укладання договорів на транспортування товарів; підтримка транспорту на належному технічному рівні; надання інформації щодо транспорту для оперативного обліку; забезпечення збереження автотранспорту);

– зберігання товарів (організація зберігання товарів; забезпечення збереження товарів; контроль за станом складів);

– реалізація товарів (передпродажна обробка товарів; розміщення товарів у торговельному залі; розрахункове обслуговування; надання інформації про реалізацію для оперативного обліку);

До допоміжних або обслуговуючих бізнес-процесів належать:

– адміністративно господарське забезпечення (планування потреби в господарському забезпеченні; забезпечення прибирання; забезпечення МШП; закупівля й забезпечення роботи устаткування; проведення поточних ремонтів устаткування; утримання приміщень і споруд; забезпечення теплом й електроенергією; забезпечення ГММ; ремонт автотранспорту);

– інформаційне забезпечення (планування управління інформаційними ресурсами; розроблення та впровадження інформаційних систем підтримки підприємства; забезпечення зберігання та пошуку даних; забезпечення обміну інформацією; забезпечення доступу до інформації й комунікацій; оцінка й аудит якості інформації);

забезпечення безпеки (забезпечення фізичної безпеки персоналу; забезпечення інформаційної безпеки; забезпечення економічної безпеки).

До бізнес-процесів управління належать:

– стратегічне управління (проведення стратегічного аналізу; розробка стратегії розвитку підприємства; забезпечення реалізації стратегії; проведення стратегічного контролю й корегування);

– управління фінансами (фінансовий аналіз; фінансове планування; управління фінансовими ресурсами; здійснення фінансових та облікових операцій; формування фінансової звітності; управління податками; внутрішній фінансовий контроль і аудит);

– управління персоналом (підбір персоналу; ведення кадрового діловодства; навчання та розвиток персоналу; оцінка персоналу; мотивація персоналу; формування корпоративної культури);

– управління проектами розвитку (аналіз проектних ініціатив; ініціювання проекту; підбір менеджерів проекту; контроль реалізації проекту; формування звітності з реалізації проекту);

– управління бізнес-процесами та якістю (визначення бізнес-процесів; формування ключових показників ефективності бізнес-процесів; регламентація бізнес-процесів; збір інформації про функціонування бізнес-процесів; аналіз інформації про функціонування бізнес-процесів; розробка рішень із покращання бізнес-процесів; забезпечення змін бізнес-процесів) [9, с. 375–377].

Запропонована класифікація відрізняється доповненими додатковими ознаками їх поділу. Крім того, залежно від споживача результатів процесу вченим виокремлено бізнес-процеси, результати яких призначені для зовнішнього споживача, і бізнес-процеси, результати яких формуються для внутрішнього споживача. Так, на зовнішнього споживача в торгівлі спрямовані процеси, що безпосередньо пов'язані з реалізацією товарів. Переважна більшість інших процесів підприємства торгівлі орієнтована на внутрішнього споживача. Але результати деяких процесів управління, що безпосередньо не пов'язані з формуванням доданої вартості (складання фінансової та податкової звітності, фінансових документів для одержання кредитів), призначаються для зовнішніх користувачів і, таким чином, опосередковано можуть впливати на ринкову вартість підприємства.

Наведені терміни належать до теорії управління, проте в обліку є суміжні поняття, а саме: «господарська операція», «господарський процес», визначення яких наведено на рисунку 1.

Бізнес-операція	Господарська операція
Сукупність дій, які складають зміст однієї дії підприємницької діяльності [10]	Дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства [9]
Бізнес-процес	Господарський процес
Сукупність взаємопов'язаних операцій і функцій суб'єктів їх виконання, має вхід (різного роду ресурси) і вихід (кінцевий продукт) для задоволення потреб кінцевого споживача [8]	Сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання [3]

Довідка: складено автором за [7, 8, 6, 3]

Рис. 1. Визначення понять «бізнес-операція» і «господарська операція», «бізнес-процес» і «господарський процес»

Проведений аналіз досліджених понять, не дивлячись на їх однорідність під час перекладу з англійської мови, дозволяють встановити, що вони не є тотожними. Крім того, поняття «бізнес-операція» та «бізнес-процес» знаходять своє застосування в управлінні діяльністю підприємства, маркетингу та інших сферах, а поняття «господарська операція» та «господарський процес» використовуються у сфері бухгалтерського обліку та господарського контролю [8, с. 20].

Об'єктом управлінського обліку є господарська операція – найпростіша подія, яка викликає зміни споживання і, відповідно, відтворення ресурсів [5]. З набору господарських операцій складаються всі процеси. Таким чином, структуризація діяльності за рівнями «бізнес-процес–підпроцес–елемент підпроцесу–...» має бути доведена до нижнього рівня – «господар–господарська операція».

Особливостями бізнес-процесів підприємств оптової торгівлі є:

- активні операції з імпорту товарів;
- важливе значення має процес пошуку покупців;
- наявність процесів транспортування реалізованих товарів;
- відсутність операцій підготовки до продажу, викладки в торговому залі [9, с. 381].

Об'єктом управлінського обліку доходів є господарська операція, яка є обліковою операцією, тобто подією нижнього рівня. Господарська операція викликає зміни, переміщення, споживання або відтворення того або іншого ресурсу чи групи ресурсів [4].

Облікові операції підприємств торгівлі можуть бути класифіковані за типами:

- торговельні – пов'язані зі споживанням ресурсів та реалізацією товарів, які призводять до зміни їх складських запасів, визнання доходів та витрат;
- логістичні – пов'язані з рухом товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), які призводять до зміни складських запасів ресурсів;
- фінансові – пов'язані з надходженнями грошових коштів або платежами, що призводять до зміни дебіторсько-кредиторських зобов'язань тощо.

Перелік облікових операцій та їх характеристик визначається завданнями управління підприємством торгівлі. При цьому, глибина деталізації управлінського обліку має бути економічно обґрунтованою. Кожна облікова операція описується переліком характеристик, які ідентифікують таку операцію (табл. 1).

Таблиця 1

*Характеристика облікових операцій в системі управлінського обліку підприємств торгівлі*

Тип облікової операції	Характеристика облікової операції	Ідентифікація облікової операції
1	2	3
Торговельні операції		
Продаж товарів (відвантаження ТМЦ, визнання доходів та витрат)	Ким виконується операція	Структурний підрозділ
	Які товари продаються	Перелік і обсяг товарів
	Операції, супутні процесу продажу	ТМЦ, послуги
	Кому продаються товари	Контрагент-покупець
	В межах якого договору продаються товари	Договір з покупцем
Логістичні операції		
Закупівля ТМЦ	Ким виконується операція	структурний підрозділ
	Які ресурси переміщуються в процесі виконання операції	Перелік і обсяг ресурсів, що переміщуються
	В межах якого управлінського процесу виконується операція	Управлінський процес
	Згідно з яким договором закуповується ТМЦ	Договір з постачальниками
	Для якого підрозділу закуповується	Структурний підрозділ
Внутрішнє переміщення ТМЦ	Звідки переміщуються ресурси	Структурний підрозділ
	Куди переміщуються ресурси	Структурний підрозділ
	Які ресурси переміщуються в процесі виконання операції	Перелік і обсяг ресурсів, що переміщуються
	В межах якого управлінського процесу виконується операція	Управлінський процес

Закінчення табл. 1

1	2	3
Фінансові операції		
Операції, пов'язані з надходження грошових коштів	Ким виконується операція	Структурний підрозділ
	Кому проведена оплата	Контрагент
	В межах якого договору проведено платіж	Договори з контрагентами
	Сума оплати	У.о.
	Вид надходжень	Аванс, повна оплата, остаточний розрахунок
Операції, пов'язані з виплатами грошових коштів	Ким виконується операція	Структурний підрозділ
	Кому проведена оплата	Контрагент
	В межах якого договору проведено платіж	Договори з контрагентами
	Сума оплати	У.о.
	Вид надходжень	Аванс, повна оплата, остаточний розрахунок

Джерело: розроблено за [9, 4]

Між торговельно-логістичними операціями і супроводжуваними їх фінансовими операціями існує часовий лаг. Так, оприбуткування Товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) за умови відстрочення платежу (логістична операція), означає виникнення кредиторської заборгованості (фінансова операція) з подальшим її погашенням (фінансова операція).

Управлінський облік господарської операції має здійснюватися одночасно як за ресурсами, використаними у ній, так і за її результатом – відтвореним ресурсам. Тільки в цьому випадку можливі оцінка ефективності даної господарської операції та прийняття відповідних управлінських рішень.

Стаття управлінського обліку – показник бюджету найнижчого рівня, за яким здійснюється планування і облік операцій одного типу. Стаття не може бути детальнішою характеристик облікової операції, визначених довідниками управлінського обліку. В першу чергу, це стосується статей доходів, витрат та надходжень і платежів – руху грошових коштів.

Перелік статей управлінського обліку визначається інформацією, яка необхідна керівникам структурних підрозділів нижнього рівня для прийняття управлінських рішень щодо закупівель, зберігання, просування та продажу товарів у межах встановлених бюджетів.

Оскільки статті – це елементи бюджетів, розробка переліку статей має передувати розробці форм бюджетів. Перелік статей управлінського обліку визначається, в першу чергу, масивом інформації, яка необхідна менеджерам різних функціональних напрямів та рівнів.

Група статей управлінського обліку є статтею бюджету середнього або верхнього рівнів.

Взаємозв'язок облікових операцій, статей управлінського обліку і статей бюджетів утворює інформаційну систему, яка покликана забезпечувати інформацією оперативного та планового характеру менеджмент підприємства торгівлі (рис. 2).

Однією з найголовніших особливостей управлінського обліку є його орієнтованість на формування звітної інформації для оперативного управління, тобто управління діяльністю підприємства торгівлі з придбання, використання та реалізації ресурсів на всіх рівнях. Під час підготовки форм управлінської звітності визначальну роль відіграють методики перетворення даних управлінського обліку на відповідні економічні показники (наприклад, перехід від витрат звітного періоду до витрат, віднесених на результати звітного періоду).

Основою управлінського обліку в цілому, та доходів зокрема, є система довідників-кодифікаторів управлінського обліку: довідник центрів фінансової відповідальності; довідник виконуваних процесів; довідник товарів; довідник ресурсів; довідник контрагентів тощо.

Перелік довідників і склад елементів кожного з них визначається прийнятою політикою і завданнями управління, а також специфікою діяльності підприємства.

Таким чином, за допомогою довідників-кодифікаторів можна враховувати реалізацію, придбання або використання будь-якого ресурсу по кожній господарській операції. Подальше групування за кодами довідників-кодифікаторів дозволяє формувати звітні дані про доходи підприємства торгівлі в будь-яких заданих розрізах для керівників будь-яких рівнів управління.

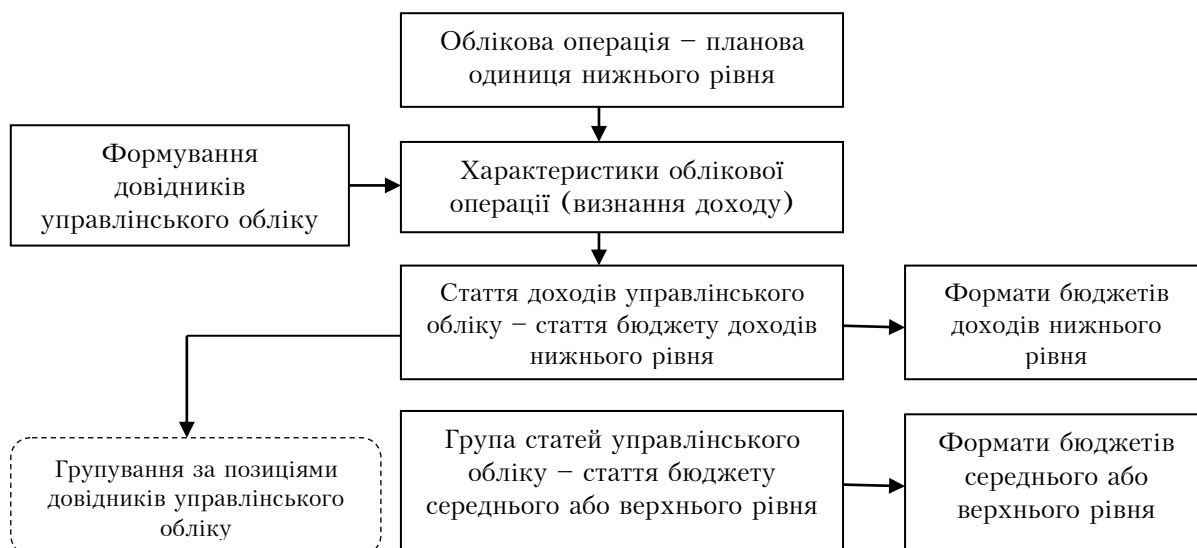


Рис. 2. Взаємозв'язок облікових операцій, статей доходів в управлінському обліку і бюджетуванні (адаптовано за [4])

Склад довідників-кодифікаторів управлінського обліку доходів значно ширше складу довідників фінансового і податкового обліку (рахунків і субрахунків), що цілком природно, оскільки у цих видів обліку різні завдання. Різні цілі управлінського та фінансового обліку обумовлюють відмінності в методології, алгоритмах і періодичності обробки даних, у вихідних формах документів. Наприклад, на підставі даних про споживання матеріальних ресурсів (управлінська звітність) в бухгалтерії проводиться їх списання (бухгалтерська звітність), але суми споживання і списання за календарним періодом можуть не співпадати – таке рішення бухгалтерії з метою мінімізації оподаткування. Проте вважається, що структура і зміст довідників фінансового і податкового обліку мають складатися з довідників-кодифікаторів управлінського обліку і логічно не суперечити їм, у зв'язку з чим постановка управлінського обліку може вимагати переробки довідників фінансового і податкового обліку.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Управління доходами на основі організації обліку за процесним підходом в управлінні підприємством торгівлі передбачає здійснення оцінки ефективності, здійснення бізнес-процесу на основі аналізу одержаних вигод та доходів.

В основі ефективного управління підприємством торгівлі покладено вирішення питань щодо організації дієвої системи управлінського обліку, який має: по-перше, відповідати управлінському підходу підприємства та враховувати інновації менеджменту торгівлі; по-друге, задовольняти запити менеджерів підприємства торгівлі. Рациональна реалізація зазначених завдань забезпечує формування інформації про доходи підприємства необхідної для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

#### Список використаної літератури:

1. *Ананьєв О.М.* Інформація, інформаційні технології і комунікації в торговому менеджменті; концепція та методологічні положення / *О.М. Ананьєв, Н.О. Макухіна* // Вісник Львів. комерц. Академії / Серія : Економіка. – 2010. – Вип. 19. – С. 236–245.
2. *Беляєва С.В.* Процесний підхід як основа операційної стратегії / *С.В. Беляєва* // Вісник Хмельницьк. нац. ун-ту. – 2009. – Т. 1. – № 3. – С. 19–22.
3. *Бичкова С.М.* Поняття «якість» в аудиті та бухгалтерському обліку / *С.М. Бичкова, Є.Ю. Ітигілова* // Аудиторські відомості. – 2005. – № 3. – С. 75–81.
4. *Дорохова С.И.* Практические рекомендации по организации управленческого учета в компаниях холдингового типа / *С.И. Дорохова* // Управление корпоративными финансами. – 2013. – № 03 (57). – С. 134–143.

5. *Иозайтис В.С.* Методологические вопросы постановки управленческого учета и формирования управленческой отчетности / *В.С. Иозайтис* // Управленческий учет и финансы. – 2009. – № 2 (18).
6. *Легенчук С.Ф.* Управління бухгалтерським документооборотом на підприємстві: аналіз основних підходів / *С.Ф. Легенчук, К.О. Дударєва* // Міжнар. бух. облік. – 2013. – № 1 (247). – С. 43–49.
7. *Ситник Г.В.* Фінанси торгівлі : монографія / *Г.В. Ситник*. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 672 с.
8. *Попов А.А.* Доходы предприятия в управленческом учете / *А.А. Попов* // Элитариум 20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.elitarium.ru/dokhody\\_upravlencheskij\\_uchet](http://www.elitarium.ru/dokhody_upravlencheskij_uchet).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV, зі змін. і допов. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / *В.Г. Швець*. – 2-ге вид. переоб. і допов. – К. : Знання, 2006. – 525 с.

#### References:

1. Ananjev, O.M. and Makukhina, N.O. (2010), "Informacija, informacijni tehnologii' i komunikacii' v trgovomomu menedzhmenti; koncepcija ta metodologichni polozhennja" [Information, information technology and communications in commercial management; concept and methodological position], *Visnyk L'vivs'koi' komercijnoi' akademii' Seryja: "Ekonomika"*, Vol. 19, pp. 236–245.
2. Bjeljajeva, S.V. (2009), "Procesnyj pidhid jak osnova operacijnoi' strategii'" [Process approach as the basis of operating strategies], *Visnyk Hmel'nyc. nac. un-tu. Seryja: "Ekonomichni nauki"*, No. 3, Vol. 1, pp. 19–22.
3. Bychkova, S.M. and Itygilova, Je.Ju. (2005), "Ponyattya "yakist'" v audyti ta bukhgalters'komu obliku" [The concept of "quality" in the audit and accounting], *Audytors'ki vidomosti*, No. 3, pp. 75–81.
4. Dorokhova, S.Y. (2013), "Praktycheskye rekomendacyu po organizacyu upravlencheskogo ucheta v kompanijah holdyngovogo typu" [Practical recommendations on the organization of management accounting in the holding-type companies], *Upravlenie korporativnymi finansami*, No. 3 (57), pp. 134–143.
5. Iozaytis, V.S. (2009), "Metodologicheskie voprosy postanovki upravlencheskogo ucheta i formirovaniya upravlencheskoy otchetnosti" [Methodological issues of management accounting and management reporting], *Upravlencheskij uchet i finansy*, No. 2 (18).
6. Legenchuk, S.F. and Dudareva, K.O. (2013), "Upravlinnya bukhgalters'kym dokumentooborotom na pidprijemstvi: analiz osnovnykh pidkhodiv" [Management accounting document circulation at the enterprise: an analysis of the main approaches], *Mizhnarodnyj bukhgalters'kyj oblik*, No. 1 (247), pp. 43–49.
7. Sytnyk, G.V. (2014), *Finansy torgivli* [Trade finance], Kyi'v. nac. torg.-ekon. un-t, Kyiv, 672 p.
8. Popov, A.A. "Dokhody predpriyatiya v upravlencheskom uchete" [Company revenues in management accounting], available at: [www.elitarium.ru/dokhody\\_upravlencheskij\\_uchet](http://www.elitarium.ru/dokhody_upravlencheskij_uchet)
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *Pro bukhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukrayini*, available at: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
10. Shvets', V.G. (2006), *Teoriya bukhgalters'kogo obliku*, 2nd ed., Znannya, Kyiv, 525 p.

ФОМІНА Олена Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, докторант Київського національного торговельно-економічного університету.

Наукові інтереси:

- розвиток теорії та методології бухгалтерського обліку;
- управлінський облік.

Тел.: (097) 399–72–53.

E-mail: [fomina504@mail.ru](mailto:fomina504@mail.ru).

Стаття надійшла до редакції 16.07.2016.