



ОБЛІКОВІ ТЕОРІЇ ХІХ СТОЛІТТЯ: ЗАПОЗИЧЕННЯ ІДЕЙ

Гуцайлюк З. В.,

доктор економічних наук, професор, Національний університет «Львівська політехніка»

А Розглянуто зміст окремих теорій бухгалтерського обліку ХІХ століття як в контексті їх наукової цінності, так і з позицій можливостей використання у сучасних наукових дослідженнях. За результатами критичного аналізу літературних джерел розкрито відмінності між поняттями «загальна теорія бухгалтерського обліку» та «облікові теорії», описано суттєві моменти тих облікових теорій, які або недостатньо вивчені, або мають у зв'язку з теперішнім рівнем розвитку науки про бухгалтерський облік перспективу на подальше дослідження.

При цьому особлива увага приділена обліковим теоріям, автори яких проживали на теренах колишньої Росії, хоч дослідження розпочато із здобутків італійської бухгалтерії. Саме італійська бухгалтерська школа у ХІХ столітті була найактивнішою у розвитку теорії. Звернуто увагу на тезу представників тосканської школи – розробників логісмографії («логос» – розум, «графія» – опис) про те, що облік кошторису та облік майна у бюджетних підприємствах не можуть вестися за принципами традиційної подвійної комерційної бухгалтерії.

Більш того, осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку в контексті з дослідженням облікових теорій має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, які діють у країнах зі сталою ринковою економікою, а й на критичному аналізі пропозицій провідних вчених-економістів з колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період.

Очевидно, що дати повну характеристику всіх наукових теорій у цій публікації неможливо. Насамперед пропонується звернути увагу на наукові вчення Ф. В. Єзерського, Е. Е. Фельдгаузена, Н. І. Попова, А. К. Роцановського, Л. І. Гомберга та інших.

К теорія, теорії, загальна теорія бухгалтерського обліку, облікові теорії.

УЧЕТНЫЕ ТЕОРИИ ХІХ ВЕКА: ЗАИМСТВОВАНИЕ ИДЕЙ

Гуцайлюк З. В.,

доктор экономических наук, профессор, Национальный университет «Львовская политехника»

А Рассмотрено содержание отдельных теорий XIX столетия как в контексте их научной ценности, так и с позиций возможностей использования в современных научных исследованиях. По результатам критического анализа литературных источников раскрыты различия между понятиями «общая теория бухгалтерского учета» и «учетные теории», описаны существенные моменты тех учетных теорий, которые или недостаточно изучены, или имеют в связи с современным уровнем развития науки о бухгалтерском учете перспективу на дальнейшее исследование.

При этом особое внимание уделено учетным теориям, авторы которых проживали на территории тогдашней России, хотя исследование начато с достижений итальянской бухгалтерии. Именно итальянская бухгалтерская школа в XIX веке была наиболее активной в развитии теории. Обращено внимание на тезис представителей тосканской школы – разработчиков логисмографии («логос» – ум, «графия» – описание) о том, что учет сметы и учет имущества на бюджетных предприятиях не могут вестись по принципам традиционной двойной коммерческой бухгалтерии.

Более того, осмысление направлений трансформации системы бухгалтерского учета в контексте исследования учетных теорий должно базироваться не только на автоматическом перенесении основных его принципов, действующих в странах со стабильной рыночной экономикой, но и на критическом анализе предложений ведущих ученых-экономистов бывшего Советского Союза, а также тех, научная деятельность которых осуществлялась в досоветский период.

Очевидно, что дать полную характеристику всех научных теорий в этой публикации невозможно. В первую очередь предложено обратить внимание на научные учения Ф. В. Езерского, Э. Э. Фельдгаузена, Н. И. Попова, А. К. Роцановского, Л. И. Гомберга и других.

К теория, теории, общая теория бухгалтерского учета, учетные теории.

ACCOUNTING THEORIES OF THE 19TH CENTURY: BORROWING IDEAS

Hutsailiuk Z. V.,

Doctor of Economics, Professor, Lviv Polytechnic National University

A The article investigates the essence of separate theories of accounting in the 19th century in the context of their scientific value and from position of possibilities of usage in modern scientific research. Using the results of critical analysis of literary sources, the article discloses differences between the concepts of «general theory of accounting» and «accounting theories», describes fundamental moments of those accounting theories that have not been properly investigated or will be investigated concerning the current level of development of accounting science.

At the same time, the particular attention was paid to accounting theories, the authors of which lived in former Russia, however, the investigation started from the achievements of Italian accounting. The Italian accounting school was the most active in the development of its theory in the 19th century. The article pays attention to the thesis of representatives of the Tuscan school – developers of logismography (logos – mind, graphic - description) about the fact that the accounting for estimates and property at budget-supported enterprises can't be done according to the principles of traditional double commercial accounting.

Moreover, the comprehension of directions of transformation of the accounting system in the context of investigation of accounting theories must be based not only on the automatic transition of its main principles that act in countries with sustainable market economy,

but also on the critical analysis of proposals of prominent scholars-economists from former Soviet Union, and those, whose scientific activity refers to pre-Soviet period.

It is obvious that it is impossible to characterize full characteristics of all scientific theories in this publication. Firstly, the author proposes to pay attention to scientific works of F. V. Yezerskyi, E. E. Feldhauzen, N. I. Popov, A. K. Roshchanovskyi, L. I. Gomberg and others.

▣ *theory, theories, general theory of accounting, accounting theories.*

Постановка проблеми. Формування в Україні повноцінної ринкової економіки неможливе без одночасного переосмислення діяльності практично всіх функціональних служб господарюючих суб'єктів. Тому що індустріальне суспільство, побудоване на інформації, у свою чергу вимагає нових підходів до її формування та визначення критеріїв якості. У цьому контексті об'єктом особливої уваги стає бухгалтерський облік як основна інформаційна база, як центр інформаційного забезпечення виробничо-фінансової діяльності господарюючих суб'єктів. Зафіксована в ньому за допомогою спеціальних методичних і технічних прийомів інформація після певного переформатування становить основу інформаційного забезпечення управління економікою як на мікро-, так і на макрорівні.

Як справедливо зазначає відомий російський вчений-економіст, професор В. Ф. Палій, «інформаційна економіка змінює не лише характеристику виробництва й економічних відносин, а й самі інформаційні технології, що мають безпосередній вплив на бухгалтерський облік, а, відповідно, на концепції, які покладені в основу його теорії» [1, с. 5–6]. Не дивно, що в процесі реформування старої системи бухгалтерського обліку особлива увага як вчених-економістів, так і економістів-практиків була зосереджена на аналізі досвіду організації системи обліку і контролю в зарубіжних країнах з розвинутою ринковою економікою. Разом з тим осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, які діють в країнах зі сталою ринковою економікою, а насамперед на критичному аналізі пропозицій провідних вчених-економістів часів колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період.

Йдеться насамперед про основні облікові теорії, під якими, за затвердженням А. М. Галагана, розуміють «...сукупність роздумів, які пояснюють ті чи інші технічні прийоми облікової практики, звідси випливає, що обліковою теорією є саме вчення, мета якого полягає в тому, щоб дати принципове обґрунтування певним технічним прийомам, використовуваним у практиці рахівництва; відповідно, до завдань тієї чи іншої

облікової теорії завжди входить пояснення та принципове обґрунтування таких технічних прийомів, як записи на рахунках, складання перевірного балансу, записи по колективних та елементарних рахунках тощо» [2, с. 13].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами аналізу основних теорій бухгалтерського обліку минулих століть займалися такі відомі українські та зарубіжні економісти, як: С. Ф. Легенчук, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов та інші.

Метою статті є дослідження суті основних теорій бухгалтерського обліку XIX століття з виробленням рекомендацій щодо використання ідей окремих з них під час проведення нових наукових пошуків стосовно подальшого розвитку бухгалтерської науки.

Виклад основного матеріалу. Дослідження проблеми змісту поняття «облікова теорія» логічно розпочинати з визначення суті таких категорій, як «теорія» та «економічна теорія». Теорія (дослівно з грецької – розгляд, дослідження) – це система ідей чи принципів. Вона тлумачиться як вчення, а також як форма синтетичного знання, в межах якого окремі поняття, гіпотези та закони втрачають попередню автономність і стають елементами цілісної системи. В теорії одні судження виводяться з інших на підставі правил логічного висновку. Теорія формулюється, розробляється та перевіряється у відповідності з науковим методом. Коли всі її положення підтверджені чіткими науковими дослідженнями, теорія стає науковою констатацією. Спосіб прогнозування – важливий наслідок теоретичної побудови [3].

В процесі досліджень у сфері бухгалтерського обліку науковці, часто не до кінця усвідомлюючи, змішують такі поняття, як теорії обліку, облікові теорії, наукові гіпотези, моделі бухгалтерського обліку, облікова система тощо. Найбільш поширене тлумачення облікової теорії пов'язане з формуванням такої послідовності міркувань, яка у своїй сукупності обґрунтовує та пояснює закон подвійності відображення господарських операцій і безпосередньо метод подвійного запису. Разом з тим, оскільки бухгалтерський облік розвивається в органічній єдності з розвитком технічних

можливостей комп'ютерної техніки, то й технічна первинна фіксація даних, їх подальше формування у систематизовані інформаційні потоки з метою подальшого використання у підготовці обґрунтованих управлінських рішень цілком лягає на останню. Однак методологія, методика й організація процесу формування інформаційної облікової системи є одним з основних напрямів розвитку теорії бухгалтерського обліку. Разом з тим, як зазначає провідний представник австралійської бухгалтерської науки професор Р. Дж. Чемберс, «...досить важко встановити, що слід розуміти під теорією в такій сфері, як бухгалтерський облік. Слово «теорія» може використовуватися для пояснення систематичного розкриття правил чи системи ідей і тверджень, що пояснюють групу фактів та явищ чи суб'єкта знання стосовно мистецтва, на відміну від його практики» [4, с. 590]. Можливо, через це в економічній літературі існує чимало різних тлумачень цього поняття. Детальне вивчення їх суті, незалежно від періоду появи, може принести користь при формуванні нових концепцій облікових інформаційних систем.

Розглядаючи суть теорії обліку, передусім слід визначити, що розуміють під цим поняттям, оскільки аналіз праць вітчизняних та зарубіжних дослідників дозволив встановити, що їх погляди стосовно розуміння суті теорії обліку значно різняться. Так, М. В. Глаутье та Б. Андердоун зазначають, що слово «теорія» використовується в обліковій літературі в якості різних рівнів, а згадування про «теорію обліку» може означати лише спекулятивні інтерпретації чи емпіричні пояснення без зазначення конкретного рівня теорії [5, с. 19]. Досліджуючи зазначені питання, професор С. Ф. Легенчук дійшов висновку, що специфіка розуміння теорії бухгалтерського обліку обумовлюється радянським походженням облікової науки, закладеної радянськими вченими, дослідження яких були спрямовані на удосконалення предметно-методологічних і функціональних особливостей розвитку бухгалтерського обліку. Тому така предметно-методологічна організація бухгалтерських досліджень радянських вчених і зумовила нинішній підхід до розуміння теорії бухгалтерського обліку в Україні [6, с. 72].

Щоправда, професори Я. В. Соколов та В. Я. Соколов пояснюють існування такого підходу тим, що використання слова «теорія» відбувається заради спрощення, а насправді йдеться про множину теорій [7, с. 223].

Однак, як на наш погляд, проблема в іншому – у невизначеності взаємовідносин і взаємозв'язку

між поняттями «теорія» і «теорії». Очевидно, що автори, оперуючи поняттям «теорія», мали на увазі так звану загальну теорію бухгалтерського обліку, котра складається з певних визначень чи постулатів. Саме вони в цілому й формують загальну систему бухгалтерського обліку як науки і як виду практичної діяльності. Тобто, на відміну від першого глобального поняття, облікові теорії є локальними елементами (частинами) загальної теорії бухгалтерського обліку. Як правило, вони об'єднують певні групи невирішених наукових проблем. Вказане тлумачення має право на існування, незважаючи на той факт, що на останній міжнародній науково-практичній конференції у Національному університеті «Львівська політехніка» («Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства», 27–28 квітня 2017 р.) один з учасників заходу назвав загальну теорію бухгалтерського обліку «совдепією». Зазначене навряд чи можна сприймати серйозно, оскільки це поняття вже давно стало постулатом, і ще у 1981 році вже згадувані В. Ф. Палій і Я. В. Соколов у фундаментальній публікації детально розглянули проблеми системного підходу до бухгалтерського обліку, його інформаційної структури та інформаційного забезпечення, моделювання тощо саме з позицій загальної теорії.

Очевидно, що поняття «теорія» як категорія насамперед пов'язане з поняттям «наука», оскільки її формування можливе лише в контексті вирішення основних наукових фундаментальних досліджень. Разом з тим, на думку С. Ф. Легенчука, «Наука як така не є тотожною науковій теорії, оскільки наукова теорія – лише одна із теоретичних складових науки. Наукові теорії повинні пояснювати сутність явища, що вивчається, іноді навіть з різних позицій, а наука покликана пропонувати механізми реалізації одержання знань в людській діяльності. У складі науки також є компоненти, які відповідають за вивчення самих наукових теорій, їх принципів, методів, категорій, властивостей» [6, с. 95].

Однією із невирішених на сьогодні проблем розвитку теоретичної сфери бухгалтерського обліку є класифікація бухгалтерських теорій. У загальному вираженні класифікація – це розподіл об'єктів, назв за класами, групами, розрядами, в процесі чого в межах однієї групи формуються однорідні за економічним змістом об'єкти. Можливість її побудови базується на основі розуміння бухгалтерського обліку як системи наукових теорій, що передбачає здійснення синтезу бухгалтерського наукового знання другого порядку, що свідчить про зрілість бухгалтерського обліку як

науки. З підходу С. С. Розової [8, с. 3] стає дедалі більш зрозуміло, що успішний гносеологічний та методологічний аналіз сучасного стану і тенденцій розвитку бухгалтерського обліку неможливий без виокремлення і спеціального дослідження класифікаційної проблеми як особливого елемента бухгалтерського обліку як науки.

Наукові дослідження щодо класифікації облікових теорій XIX століття велись, на наш погляд, одночасно з формуванням їх засад як окремої науки, яка у XIX столітті дістала назву рахункознавства. Вважається, що саме у 1892 році відомий російський бухгалтер Є. Є. Сіверс запропонував вважати рахунковедення практичною діяльністю, а рахункознавство – наукою про облік [2, с. 10]. Очевидно, що в XIX столітті бухгалтерський облік вже розвивався як окрема наука. Видатний італійський вчений Дж. Чербоні вважає, що виникнення та розвиток наукової бухгалтерії починаються з 1840 року [9].

При цьому слід зазначити, що саме італійська бухгалтерська школа у XIX столітті була найактивнішою у розвитку теорії. «Батьком» бухгалтерської науки, за визнанням більшості тогочасних економістів, став засновник ломбардської школи Ф. Вілла. Суть своїх поглядів Вілла сформулював так: «рахівництво, якщо застосовувати цей термін у широкому сенсі слова, включає в себе набір економічних та адміністративних знань, необхідних для мистецтва вести книги: мета рахівництва полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей, що знаходяться в господарстві до початку будь-якого періоду; далі мета рахівництва полягає в тому, щоб відзначати передбачувані доходи і витрати у зв'язку з заповненими доходами та витратами». При цьому об'єктом обліку Вілла вважав не правові відносини, а матеріальні або грошові цінності, у зв'язку з якими виникають ці відносини. Бухгалтерський облік згідно з його теорією виступав як комплексна економіко-правова дисципліна, при цьому Ф. Вілла підкреслював, що йдеться не просто про юриспруденцію, а про адміністративне право [5].

Необхідно звернути увагу на тезу представників тосканської школи – розробників логісмографії («логос» – розум, «графія» – опис) про те, що облік кошторису та облік майна у бюджетних підприємствах не можуть вестися за принципами традиційної подвійної комерційної бухгалтерії. Тому, як вважав видатний італійський вчений Дж. Чербоні, потрібен синтез, який би й вирішив це завдання [10, с. 118–119]. Очевидно, що зазначене не можна сприймати однозначно позитивно,

потрібні додаткові дослідження. Принаймні більшість сучасних економістів виступають за використання однакових засад ведення обліку діяльності господарюючих суб'єктів, незалежно від джерел їх фінансування.

Водночас осмислення напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку в контексті з дослідженням облікових теорій має базуватися не лише на автоматичному перенесенні основних його принципів, які діють у країнах зі сталою ринковою економікою, а й на критичному аналізі пропозицій провідних вчених-економістів з колишнього Радянського Союзу, а то й тих, наукова діяльність яких припадає на дорадянський період.

Очевидно, що дати повну характеристику всіх наукових теорій у цій публікації неможливо. Насамперед пропонуємо звернути увагу на наукові вчення Ф. В. Єзерського, Е. Е. Фельдгаузена, Н. І. Попова, А. К. Рощановського, Л. І. Гомберга та інших.

Самоук в економіці Ф. В. Єзерський мав би зацікавити сучасних вчених не лише як автор так званої «потрійної бухгалтерії» (надходження – витрати – залишок), а й насамперед формуванням нових завдань бухгалтерського обліку: визначення за допомогою облікових записів результатів господарської діяльності на будь-яку дату, органічна єдність синтетичного й аналітичного обліку, досягнення внутрішнього контролю шляхом попередньо заданого в обліку збігу контрольних сум тощо.

У 1912 році на міжнародному конгресі бухгалтерів, який проходив у бельгійському Шарлеруа, потрійна форма рахівництва одержала всесвітнє визнання і була рекомендована до вивчення та використання одночасно з логісмографією Дж. Чербоні та статмографією Е. Пізані. При цьому ставлення до Ф. В. Єзерського серед сучасників було різним: одні вважали його «Колумбом» бухгалтерського обліку, інші – шарлатаном. Очевидно, що вчення Ф. В. Єзерського не пройшло випробування часом, хоч у нього й були послідовники (зокрема, І. П. Шмельов зі своєю новою четвертною бухгалтерією). З точки зору науковості ця теорія, звичайно, має право на існування. Однак, на наш погляд, перспектив подальшого дослідження нема. Подвійний запис – винятково позитивна ідея, породження якої пов'язане насамперед з потребами практики, і нічого кращого людство не вигадало. Найважливішим в обліковій теорії Е. Е. Фельдгаузена насамперед є те, що він сприймав облік як засіб управління підприємством. Саме він здійснив першу спробу введення в

калькуляцію методів, які в подальшому отримали розвиток в нормативному обліку. Суть його підходу зводилася до того, що на всі витрати попередньо встановлюються норми. Далі в обліку фіксуються всі відхилення від цих норм. Цікаво й те, що вони відображаються як прибутки і збитки.

Дивно, але пропозиції Е. Е. Фельдгаузена як щодо норм, так і щодо відхилень від них не отримали визнання сучасників – основною причиною при цьому вважалось збільшення трудомісткості та ускладнення обліку. Але саме це, на наш погляд, має бути об'єктом подальшого дослідження вчених – фахівців з бухгалтерського обліку. Адже, незважаючи на широке використання в економіці, теоретичні засади окремої системи управлінського обліку і нині до кінця не сформовані з огляду на різні причини. Можливо, істину слід шукати саме у початку розвитку теорії?

М. І. Попов відомий нащадкам досить оригінальним тлумаченням бухгалтерського обліку як науки математичного циклу і дослідженням принципу подвійного запису за допомогою математичних методів (ще одним російським бухгалтером-теоретиком, який розглядав облік як науку математичну, був Й. Янковський). Математика для М. І. Попова була всім. На його думку, математичний метод є опорою принципів бухгалтерії. Але перенасичення теорії математичними доказами не сприймалося тогочасною рядовою бухгалтерською спільнотою. Він залишився незрозумілим з декількох причин. Насамперед М. І. Попов сприймав рахівництво як інформаційну технологію, за допомогою якої опрацьовується практично будь-яка інформація, тоді як більшість бухгалтерів того часу предметом бухгалтерського обліку вбачали лише капітал та його складові.

Що стосується подальших перспектив дослідження, безпосередньо пов'язаних з обліком як наукою математичного циклу, то вони, на нашу думку, не мають перспектив після появи ряду наукових праць таких відомих російських економістів, як Е. К. Гільде та Р. С. Рашітов.

Цікавою з позицій вибору напрямів трансформації системи бухгалтерського обліку, яка нині діє в Україні, є вчення А. К. Роццаховського, який розглядав бухгалтерський облік як джерело фінансової інформації для сплати податків. На думку Я. В. Соколова, саме А. К. Роццаховського, можна вважати одним з перших бухгалтерів, який зрозумів значення економічного аналізу. Він підкреслював, що результат, виведений у балансі, з'ясовується лише при

детальному вивченні балансу, що часто є дуже складним завданням [10, с. 274].

І все ж одним з найталановитіших бухгалтерів-теоретиків XIX–XX століть був Л. І. Гомберг, який вважав, що завданням облікової теорії є дослідження економічної діяльності індивідуального господарства; в результаті такого дослідження облікова наука повинна одержувати певні письмові дані про роботу того чи іншого господарства з оцінкою цих даних у грошовій валюті. Звідси він вважав за необхідне називати облікову науку не рахунковеденням, а економологією [11, с. 65].

Наука економологія ставить за мету не тільки фіксацію господарських актів (явищ, операцій), а й дослідження бюджету підприємств, проблем контролю, статистики тощо. Однак найголовнішим, на наш погляд, у вченні Л. І. Гомберга є те, що він пов'язував цілі обліку з оцінкою. При цьому він шляхом логічного узагальнення діючої практики чи не вперше в економічних науках здійснив спробу класифікації видів оцінки. Найцікавіше те, що окрім запропонованої Л. І. Гомбергом первинної, ринкової, відновної, номінальної, експертної, залишкової, правової (для активних статей) у цьому переліку є так звана оцінка для пам'яті, тобто номінальна оцінка, яка не має ані економічного, ані юридичного змісту. Подальший розвиток суспільства підтвердив тезу Л. І. Гомберга про важливість економічної оцінки діяльності господарюючих суб'єктів.

До речі, запропонована ним окрема наука економологія складається з таких розділів: оцінка, інвентар, кошторис (бюджет), бухгалтерія, звітність, контроль [10, с. 260]. Тобто якщо вникнути у суть зазначеного переліку, то з певними застереженнями Л. І. Гомберга можна вважати першим розробником теоретичних засад управлінського обліку.

Висновки. Очевидно, що в одній журнальній публікації провести детальний аналіз змісту облікових теорій XIX століття з позицій доцільності їх подальшого дослідження неможливо. Однак основною метою є виокремлення з-поміж інших тих, які мають реальні перспективи на подальше дослідження з метою отримання конкретних наукових результатів, здатних вплинути на розвиток теорії бухгалтерського обліку у сучасних умовах економічного розвитку країни. Цікавим було б проведення дослідження щодо можливостей використання облікових теорій XIX століття з позицій майбутнього

самого бухгалтерського обліку. Адаже протягом останнього часу вчені-економісти, формуючи прогнозований перелік нових професій, на перше місце у списку професій виміраючих ставлять саме бухгалтерський облік. В процесі дослідження трансформації загальної системи бухгалтерського обліку за період від появи у

XIX столітті тієї чи іншої облікової теорії до наших днів можна буде зробити уточнюючий прогноз майбутнього бухгалтерського обліку і як науки, так і як виду практичної діяльності. Отже, зазначений напрям проведення наукових пошуків фахівців з бухгалтерського обліку, безумовно, має право на існування.

1. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
2. Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 84 с.
3. Теория // Википедия – сводная энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F>.
4. Chambers R. J. Some observations on «Structure of accounting theory» / R. J. Chambers // The Accounting Review. – 1956. – (October). – P. 584–592.
5. Glautier M. W. E. Accounting. Theory and Practice / M. W. E. Glautier, B. Underdown. – London: Pitman Publishing, 1997. – 744 p.
6. Легенчук С. В. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки / С. В. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
7. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
8. Розова С. С. Классификационная проблема в современной науке / С. С. Розова. – Новосибирск: Наука, 1986. – 224 с.
9. Грачева Р. Е. Учения, рожденные классической итальянской школой [Электронный ресурс] / Р. Е. Грачева. – Режим доступа: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/istoriya-bukhgalterskoj-mysli/ucheniya-rozhdennye-klassicheskoy-italyanskoj-shkoloj.html>.
10. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
11. Російська школа: основні принципи побудови бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.virtual.ks.ua/students/4116-russian-school-basic-principles-of-construction-of-record-keeping.html>.

1. Paliy, V.F. (2007). Theory of accounting: modern problems. Moscow, Accounting, 88 p.
2. Accounting theories of A.M. Galagan in commentaries of Ya.V. Sokolova. (2007). Zhytomyr, ZhGTU, 84 p.
3. Theory // Wikipedia, the free encyclopedia [Electronic resource]. – Available at: <https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F>.
4. Chambers, R.J. (1956). «Some observations on «Structure of accounting theory», The Accounting Review, October, pp. 584–592.
5. Glautier, M.W.E. (1997). Accounting. Theory and Practice. London: Pitman Publishing, 744 p.
6. Lehenchuk, S.V. (2010). Theory and methodology of accounting in conditions of postindustrial economy. Zhytomyr, ZhDTU, 652 p.
7. Sokolov, Ya.V. (2004). History of accounting: Textbook. Moscow, Finance and statistics, 272 p.
8. Rozova, S.S. (1986). Problem of classification in modern science. Novosibirsk, Science, 224 p.
9. Gracheva, R.E. Studies, born by the Italian classical school [Electronic resource]. – Available at: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/istoriya-bukhgalterskoj-mysli/ucheniya-rozhdennye-klassicheskoy-italyanskoj-shkoloj.html>.
10. Sokolov, Ya.V. Accounting: from sources to our days. Moscow, Audit, YUNITI, 1996, 638 p.
11. Russian school: main principles of building the accounting [Electronic resource]. – Available at: <http://buhlabaz.ru/bukhgalterskij-uchet/istoriya-bukhgalterskoj-mysli/ucheniya-rozhdennye-klassicheskoy-italyanskoj-shkoloj.html>.

Дата подання рукопису: 18.05.2017