

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.
*Житомирський державний технологічний університет***РЕВІЗІЯ ТЕОРІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
АБО ПАРАДИГМА ТХОМ**

Розглядаються питання засміченості фахової мови окремими науковцями, які вважають наукою введення слів іншомовного походження у систему бухгалтерського обліку

Якби ви вчилися так, як треба,
То й мудрость би була своя.

Т.Г. Шевченко

Давно відомо, хто не здатний творити своє, він нищить надбання попередників. Навіщо “тернопільські інтелектуали” нищать сучасний бухгалтерський облік та створюють свою тернопільсько-хоминську облікову мову (далі – ТХОМ)? Відповідь проста: не знаєш нашої мови, шановний читачу, не знаєш обліку, а “інтелектуали” будуватимуть науку на базі своєї парадигми, використовуючи ТХОМ. До речі, ця мова налічує 371 термін (див. С. 247-258 монографії).

Екзортіум (це на ТХОМ, на нашій мові – вступ).

Чергова монографія, автори *Хомин П.Я., Журавель Г.П. Парадигма й контроверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроби консеквентного аналізу): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.* написана із застосуванням ТХОМ.

Я та мої колеги довго вчитувалися в назву книги, щоб зрозуміти, що це, кому вона адресована, що в ній досліджується? Якщо книга місцевого значення, – тобто призначена лише тернопільським “інтелектуалам”, – то це одна справа (вони, можливо, вивчають ТХОМ), а якщо студентам і аспірантам України – то це зовсім інше, – ми, можливо, ще будемо колись вивчати ТХОМ.

А тепер повернемося до назви монографії.

“Парадигма” за Томасом С. Куном (Kuhn) (1922-1995) – це сукупність узагальнених ідей

та методологічних настанов, які забезпечують існування наукової теорії. Якщо “парадигма” схвалюється науковим співтовариством, – то ми перебуваємо в межах так званої “нормальної науки”, що має за мету не створення нової теорії, а “приведення до порядку парадигми”.

“Нормальну науку” характеризує науковий прогрес, тобто кількість вирішених проблем.

Як на мене, то термін “парадигма” в обліку слід застосовувати з великою обережністю.

Що стосується терміну контроверзів (нашою мовою – розбіжність) в обліку та звітності, то наші докторанти сформулювали так: контр- проти верзіння. Може, це й не зовсім коректно, але влучно. Тоді назва монографії буде звучати: “Парадигма проти верзіння в обліку”. Як же студенту чи аспіранту без тлумачних словників здогадатись про що ця книга? На жаль, автори з цього приводу порад не дають.

Konsekwencja в польській мові перекладається як результат, наслідок, послідовність. Для чого українському науковцю потрібна така плутанина? Хто буде ходити до бібліотеки, щоб прочитати назву тернопільської монографії, написаній спеціальною ТХОМ?

Прізвищ трьох рецензентів цієї монографії я навмисно не називаю, щоб не соромити їх.

Це ж ви, шановний П.Я. Хомин, писали про “уведення обов’язкового рецензування у видавництвах та поміщення детальних зауважень рецензентів безпосередньо в підручниках чи посібниках, а не лише їхніх імен і титулів. Сподіваємось, хоч таким способом удасться зупинити лавину самвидавних публікацій, які лише нівелюють облік як науку, повернувши нинішній її вектор щодо інтелектуалізації з реверсного в аверсний напрям (тут застосовується ТХОМ) – Ф. Б.*”. А де ж рецензії на вашу монографію? Чому ж ви пропонуєте нам одне, а самі робите інше? Де ж ваша принциповість, порядність? Може, надасте нам, ми їх оприлюднимо.

Нарація (це на ТХОМ, на нашій – основна частина).

Наведемо зміст монографії, щоб читачу було зрозуміло про що “дослідження”.

Вступ (С. 4-5)

Розділ 1. Квантифікація проблеми (С. 6-58).

Квантифікація нашою мовою – це вимірювання якісних ознак. Щоб з’ясувати як вимірюють якість проблем автори, слід прочитати 53 сторінки тексту. Але марно, ніякої квантифікації там не знайдете, так як і не виявите проблем.

Якщо автори вважають проблемою, належність балансу до елементів методу обліку, то це питання (не проблема!) обговорюється ще з 1953 року. З цього приводу є сотні публікацій. Справжні проблеми бухгалтерського обліку викладені в монографії А.П. Шевлюкова “Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов”. Не бачу я там проблем і зі звітністю. У 2005 р. я рекомендував П.Я. Хомину спеціальну літературу яку слід прочитати з цього питання*. Ігноруйте, колего, поради, а тому описуєте надумані проблеми, яких насправді немає, так як і відсутня парадигма бухгалтерського обліку.

* Бутинець Ф.Ф. У Тернополі – “інтелектуал”, а в науці – вуйко, який ставить заслін вульгаризації обліку. // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 6-15.

* Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с. – С. 21-26.

Розділ 2. Методологія бухгалтерського обліку і звітності в контексті парадигми й контроверз (С. 59-104).

Розділ 3. Оцінка й калькуляція у співвідносності з сутністю бухгалтерського обліку (С. 105-179). З проблем оцінки захищені кандидатська дисертація Н.М. Малюги та докторська – Л. Ловінської. З проблем калькулювання – сотні дисертацій. Що нового сказали автори? Про співвідносність оцінки й калькуляції з сутністю обліку. Оригінально! Тільки про що?

Розділ 4. Дуалістичний запис господарських операцій: генезис контроверз (С. 180-243). Як же треба себе поважати, щоб писати про подвійний запис, не знаючи тексту монографії проф. Н.М. Малюги та Т.В. Давидюк “Подвійний запис в бухгалтерському обліку: теорія і практика застосування”. Т.В. Давидюк друга після І.В. Малишева, яка захистила дисертацію з подвійного запису. Що ж ви, шановний, досліджували? Замість подвійного дуалістичний запис! Потрібно хоча б себе поважати!

Висновки (С. 244-246). Про сутність висновків ми висловились на с. 11.

Короткий словник іншомовних слів і словосполучень, використаних у тексті (С. 247-258). Наводиться 371 термін іншомовних слів, які, як стверджують автори використані в тексті. Це основа ТХОМ, яку нам всім пропонують вивчати.

Література (С. 259-265). Наводиться 107 джерел. Насправді посилання є лише на 50 джерел. А решта – 57? Просто так – для переліку. Ми зробили рейтинг посилань:

1. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 400 с. – 77 посилань.

2. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с. – 65 посилань.

3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с. – 27 посилань.

4. Малышев И.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. – 17 посилань.

5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підр. – 3-тє вид., перер. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672 с. – 15 посилань.

6. Метьюс М.Р., Перера М.Х. Теория бухгалтерского учета: Учебн.: Пер. с англ. – Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: АУДИТ ЮНИТИ, 1999. – 663 с. – 11 посилань.

Проф. Ф.Ф. Бутинець зайняв 3-тє місце (за рейтингом!) у списку авторських посилань. Яка честь!

Взагалі-то друге, а проф. Я.В. Соколов – перше. А де ж решта заявлених 57 джерел? Дивно, чому в списку відсутні Я.В. Соколов “Теория бухгалтерского учета” та Малюга Н.М. “Розвиток теорії бухгалтерського обліку”^{*}? Це ж справжні книги з теорії бухгалтерського обліку, які дійсно можна аналізувати в монографії. І ще одна цікава деталь. У списку використаної літератури називаються 23 джерела з теорії бухгалтерського обліку, а саме цим питанням присвячена монографія, і жодної авторської книги. Автори вивчають чуже з метою створення парадигми й контрверзів на основі консеквентного аналізу, а власного нічого не мають.

Додатки (С. 266-298). Вони не мають ніякого відношення до парадигми, контрверзів та консеквентного аналізу.

Тут і далі я застосовую компендіум (ТХОМ) або досить стислий виклад.

“Метою ж нашого монографічного дослідження є, за словами І. Франка, – пишуть автори монографії, – спроба синтезу певних поглядів, наукового обставлення того, що автор відчув як потребу свого розуму і своєї душі [Україна irredenta. – Авт.] за доступними джерелами, що мимоволі зумовило невідповідність викладеного початковим намірам унаслідок певних обмежень” (С. 35).

Ось і результати дослідження авторів монографії:

“Таким чином, зазначені паралогізми стали явними, коли економічні умови діяльності підприємств змінилися у кінці 90-х років ХХ ст. Правда, в нас є сумніви щодо глибокої латентності суті цих паралогізмів для авторів, які їх формулювали, бо вони аргументовані здебільшого не переконливо, але умови творчості після 30-х років ХХ ст. були такими, що кожен з них мусив базуватись на постулатах марксистсько-ленінської теорії – єдиної, яка вважалась тоді правильною” (С. 31). Що можна взяти з цього абзацу? Що хотіли сказати автори?

“Таке становище, – пишуть автори, – в якому опинилась теорія бухгалтерського обліку і звітності, зумовило здебільшого те, що ні в Україні, ні в колишньому СРСР не було створено потужних наукових шкіл, які б могли забезпечити високий рівень наукових досліджень теорії бухгалтерського обліку через недостатнє фінансування” (С. 26). Неправда. Погано знаєте історію. Була Московська та Санкт-Петербурзька школи. В 60-х роках сформувалась українська школа, яку очолив проф. П.П. Німчинов.

“Маючи до диспозиції більше можливостей, можна було б предметніше подати як власні погляди на окреслену проблему, так і ширше висвітлити доробок інших учених. Можливості щодо останнього також є доволі обмежені внаслідок недоступності більшості праць в оригіналі через певні причини, головними з яких є матеріальна скрута, яка унеможливорює роботу в бібліотеках інших країн чи отримання книг із провідних бібліотек світу, мовний бар'єр щодо західноєвропейської та англійської літератур, й тому доводиться послуговуватись їх поданням з різних джерел, що не забезпечує від неточностей або й викривлень уявлень окремих авторів щодо методології та методики бухгалтерського обліку і звітності, зважаючи на неповноту ознайомлення з цими працями” (С. 35). Приїздіть до нас, до нашої школи. Бібліотека наша налічує більше 30 тис. книг, ми маємо фахові журнали з 1888 року.

^{*} Малюга Н.М. “Розвиток теорії бухгалтерського обліку”. Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 388 с.

Популяція ж таких авторів є обернено пропорційною до прагматичності, що пояснюється поверховими знаннями практики бухгалтерського обліку загалом, а сучасної – зокрема (С. 32).

“Водночас між підходом вітчизняних і зарубіжних учених є принципова відмінність щодо викладення змісту теорії бухгалтерського обліку. ...Загальне тлумачення окремих ідей не є “теорією”; описування того, що означають “витрати”, “доходи”, “діюче підприємство”, не є теорією, це лише визначення. Проте визначення є марним, поки кожен термін не відповідає будь-яким фактам господарського життя” (С. 46). Яке ж нерозуміння авторів різниці між теорією та основами обліку. У нас в Україні немає жодного підручника з теорії обліку (див мої праці).

Основними характеристиками теорії є те, що вона “складається з базових знань; внутрішньо суперечлива; пояснює і / або передбачає явища; вказує на ідеал; дає найліпші рекомендації для практичного керівництва; визначає завдання і пропонує їх вирішення (С. 46). Ось, шановні читачі, як “науковці” розуміють теорію бухгалтерського обліку.

Ми вважаємо, що вітчизняна теорія бухгалтерського обліку відповідно до змісту підручників складається лише з обов’язкових знань, а інші з вищенаведених характеристик у ній відсутні. Ми вважаємо, що калькуляція не є самостійним елементом методу бухгалтерського обліку, а лише різновидом визначення оцінки в даному разі за собівартістю. (С. 70). Хіба це щось нове? Про це сотні найрізноманітніших думок.

Ми з втратами і розчаруваннями, тяжко й болісно виходимо на шлях розбудови нового національного обліку й маємо саме сьогодні обирати стратегічні пріоритети і насамперед у розвитку теорії бухгалтерського обліку. Чому ми йдемо вперед, повернувши голову назад, шукаючи саме в ТХОМ або на Заході бухгалтерські орієнтири й ідеали? Чому з усіх навчальних предметів, які пропонувалися вченими після 1991 року до державного

компоненту вищої школи, ми обрали лише “Бухгалтерський облік” та “Фінансовий облік” 1 і 2? А де основи обліку? Ви, Григорій Павлович, в якійсь мірі до цього причетні!

Думаю, що ви мабуть причетні до її назви у навчальному плані. Технічні ВНЗ не мають до цього відношення.

Доцільніше, на наш погляд, займатися кожному своєю справою (там, де він розуміється!) і пам’ятати, що основи обліку формують педагогічну (навчальну!) картину обліку, бухгалтерський фінансовий облік – економіко-обліковий світогляд; контроль і ревизія – долучає до традиційних життєвих цінностей, щоб контролери всіх рівнів практичними діями показували, як всім нам діяти у правовому полі.

Ще у 1996 р. я писав*: “Курс лекцій містить практичне керівництво і понятійний апарат підприємництва. Вони побудовані таким чином, що людина, яка не володіє достатнім часом для самовивчення обліку, змогла б легко засвоїти його. Значна увага приділяється вивченню термінів бухгалтерського обліку, дослідженню можливих господарських процесів, напрямків використання облікової інформації, яка розміщується в різних бухгалтерських звітах, оцінці фінансового стану підприємства, аналізу структури ресурсів підприємства, відповідальності бухгалтера перед власниками і іншими органами”.

Цей курс лекцій написаний для бухгалтерів, поки що небухгалтерів, а також всім тим, хто хоче пізнати основи обліку (С. 2).

Автор не наважився з першого разу повністю відкинути діючий в Україні догматизм і непотрібні теми у вивченні теоретичних засад обліку. Але зробив першу спробу на базі колишньої радянської школи навчання, значно покращити більшість тем,

* Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. / Конспекти лекцій для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. Житомир: ЖІТІ, 1996. – 234 с.

Це був перший навчальний посібник, виданий українською мовою у технічному ВНЗ, які розпочали підготовку бухгалтерів. В Тернополі (співавтор Г.П. Журавель) – 1998 р.

побудувати їх на традиціях українського обліку з застосуванням міжнародних стандартів. Облік вивчається на підставі знань студентами основ бізнесу, економіки, податкової політики та методів складання звітності. Вперше після кожної лекції даються визначення основних облікових, економічних та правових термінів (С. 5).

З перших лекцій студенти вчаться складати вступний баланс, здійснювати господарські операції і відобразити їх в бухгалтерській звітності. Лекції побудовані таким чином, щоб разом з вивченням основ обліку студенти вчилися створювати своє власне діло, бачили з економічної точки зору діяльність своєї фірми, щоденні зміни в її активах і пасажах, спостерігали за ефективним використанням власного капіталу (С. 5).

Автор зробив першу спробу, не відкидаючи все набуте в теорії обліку, накопичуючи великого досвіду, побудувати навчання майбутніх фахівців за новою схемою. Описуючі старі, звичні для нас схеми та постулати обліку, автор кожного разу робить спробу вводити все нові і нові поняття, які застосовуються в міжнародній бухгалтерії (С. 6).

Раніше, після освоєння курсу з основ обліку, студент міг лише приступати до вивчення галузевого обліку, тобто обліку в промисловості, торгівлі, сільському господарстві. Зараз, за новою схемою навчання, він може працювати в невеликій комерційній структурі. Адже він вміє відкрити свій бізнес, організувати облік, складати реальні баланси, звіти про фінансові результати, необхідні декларації. (С. 6)

А ви критикуєте мене за теорію обліку. Я не раз виступав проти такої назви. Теорію бухгалтерського обліку написав Я.В. Соколов*. Не плутайте колеги давно всім відомі речі. – теорію з основами.

Авторам монографії слід знати, що бухгалтерський облік є наука, практика і навчальний предмет дисципліна?

Логіка кожного навчального предмета повинна відображати оптимальну логіку викладання навчального матеріалу, напрям практичного використання знань, реалізацію міжпредметних зв'язків. А це означає різне викладення матеріалу в літературі. Наші магістри при дослідженні будь-якої теми не роблять посилання на підручники чи посібники. Там описується не наука (думка автора!), а методика навчання студента основам обліку, дидактичні підходи до змісту предмету. Хіба це не зрозуміло?

Я не раз підкреслював: студентам читають не теорію обліку, а основи. У зв'язку з цим нагадаємо, що до кінця 90-х рр. минулого століття єдиною базовою обліковою дисципліною у всіх вищих навчальних закладах була теорія бухгалтерського обліку. На її вивчення відводилось 100 аудиторних годин (лекції, лабораторні заняття). Вам, шановні автори, теж читали основи обліку, а в диплом записали теорію. Хіба ви цього не бачили?

На моє глибоке переконання, курси “Бухгалтерський облік” й “Фінансовий облік” 1 і 2 лише тоді впишуться у філософію освіти, коли вони будуть нести виключно економічне, морально-етичне та ціннісне наповнення. Таким є початковий курс “Основи бухгалтерського обліку” та заключний курс – “Теорія бухгалтерського обліку”. Однак їх відкинули. Я співчуваю нашим колегам через їх необізнаність і, відповідно, через неучтво окремих осіб ми багато втрачаємо. Хоча чіткої межі між загальнолюдським і науковим розумінням бухгалтерського обліку провести практично неможливо, але вона є, її слід розуміти, відчувати.

У нас є всі підстави стверджувати, що теорія бухгалтерського обліку – це самодостатня наука та навчальна дисципліна й досить велика практика, що має власний предмет та апробований методологічний інструментарій у дослідженні господарських явищ та процесів минулого, чітко окреслені наукові межі.

На превеликий жаль, українська бухгалтерська школа дійсно не може похвалитися своєю традицією, бо справжньої

* Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

національної школи після проф. П.П. Німчинова до 70-х років не існувало. Щодо сучасної теорії бухгалтерського обліку, яка нині запроваджена у всіх ВНЗ, гадаю, потрібно спочатку не підручники писати, а викристалізувати на дослідницькому рівні її зерна, а вже потім пропонувати студентам ВНЗ, бо в наявних підручниках усе зводиться знову-таки до “єдино правильного обліку”. А інакше студентам другого курсу викладати початкові основи обліку неможливо.

Але чи ж наша кафедра найгірша у світі? Чи ті, хто нас звинувачує у некомпетентності, самі вже подолали це зло? Адже ті, хто нас повчає, часто стають учасниками некомпетентності – і в теорії, і у викладанні обліку. Це у них, якщо не задовольняють діючі правила, знаходяться науковці, готові змовницьки знищити все до підвалин, а потім все спочатку.

Як виявилось, автори не розуміють межа між науковим дослідженням в області теорії обліку, підготовкою підручника чи посібника та обліковою практикою. Для них теорія обліку і основи обліку це одне й теж. На жаль, колеги беруться за критику інших, не знаючи елементарних речей і ніколи не досліджували цієї проблеми.

Сім років тому я писав: **“Що викладають сьогодні майбутнім спеціалістам (магістрам) обліку, теорію чи основи обліку?”** Студенти українських ВНЗ користуються підручниками з “Теорії бухгалтерського обліку” авторів: проф. М.Т. Білухи (2000 р.), проф. Ф.Ф. Бутинця (2000 р.), проф. М.В. Кужельного і проф. В.Г. Лінника (2001 р.), проф. А.Г. Кузьмінського і доц. Ю.А. Кузьмінського (1999 р.)”. На жаль, наші підручники не завжди відповідають цій назві (С. 6).

Яку ж насправді парадигму або “нормальну науку” відкрили автори монографії? Їх відкриття (правда, тут чомусь вони пишуть зрозумілою мовою, не застосовуючи ТХОМ) наступні:

1. За сучасною парадигмою бухгалтерського обліку організувати на підприємстві таким чином, щоб оптимально забезпечити інтереси господарюючих суб’єктів, неможливо. Не використовуються у практичній діяльності на сучасному етапі й офіційні форми звітності (С. 244);

2. Чинний План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування не відповідають вимогам достовірності звітності (С. 244);

3. Ухвалені Положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають суттєві недоліки: не взаємопов’язаний зміст форм фінансової звітності; введено нові дефініції (С. 244);

4. Положення (стандарты) бухгалтерського обліку та Інструкція до Плану рахунків мають загальний характер (С. 244);

5. Назви перших шести положень (стандартів) бухгалтерського обліку вважаємо некоректними щодо їхнього змісту (С. 244);

6. Система показників зовнішньої та внутрішньої звітності повинна відповідати науково обґрунтованим критеріям її формування. Досягти цього можна за умови, що методологія формування такої системи не буде розрізною (С. 245);

7. Сучасна структура балансу як форми фінансової звітності недосконала: у другому розділі активу не розмежовано оборотні активи й обігові кошти; порушено відповідність статей і класів за Планом рахунків; не враховуються особливості галузей економіки; штучно завищується його валюта на нереальні суми (С. 246).

Висновки (с. 244-246), що наведені вище, написані українською мовою, але таке пишуть наші студенти у своїх курсових роботах, а заочної форми навчання – у контрольних. А де ж обіцяна в заголовку монографії парадигма з контроверзами? Де ж ваш розум і душа, про які ви писали в монографії? Може вони вкладені в оцю студентську плутанину? Покайтеся, колеги! Потрібно Бога боятись, щоб підготувати таку “парадигму з контроверзами на підставі консеквентного аналізу”. Чи потрібно було для цього 246 сторінок тексту?

* Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

А ось висновки з монографії проф. А.П. Шевлюкова*. Подаємо в компендіум (за ТХОМ):

1. Суттєвим недоліком методології бухгалтерського обліку є недостатня розробка системного узагальнення облікової інформації на мезо- і макроекономічних рівнях (С. 328).

2. Оскільки макроекономічні розробки на основі системи національних рахунків і балансу народного господарства в міжнародній статистиці визнавалися рівноправними, відмову від розробки балансу народного господарства і перехід на скорочений варіант системи національних рахунків слід визнати помилковою (С. 328-329).

3. У монографії розроблена трирівнева модель бухгалтерського обліку на основі інтегрованих планів рахунків мікро-, макро- і мезоекономічних рівнів (С. 329).

4. Методика обліку, що діє в даний час, не виділяє холдинговий прибуток, що в умовах інфляції приводить до отримання уявного доходу, що отримується власником активів унаслідок зміни цін на них (С. 329).

5. Практика відображення, що діє в даний час в бухгалтерському обліку і звітності оборотних активів за фактичною собівартістю, не узгоджується з методикою оцінки випуску продукції і послуг в системі національних рахунків за основними цінами (С. 330).

6. В цілях гармонізації показників бухгалтерського обліку з показниками системи національних рахунків в монографії запропонована методика обліку незавершеного виробництва і готової продукції за основними цінами, яка дозволяє отримати інформацію про запаси оборотних активів на макроекономічному рівні в єдиній оцінці (С. 330).

7. Гармонізація показників бухгалтерського обліку організацій і національного рахівництва на основі системи національних рахунків передбачає

відображення на рахунках бухгалтерського обліку як перерозподілу засобів між окремими суб'єктами господарювання у вигляді економічних санкцій, так і реальних втрат, що зменшують національний дохід. Для цієї цілі в монографії запропоновані рахунки "Економічні санкції" і "Втрати, що відшкодовуються з валової доданої вартості", а також викладена методика відображення на них господарських фактів (С. 330–331).

8. Сполучною ланкою між бухгалтерським обліком і системою національних рахунків повинен стати зведений матеріально-фінансовий баланс, що дозволяє створити балансову модель організації, галузі, регіонів і всього народного господарства (С. 332).

9. Інформація диференціальних балансів, які характеризують названі економічні процеси і стадії кругообігу капіталу, розширює можливості факторного аналізу фінансового стану організації, оскільки дозволяє визначити вплив на нього кожної складової господарсько-фінансової діяльності (С. 332).

10. Пропоновані форми бухгалтерської звітності, деталізуючи показники матричних балансів економічних процесів і стадій кругообігу капіталу, дозволяють генерувати необхідного інформацію для розробки зведеного матеріального балансу в частині інституційних одиниць, охоплених диграфічним обліком (С. 334).

11. Пропонується методика визначення собівартості, чистої продукції і прибутку від реалізації продукції організації на основі інформації рахунків, що відображають обсяг реалізації і витрат за економічними елементами, а також звітність, що розкриває інформацію про ці показники в розрізі галузей народного господарства. Узагальнення показників Звіту про собівартість, чисту продукцію і доходи організації дозволить розробляти зведений фінансовий баланс в розрізі галузей і адміністративно-територіальних одиниць (С. 335).

* Шевлюков А.П. Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов: Монография. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 348 с.

12. Розроблена і запропонована структура зведеного балансу товарного обігу, що характеризує в розрізі економічних підрозділів, галузей і секторів народного господарства обсяг продукції, що надійшла в обіг, відвантаження і реалізації, втрати у сфері обігу, а також зміни її залишків (С. 335).

Тут я авторам знову хочу дати певні поради. Мартин Бронфенбреннер (Bronfenbrenner) пояснював, що застарілі ідеї в економіці не зникають із заміною старої парадигми на нову (уявлення меркантилістів досить стійкі, не дивлячись на їх витіснення ідеями класиків). Найбільших успіхів економічна наука досягала, **коли попередні парадигми повністю не відкидалися**. Теорія наукових революцій Куна – теорія катастроф. Вона не враховує специфіку розвитку економічної науки.

Мета (Mehta) також пояснював, що **теорія наукових революцій Т. Куна безповоротно не відкидає найсуттєвіших здобутків минулих економічних теорій. Будь-який період розвитку науки містить велику кількість парадигм, які взаємоперетинаються і проникають одна в одну, і не всі з них є несумісні**. Застарілі ідеї співіснують із новими тривалий час, оскільки парадигми не змінюють одна одну миттєво.

Авторам, видно, не відома і модель конкуруючих програм досліджень Імре Лакатоша (Lakatos) (1922-1974): “Історія науки була і повинна бути історією конкуруючих програм досліджень (або, якщо бажаєте, “парадигм”), але вона ніколи не була і не стане історією зміни періодів нормальних наук”.

На думку Імре Лакатоша, прогресивними, є такі науково-дослідні програми, які завдяки методам “позитивної евристики” стимулюють появу допоміжних гіпотез, що розширюють емпіричний і теоретичний зміст програми. **Об’єктивною підставою для відмови від попередньої програми є поява нової, яка пояснює емпіричний успіх попередниці, і витісняє її ефективністю методичних правил пошуку істини**.

Ось що таке справжня парадигма, але без контрверзів і спеціальної ТХОМ.

Чи є щось подібне у вашій монографії? Ще раз прочитайте свої “студентські”

висновки на с. 244-246! Так от, перш ніж братись за критику своїх колег, слід хоча б що-небудь створити власне у цій галузі та прочитати теорію економічних вчень. Тоді вас як вчених, будуть поважати люди.

Пан П.Я. Хомин у цій монографії наводить 27 своїх праць з № 294 по № 320. Але жодної немає з теорії бухгалтерського обліку, якщо не рахувати за № 319 – “Про методологію облікового забезпечення звітності. – Тернопіль, 2000.” Що це за праця: посібник чи практикум, рекомендації чи методичка, скільки сторінок, видно і сам автор цього не знає? І “Тернопіль” не видавництво, а як відомо, місто. То як же можна аналізувати (консеквентно!) чужі праці з теорії бухгалтерського обліку, не маючи власних? Це, видно, науковий винахід П.Я. Хомина. Сам написати не можу, не вмію, але знаю, що інші пишуть не так. Здорово!

Критика обов’язково потрібна, але фахова, зрозумілою мовою із викладенням своєї позиції. Я свою висловив (див. післямову, або ТХОМ – конклюдії).

А що стосується проблем, то їх дійсно досить багато. Наведу одну із них, загальну, яка потребує свого вирішення.

“За навчання ніхто не переживає, – стверджує Любов Левицька. – Більше того, учительку, яка переймається рівнем їх знань, вони заспокоюють: “Не хвилюйтеся, Тетяно Іванівно, все буде добре”. “Добре” – це досі означало, це мати чи батько заплатять не лише за навчання у вузі, а й кожної сесії даватимуть гроші, щоб купити оцінки у заліковій книжці. У тернопільських вузах це давно стало нормою. Та й наплодилось їх у розрахунку на заробітчанські гроші близько двадцяти лише у Тернополі; інститути, їхні філії є майже в кожному райцентрі. Звісно, випускника з купленим у такий спосіб дипломом ніхто на роботу не бере, тож він і далі сидить на шії батьків. Даремно витрачені зароблені тяжкою працею кошти, невизначене майбутнє таких ось “спеціалістів”. (підкреслено Ф.Б.). А якщо він становиться ще й “вченим”?

Тут дійсно є проблема, для вирішення якої я пропоную об'єднатись нашим науковим школам. Ми разом можемо зробити багато для покращання національної системи обліку та підготовки фахівців.

Шкода, що на цей раз П.Я. Хомин заручився шанованою мною і в нашій науковій школі людиною – проф. Г.П. Журавлем. *“Ми вважаємо, – пишуть автори, – що немає саме наукових шкіл бухгалтерського обліку, бо “школярського підходу” не бракує, що засвідчує не тільки зміст підручників із теорії бухгалтерського обліку, а й інших публікацій, який нерідко межує з контрафакцією, незалежно від географічної розосередженості представників навчальних закладів, які претендують на таку харизму”* (виділено) Ф.Б. (С. 31-32). Якщо Григорій Павлович теж вважає, що в Житомирі відсутня наукова бухгалтерська школа, то ми йому нагадаємо. У науковому товаристві наукова школа тлумачиться як добровільне творче товариство дослідників, об'єднаних однією ідеєю і стилем роботи, яке діє під керівництвом визнаного лідера. Наукова школа виконує життєво важливі для суспільства функції, має значні практичні та теоретичні результати діяльності, визнані у наукових колах і практичній сфері. А тепер давайте поміркуємо над результатами нашої діяльності: 1996-й рік – маємо підручник з грифом МОН України “Теорія бухгалтерського обліку”, 1997-ий рік – перший у Житомирському університеті випуск бухгалтерів, з них – на сьогодні – 3 доктори економічних наук (2 з цього випуску), більше 50 кандидатів економічних наук серед наших випускників. У 2000 р. – видаємо першими підручник з фінансового обліку за новими національними стандартами бухгалтерського обліку (2008 р. – вже 8-ме видання цього підручника). І так маємо за 15 років праці – 26 монографій, 10 підручників з грифом МОН України та більше 50 навчальних посібників. Ми пишемо підручники, аби зробити життя студентів кращим, а їх знання – міцними, стабільними, а викладачам – покращити методику

викладання. Кожна книга – це нові знання, зміни, доповнення. Наші викладачі викладають фахові дисципліни англійською, німецькою, французькою, чеською, болгарською мовами. Ми щорічно, вже протягом семи років проводимо міжнародні наукові конференції, участь в яких приймають видатні вчені Росії, Білорусії, Польщі, США, Англії, Чехії, Болгарії.

Нам є чим пишатися. А чим можете відзначитися Ви?

Якщо Ви, шановний Григоріє Павловичу, наведеної вище цитати не писали, то чому не застосували *jus primo geniturae* (це ТХОМ) – право старшинства.

Невже насправді Ви вважаєте, що студентів другого курсу (вони вивчають основи бухгалтерського обліку, не теорію, а саме основи, а Ви мене критикуєте за теорію, а це зовсім різні речі) можна навчати спеціальній ТХОМ?

Наведу приклад студентської розмови за ТХОМ: “Я взяв абреже і заніс дані в дескрипцію і таким чином отримав холізм”. Цікаво! Чи зможе сам автор цієї нісенітничі здогадатись (без тлумачника!), про що тут мова. Щоб не інтригувати читача перекладаю: я взяв випуску і заніс дані в опис, і таким чином, отримав цілісність. Одумайтесь панове, зупиніться, дайте можливість нормально розвиватись національному обліку!

Врешті-решт, перевірте, чи застосовуєте Ви у своїй викладацькій діяльності загальні принципи дидактики, знання яких ми, у нашій науковій школі, вимагаємо від кожного викладача. До них, зокрема, відносяться: принцип системності та послідовності (виклад навчального матеріалу у суворо логічному порядку з послідовним приростом знань у напрямку від простого до більш складнішого), принцип виховного навчання та інші.

Нам залишається лише поспівчувати шановному колезі Григорію Павловичу. Вас перестане поважати молодь. Принаймні наші студенти та аспіранти, які читають монографії тернопільських колег. Ми широко пропагуємо

досягнення українських та зарубіжних вчених, то будьте ж толерантними.

“Інтелектуалів” уже давно цікавлять різноманітні скандали (обливання брудом своїх колег – це їхнє ремесло!), які б на їх думку, могли зупинити діяльність конкуруючої наукової школи. Адже, як свідчить практика, завжди можна внести окремі корективи у будь-яку ситуацію, що склалась і навіть вдало повернути її на власну користь. Але це до пори, до певного часу. Найдуться ті, хто зупинять авантюристів.

Про наведені вище нісенітниці я писав у попередній статті*. Але П.Я. Хомин не вгамовується! Тому я вимушений ще раз прилюдно пояснити йому шкідливість його “вчення”.

Конклюдії (це на ТХОМ, на нашій – висновки).

Звісно, все викладене вище лише краплинка в океані недружних дій окремих “інтелектуалів”. Вони можуть бути приводом для розчарування у чесності, непогрішності тамтешніх “суддів” і непорушності принципів товаришування, що додає аргументів й ще окремим скептикам. Проте чи стануть від цього наші критики чеснішими і грамотнішими, а “судді” – об’єктивнішими та наука – кращою?

У всі часи люди, котрі щось розуміли в науці, використовували, використовують і будуть використовувати її з власною корисливою метою – така вже наша природа. Але слід пам’ятати: це можна робити рівно настільки, наскільки їм це дозволимо ми з вами – фахівці, справжні вчені, – завдання яких – викривати неурівноважені інстинкти окремих “інтелектуалів”. Адже демократичне суспільство – не те, де немає неучів, а те, в якому їх карають, неучів змушують іти з науки та обійманих ними посад. У нас поки що неучі, лише “обзиваються” неучами, але

жодного не покарали, тому й система нецтва залишається. За такої ситуації виграють лише самі “інтелектуали”, наживаючи собі капітал за рахунок кожного з нас, шукаючи помилки у наших працях, не маючи власних.

Кажуть, корупція в науці почалася тоді, коли комусь вперше спало на думку взяти хабара за курсову роботу. Ми вважаємо, що ця проблема така само серйозна, як і глобальне потепління. Питання в тому, якщо не припинити корупцію в науці та не зупинити неучів, то нас очікує біда, яку виправити буде досить складно.

Україні потрібні фахівці з обліку і контролю з актуальними знаннями, гнучкістю і критичністю економічного мислення, творчою бухгалтерською ініціативою, високим адаптаційним потенціалом. Не менш важливими є і такі їхні якості як чесність і висока моральність, особиста відповідальність, внутрішня облікова свобода, налаштованість на максимальну реалізацію знань, здатність досягти в обліково-економічній сфері високої мети раціональними шляхами й коректними засобами. Для цього потрібно відкидати позитивістські пошуки надісторичних, універсальних стандартів, норм та ідеалів при викладанні облікових дисциплін, оскільки вони є методологічно безплідними та хибними.

До цього часу залишається не розробленою новітня науково виважена концепція формування та розвитку бухгалтерської освіти у вищих навчальних закладах. Скажімо, що це за спеціальність “Облік і аудит”? Який це вид обліку? Аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів. То що ми вивчаємо? Кого готуємо? Щоб стати аудитором потрібно: як

* Бугинець Ф.Ф. У Тернополі – “інтелектуал”, а в науці – вуйко, який ставить заслін вульгаризації обліку. // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2007. – № 4 (42). – С. 6-15.

мінімум мати вищу освіту, стаж роботи не менше 3-х років. Сертифікат видає АПУ.

Ми вважаємо, що одним з можливих напрямів трансформації змісту та структури облікових дисциплін у вищій школі могло б стати викладання на випускних курсах альтернативного навчального курсу “Теорія бухгалтерського обліку”.

Виокремлення теоретичних аспектів у різноманітному, багатовекторному бізнесовому процесі дозволить глибше і повніше досліджувати основні важелі й рушійні, потаємні пружини історичного розвитку бухгалтерського обліку, системи його побудови в різних країнах світу та застосування у нашій практиці.

Теорія обліку є частиною історичних облікових фактів і подій, що становлять основу розвитку всієї системи бухгалтерського обліку та контролю. Проте теоретична реальність настільки складна й багатоманітна, що аналіз обліково-економічних явищ і процесів минулого не тільки не виключає, а й передбачає врахування соціально-економічних, культурно-ідеологічних та інших факторів розвитку обліку. Жива тканина теоретичних явищ органічно пов’язана з процесами дії обліку в багатьох сферах економіки: промисловості, сільському господарстві, будівництві та суспільному житті – економічному, культурному та моральному. Але саме в економічному бутті найреальніше виявляється феномен взаємодії різних галузей обліку, а з другого боку – сутність та хід економічних процесів переконливіше, масштабніше можна відтворити саме в обліковому вимірі.

Актуальність становлення теорії бухгалтерського обліку як окремого і самостійного напрямку наукового облікового знання обумовлена, на наш погляд, такими чинниками. По-перше, висвітлення саме теорії обліку найбільше зазнало деформацій, концептуальних викривлень і навіть сьогодні не позбавлене певних “білих плям”. По-друге, представники новітніх облікових традицій не завжди дотримуються принципів об’єктивного, незаангажованого висвітлення облікових подій і явищ минулого, а намагаються найлегшими

методами досягти таких результатів наукового пошуку. По-третє, у відновленні історичної правди про минуле нашого обліку окремі фахівці наражаються на ідеологічну позицію, які не можуть змиритися з самим фактом існування національної системи обліку. По-четверте, у процесі становлення нашого обліку в нових умовах господарювання, його поступової інтеграції у світову систему особливого значення набуває повчальний досвід минулого. Зокрема, правдивий аналіз минулих облікових процесів дає можливість знайти відповідь на низку актуальних запитань сьогодення. По-п’яте, одна з особливостей нашої сучасної діяльності полягає в тому, що для значної кількості вчених-обліковців заняття наукою ще не стало першочерговою справою життя і вони переважно належать до когорти вчених або “за випадком” або в кращому разі “за сумісництвом”.

Якби науковці об’єдналися глибоким розумінням, що ситуація більш ніж критична, що грати із закритими очима, в “обносках книг” колишньої адміністративної системи, з вченими, що купують дипломи, з науковцями, які після захисту дисертації нічого наукового не мають, шизофренічно безрозсудно. Необхідно зажадати від ВАК України привести у відповідність з науковими нормами присудження наукових ступенів. У нас здобувачі навіть назву теми в авторефераті пишуть з помилками*.

Після того як ми перестанемо видавати неучам дипломи, а науковці зітхнуть вільно, ми повинні визначитися з майбутнім теорії бухгалтерського обліку. Світ швидко міняється. Такої швидкості зміни економіки історія людства ще не знала. Тепер створюються геополітичні союзи не на фундаменті ідеологій, а на базі супервалют. Багато країн відмовляються від емісії власних грошей і входять в доларову зону, зміцнюючи позиції США. Все це ми зобов’язані викласти в новітній теорії бухгалтерського обліку, але

* Довбуш В.І. Облік і внутрішній аудит собівартості продукції (на прикладі молокопереробних підприємств України). – К., 2008.

без застосування ТХОМ, на зрозумілій українській мові.

Що ж такого шкідливого в системі нинішнього бухгалтерського обліку? Практично вся істотна витратна частина підприємства – інвестиції, автопарк, комісійні, агентські, реклама, відрядження, класність транспортних витрат, пальне на автомобіль (понад мізерну норму) – лягають на прибуток. Який сенс запроваджувати новий, доброзичливіший режим оподаткування прибутку, не приводячи у відповідність зі світовими стандартами систему бухгалтерського обліку? Це, на жаль, чисто українська модель, – пускати пил в очі.

Ось така вийшла не зовсім наукова та коректна розмова. Про те, що сьогодні болить не лише професору у галузі бухгалтерської науки, а й тисячам викладачів та студентів, потреби яких в розробці теорії обліку далекі від повного розв'язання. А тому на завершення таке побажання. В бухгалтерському обліку є дві найважливіші дисципліни: Основи, які ми зараз читаємо студентам другого курсу, а називаємо теорією та Теорія бухгалтерського обліку, яку слід створити та читати на випускних курсах. От цього й зичимо нашим тернопільським колегам. Це потрібно не лише їм, а всім нам.

На часі повернутися обличчям до нашої складної та необхідної науки тим, хто розробляє навчальні плани та програми, готує підручники та монографії, тим, хто на державному рівні має опікуватися розвитком національного бухгалтерського обліку.

Достатньо часто в публікаціях серйозних вітчизняних науковців та практиків висловлюється думка про місце і роль нашого обліку в Європі як найкращого. Добре було, коли б таке сталося, але, якщо й надалі користуватимемося дослідженнями у цій галузі чи не часів Роксолани, – не варто сподіватися на такий вектор подальшого розвитку національної системи обліку.

І на завершення: подекують у тернопільських наукових колах, що найближчим часом вийде друком теорія бухгалтерського обліку ТХОМ. Ото буде сміху, а разом і плачу. Сміятись будуть

колеги, а плакати студенти, вивчаючи досить складну і невідомо кому потрібну ТХОМ. Ця мова є енігматичною та казуїстичною, що, по-нашому, загадковою та заплутаною. Принаймні, для мене.

A la bonne heure (ТХОМ) – У добрий час!
(переклад – Ф.Б.)

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю