

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СФЕРІ СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН

Анотація. У статті дослідженю еволюцію бухгалтерського обліку з позиції реалізації соціального фактору. При дослідженні використано соціологічний підхід. Обґрунтовано важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку у контексті соціалізації бізнесу.

Ключові слова: соціоорієнтований облік, бухгалтерський облік, соціалізація

Petrenko S.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN THE SPHERE OF SOCIAL RELATIONS

Summary. The article investigates the evolution of accounting from the standpoint of social factor implementation. In the research a sociological approach is used. The importance of maintaining a socially oriented accounting in the context of business socialization is grounded.

Keywords: socio-oriented accounting, accounting, socialization

1. Вступ

Сучасний розвиток соціально орієнтованої економіки, пошук нових підходів до ведення бізнесу та методів прийняття соціально орієнтованих управлінських рішень характеризується суттевими змінами в соціальній і економічній сферах діяльності компаній. Набуває поширення діяльність компаній, спрямована на зниження соціальної напруженості, поліпшення якості життя населення, захист навколошнього середовища, участі у подоланні соціальних проблем місцевого співтовариства.

Цілком зрозуміло, що розвиток економіки повинен забезпечувати розвиток суспільства в цілому, сприяти підвищенню рівня соціальної захищеності населення. Вектор розвитку будь-якого суспільства потребує досягнення максимально можливого рівня узгодження суспільних інтересів. У зв'язку з цим виникає необхідність наближення та адаптації завдань бухгалтерського обліку до суспільних інтересів. За таких умов ведення бухгалтерського обліку, який би враховував не тільки фінансові результати діяльності компанії, а й соціальні (екологічні, трудові), забезпечував достовірною і повною інформацією, є вкрай необхідним.

Дослідженню питань вивчення бухгалтерського обліку з позицій соціальних явищ та соціальних відносин присвячені роботи таких зарубіжних вчених, як А. Раппапорта [4], А. Белкайя, Ф. Бімса, П. Ферта, О. Літтлтона [2], В. Ціммермана [2], Н. Бедфорда, Ф. Ніколса [3]. Серед вітчизняних вчених уваги заслуговують роботи Г. Г. Кірєйцева, С. Ф. Голова, О. М. Петрука, І. В. Жиглей, С. Ф. Легенчука, М. С. Пушкаря [13-15], М. Г. Чумаченко, Ф. Ф. Бутинця, Н. М. Малюги, Л. В. Чижевської.

Питанням, пов'язаним із дослідженням соціальної відповідальності бізнесу, присвячена значна кількість наукових праць зарубіжних і вітчизняних вчених. Серед них варто виділити праці: Н. Бедфорда, Г. Боуена, О. Березіна, Н. Возницької, В. Воробей [6], Л. Грицини [8], І. Жиглей [5], В. Жука

[10], Е. Карнегі, А. Керолла, Ф. Котлера [11], Ж. Рішара, М. Пушкаря, Л. Чижевської, І. Царик.

Враховуючи грунтovanі надбання науковців в питаннях соціалізації бізнесу та соціалізації бухгалтерського обліку, слід зазначити, що велике коло питань залишилося невирішеним. Зараз, під впливом становлення соціально орієнтованої економіки не виникає ніяких сумнівів у необхідності розширення меж бухгалтерського обліку та традиційної фінансової звітності. Попри це вивченю бухгалтерського обліку з позиції, яка б дозволила приділити максимальну увагу потребі окремих груп суспільства у відображені результатах діяльності, приділяється надзвичайно мало уваги. Залишається невизначену низку завдань теоретичного та методологічного характеру щодо питань соціально орієнтованого бухгалтерського обліку і відповідних форм звітності. Також недостатньо уваги приділяється вивченю проблем бухгалтерського обліку з позиції, яка б дозволяла сконцентруватися на дослідження соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображені та певній оцінці результатів діяльності підприємства.

Метою статті є дослідження еволюції бухгалтерського обліку з позиції соціологічного підходу. Поставлена мета передбачає вирішення певного кола завдань у логічній послідовності, а саме: 1) дослідити сутність соціологічного підходу та проаналізувати соціальну значимість бухгалтерського обліку; 2) сформувати визначення дефініції “соціально орієнтований бухгалтерський облік”; 3) обґрунтувати важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку у контексті соціалізації бізнесу шляхом виявлення взаємозв'язку між соціально відповідальною діяльністю компанії та її фінансовими результатами.

2. Теоретичний аспект розвитку бухгалтерського обліку

Протягом усього процесу розвитку бухгалтерського обліку вченими використовувалися різні

підходи до визначення сутності та призначення обліку. Акцентували науковці виключно на методологічній площині досліджень [1, 2, 3]. Проте не можна стверджувати, що саме питання методології формують цінність облікової науки. Поява давніх цивілізацій (Єгипет, Шумерія, Вавилон, Китай) дала поштовх розвитку обліку, який ґрунтувався як на тогочасних досягненнях наукових пізнань (писемність, математика, астрономія, землеробство тощо), так і на досвіді людей про економічні процеси та явища в цілому. Саме соціальний фактор формує цінність облікової науки – споконвічна потреба будь-якого суспільства у вимірюванні та здійсненні ділових операцій і їх запису на матеріальних речах (в Єгипті на папірусі, в Шумерії на глиняних табличках тощо) була визначальною, як засобу відображення тих чи інших подій, що цікавили окремі групи соціуму. Методологію необхідно розглядати як один із факторів впливу на облік задля правильного відображення подій, що викликають інтерес окремих груп соціуму, адже спосіб пізнання об'єктів обліку повністю залежить від ступеня розвитку цього соціуму та культурного середовища.

3. Підходи до вивчення сутності бухгалтерського обліку

Аналіз наукових праць з історії розвитку науки про бухгалтерський облік дозволяє стверджувати, що тривалий час дослідження питань становлення і розвитку бухгалтерського обліку проводилися без врахування соціальних явищ та у відриві від загальносвітового середовища (як економічного, так і культурного, і політичного). Ґрутовні столітні надбання вчених умовно можна звести до чотирьох підходів з вивчення сутності бухгалтерського обліку:

- філософський (Ф. В. Єзерський, Я. М. Гальперін, А. Хаар);
- документальний (В. Ф. Широкий, Б. Пендорф, Ф. Меліс);
- синтетичний (А. І. Галаган, Н. С. Помазков, А. І. Лозінський);
- аналітичний (О. Ч. Літтлтон, Б. С. Ямей, Н. Р. Вейцман).

Завдяки наведеним підходам наука про облік стала розвиватися на методологічній основі у відриві від реальних запитів економіки та потреб суспільства, адже науковці зосередилися виключно на питаннях другорядних: що є предметом і методом; класифікація рахунків та типів змін у балансі внаслідок господарських операцій тощо. Такий вузько спрямований підхід негативно позначився на іміджі науки про бухгалтерський облік, тому що не враховував потреби зацікавлених користувачів, а відтак не мав зв'язку із суспільством.

Результати дослідження сутності підходів з вивчення бухгалтерського обліку (його історії) свідчать про те, що розвиток суспільства постійно обумовлював ускладнення обліку та, як наслідок, виникнення нових підходів, які найбільш точно відповідали тогочасному розвитку як наукових знань, так і суспільства в цілому.

Певною мірою жоден з описаних підходів не відображає того, яким чином спеціалізовані знання про бухгалтерський облік залежать від соціальних і культурних умов, в яких вони створювалися та модифікувалися. Враховуючи той факт, що поява обліку пов'язана із необхідністю задоволити інформаційні потреби окремої групи соціуму, виникає необхідність у вивченні бухгалтерського обліку через соціологічний підхід, який би гармонічно поєднував теоретичні наукові знання із досвідом та цінностями суспільства.

Слід погодитись із думкою вчених (М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка), що соціологічний підхід слід розглядати у двох напрямах:

- перший – пов'язаний із тривіальними міркуваннями та знаннями, що ґрунтуються на здоровому глузду та щоденному досвіді людей;
- другий – пов'язаний із науковою систематизацією та спеціалізованими знаннями [15, с. 11].

Окреслені напрями перетворюють наявні підходи з вивчення бухгалтерського обліку на такі, які безпосередньо створюють спеціалізовані наукові знання (йдеться про філософський, документальний, синтетичний підходи) та які модифікують і підкріплюють ці знання досвідом практичної діяльності (йдеться про аналітичний підхід).

Бухгалтерський облік як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень передбачає виконання відповідними особами комплексу певних дій. У випадку бездіяльності таких осіб бухгалтерський облік припиняє існування за визначенням.

Отже, основною властивістю бухгалтерського обліку є його належність людині – суб'єкту, без якого він не може існувати. Бухгалтерський облік не може існувати завдяки виключно методу бухгалтерського обліку, а існує завдяки особам, які використовують та реалізують цей метод. Саме тому розглянемо розвиток бухгалтерського обліку через взаємодію соціуму та систематизованого наукового знання.

Аналіз облікових процесів, які відбувалися в Стародавньому світі, дозволяє зробити висновок про те, що облік раннього періоду становлення спирається на три науки: писемність, математику та економіку [14, с. 24]. І це цілком зрозуміло, адже облік не міг виникнути раніше, ніж писемність та математичні знання.

Писемності в еволюції суспільства надано велике значення, оскільки вона здавна служила засобом спілкування, матеріального втілення мислення. За допомогою письма здійснюється комунікація між будь-якими суб'єктами будь-якого процесу. Саме з появою писемності виникає необхідність фіксації процесів ділового життя на певних носіях інформації.

В обліку відображалися не всі повідомлення, а лише ті, які представляли інтерес для певної групи осіб, та мали виключно економічну (майнову), правову, договірну природу. Дані, які не зафіксовані на

таких носіях, навіть якщо вони відбулися, для обліку не мали ніякого значення.

Значення математики в загальному її виначенні полягає у досягненні впорядкованості та порядку. Для реалізації мети господарювання необхідна інформація, яка б фіксувала факти і події та визначала відхилення фактичних значень параметрів від бажаних. Роль засобу отримання таких даних виконувала система бухгалтерського обліку, яка ґрутувалася на математичних досягненнях тогочасної науки [15, с. 25].

Економічні стосунки в суспільстві (розподіл землі, оренда майна, торгівля, формування ціни, сплата податків і боргових зобов'язань) потребують письмових свідчень, вартісної оцінки, хронології та, врешті-решт, систематизації інформації з метою підтримання порядку та правосуддя. Суспільство не могло існувати без системи обліку, оскільки вона є засобом вимірювання й упорядкування економічного базису і відносин між членами суспільства, а з іншого боку, методологія обліку з плином часу починає підпорядковуватися державі, яка регламентувала способи його ведення, форму, звітність, основні показники тощо [13, с. 24].

Кожна із цивілізацій розвивала та збагачувала облік, який виник з банальних потреб матеріального виробництва та досяг рівня наукового знання.

Поява грошей (перші монети виникли в V ст. до н.е.) привела до виникнення нового прийому – оцінки, яка проводилася у випадках, коли гроші виступали функцією міри вартості.

Відбувається розподіл обліку на патріональний та камеральний. У першому – акцент на облік майна, у другому – на відображення обліку грошей. У патріональному обліку гроші виступають як функція міри вартості, в камеральному обліку – як засіб платежу. Бажання і необхідність виявляти фінансовий результат господарської діяльності привели до розділення патріонального обліку на уніграфічний (простий запис) і диграфічний (подвійний запис).

Подальший розвиток диграфічного обліку відбувався за двома напрямками. Перший базувався на тлумаченні фактів господарського життя з позицій юриспруденції, другий – розглядав їх як економічні категорії. При цьому виникало питання про перевагу форми (право) над змістом або змісту (економіки) над формою.

Бажання пізнати зміст процесів і зробити бухгалтерську процедуру більш ефективною привело до виникнення умовних категорій (баланс, прибуток, собівартість, витрати виробництва та обігу тощо). Як наслідок – досвід людей, які займалися обліковою справою, ще більш віддалився від конкретної реальної дійсності, а наукові знання вже достаточно сконцентрувалися виключно на методичних питаннях обліку.

Тим не менше, розвиток економіки поступово змінював завдання бухгалтерського обліку. Так у середині XIX ст. Е. Леоте та А. Гільбо визначили та обґрунтували такі завдання обліку:

– рахункові, які пов'язані з розробкою спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків,

сущності фактів господарської діяльності, оцінки тощо;

- соціальні, які повинні відображати інтереси сторін, зацікавлених в обліковій інформації;
- економічні, які повинні дозволяти за допомогою обліку здійснити управління господарськими процесами підприємства [16, с. 91].

Багато століть бухгалтерський облік існував як практична діяльність (рахівництво), що складалася з набору процедур та вибору між ними.

Бухгалтерський облік тривалий час був суто внутрішньою справою купця і вся облікова інформація була конфіденційною. Генезис таких наук як арифметики, права, політичної економії слугував фундаментом для розвитку бухгалтерського обліку.

У середині XIX ст. були закладені основи бухгалтерської науки, сформульованій і обґрунтований її категорійний апарат. Якщо до кінця XIX ст. переважала юридична інтерпретація обліку, то з початку XX ст. отримало визнання економічне його розуміння. Обидва наукові напрями співіснували, час від часу вплив одного посилювався, іншого слабшив, але жодна з доктрин не мала панівного становища, і жодна з них не зникала.

У ХХ ст. в цілому змінилася та трансформувалася природа рахунків, вони перестали відображати досить точні юридичні явища і почали концентрувати рух інформації. Кожен рахунок є так званою “чорною скринькою”, який має вхід (дебет) і вихід (кредит).

На цьому етапі було усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп суспільства, які приймають участь у господарських процесах, та як наслідок, інформація бухгалтерського обліку постає в різних видах: так званий податковий облік (податкові розрахунки) ведеться в інтересах держави, фінансовий облік – в інтересах різних зацікавлених користувачів (власників, інвесторів, кредиторів), управлінський облік – для потреб адміністративного персоналу.

4. Сучасне розуміння соціально орієнтованого бухгалтерського обліку

На сучасному етапі розвитку економічної думки мета обліку підпорядковується суспільним цілям – організації ефективного функціонування господарського механізму, сутність якого полягає в тому, щоб при обмеженіх ресурсах досягти максимально можливого позитивного результату.

Суб'єктами, що створюють мету обліку, можуть бути як суспільство, яке прагне упорядкувати правила відображення інформації в стандартизованій формі, так і окремі групи зацікавлених користувачів, яким крім інформації із стандартизованих форм необхідна додаткова інформація для прийняття певних управлінських рішень.

Вектор зростання соціально-економічної значущості бухгалтерського обліку має бути направлений на поєднання розвитку всіх його складових (розвитку науково-технічного, організаційного, методологічного забезпечення, розвитку та посилення впливу в соціально-економічному середовищі то-

що), де визначальними мають бути верхні щаблі ієархії.

Соціально-економічні зміни ХХ-ХХІ ст. привели до необхідності модифікації бухгалтерського обліку. Необхідність ведення обліку, який би враховував та формував показники, що відображають соціальні наслідки діяльності суб'єкта господарювання, обумовлює зростання ролі соціальних відносин в системі бухгалтерського обліку. Саме розуміння соціальної значимості бухгалтерського обліку дозволяє:

1) ідентифікувати реальне місце обліку в суспільстві, оцінити власний соціальний статус і застосовувати адекватні дії у професійній діяльності з метою уникнення соціальних конфліктів;

2) уникнути негативних наслідків суб'єктивної інтерпретації бухгалтерських даних;

3) адаптуватися компаніям в умовах соціального середовища, що відрізняється від умов власної соціалізації, покладаючись не на інтуїцію, а на розуміння природи соціальних явищ;

4) посилити науково-аналітичний потенціал бухгалтерів, зацікавлених не тільки у забезпеченні технічної сторони обліку, але й у можливості формування інформації для певних користувачів з урахуванням їх потреб з метою прийняття управлінських рішень;

5) визначити критерії ефективності управлінських рішень з точки зору їх впливу на суспільне життя [5, с. 23].

Необхідно умовою формування сучасного механізму управління і підвищення його ефективності є розвиток концепції соціальної відповідальності бізнесу, складовою якої має бути ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та складання соціальних звітів.

Поняття соціальної відповідальності бізнесу (далі – СВБ) було введено в 1950-ті роки і розвивалося паралельно із зростанням корпорацій і їх виходом на світовий ринок. Необхідно відзначити, що СВБ є добровільною діяльністю суб'єктів господарювання приватного і державного секторів, спрямована на дотримання визначених стандартів операційної та виробничої діяльності, соціальних стандартів і якості роботи з персоналом, мінімізацію шкідливого впливу на навколошнє середовище тощо з метою вирівнювання наявних економічних і соціальних диспропорцій; створення довірливих взаємовідносин між бізнесом, суспільством і державою; покращення результативності бізнесу та показників прибутковості у довгостроковому періоді.

Аналіз економічної літератури [1-16] дозволяє стверджувати, що до сьогодні не існує єдиного загальноприйнятого визначення СВБ, оскільки вчені, міжнародні організації, вітчизняні компанії характеризують дане явище з різних сторін: з точки зору етичної поведінки, сталого розвитку, навколошнього середовища тощо.

Проаналізувавши існуючі визначення СВБ, найбільш точним, на наш погляд, є наступне: соціальна відповідальність бізнесу – це самостійна, ініціативна, систематична діяльність підприємства,

яка здійснюється задля задоволення інтересів всіх груп зацікавлених користувачів на взаємовигідних умовах з метою досягнення як економічних, так і соціальних результатів [8, с. 9].

У сучасному світі соціально відповідальна діяльність бізнесу є загальноприйнятим правилом, якого дотримується значна кількість великих, середніх і навіть малих компаній по всьому світу. З огляду на надзвичайну суспільну та економічну користь, що містить у собі соціальна відповідальність бізнесу, питання її розвитку належать до сфери особливої уваги органів державної влади багатьох країн світу та провідних міжнародних організацій. Проявом цієї уваги є розроблення стандартів СВБ і заходів зі стимулювання бізнесу до соціально відповідальної діяльності.

Отже, можна стверджувати не тільки про соціальний ефект (зростання іміджу) від впровадження заходів СВБ у діяльність компанії, а й про економічний ефект (зростання фінансових результатів).

Цілком зрозуміло, що для визначення рівня соціальної відповідальності потрібна повна, достовірна та аналітична інформація про всі напрями діяльності компанії. Формування такої інформації неможливе без організації відповідної системи бухгалтерського обліку.

Поняття соціально орієнтований бухгалтерський облік є достатньо новим для економіки України. В сучасній теорії і практиці бухгалтерського обліку надзвичайно мало уваги приділяється питанням соціально орієнтованого обліку, незважаючи на те, що процеси соціалізації суспільства відносяться до найбільш актуальних. Проаналізувавши поняття “соціальний облік” “соціально орієнтований облік” “облік соціально відповідальної діяльності” слід зазначити, що серед зарубіжних і вітчизняних науковців не існує єдиної думки щодо сутності такого обліку. Аналізуючи різноманіття положень науковців, не виникає ніяких сумнівів в необхідності розширення меж традиційного обліку. Автор погоджується з тим, що соціально орієнтований бухгалтерський облік має враховувати дії компанії (її суб'єктів) для відображення наслідків своєї діяльності перед суспільством.

Отже, з урахуванням вищезазначеного нами запропоновано **власне визначення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної і неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (західів).

Саме ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку дозволить компанії не тільки своєчасно реагувати на явища зовнішнього середовища (економічної, екологічної, соціальної політики, зміни нормативно-правового регулювання тощо) та пристосовуватися до нього, а й дозволить проаналізувати та визначити свій власний вплив на це середовище (забруднення навколошнього середовища, фінансування соціальних ініціатив тощо).

5. Висновки

Отже, вивчення процесів еволюції бухгалтерського обліку у суспільстві дозволили розглянути його з позиції соціологічного підходу, який концентрується на дослідженні соціального фактору – потребі окремих груп соціуму у відображенні та певній оцінці результатів діяльності. Аналіз соціальної значимості бухгалтерського обліку дозволяє ідентифікувати місце бухгалтерського обліку в суспільстві як процесу, який повинен формувати показники, що відображають наслідки соціальної діяльності суб'єкта господарювання, оскільки без якісно сформованої облікової інформації неможливо проінформувати суспільство про результати своєї діяльності. Це стало підґрунтам до формування власного визначення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної та неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів).

Важливість ведення соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та складання звітності для здійснення соціально відповідальної діяльності є вкрай необхідним. Для визначення рівня соціальної відповідальності потрібна повна, достовірна та аналітична інформація про всі напрями діяльності компанії. Формування такої інформації неможливе без організації відповідної системи соціально орієнтованого бухгалтерського обліку та звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Corporate Ethics: A Prime Business Asset / J. Keogh. –Washington, DC: The Business Roundtable, 2009. – 78 p.
2. Littleton A. C. Accounting Theory: Continuity and Change / A. C. Littleton, V. K. Zimmerman. – N.Y., 1962. – P. 261-262.
3. Nickols F. The Accountability Scorecard: A Framework for Reconciling & Integrating Stakeholder Needs & Requirements / F. Nickols. – Robbinsville, NJ : The Distance Consulting Company, 2000. – P. 48-67.
4. Rappaport A. Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports / A. Rappaport // The Accounting Review. – 1964. – October. – P. 954.

5. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально-відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст] : монографія / І. В. Жиглей. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 495 с.

6. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К. : Представництво ООН в Україні / Ініціатива Глобального договору в Україні. – 2010. – 84 с.

7. Глобалізація і безпека розвитку [Текст] : монографія / [О. Г. Білорус, Д. Г. Лук'яненко та ін.] – К. : КНЕУ, 2001. – 733 с.

8. Грицина Л. А. Механізм формування корпоративної соціальної відповідальності в управлінні підприємством / Л. А. Грицина ; автореф. дис. канд. екон. наук. – Хмельницький : ХНУ, 2009. – 20 с.

9. Гришкін В. О. Соціалізація економіки України: теорія, методологія, перспективи [Текст] : монографія / В. О. Гришкін. – Дніпропетровськ : Пороги, 2005. – 498 с.

10. Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С.14-22.

11. Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства / Ф. Котлер, Н. Лі. – Ж. : Ізд-во А. Капусты, 2005. – 302 с.

12. Нагорнов А. В. Исследования социальной ответственности компаний / А. В. Нагорнов, М. С. Солнцева // Корпоративные финансы. – 2010. – № 2 – С. 119-120.

13. Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

14. Пушкар М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

15. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація [Текст] : монографія / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

16. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.