

ГОСПОДАРСЬКА ОПЕРАЦІЯ ЯК ПЕРВИННА ОДИНИЦЯ СПОСТЕРЕЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

© 2017 МАРЕНИЧ Т. Г.

УДК 657.1

Маренич Т. Г. Господарська операція як первинна одиниця спостереження в бухгалтерському обліку

Метою статті є наукове обґрунтування значення фактів господарської діяльності підприємства для системи бухгалтерського обліку, сутності господарських операцій та їх класифікації. Доведено, що визначення терміна «господарська операція» в нормативних документах і наукових публікаціях унеможливають однозначне трактування змістовності цього поняття. Обґрунтовано, що первісною одиницею бухгалтерського спостереження є саме господарська операція, яка підтверджує реальний факт господарської діяльності. Відзначено, що до фактів господарської діяльності можна віднести угоду, подію, явище, процес, операцію, які впливають на фінансовий стан, фінансові результати, рух грошових коштів суб'єкта господарювання або змінюють величину його позабалансових активів і зобов'язань. Запропоновано класифікацію господарських операцій за різними ознаками, що забезпечує системність розгляду цієї категорії. Зроблено висновок, що ідентифікація фактів господарської діяльності дозволить поглибити зміст предмета бухгалтерського обліку.

Ключові слова: господарська операція, факт господарської діяльності, подія, явище, процес, предмет бухгалтерського обліку.

Табл.: 1. **Бібл.:** 20.

Маренич Тетяна Григорівна – доктор економічних наук, професор, завідувачка кафедри обліку і аудиту, Харківський національний технічний університет сільського господарства ім. П. Василенка (вул. Алчевських, 44, Харків, 61002, Україна)

E-mail: oblikua7@gmail.com

УДК 657.1

Маренич Т. Г. Хозяйственная операция как первичная единица наблюдения в бухгалтерском учете

Целью статьи является научное обоснование значения фактов хозяйственной деятельности предприятия для системы бухгалтерского учета, сущности хозяйственных операций и их классификации. Доказано, что определение термина «хозяйственная операция» в нормативных документах и научных публикациях делает невозможным однозначное трактование сущности этого понятия. Обосновано, что первоначальной единицей бухгалтерского наблюдения является именно хозяйственная операция, которая подтверждает реальный факт хозяйственной деятельности. Отмечено, что к фактам хозяйственной деятельности можно отнести договор, событие, явление, процесс, операцию, которые влияют на финансовое положение, финансовые результаты, движение денежных средств предприятия или меняют величину его внебалансовых активов и обязательств. Предложена классификация хозяйственных операций по различным признакам, что обеспечивает системность рассмотрения этой категории. Сделан вывод о том, что идентификация фактов хозяйственной деятельности позволит углубить содержание предмета бухгалтерского учета.

Ключевые слова: хозяйственная операция, факт хозяйственной деятельности, событие, явление, процесс, предмет бухгалтерского учета.

Табл.: 1. **Библ.:** 20.

Маренич Татьяна Григорьевна – доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета и аудита, Харьковский национальный технический университет сельского хозяйства им. П. Василенко (ул. Алчевских, 44, Харьков, 61002, Украина)

E-mail: oblikua7@gmail.com

UDC 657.1

Marenych T. G. The Economic Operation as the Primary Unit of Observation in Accounting

The article is aimed at the scientific substantiation of meaning of facts of economic activity of enterprise for the system of accounting, essence of economic operations, and their classification. It has been proved that definition of the term of «economic operation» in both the regulatory documents and the scientific literature makes it impossible to unambiguous interpretation of essence of this notion. It has been substantiated that the primary unit of observation in accounting is exactly the economic operation, which confirms the real fact of economic activity. It has been specified that to the facts of economic activity can be included treaty, event, occurrence, process, operation, causing impact on the financial status, financial performance and cash flows of enterprise, or changing the value of the enterprise's off-balance sheet assets and liabilities. A classification of economic operations by various attributes has been suggested in order to ensure the systemacy in consideration of this category. It has been concluded that identification of facts of economic activity will deepen the content of subject of accounting.

Keywords: economic operation, fact of economic activity, event, occurrence, process, subject of accounting.

Tbl.: 1. **Bibl.:** 20.

Marenych Tetyana G. – D. Sc. (Economics), Professor, Head of the Department of Accounting and Auditing, Kharkiv P. Vasylenko National Technical University of Agriculture (44 Alchevskyykh Str., Kharkiv, 61002, Ukraine)

E-mail: oblikua7@gmail.com

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] всі підприємства зобов'язані вести бухгалтерський облік з метою забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів інформацією про стан і рух активів, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів суб'єктів господарювання для прийняття виважених управлінських рішень. Первісною стадією облікового процесу на будь-якому підприємстві є фіксація руху господарських засобів і джерел їх утворення в первинних документах. Як свідчить практика, у діяльності суб'єктів господарювання складаються деякі виробничо-фінансові ситуації, які не так просто ідентифікувати для правильного відобра-

ження в бухгалтерському обліку. Тому актуалізується питання визначення первинної одиниці бухгалтерського спостереження.

Аналіз наукових публікацій [2–10, 20] свідчить, що більшість учених досліджують теоретико-практичні аспекти документального забезпечення записів у бухгалтерському обліку, організацію документообігу на підприємстві. Практично всі науковці стверджують, що в обліку найважливіше значення мають первинні документи, на основі яких фіксуються інформаційні повідомлення, які використовуються для оцінки економічних і юридичних наслідків діяльності підприємства. Проте варто зазначити, що таке фундаментальне поняття, як

господарська операція, не знайшло широкого висвітлення в теорії бухгалтерського обліку.

Метою статті є наукове обґрунтування значення фактів господарської діяльності підприємства для системи бухгалтерського обліку, сутності господарських операцій та їх класифікації.

У загальному розумінні операція (лат. *operatio* – дія) – дія, сукупність дій для досягнення будь-якої мети. В економічній енциклопедії термін «операція» трактується як: 1) універсальний термін, яким позначають вид діяльності, підприємницьку (бізнесову) угоду, сукупність взаємопов'язаних дій щодо вирішення певного економічного завдання короткотривалого характеру; 2) розрахункова, інформаційна, облікова процедура, що здійснюється у процесі розрахунків, збору та обробки статистичних даних, обліку доходів і видатків та ін. [11, с. 626].

У бухгалтерському обліку поряд з поняттям «операція» використовується термін «господарська операція». У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається таке визначення: господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [1]. У Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку господарська операція представляється як факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів [12]. З визначень, представлених в офіційних документах, випливає, що господарською операцією може вважатися дія, подія, факт господарської діяльності підприємства, що вимагає уточнень.

Поняття «господарські операції» набуло широкого розповсюдження в бухгалтерському обліку ще на початку ХХ ст. у результаті охоплення ним терміна «юридичні факти». Юристи розуміли під фактом будь-яку обставину, яка тягне за собою визначені ті чи інші юридичні наслідки, що спричиняють виникнення, зміну або припинення правовідносин. Усі факти поділялися на дії, які є наслідком доречних вчинків людей, і події – факти, що не залежать від волі людей [4, с. 52].

Визначення сутності дефініції «господарська операція», яке наводиться в сучасній економічній літературі, представлені в *табл. 1*.

У науковій літературі думки вчених щодо сутності господарської операції різняться. Лучко М. Р. ототожнює господарські події та операції [6, с. 16]. Деякі вчені факти господарської діяльності прирівнюють до дій і подій [7, с. 30], інші – до подій і операцій [15, с. 55]. Представлені визначення господарської операції унеможливають однозначне трактування сутності зазначеного поняття.

Бутинець Ф. Ф. також уточнює, що господарські операції відображають не всі операції та явища, що здійснилися. Такі явища, як втрати від стихійного лиха, знос основних засобів, нестача матеріальних цінностей та ін., учений не відносить до господарських операцій і називає їх «фактами господарського життя» [4, с. 56]. При цьому господарськими операціями автор вважає ті факти господарського життя, які мають вплив на фінансовий стан підприємства та документальне підтвердження [4, с. 57]. Тобто, в контексті позиції вченого, це означає, що не всі факти господарського життя є операціями і відображаються в обліку, і навпаки. При цьому слід зауважити, що наслідки стихійного лиха, зношення

Таблиця 1

Визначення поняття «господарська операція» в науковій літературі

Автор(-и), джерело	Визначення
Бутинець Ф. Ф. [4, с. 53]	Факт підприємницької та іншої діяльності, що здійснює вплив на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів, називається господарською операцією
Бутинець Ф. Ф. [4, с. 53]	Під господарською операцією необхідно розуміти факт господарського життя, що підтверджує або змінює структуру активів чи пасивів підприємства
Бутинець Ф. Ф. [4, с. 231]	Під господарською операцією розуміють відображення здійсненого факту в бухгалтерському обліку про рух засобів підприємства, що мають грошову оцінку, як правило, за допомогою подвійного запису
Бутинець Ф. Ф. [4, с. 259]	Конкретна дія з участю будь-якого засобу, оформлена документом, називається господарською операцією
Велш Г. А., Шорт Д. Г. [3, с. 84]	Операція – обмін між підприємством та однією (або більше) зовнішньою стороною і деякі інші події (наприклад, збитки від пожежі)
Велш Г. А., Шорт Д. Г. [3, с. 83]	В облікових цілях операції визначалися як: а) обміни між підприємством та іншими особами і організаціями; б) певні події, які безпосередньо впливають на підприємство (наприклад, збитки від пожежі), і події, спричинені плином часу (наприклад, знос будівлі)
Рашитов Р. С. [13, с. 38]	Господарська операція – це окремих акт (дія), що вказує на просторово-часове переміщення господарських засобів (груп однорідних господарських засобів) бухгалтерського обліку із зазначенням їх кількісно-сумових даних
Варен К., Рив Д., Дичак Д. [14, с. 9]	Господарська операція – це економічна дія чи подія, яка цілеспрямовано впливає на фінансовий стан суб'єкта економічних відносин або на результати його діяльності
Ганін В. І., Синиця Г. В. [9, с. 166]	Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, зобов'язання та власному капіталі підприємства

основних засобів та ін. підлягають обов'язковому відображенню в бухгалтерському обліку і впливають на фінансовий стан підприємства.

До речі, вперше термін «факт господарського життя» запропонував Соколов Я. В. у кінці 70-х років ХХ ст. на заміну поняття «господарська операція». На думку вченого, факт господарського життя є елементарним моментом господарського процесу, який змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел, або засобів і джерел одночасно [16]. Кутер М. І. взагалі не використовує поняття «господарська операція», натомість оперує терміном «наслідки фактів господарського життя» [17].

Серед науковців немає єдності в поглядах і щодо сутності фактів господарської діяльності. Крім терміна «факт господарського життя», як свідчить вищенаведена інформація, використовуються поняття «операція», «подія», «явище», «процес». Бутинець Ф. Ф. справедливо зауважує, що між поняттями факту, події, явища, операції, процесу господарської діяльності існує взаємозв'язок, і водночас вони відрізняються одне від одного. Так, факт – це здійснена, не задумана подія, випадок, який є підставою для будь-якого складання висновку або служить перевіркою будь-якої пропозиції. Подія представляє собою точно визначений момент часу, який відповідає початку або завершенню конкретної операції. Явище (філософське поняття) – це конкретна подія, властивість або процеси, які виражають внутрішні сторони дійсності та представляють форму прояву і виявлення певної суті. Операція, на думку вченого, представляє зв'язок між двома подіями і характеризується деякою тривалістю: вона не може розпочатися, доки не настала подія, яка їй передує. Процес як послідовна зміна стану в розвитку будь-якого явища передбачає тісний зв'язок стадій розвитку, які ідуть одна за одною, і сукупність послідовних дій, які спрямовані на досягнення відповідного результату [4, с. 56]. Незважаючи на розширене трактування зазначених понять, чіткого розмежування термінів не простежується, особливо в облікових цілях, що, своєю чергою, обумовлює нагальну необхідність узгодити їх сутнісно-змістовне наповнення.

Вважаємо, що вихідним пунктом фінансово-виробничої діяльності підприємства є факти господарської діяльності. Підкреслюючи їх значення, Пушкар М. С. стверджує, що вони є тією субстанцією, яка лежить в основі побудови всієї системи бухгалтерського обліку [15, с. 43]. Тому актуальною проблемою видається ідентифікація фактів господарської діяльності та їх класифікація.

Варто нагадати, що будь-яка діяльність включає в себе мету, засоби, результат і сам процес діяльності [18, с. 160]. Невід'ємною характеристикою діяльності є її усвідомленість. Згідно з Господарським Кодексом України господарська діяльність – це діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність. Господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємця-

ми. Господарська діяльність може здійснюватись і без мети одержання прибутку (некомерційна господарська діяльність) [19]. Під фактом (від лат. *factum* – те, що зроблене, здійснилося) господарської діяльності розуміємо дії у процесі діяльності, які мають економічні наслідки та трансформуються в системі бухгалтерського обліку в певний стан та результати цієї діяльності.

На нашу думку, господарська діяльність суб'єкта господарювання в облікових цілях представляється сукупністю окремих господарських операцій. Тому первісною одиницею бухгалтерського спостереження є саме *господарська операція*, яка підтверджує реальний факт господарської діяльності, що відбувся на підприємстві, або його окрему стадію. До фактів господарської діяльності можна віднести угоду, подію, явище, процес, операцію, які впливають на фінансовий стан, фінансові результати, рух грошових коштів суб'єкта господарювання, або змінюють величину його позабалансових активів і зобов'язань.

В авторській інтерпретації *господарські процеси* – це сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання. Господарські процеси охоплюють основні процеси діяльності будь-якого комерційного підприємства, зокрема процеси створення суб'єкта господарювання, постачання (заготівлі), виробництва, реалізації (збуту) продукції (робіт, послуг), ліквідації та реорганізації підприємства. Операції, які не відбуваються між підприємством і однією або кількома сторонами, але безпосередньо і вагомо економічно впливають на підприємство, є *явищами*. До явищ в облікових цілях слід віднести: природні втрати – нестачі товарно-матеріальних цінностей внаслідок випаровування, всихання, розпилення тощо; зношення основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів; переоцінку основних засобів; втрату первісно очікуваної економічної вигоди від використання запасів та ін. *Подіями* є операції, які відрізняються від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вони повторюватимуться періодично або в кожному наступному звітному періоді. До подій, наслідки яких реєструються в системі бухгалтерського обліку, можна включити: стихійні лиха; пожежі; техногенні аварії; нестачі або надлишки, пересортицю товарно-матеріальних цінностей, яка утворилася внаслідок порушення діючих правил приймання, зберігання та відпуску ТМЦ; крадіжки ТМЦ і грошових коштів; бій, лом, псування працівниками майна підприємства; зменшення корисності (знецінення) основних засобів та ін.

Пушкар М. С. вказує, що поняття факту господарської діяльності дозволяє окреслити межу системи бухгалтерського обліку, яка визначається абстрактно предметом бухгалтерського обліку. Межа відокремлює економічну інформацію даного підприємства від інших за допомогою методів бухгалтерського обліку, трансформуючи факти в корисну для системи інформацію та забезпечуючи зворотний зв'язок у системі управління [15, с. 45]. Слід зауважити, що предметом обліку є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а корисна інформація про них, необхідна для управління.

Для кваліфікованого розпізнання кожної господарської операції та подальшої їх ідентифікації та оцінки необхідно їх систематизувати. З точки зору впливу операцій на суму чистого капіталу вони, на думку Бутинця Ф. Ф., поділяються на дві групи:

- ✦ *економічні, або видозмінюючі* (вагомі або результатні), що викликають зміни в сумі капіталу;
- ✦ *статистичні, або переміщуючі* (еквівалентні або безрезультатні), що не впливають на зміни в сумі капіталу.

Відносно об'єкта, автор класифікує операції таким чином: обмін речової цінності на іншу речову цінність; обмін речової цінності на зобов'язання платежу, обмін зобов'язання платежу на речову цінність; обмін одного зобов'язання платежу на інше та ін. [4, с. 115]. Водночас більш детально вчений систематизує факти господарського життя, які він класифікує на економічні та юридичні. Своєю чергою, економічні факти господарського життя дослідник поділяє таким чином:

- ✦ *залежно від ролі суб'єкта*: дії (двосторонні); події (односторонні);
- ✦ *за відношенням до господарської одиниці*: внутрішні; зовнішні;
- ✦ *за рівнем узагальнення*: індивідуальні; агреговані;
- ✦ *за довготривалістю*: миттєві; довготривалі; абсолютні;
- ✦ *за складністю відображення в номенклатурі плану рахунків*: прості; складні;
- ✦ *за ступенем впливу на фінансові показники*: модифікації; пермутації.

Юридичні факти господарського життя Бутинець Ф. Ф. класифікує за правомірністю на правомірні та неправомірні [4, с. 58].

Пушкар М. С. розрізняє факти господарської діяльності за такими ознаками:

- ✦ *відношення до балансу*: зміни в активі, зміни в пасиві, зміни в активі та пасиві одночасно або в бік збільшення, або в бік зменшення;
- ✦ *середовище підприємства*: зовнішні та внутрішні;
- ✦ *час здійснення*: минулі, поточні, майбутні;
- ✦ *зміст повідомлень*: економічні, юридичні, змішані;
- ✦ *рівень узагальнення*: індивідуальні, агреговані;
- ✦ *тривалість*: миттєві, тривалі;
- ✦ *складність*: прості, складні [15, с. 44].

Оскільки передбачити точний час та результати подій неможливо, Лучко М. Р. дедуктивно господарські події (операції) за кількістю сприятливих результатів з можливих (безризикових) щодо однієї події поділяє на достовірні, неможливі та випадкові; за кількістю сприятливих результатів щодо кількох подій – на несумісні, протилежні та незалежні; за операціями над подіями – на об'єднання подій, перетин подій, різницю подій та наслідок подій. Усі інші господарські події (операції), на думку автора, є несприятливими та піддаються ризику залежно від ступеня їх невизначеності [6, с. 16].

Представлені різні класифікації фактів господарської діяльності та господарських операцій виділено

відповідно до мети, яку ставлять зацікавлені особи (дослідники). Проте важливо враховувати, що: самостійним об'єктом обліку може виступати сама господарська операція, а не як окремий первинний елемент події, явища, процесу; в діяльності підприємства можуть надходити (збільшуватися) та вибувати (зменшуватися) активи, які йому не належать на правах власності, проте знаходяться в його користуванні або розпорядженні, а також умовні зобов'язання і права отриманих і виданих забезпечень, та ін., що не знайшло відображення в існуючих класифікаціях.

На нашу думку, господарські операції, які здійснюються на підприємстві, можна поділити на такі види залежно від:

- ✦ *впливу на грошове вираження господарських засобів і джерел їх утворення*: господарські операції, які впливають на величину активів, капіталу або зобов'язань; господарські операції, які змінюють структуру активів, капіталу або зобов'язань; господарські операції, які впливають на величину позабалансових активів або зобов'язань;
- ✦ *структури*: господарська операція як складова господарського процесу; господарська операція як складова економічного явища; господарська операція як складова економічних подій; господарська операція як самостійний об'єкт первинного спостереження;
- ✦ *методу відображення в бухгалтерському обліку*: за подвійним записом; за простою системою;
- ✦ *контрагентів*: господарські операції із зовнішніми контрагентами; господарські операції всередині підприємства; господарські операції, згенеровані обліковими працівниками;
- ✦ *видів діяльності*: господарські операції операційної діяльності; господарські операції фінансової діяльності; господарські операції інвестиційної діяльності; господарські операції іншої діяльності;
- ✦ *змісту господарських операцій*: господарські операції по руху грошових коштів; товарно-матеріальних цінностей; основних засобів; розрахунків; з оплати праці та ін.;
- ✦ *результатів впливу на баланс*: господарські операції, які збільшують загальну суму активів і пасивів; господарські операції, які зменшують загальну суму активів і пасивів; господарські операції, які змінюють структуру активів; господарські операції, які змінюють структуру пасивів;
- ✦ *законності здійснення*: реальні (дійсні); фіктивні;
- ✦ *часового аспекту*: поточні; минулі;
- ✦ *регулярності здійснення*: разові (нерегулярні); регулярні (повторюються на регулярній основі); змішані;
- ✦ *звітного періоду*: поточні; квартальні; річні;
- ✦ *джерела походження*: економічні; юридичні; змішані;
- ✦ *порядку відображення в системі бухгалтерських рахунків*: прості; складні; позабалансові.

ВИСНОВКИ

Аналіз наукової літератури свідчить, що фундаментальне поняття «господарська операція» в теорії бухгалтерського обліку до цього часу не усвідомлено вченими з достатньою глибиною. Господарська операція характеризує здійснений факт господарської діяльності підприємства, який приводить до змін величини або структури власних або позабалансових господарських засобів і/або джерел їх утворення.

У бухгалтерському обліку окремими об'єктами обліку фактів господарської діяльності суб'єктів господарювання можуть виступати економічні події, явища, процеси. Первісною одиницею бухгалтерського спостереження є господарська операція.

Запропонована класифікація господарських операцій дає можливість систематизувати види фактів господарської діяльності за різними ознаками, що сприяє поглибленню змістовності категорії «господарська операція».

Розпізнавання фактів господарської діяльності, їх класифікація та документування потребують подальшого дослідження, що дозволить поглибити зміст предмету бухгалтерського обліку. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. **Бутинець Т. А.** Документування господарських операцій: теорія, методологія, комп'ютеризація: монографія. Житомир: ЖІТІ, 1999. 412 с.
3. **Велш Г. А., Шорт Д. Г.** Основи фінансового обліку/пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. Київ: Основи, 1999. 943 с.
4. **Бутинець Ф. Ф.** Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 640 с.
5. **Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В.** Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія. Івано-Франківськ: Кушнір Г. М., 2016. 228 с.
6. **Лучко М. Р.** Невизначеність та ймовірність господарських операцій: до питання бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор*. 2013. № 5. С. 15–22.
7. **Швец В. Г.** Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 444 с.
8. **Шарманська В. М.** Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 269 с.
9. **Ганін В. І., Синиця І. В.** Теоретичні основи бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2008. 336 с.
10. **Безверхий К.** Порядок підтвердження фактів здійснення господарських операцій: обліково-юридичний аспект. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 4. С. 39–44.
11. Економічна енциклопедія: у трьох томах/Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ: Видавничий центр «Академія», 2001. Т. 2. 848 с.
12. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку від 05.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
13. **Рашитов Р. С.** Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. М.: Финансы, 1979. 128 с.
14. **Warren C. S., Reeve J. M., Duchac J. E.** Accounting. Western Cengage Zearning, 2014. 1238 p.
15. **Пушкар М. С.** Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-Бланш, 2012. 628 с.
16. **Соколов Я. В.** Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
17. **Кутер М. И.** Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2007. 592 с.
18. **Философский энциклопедический словарь/Редкол.: С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др.** 2-е изд. М.: Сов. энциклопедия, 1989. 815 с.
19. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/436-15>
20. **Маренич Т. Г.** Удосконалення первинної облікової документації. *Агроінком*. 2005. № 5-6. С. 68–71.

REFERENCES

- Butynets, T. A. *Dokumentuvannia hospodarskykh operatsii: teoriia, metodolohiia, kompiuteryzatsiia* [Documenting business transactions: theory, methodology, computerization]. Zhytomyr: ZhITI, 1999.
- Butynets, F. F. *Teoriia bukhhalterskoho obliku* [Accounting theory]. Zhytomyr: ZhITI, 2000.
- Bezverkhyy, K. "Porядok pidtverdzhennia faktiv zdiisnennia hospodarskykh operatsii: oblikovo-yurydychnyi aspekt" [The order of confirmation of the facts of business operations: accounting and legal aspect]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 4 (2016): 39–44.
- Ekonomichna entsyklopediia* [Economic encyclopedia]. Vol. 2. Kyiv: Akademiia, 2001.
- Filosofskiy entsyklopedicheskyy slovar* [Philosophical encyclopedic dictionary]. Moscow: Sovetskaya entsyklopediya, 1989.
- Hanin, V. I., and Synytsia, I. V. *Teoretychni osnovy bukhhalterskoho obliku* [The theoretical foundations of accounting]. Kyiv: Tsentr navchalnoi literatury, 2008.
- Kuter, M. I. *Teoriya bukhgalterskoho ucheta* [Accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika, 2007.
- Luchko, M. R. "Nevyznachenist ta imovirnist hospodarskykh operatsii: do pytannia bukhhalterskoho obliku" [Uncertainty and probability economic operations: accounting]. *Nezalezhnyi audytor*, no. 5 (2013): 15–22.
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
- [Legal Act of Ukraine] (1995). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
- Lehenchuk, S. F., Volska, K. O., and Vakun, O. V. *Dokumentuvannia v bukhhalterskomu obliku: protsesnyi pidkhid* [Documentation in accounting: a process approach]. Ivano-Frankivsk: Kushnir H. M., 2016.
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/436-15>
- Marenych, T. H. "Udoskonalennia pervynnoi oblikovoi dokumentatsii" [Improvement of primary accounting documentation]. *Ahroinkom*, no. 5-6 (2005): 68-71.
- Pushkar, M. S. *Finansovyi oblik* [Financial accounting]. Ternopil: Kart-Blansh, 2012.
- Rashitov, R. S. *Logiko-matematicheskoye modelirovaniye v bukhgalterskom uchete* [Logical-mathematical modeling in accounting]. Moscow: Finansy, 1979.
- Sokolov, Ya. V. *Osnovy teorii bukhgalterskoho ucheta* [Foundations of accounting theory]. Moscow: Finansy i statistika, 2003.
- Shvets, V. H. *Teoriia bukhhalterskoho obliku* [Accounting theory]. Kyiv: Znannia-Pres, 2003.
- Sharmanska, V. M. *Pervynna dokumentatsiia i rehistry bukhhalterskoho obliku* [Primary documents and accounting registers]. Kyiv: Znannia-Pres, 2003.
- Velsh, H. A., and Short, D. H. *Osnovy finansovoho obliku* [Fundamentals of financial accounting]. Kyiv: Osnovy, 1999.
- Warren, C. S., Reeve, J. M., and Duchac, J. E. *Accounting*. Western Cengage Zearning, 2014.