

*Л.М. БРАТЧУК, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник, провідний науковий співробітник
Національна академія аграрних наук України*

Інноваційна діяльність: теоретико-методологічні підходи до формування об'єкта обліку

Постановка проблеми. Економічне зростання країни визначається досягненнями (результатами) наукоємного виробництва, його інтелектуально-інноваційними складовими. Пріоритетність розвитку таких інноваційних процесів має бути означена у стратегічному розвитку країни, галузей, підприємств та займати відповідне місце в системі управління. Відтак, такі інформаційні запити зумовлюють необхідність формування теоретико-методологічного базису нових об'єктів обліку інноваційної діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями обліку інноваційної діяльності займалися такі вчені, як: Ф.Ф. Бутинець [2], В.М. Жук [5], С.Ф. Голов [3], Г.Г. Кірейцев, Н.М. Малюга [9], М.Г. Михайлов [10], Т.М. Сльозко [18], О.В. Сизоненко [17] та інші. Вченими ґрунтовно розкрито теоретико-організаційні й методичні складові обліку об'єктів інтелектуальної власності. Проте в сучасних умовах зі зростанням об'єктів такої діяльності назріла потреба в обґрунтуванні теоретико-методологічних підходів до визначення та систематизації об'єктів обліку інноваційної діяльності.

Мета статті – поглиблення теоретико-методологічних основ обліку інноваційної діяльності з метою розширення і формування нових об'єктів обліку інноваційної діяльності й організації застосування процедур, методів, прийомів для ефективного предметного забезпечення управління.

Для досягнення поставленої мети висвітлюються такі питання:

уточнюється зміст предмета та об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням нових інформаційних запитів;

аналізується нормативно-правове регулювання й практичне «бачення» об'єкта обліку інноваційної діяльності для визначення його теоретико-методологічних основ;

визначається зміст (місце) об'єкта обліку інноваційної діяльності в теоретико-методологічному базисі;

обґрунтовуються та розкриваються об'єкти обліку інноваційної діяльності для приватних і державних підприємств.

Виклад основних результатів дослідження. Інноваційна діяльність – це діяльність, спрямована на практичне використання та комерціалізацію результатів наукового характеру для підвищення конкурентоспроможності й зміцнення ринкових позицій суб'єкта господарювання. Вона пов'язана з одержанням нової, радикально поліпшеної продукції, технології її виробництва, організаційних форм і методів господарювання та системи управління.

З економічного погляду інноваційна діяльність – це процес, який направлений на збільшення капіталу, що реалізується через здатність створювати нову продукцію, об'єкти, технологію, процеси, а з юридичного – цей процес полягає в закріпленні права власності й прав на використання об'єктів інтелектуальної власності.

З облікового погляду інноваційну діяльність можна розглядати як продукування інформаційних ресурсів, пов'язаних з інноваційною діяльністю в обліково-аналітичній системі, в якій виокремлюється інноваційна діяльність як самостійний об'єкт бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що нині інноваційна діяльність не розглядається як окремий об'єкт бухгалтерського обліку, що призводить до ряду непорозумінь як у теорії, так і на практиці. Крім того, від якості обліково-

аналітичної інформації залежить обґрунтованість прийняття управлінських рішень, у т.ч. стосовно інноваційної діяльності. Тому розкриємо поняття об'єкта обліку інноваційної діяльності.

При цьому одним із проблемних питань є дослідження понять «об'єкт» та «предмет» бухгалтерського обліку, які б відповідали сучасним вимогам. На думку професора Я.В. Соколова, щодо предмета бухгалтерського обліку неможливо створити безперечну дефініцію, яка б відповідала періодичним нормам, оскільки вони містять неточні, двозначні й суперечливі положення. Предмет бухгалтерського обліку є результатом концептуалізації, під якою розуміють процес формування окремої галузі пізнання за допомогою понятійного апарату [19].

Взагалі, зміст предмета бухгалтерського обліку характеризується вченими як: активи (майно) підприємства, джерела утворення, їх рух і взаємовідносини, які при цьому виникають. Так, В.В. Сопко вважає, що «предметом бухгалтерського обліку є майно суб'єктів господарювання та його рух у процесі виробництва, обміну і споживання суспільного продукту, а також правові відносини (тобто, зобов'язання розрахункові, кредитні, бюджетні тощо), які виникають при цьому між суб'єктами господарювання. Під об'єктом бухгалтерського обліку автор розуміє частину цілого, тобто частину предмета» [20, с.20].

Подібний підхід до трактування предмета бухгалтерського обліку знаходимо у В. Головач. «У широкому розумінні предметом бухгалтерського обліку є не тільки майно суб'єкта господарювання і його рух у процесі суспільного виробництва, а також правові відносини з відповідними повноваженнями власника щодо володіння, користування й розпорядження майном» [4, с. 21]. На думку автора, підприємства повинні відображати у бухгалтерському обліку всі контрольовані активи, здатні генерувати грошові активи для забезпечення впевненості учасників бізнесу в доцільності зроблених інвестицій.

Визначаючи важливість запитів користувачів для формування предмета бухгалтерського обліку, С.Ф. Голов вважає, що «предметом бухгалтерського обліку є ретропер-

спективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства і його довілля, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, та власником підприємства або уповноваженим органом (посадовими особами) з урахуванням запитів інституцій» [3, с. 4]. На думку автора, з цього визначення випливає розширення предмета бухгалтерського обліку в просторі (зовнішнє середовище) й часі (майбутнє). Підтримуємо його позицію та вважаємо, що сучасний бухгалтерський облік повинен мати прогнозу (стратегічну) орієнтацію, а на формування інформаційних потоків підприємства впливають як внутрішні, так і зовнішні чинники.

Слід зазначити, що переважно вченими у визначенні об'єкта бухгалтерського обліку зазначається про предмет бухгалтерського обліку й зворотно. Зауважимо, що поняття «об'єкт» і «предмет» зв'язані між собою. Їх розглядають у діалектичному взаємозв'язку як єдність загального й одиночного. Загальне дає знання суті речей. У предметі варто розглядати окремі (індивідуальні) ознаки і (встановлені) властивості речей та явищ, фактів, які характеризуються певною визначеністю. Об'єкт є окремою частиною усвідомленої об'єктивної матеріальної реальності. Відповідно об'єкт слід розглядати як частину об'єктивно існуючого світу, а предмет – як суб'єктивно встановлені властивості об'єкта, існування яких є ймовірним і таким, що може бути пізнаним.

Щодо поняття об'єкта бухгалтерського обліку, то науковці визначають його як активи, власний і залучений капітал, доходи, витрати й фінансові результати. Всі вони виступають також об'єктами оцінки в бухгалтерському обліку, тобто підлягають вартісному вимірюванню з метою ведення бухгалтерського обліку. Так, Ф.Ф. Бутинець вважає, що «об'єктами бухгалтерського обліку є явища і процеси, що мають відношення до діяльності підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах» [2].

Н.М. Малюга доводить, що під об'єктом слід розуміти частину цілого, тобто частину предмета. Незважаючи на те, що даний факт не відповідає теорії наукового пізнання, він закріпився в теорії бухгалтерського обліку [9].

Слід зазначити, що предмет і об'єкти бухгалтерського обліку обмежуються рамками суб'єкта господарювання. Так, облік господарської діяльності для суб'єктів підприємницької діяльності та небюджетних неприбуткових регулюється національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО). А для суб'єктів не підприємницької діяльності (крім небюджетних неприбуткових організацій) – національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі (НП(С)БОДС). Щодо останніх, то вони мають право проводити діяльність підприємницького характеру. Крім того, їхня система обліку «наділена» певними своєрідними функціями, положеннями, характерними для бюджетної сфери і, відповідно, специфічними об'єктами обліку. Проте серед учених немає єдиного підходу до тлумачення об'єкта й предмета бухгалтерського обліку для бюджетних установ.

Так, В.І. Лемішовський зазначає, що «предметом бухгалтерського обліку є майно (капітал), джерела формування майна (капіталу) та господарські процеси установи. Об'єктами бухгалтерського обліку є господарські засоби (капітал), джерела формування господарських засобів (капіталу), господарські процеси» [8, с. 86].

Предметом обліку в бюджетних установах є господарські засоби за їх складом і розміщенням, за джерелами їх формування та призначенням у процесі невиробничого споживання. Об'єктом обліку є доходи і витрати бюджетних установ; фонди й резерви, що створюються в них у процесі виконання кошторису; витрати на утримання бюджетних установ і організацій; кошти в касі та на рахунках у банку й інші активи і зобов'язання [10, с. 10].

На думку Ф.Ф. Бутинця, предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах є діяльність, спрямована на виконання функцій держави [1, с.7]. С.В. Свірко під предметом бухгалтерського обліку в бюджетних установах розглядає діяльність бюджетної установи, що спрямована на виконання функцій держави [16, с.9].

Заслужують на увагу пропозиції В.М. Жука щодо визначення об'єктів обліку,

які ґрунтуються на інституціональній парадигмі й теорії бухгалтерського обліку. На його думку, об'єкти обліку змінюються відповідно до інституційних запитів. Змінюються інститути – змінюються запити на облікову інформацію. Тому об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, що знаходять окреме відображення в системі бухгалтерського обліку і являють собою інформаційну цінність у цілому для всіх користувачів, або вибірково для їхніх груп чи індивідумів. Предметом бухгалтерського обліку є вивчення природи забезпечення довіри, поняття й управління соціально-економічних просторів. Предмет бухгалтерського обліку зосереджується на вивченні своєї інституційної сутності та задоволення зовнішніх інституційних запитів на інформацію за допомогою професійної інтерпретації фактів і явищ життєдіяльності суб'єктів господарювання [5, с. 242].

Так, з одного боку, слід відзначити про взаємозв'язок та вплив інституціонально-економічних параметрів і процесів на відображення господарських операцій в обліку, а з іншого – бухгалтерський облік найповніше виконуватиме поставлені завдання, відповідаючи на інформаційні запити інституцій.

Це дає змогу розглядати предмет бухгалтерського обліку як сукупність (акумулявання) та продукування інформаційних ресурсів, які мають стратегічну направленість і стосуються процесів та явищ господарської діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням інституційних запитів. У бюджетних установах такі процеси та явища охоплюють весь спектр їх визначеної та перспективної життєдіяльності, спрямованої на виконання поставлених бюджетних функцій і завдань; пов'язані з використанням бюджетних коштів у розрізі загального та спеціального фондів, виконанням кошторисів тощо.

Об'єктом бухгалтерського обліку вважаємо кількісні та якісні параметри реальних фактів і дій господарської діяльності підприємства, які відображені в системі бухгалтерського обліку з урахуванням інформаційних (інституційних) запитів. Об'єкти обліку бюджетних установ – це кількісні та якісні параметри реальних фактів і дій щодо бюджетно-цільового використання ресурсів

та створення відповідних цінностей, зокрема інтелектуальних, виробничих, соціальних, у системі бухгалтерського обліку.

Зазначимо, що нині немає однозначності щодо визначення об'єктів обліку інноваційної діяльності на законодавчому рівні. Водночас відсутнє «бухгалтерське розуміння» об'єктів обліку інноваційної діяльності серед науковців і практиків.

Обов'язковим елементом інноваційної діяльності є одержання права використання результату інтелектуальної власності. Об'єкти права інтелектуальної власності у процесі господарської діяльності набувають статусу нематеріальних активів, тобто виступають активами й відображаються в бухгалтерському обліку.

Перелік об'єктів права інтелектуальної власності визначений у Цивільному кодексі України, а об'єктів інноваційної діяльності – в Законі України «Про інноваційну діяльність». Дані об'єкти відмінні за видами та змістовним наповненням. Положення П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [15] і НП(С)БОДС 122 «Нематеріальні активи» [11] (для державного сектору) регламентують ведення бухгалтерського обліку ідентифікованих нематеріальних активів за визначеними групами прав на них, які майже ідентичні. В П(С)БО 8 права на комерційні позначення, авторське право та суміжні з ним права, права на об'єкти промислової власності доповнені ознакою «крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті». В НП(С)БОДС 122 зазначено про виключення права постійного користування земельною ділянкою, яке раніше визнавалось об'єктом бухгалтерського обліку в державних підприємствах.

Слід зауважити, що обліку підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а права на них. Проте ці права наділені ознакою «доступності» на використання об'єктів інтелектуальної власності. Право за своєю природою не може бути ресурсом і, відповідно, активом. При цьому виникає питання правомірності визнання об'єктів права інтелектуальної власності як об'єктів обліку.

Сучасна практика показує, що більша частина результатів інноваційної діяльності, які втілені в неідентифіковані нематеріальні активи (їх називають невідчутні активи),

знаходиться поза сферою бухгалтерського обліку. Адже за національними стандартами, як уже зазначалося, обліку підлягають нематеріальні ресурси, які можуть бути ідентифікованими. А згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи» деякі з неідентифікованих нематеріальних активів визнаються об'єктами обліку.

Отже, однією із причин проблемності облікового забезпечення інноваційної діяльності є ігнорування неідентифікованих (невідчутних) нематеріальних активів як окремих об'єктів обліку. Як вихід із такої ситуації та з метою забезпечення інвесторів інформацією про вартість компанії, М.З. Николок обґрунтовує необхідність відображення в обліку всіх нематеріальних активів і пропонує структуризовані критерії їх визнання [12, с. 276-277].

Н.В. Курган, Г.С. Лучанінова пропонують враховувати витрати на створення неідентифікованих нематеріальних активів у підсистемі стратегічного управлінського обліку [6, с. 242]. Зазначений підхід, з одного боку, надає бухгалтерському обліку додаткову роль та не дає можливості сформувати єдину методологію обліку інноваційної діяльності як окремої специфічної категорії. А з іншого боку – така модернізація системи бухгалтерського обліку поєднанням інструментів бухгалтерського й стратегічного управлінського обліку може бути найпридатнішою для прийняття тактичних і стратегічних рішень у підприємстві щодо інноваційної діяльності в сучасних умовах. Тобто розв'яже проблему обмеженості інноваційної інформації для прийняття управлінських рішень.

Більшість авторів при визначенні об'єктів обліку інноваційної діяльності зосереджують увагу на формуванні та обліку інноваційних витрат. Із цього приводу Ю.В. Пікуш зазначає, що об'єктами обліку інноваційної діяльності є не лише витрати (на підготовку й освоєння виробництва нової продукції, капітальні, поточні). Бухгалтерському обліку підлягають матеріальні, трудові, фінансові ресурси, які забезпечують інноваційну діяльність, кількісні та якісні параметри нової продукції, доходи, фінансові результати [14].

Заслужують на увагу пропозиції П.Ю. Курмаєва, О.М. Матроса стосовно формування об'єктів обліку інноваційної діяльності щодо розділів активу форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і витрат інноваційного характеру форми № 2 звіт про фінансовий результат (Звіт про сукупний дохід)» [7].

Взагалі, здійснення будь-якої діяльності, в т.ч. інноваційної, пов'язано з бізнес-процесами, які відбуваються в підприємстві та спрямовані на виконання певних завдань і одержання відповідних результатів. «Структура інноваційної діяльності включає такі послідовні процесуальні компоненти: потреба – мотив – ціль – завдання – технології (зміст, форми, методи і засоби) – дії – результат, які запропоновано в [13]. При цьому важливу роль відіграє мета, яку поставило перед собою підприємство. Тобто інноваційна діяльність повинна відповідати визначеній внутрішній політиці та стратегічній направленості підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Отже, інноваційна діяльність здатна відображати інноваційний потенціал підприємства і є основним індикатором ефективності бізнесу. Посилення інноваційної активності

та інноваційних бізнес-процесів у країні, в підприємстві пов'язано з новими інституційними запитами. Під впливом таких нових запитів трансформуються складові облікової методології, формуються нові об'єкти обліку і, відповідно, об'єкти обліку інноваційної діяльності. Проте, як зазначалося, немає відповідного нормативно-правового регулювання процесів обліку інноваційної діяльності. У зв'язку з цим нами запропоновано теоретико-методологічні основи обліку інноваційної діяльності та визначено об'єкт обліку цієї діяльності (рис.1).

Основою цього теоретико-методологічного базису як організаційної складової є орієнтація суб'єктів господарювання на досягнення стратегічної цілі в інноваційній сфері. Вона визначається інформаційними запитами внутрішніх і зовнішніх користувачів та впливає на формування цих запитів. Сприйняття таких інформаційних викликів позначається на методологічних складових обліку інноваційної діяльності. Саме такі запити розширюють зміст об'єктів обліку інноваційної діяльності й формують нові її об'єкти обліку, які повинні мати відповідний методологічний інструментарій.

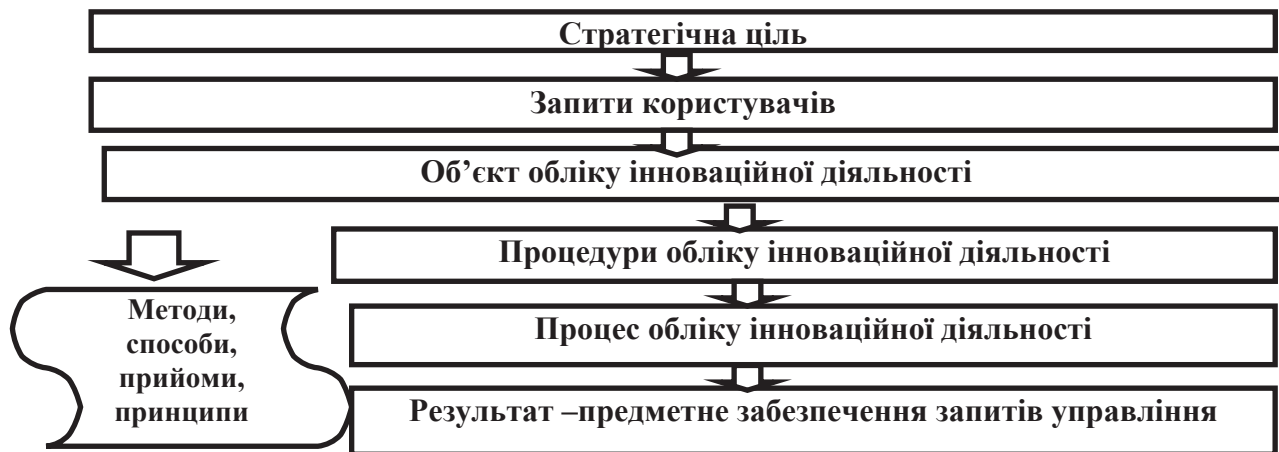


Рис. 1. Теоретико-методологічні основи обліку інноваційної діяльності

Джерело: Розроблено автором.

Наприклад, нові змістовні наповнення поняття «інноваційна діяльність» і пов'язані з цією діяльністю інноваційні зміни, результати («інновації», «інноваційний продукт», «інноваційна продукція»), які мають науковий характер та є результатами інтелектуальної, творчої діяльності, розширюють об'єкти обліку інноваційної діяльності. При цьому фор-

мування об'єктивних складових обліку інноваційної діяльності напряму залежить від продукування (ідентифікування) інформації про ці специфічні об'єкти у різних суб'єктів господарювання, зокрема у бюджетних установах чи приватних підприємствах.

Обробка інформації об'єктів обліку інноваційної діяльності забезпечується мето-

логічними інструментами, якими є методи, принципи, прийоми, способи тощо. Це є облікова процедура бухгалтерського обліку. Під нею слід розуміти систему послідовної обробки господарських фактів і процесів відповідно до бухгалтерських правил. Відображення фактів та процесів через елементи методу бухгалтерського обліку – облікова процедура в методичному аспекті.

„В організаційному аспекті облікова процедура – це обліковий процес, в основу якого покладено організацію облікових робіт (створення бухгалтерії, розподіл функцій для кожного окремого бухгалтера) починаючи від збору первинних даних і закінчуючи одержанням балансу та звітності. Отже, бухгалтерська процедура є цілісним комплексом облікових операцій і дій методичного й організаційного характеру, які знаходяться в нерозривному взаємозв'язку і взаємозалежності» [18, с. 36].

Принципи, способи, методи й процедури бухгалтерського обліку є складовими облікового процесу. Такий процес має динамічний характер, пов'язаний із формуванням, змінами (розвитком) інформаційних потоків

у системі бухгалтерського обліку та їх представлення через фінансову звітність у межах окремих суб'єктів господарювання.

Тому механізм теоретико-методологічного базису обліку інноваційної діяльності слід розглядати як сукупність принципів, прийомів, способів, методів, які через формування облікових процедур забезпечують обліковий процес інноваційних операцій у підприємстві. Запропоновані основи організації й методологічних інструментів обліку інноваційної діяльності уможливають предметно забезпечити запити управління на всіх рівнях.

Водночас на основі проведених досліджень зроблено висновок, що формування об'єктів обліку в підприємстві залежить від характеру (мети) здійснюваних інноваційних операцій, джерел фінансування інноваційних проектів у суб'єктів інноваційної діяльності. При цьому означено про виокремлення різних об'єктів обліку в різних суб'єктів господарювання. Це дало змогу розкрити об'єкти обліку інноваційної діяльності у наукових установах і приватних підприємствах (рис. 2).

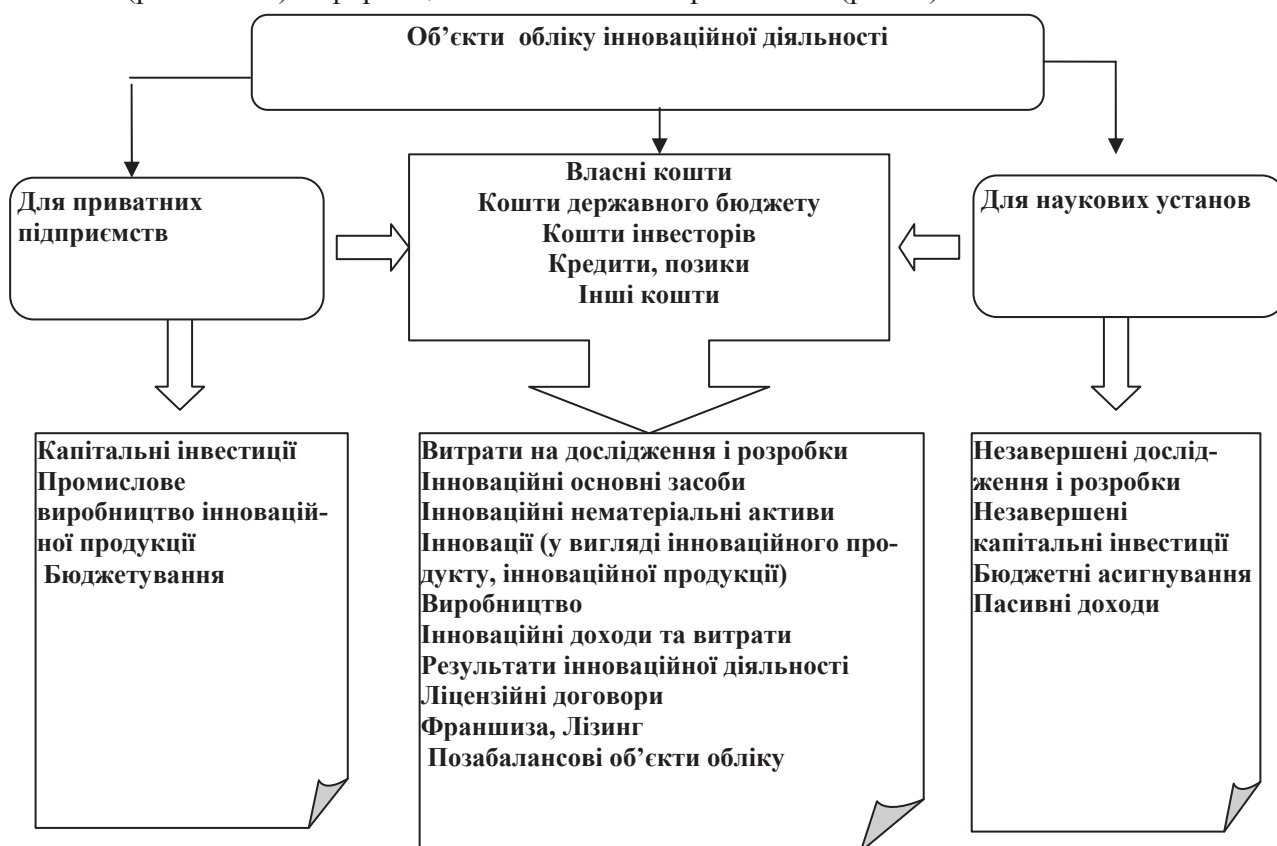


Рис. 2. Об'єкти обліку інноваційної діяльності для приватних і наукових установ (власне бачення автора)

Висновки. Об'єктами обліку є кількісні та якісні параметри реальних процесів і явищ господарської діяльності, які знаходять відображення в системі бухгалтерського обліку з урахуванням інформаційних запитів. Виходячи з важливості інноваційної діяльності, особливо для наукової сфери, зі стратегічної інноваційної націленості підприємства й інституційних інформаційних

запитів впливає пріоритетність саме цього об'єкта обліку інноваційної діяльності. Тому об'єкт обліку інноваційної діяльності повинен мати реальний методологічний інструментарій. А виділені його складові визначають необхідність уточнення та розробки моделі обліку інноваційної діяльності, її методів і принципів.

Список використаних джерел

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в бюджетних установах : навч. посіб. / Ф.Ф. Бутинець, С.Л. Береза, І.В. Жиглей, Н.М. Малюга та ін. – Житомир : ПП «Рута», 2004. – 448 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку [Текст]: підруч. / Ф. Ф. Бутинець. – Вид. друге, доп. і перероб. – Житомир : ПП"Рута", 2000. – 638 с.
3. *Голов С.* Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С.2-13.
4. *Головач В.* Правова природа бухгалтерського обліку та її значення для його вдосконалення / В. Головач // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – №10. – С. 13-22.
5. *Жук В.Н.* Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [моногр.] / В.Н. Жук. – К.: Аграрна наука, 2013. – 408 с.
6. *Курган Н.В.* Стратегічний управлінський облік нематеріальних результатів інноваційної діяльності підприємства і витрат на їхнє створення / Н.В. Курган., Г.С. Лучанинова // Бізнесінформ. – 2012. – №11. – С. 241-245 .
7. *Курмасв П.Ю.* Аналіз інноваційної діяльності та її обліково-аналітичне забезпечення / П.Ю. Курмасв, О.М. Матрос // Економіка. Фінанси. Право. – 2015. – №10. – С.21-24.
8. *Лемішовський В.І.* Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування : навч. посіб. / за ред. В.І. Лемішовського. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1104 с.
9. *Малюга Н.М.* Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: моногр. / Н. М. Малюга; Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2005. – 548 с.
10. *Михайлов М.Г.* Бухгалтерський облік у бюджетних установах: [навч. посіб.] М.Г. Михайлов, М.І. Телегунь, О.П. Славкова. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 384 с.
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 “Нематеріальні активи”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України №1202 від 12.10.2010 [Електронний ресурс]//Верховна Рада України. – Офіц. веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
12. *Николюк М.З.* Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку: нові підходи до класифікації та визнання / М.З. Николюк // Міжнар. зб. наук. праць. – Вип. 2 (11). – С. 270-277.
13. *Новиков А.М.* Методология: [моногр.] / А.М. Новиков, Д.А. Новиков. – М.: СИНТЕГ. – 668 с.
14. *Пікуш Ю.В.* Інноваційна діяльність як об'єкт бухгалтерського обліку / Ю.В. Пікуш; "Львівська політехніка". – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=58956>.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 242 від 18.10.99 [Електронний ресурс]//Верховна Рада України. – Офіц. веб-сайт. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
16. *Свірко С.В.* Бухгалтерський облік і прийняття рішень у бюджетних організаціях : навч.-метод. посіб. / С.В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2000 – 188 с.
17. *Сизоненко О.В.* Облік, контроль і аналіз операцій з нематеріальними активами: автореф. дис. канд. екон. наук: спец.: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.В. Сизоненко. – К., 2011. – С. 4.
18. *Сльозко Т.* Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи / Т. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 31–36.
19. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб.пособие для вузов] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит Юнити, 1996. – 638 с.
20. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: [навч. посіб.]. – 3-тє вид., перероб. і доп. / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.

Стаття надійшла до редакції 18.08.2016 р.

* * *