

ТЕОРІЯ ОБЛІКУ ЧИ ЙОГО ОСНОВИ. ЩО ВИВЧАЮТЬ МАЙБУТНІ ФАХІВЦІ З ОБЛІКУ?

Це питання є очевидним, а відтак саме йому викладачі і науковці не завжди приділяють достатньо уваги. Частина відповіді зазвичай міститься в самій програмі викладання курсу. Стаття є спробою дати відповіді на багато питань викладання обліку, орієнтуючись на читацьку аудиторію – людей, відданих викладацькій роботі та зацікавлених у якісній підготовці фахівців

Постановка проблеми. Відзначаючи важливість теоретичних досліджень, відомі фахівці критично висловлюються про сучасний стан теорії обліку в нашій країні. Те, що видається сьогодні за теорію обліку, являє собою або непотрібну схоластику типу – предмет і метод, або азбучні істини та безсистемний огляд форм і видів обліку, нормативних документів. Разом з тим, глибинні ідеї, що лежать в основі теорії, не розглядаються взагалі, перетворюючи курс теорії обліку на курс без теорії. Система постулатів, принципів і методик, що повинна бути в курсі теорії обліку, не зазнала протягом останніх тридцяти років яких-небудь значних удосконалень. Викладання ведеться за тією ж схемою, що і 70 років тому.

Теорія обліку відстає від проблем, що об'єктивно виникають на практиці, за змістом вона мало чим вирізняється від сформованої ще в 20-30 роки ХХ ст. Це свідчить про наявність глибокої кризи в розробці теоретичних аспектів обліку. Все, по суті, повинно зводитися до основної мети обліку – забезпечити власників повним збереженням їх майна, а працюючих – об'єктивним розподілом заробленого ними прибутку та соціальним захистом. У нинішньому своєму стані облік такій вимозі не відповідає. З великою часткою упевненості можна сказати, що інформація про дійсний стан господарювання не відповідає теперішнім вимогам.

Студенти українських вузів 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 Ю.А. Кузьмінського (1999 р.) та іншими. Підручники носять назву “Теорія”, а фактично в них викладаються основи бухгалтерського обліку. Словник Вебстера дає чітке визначення теорії як пов'язаного набору гіпотетичних, концептуальних та прагматичних принципів, що формують загальну основу природи обліку. На жаль, наші підручники не завжди відповідають цій назві.

Сьогодні вузівські професори не роблять навіть спроби підготувати справжній курс основ чи теорії обліку. Ті, хто міг би це зробити, не мають змоги включити їх до навчального плану.

Таким чином, ще з 2-го курсу ми заплутуємо майбутніх фахівців з обліку, які пізніше стають науковцями та викладачами. Вони довго не можуть зрозуміти різницю між теорією обліку, його основами та практичним застосуванням.

В усьому світі теорію обліку читають на старших курсах – четвертому, п'ятому. Але ж там дійсно читають теорію обліку, а не його основи. Прикладом можуть бути США [15], Великобританія [7], Росія [13].

Виклад основного матеріалу досліджень. В свій час ми піддали гострій критиці підручник Хендриксена і Ван Бреди [8], але в ньому є те, що нашому читачеві слід було б знати. Ми не можемо погодитись із змістом цього підручника (мається на увазі американська теорія), але ж факт, що там читають теорію обліку, а ми – основи, які називаємо теорією. Ось що з цього приводу пише тернопільський проф.

М.С. Пушкар: “На жаль, ні теорія систем, ні теорія інформатики у навчальних планах закладів, які займаються підготовкою бухгалтерів, не подані, а тому мета обліку залишається не зовсім зрозумілою і не ведуться пошуки найбільш раціональних способів обробки інформації та її змісту” [9].

Єдина загальна теорія обліку є лише бажаною, але бухгалтерський облік як наука ще знаходиться на досить примітивному рівні розвитку. Краще, що може бути досягнуто на цьому етапі, – це набір теорій, підтеорій, моделей, які можуть доповнювати одна одну, поєднуватися та конкурувати між собою.

Сутність теорії обліку утворюють прості питання: коли, наприклад, визнати факт придбання основних засобів? Ті, хто з самого початку вивчає облік, зіштовхуються з подібними питаннями, а значить, і з теоретичними проблемами. В результаті багато, навіть не підозрюючи про це, виносять з аудиторії теоретичні знання. Теорія обліку не стільки дає нові знання, скільки систематизує ті, якими студент вже володіє. Облік має свої методи ведення, свій інструментарій.

Згадаймо дореволюційні та перші післяреволюційні роки радянської доби (20-30 рр.). В працях тих часів ми знаходимо зіткнення різних позицій вчених, пошук нових підходів, знахідки і помилки. Багато наших колег були невдоволені, як завжди, існуючим станом розвитку обліку, однак зміни відчувалися, прослідковувалася дія вчених (М.А. Блатов, Н.Р. Вейцман, О.М. Галаган, М.В. Дембінський, Я.М. Гальперін, В.К. Мнюх, М.С. Помазков, А.П. Рудановський, Є.Є. Сіверс та багато інших).

А що ми маємо сьогодні? Де наші дискусії, полеміка, наукова критика? Кого сьогодні в Україні, крім професорів Н.М. Малюги та С.Ф. Легенчука, можна назвати справжнім теоретиком обліку?

В українській обліковій школі відсутня вільна наукова дискусія, наслідком якої були б помітні зміни в бухгалтерській науці на краще, перспективи її подальшого розвитку в глобалізованій економіці.

Раніше йшов складний, суперечливий пошук ефективної і цікавої теорії обліку. До цього пошуку небайдужими були сотні вчених і бухгалтерів-практиків. Згодом результати пошуку фіксувалися у перших наукових працях, підручниках і практичних посібниках, рекомендаціях щодо ведення обліку. Ці праці могли бути набагато кращими, більш прийнятними для наступних поколінь, коли б в той період не була відкинута дореволюційна облікова теорія, збережені професорські кадри.

За традицією, і до цих пір, обговорення складних тем часто здійснюється під “вивісками” різних “шкіл” бухгалтерської думки. Наприклад, інституціоналісти асоціюються з їх власними відмінними наборами методологічних принципів обліку. Минулі спори про предмет і метод іноді були схожі на політичні диспути, причому учасники цілком приймали “платформу” їх улюбленої методологічної школи і намагалися зруйнувати позицію іншої школи цілком. На щастя, методологи теперішнього часу зазвичай більш електичні, вони не вступають в дискусію, просто кажуть, що погано й годі. А як зробити краще, вони поки що не знають. Для них головне: підкреслити – у Житомирі не так. Я з повагою ставлюся до опонентів, але вони, на жаль, чогось хочуть і не пропонують свого бачення розвитку обліку

Якщо важливі рішення з облікових проблем приймаються вузьким колом людей (не завжди фахівцями високого ґатунку!), нерідко – одноосібно без думки професорів зі стажем, якщо альтернативну думку почути не можна, тоді суб’єктивне бажання окремих осіб, навіть при невеликій владі, починає домінувати над об’єктивними потребами науковців. Для бізнесу нема критеріїв: хто кращий, хто гірший. Є – хто більш підготовлений. Ось над чим слід працювати тим, хто сьогодні переймається критиканством Житомирської наукової бухгалтерської школи (далі – ЖНБШ).

Інше традиційне запитання, яке все ще є актуальним в сучасній методології: чи є бухгалтерський облік наукою? Хоча протягом останнього десятиліття відбулося помітне зрушення в методах підходу методологів до цієї проблеми, в цілому результати не втішні. Пора знайти вихід із глухого кута.

На щастя, методологи наших днів перестали перейматися вирішенням питання: “Що таке облікова наука?” До сьогоднішнього дня загальноприйнятою є точка зору, згідно якої наука бухгалтерського обліку – це все, що входить у визначення, запропоноване академічним і професійним співтовариством. Також визнано, що різні науковці можуть давати різні визначення, кожне з яких не є правильнішим ніж інші і що у будь-якому випадку сучасна облікова наука включає так багато різноманітних субдисциплін, що єдине визначення виявилось б марними. Студентом 2-го курсу ні писати, ні розказувати цього не слід. Їх потрібно методично грамотно вчити обліковим процедурам і лише на завершальному етапі вивчення облікових дисциплін, розглядати дискусійні облікові питання. На початковому етапі навчання студентських дискусій з обліку не повинно бути. Їм слід донести, що облік регламентується державою або власником і цього суворо слід дотримуватись, а дискусії ведуть науковці з метою поліпшення обліку.

В останні десять років спостерігалось екстраординарне зростання інтересу до методологічних питань теорії обліку. Це ще сильніше вражає, якщо врахувати, що протягом семи з гаком попередніх десятиліть бухгалтерська методологія була фактично в повному забутті серед більшості економістів-бухгалтерів.

Для розв’язання названої проблеми потрібно внести зміни в навчальні плани та програми, розгорнути теоретичні дослідження в галузі обліку, які б враховували як напрацювання попередників (проф. П.П. Німчинова, проф. І.В. Малишева, проф. Ю.Я. Литвина та інших), так і сучасних професорів Н.М. Малюги, М.С. Пушкаря, а також нові тенденції, що спостерігаються в розвитку сучасної облікової науки (наприклад, напрацювання професорів С.Ф. Легенчука, І.В. Замули, І.В. Жиглей).

Можливо, окремі читачі зауважать, що ми багато теоретизуємо про бухгалтерський облік. Та ні, ми ведемо лише мову про приземлені, найпрактичніші речі в обліковій справі та її навчанні. Відсутність теорії бухгалтерського обліку означає, що в нього нема майбутнього – ось головна проблема.

Прозаїчне запитання: з чого слід починати підготовку майбутнього фахівця з бухгалтерського обліку? Який обліковий курс викладати студентам-початківцям? Це питання автор поставив ще у 2001 р.¹. Але дискусія не відбулась. Яким би не був предмет курсу, слід ретельно обміркувати, що саме повинні вивчати студенти. Варто подумати і про те, які концептуальні знання і навички мають здобути студенти, яким чином вони будуть їх опановувати. На наш погляд, підготовку облікових фахівців слід розпочинати з виховного процесу. Вивчення основ обліку слід здійснювати в такій послідовності:

а) виховний процес, який продовжується весь час вивчення облікових дисциплін (збереження майна власника, його примноження, соціальний захист працюючих, розрахунки з бюджетом, відповідальність посадових осіб та працівників бухгалтерії тощо);

б) організаційна структура багатопрофільного промислового підприємства, загальна технологія виробництва, виконання робіт та надання послуг;

в) розкриття кожної теми робочої програми з основ обліку з урахуванням п.п. а) і б).

¹ Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: роздуми вченого. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 100 с.

Науково доведено, що крах одних держав і зліт інших в переважній більшості випадків пов'язані не із зміною правлячих режимів, війнами і природними катаклізмами, а із зміною суспільних цінностей, суспільної свідомості². Тому невихований бухгалтер – це біда для власника і суспільства в цілому. Виховання майбутніх бухгалтерів слід вести на конкретних прикладах із життя. Правильно пише Джон П. Котлер, що в умовах сучасного виробництва, джерело основних переваг бізнесу знаходиться в людях як носіях знань, досвіду, таланту і творчих здібностей. Але знання не можуть бути отримані без цілеспрямованої переробки інформації: результати бізнесу безпосередньо залежать від використання інформаційних технологій на всіх переділах виробництва конкурентоздатної продукції, за допомогою яких відбувається систематичне оновлення знань. Звідси, неграмотний бухгалтер доведе підприємство до банкрутства.

Очевидно, облікова наука цілком може мати утилітарну цінність, а не бути “мистецтвом для мистецтва”. Представляється, що облік ніколи не стане “точною наукою”, але з цього не виходить, що ми відмовляємося від його даних.

Нам потрібно нарощувати наші досягнення і не відступати назад, заглиблюючись в моделі, які нічого не говорять нам про реальний світ господарювання і відображення його процесу в обліку. Одна річ, якій ми точно можемо навчитися у фізиків, – це ідея про те, що моделювання, що не має явного відношення до реального світу, є нарцисизм в чистому вигляді. Тому із процесом моделювання слід бути обережним і завжди пам'ятати, якщо ти віддаєш, ти щасливий, а якщо ти береш – будь дуже обережним.

У політиці – обман, лицемірство, лестощі, брехня, зрада, розігрування комедій перед іншими і перед собою є головними правилами і законами. У бухгалтерській справі – все по іншому. Сонце світить для всіх, але не всім дарує. На жаль, з процесу виховання бухгалтерів – жодної професійної статті.

“Апатія неминуче повинна була привести до чергового прояву нігілізму – пише О. Кендюхов. І в 2004 р. значною частиною суспільства така цінність, як стабільність, була переоцінена, і на її зміну прийшла цінність “руки, які нічого не крали”. Але не пройшло і року, як з'ясувалося, що у тих, у кого “руки нічого не крали” – голови нічого не думали, і слабкі паростки таких високих цінностей, як чесність і порядність, швидко зачахнули. Суспільство в черговий раз відчуло себе зрадженним, обдуреним і розчарованим. І знову жодна висока цінність не оволоділа його свідомістю. Часи апатії повернулися³.” У наших випускників голови повинні думати, вони повинні бути чесними і порядними.

Тому нам слід повертатися обличчям до проблеми виховання майбутніх бухгалтерів, бо де правильне виховання, там і стіни навчають. З першого дня перебування студента у ВНЗ він повинен зрозуміти чесність, порядність і об'єктивність бухгалтера-професіонала. Щоб жити по-іншому, потрібно навчитися мислити по-іншому.

Навіть найдовший шлях починається з першого кроку. І, як водиться, саме від нього залежить подальший рух уперед. Уже потім, дорогою, наражаючись на різні перепони, перед щоденним вибором від якого залежить подальший напрямок, розумієш правильність обраного колись вектора і, напевно, дякуєш, що не збочив. Життєвий успіх людини можна зобразити у вигляді будівлі з чотирма колонами, кожна з яких є певною складовою успіху в житті. Найголовнішу роль відіграє гармонія в сім'ї, на друге місце ставимо – здоров'я, яке забезпечує нормальне фізичне і моральне існування; поряд зі здоров'ям – духовний фактор, тобто усвідомлення свого призначення на землі. Професія є одним з вирішальних у нашому житті. Про це слід щоденно нагадувати майбутнім бухгалтерам.

² <http://kendyuhov.in.ua>

³ <http://kendyuhov.in.ua>

Інтелект є те, що робить нас створеними за образом і подобою Творця. Якщо людина створена за образом і подобою Творця, то і сама зобов'язана бути творцем. Бути творцем – означає творити: нові цінності, нову мораль, новий сенс життя. Діяти швидко і рішуче. Приклад в цьому повинен показувати викладач.

В сучасній економіці знання є найціннішим активом. Це зумовлюється тим, що на ринку успішно реалізується тільки конкурентоздатна продукція, виготовлена з меншими затратами і раніше конкурентів. Щоб цього досягти, потрібно володіти знаннями на таких стадіях створення цієї продукції як маркетинг, проектування, виробництво і збут. Таку інформацію можна одержати за допомогою обліку. Ігнорувати облік – означає втратити інформацію, яку він надає.

Стверджують, що талант людини розвивається у вищій школі. Якщо проґавити ознаки хисту на першому курсі, то людина ніколи не досягне закладених природою високих результатів у своєму розвитку, творчому самостверженні. І відомо, усі наукові звання і регалії не падають на плечі фахівця з неба, а досягаються наполегливою працею. І, безумовно, талантом, який вчасно помітили і виплекали викладачі. Житомирська наукова бухгалтерська школа має певний досвід підготовки таких фахівців. *Неважливо де навчатися, важливо – як.*

А тому застерігаємо колег з бухгалтерського цеху – думайте над тим, що викладаєте, чому навчаєте: нас не стане, залишаться діти, правнуки наші – як вони дивитимуться в очі сучасникам?

Було б добре, якби моральний авторитет університетських учених мав місце на всіх рівнях суспільного життя, переконливо доводячи, що радикальні політичні ініціативи призводять до зайвого напруження й дестабілізації, тоді як нам потрібна програма гармонійного бухгалтерського обліку та етнокультурного розвитку нашого суспільства на засадах Конституції.

Як же викладати основи обліку, чому навчати студентів? У сучасній економічній науці часто використовуються два близьких за значенням терміни: “Інтелект бізнесу” і “Управління знаннями”. Першим терміном зазвичай позначають засоби, що дають кінцевому користувачеві можливості доступу і подальшого аналізу прикладних структурованих даних, на основі якого здійснюється прогнозування і ухвалення рішень. Іншим – позначають інтегральний підхід до створення, накопичення і управління знаннями, що зберігаються у вигляді різних документів, а також знаннями, що належать співробітникам підприємства. Нещодавно виникло нове поняття: “Інтелект бізнесу, який підтримується управлінням знаннями”. Що розуміється під цим новим поняттям?

Більше 70 % інформації для управління надає облік. Звідси, облікові знання – це мозок управління виробництвом продукції, її збутом, одержанням і розподілом прибутку. На практиці вирішенням проблем, пов'язаних з використанням в комерційній діяльності нематеріальних активів, у тому числі і інтелектуальної власності, займаються менеджери і фінансові директори компаній, юристи, економісти, оцінювачі, податкові фахівці і бухгалтери. Ми сприймаємо поняття “Економіка знань” як поняття “Облікова якість”, в якій інтелектуальна складова у виробництві інформації перетворює його на “згусток” обліково-економічних і правових знань. Звідси, бухгалтеру явно недостатньо мати лише чисто облікові знання. Саме від їх консолідованої позиції залежить наскільки ефективно використовуються в бізнесі відповідні об'єкти.

Майже всі викладачі у певний період своєї роботи запитують себе, не лише як вчити, але й навщо. Кожний викладач повинен знайти власну відповідь на це запитання. Узагальнення досвіду допомогло приблизно визначити зміст викладання. Після кожної вступної (виховної) бесіди слід пояснити студентам: кому і для чого потрібен облік і контроль (це робиться по кожній темі)? Відповідь, по-перше, власнику, по-друге, працюючим підприємства, по-третє, суспільству в цілому. Тут потрібне детальне роз'яснення.

Об'єктивний облік потрібен для:

- збереження майна власника, його ефективного використання та примноження;
- ухвалення ефективних управлінських рішень, направлених на досягнення поставленої власником мети;
- уникнення порушення законів, положень, інструкцій, тобто ведення бізнесу в межах чинного законодавства;
- виконання та чітке дотримання політики обліку, договірної та бюджетної політики, тобто здійснення витрат лише в межах прийнятого бюджету;
- соціального захисту працюючих за допомогою створеної системи обліку і контролю виконання умов колективного договору, правильності розподілу прибутку у відповідності до чинного статуту;
- захист всіх видів інформації від конкурентів.

В ході занять студентам пояснюють: а) про можливі помилки і бухгалтерські зловживання; б) порушення законодавства; в) відхилення від норм. Це дозволить нашим студентам стати чистішими, мудрішими і непокірнішими. Вони будуть людьми, що розуміють розумне і не стануть на шлях шахрайства.

При побудові і застосуванні системи обліку і контролю слід відштовхуватися від декількох істотно важливих положень: по-перше, відійти від колишнього типу викладання; по-друге, зрозуміти, що досягнення мети управління визначається виконанням правил вироблення дій, що виникають, з урахуванням особливостей (властивостей і можливостей) системи, що управляє, і урахування ступеня впливу зовнішнього середовища – як закону управління, якому слугують облік і контроль.

Які ж чинники потрібно враховувати при цьому? По-перше, це цілі, які переслідує власник підприємства, тобто, що він хоче отримати від свого бізнесу; по-друге, це можливості підприємства з урахуванням того, що воно працює не само по собі, а в зовнішньому конкурентному середовищі; по-третє, це проблеми, які має підприємство. Якщо використовувати одне з класичних визначень проблеми, то проблемами підприємства можна назвати ті самі розриви між побажаннями власника бізнесу і можливостями підприємства. Але оскільки на практиці, як може показатися, часто буває складно точно визначити побажання власника і можливості підприємства, а також тому, що для економії часу доводиться частину робіт виконувати паралельно, то виявлення, реєстрація і аналіз проблем підприємства доводиться здійснювати не завжди в тісному взаємозв'язку з цілями і можливостями підприємства. Це слід чітко пояснювати студентам з першого дня навчання основам обліку і контролю, зосереджуючи увагу на відповідальності бухгалтерів за відображення в обліку фактів господарського життя.

Утім, не можна назвати методика чи якийсь спосіб викладання обліку, які б стовідсотково гарантували якість навчання обліку. У рахубу можна вскочити навіть на "найрівнішому" місці – звісно, якщо на роботі ловити гав чи витрішки. Ось чому фахівці стверджують: щонайменше 90 % виробничого благополуччя залежать від особистої уваги, акуратності, обачливості кожного з нас – це стосується і викладачів. Ну а решта 10 % – це справді ті заходи з безпеки праці, які повинні проводитися і таки проводяться в цехах, шахтах, на виробництві, аби максимально убезпечитися від трагедії чи біди. Так от, у нашій справі оці 10% – це поправка на методика викладання.

У нашій школі методика викладання – своєрідне червоне світло кожному з нас. Воно спонукає зупинитися, роззирнутися, задуматися, запитати себе: "А чи знаєш ти сам те, що викладаєш і чи вчасно підказав тому, хто поруч, бути завжди ввічливим і обачливим?" Не забуваймо про це. А ще пам'ятаймо давню-давню пораду: добре, коли у кожного із нас був улюблений вчитель, який умів викладати і любив своїх вихованців. Дай Боже, аби всі ми щодня мали щастя і наснагу від wspomин своїх учителів.

Проблеми обліку і контролю, природно, потрібно розглядати у взаємозв'язку з проблемами самого підприємства, оскільки воно і його система управління куди входить облік і контроль – це єдине ціле, тому, щоб чіткіше уявляти собі обліково-контрольні проблеми, потрібно знати і проблеми підприємства. До того ж є ще одна особливість, яка виявляється на практиці. Для підприємства набагато легше сформулювати проблеми, чим цілі і обмеження. Якщо говорити про проблеми підприємства і проблеми обліку та контролю, зокрема, то, природно, є типові проблеми. Їх і слід називати студентам, але за спрощеною схемою відображення в обліку.

Природно, що якщо мова йде про типові проблеми, то це зовсім не означає, що вони обов'язково мають бути на кожному підприємстві. Зрозуміло, що будь-яка типізація – це завжди певне спрощення, при якому можлива втрата істотно важливих чинників. Всі підприємства унікальні, тому у кожного буде свій набір проблем. Але, принаймні, абсолютно точно можна сказати, що обліковувати ФГЖ та перевірити себе не зашкодить жодному підприємству. Працівники підприємства, які вже ведуть облік і контроль, як їм здається “на повну катушку”, подивившись на ці приклади, можуть зробити висновок, що насправді їх система обліку і контролю ще далека від ідеалу. Ніхто не застрахований від помилок і неправильних кроків. Ось на чому слід зосереджувати увагу студентів на перших лекціях та практичних заняттях. **Ці проблеми разом з виховним процесом слід повторювати студентам до повного завершення вивчення курсу з обліку.**

Постулат перевірених методик – включає необхідність використання добре відпрацьованих і експериментально перевірених моделей і методик, що забезпечують окремі характеристики і з необхідною точністю по кожній темі.

Нині дуже широко вживається поняття “система”. У науці накопичена безліч найрізноманітніших уявлень про системи. Системи розрізняються за формами і типами буття, по відношенню до руху, за рівнями, за побудовою, а також за багатьма окремими параметрами. Всі ці уявлення, в принципі, правильно відображають ту або іншу сторону дійсності і цілком обґрунтовано виділяють ті або інші системні форми. Тут слід пояснити, що облік і контроль – це теж системи.

На початку вивчення основ обліку студентам слід дати спрощену організаційну схему підприємства з поясненням спрощеної технології виробництва. Без цього студент не може уявити систему обліку, її побудову і необхідність на будь-якому підприємстві.

Організаційну структуру і техніко-економічну діяльність слід пояснювати спрощено в такому порядку.

Господарство – 1) виробнича одиниця; 2) виробництво, економіка; 3) сукупність створених людьми засобів, які використовуються для виробництва товарів і послуг та поліпшення умов і засобів життя.

Зазначимо перелік підприємств залежно від видів діяльності (згідно статуту)⁴: виробничі; комерційні; виробничо-комерційні; кредитні (банки); страхові; науково-дослідницькі; бюджетні; консалтингові фірми; аудиторські фірми; інвестиційні та інші подібні фонди і компанії; суспільні та інші некомерційні організації; державні та муніципальні підприємства; інші юридичні особи.

Облік і контроль – соціальна функція, що створена в далекому минулому в процесі усупільнення праці, а пізніше стали обумовленими характером виробництва і розподілом продуктів. Цю тезу слід покласти в основу в ході викладання кожної теми з основ обліку.

⁴ Статут юридичної особи – затверджений та зареєстрований в установленому законодавстві порядку положення (звід правил), що регулює правовий статус підприємства, його діяльність (основну і інші, дозволені законодавством), підстава та порядок припинення (ліквідації, продажу, банкрутства тощо) діяльності та деякі інші елементи, складові поняття юридичної особи

Патріарх західного менеджменту П. Друкер в одній з лекцій патетично вигукнув, що не буде нерозвинених країн, будуть країни неінформовані. І цей висновок повністю підтверджується тенденціями розвитку світової економіки. Інтенсивний розвиток суспільства привів його в сьогоденне століття інформації, де інформація сама собі не є основним джерелом ціни.

У функціонуванні підприємства можна виділити три види процесів:

- 1) техніко-економічні (виробничі);
- 2) фінансово-економічні (фінансові);
- 3) соціально і психолого-економічні.

Склад і взаємозв'язки елементів техніко-економічних процесів представлені на рис. 1.

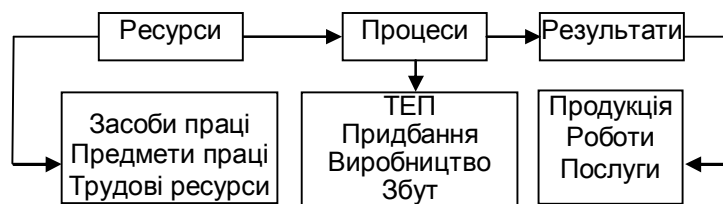


Рис. 1. Склад і взаємозв'язки елементів техніко-економічних процесів

Техніко-економічні процеси включають технічну підготовку виробництва (ТПВ), постачання, виробництво, збутову діяльність, а також маркетинг (діяльність щодо вивчення ринків збуту і стимулюванню продажу). До ТПВ відносяться науково-дослідні роботи, конструкторська і технологічна підготовка виробництва, дослідне виробництво.

Результатами виробничих процесів є продукція, роботи, послуги, для отримання яких, використовуються такі ресурси, як засоби і предмети праці, праця.

Засоби праці – уречевлені в окремих речах або комплексі речей сили природи, якими людина діє на предмети праці і завдяки яким нею привласнюються речовина природи та її нові сили з метою задоволення своїх потреб. Потреба – те, що об'єктивно пов'язує людину (і взагалі живе) із зовнішнім середовищем (світом), у тому числі і з соціальним, як деяка (що визначає) умова забезпечення його життєдіяльності і існування. Існування суб'єктів підтримується виникненням і задоволенням потреб.

З часу виготовлення засобів праці починається власне людська праця. До складу засобів праці нині входять такі елементи: машини, устаткування, земля (специфічний засіб праці), способи перетворення, збереження і передання інформації, труби та ін. В історії розвитку засобів праці, які є проміжними у взаємодії людини і природи, виділяють три основні етапи: 1) знаряддя ручної праці; 2) знаряддя машинної праці; 3) знаряддя автоматизованої праці. Останні є матеріальною основою виникнення й розвитку сучасного технологічного способу виробництва, заснованого на автоматизованій праці.

Предмети праці – речовина природи, на яку людина діє у процесі праці, піддаючи її обробці. Розрізняють предмети праці двох видів: 1) дані самою природою (дерево, яке рубають); 2) піддані попередній обробці (наприклад, видобута руда на металургійному заводі). Такі предмети праці називають сирим матеріалом. Предметом праці корисні копалини, деревина, що заготовлюється, та ін. стають лише тоді, коли залучаються до процесу виробництва людською працею. В іншому випадку – речовина природи. До загальних предметів людської праці належать природа, що оточує людину, земля і вода. Найбільшою мірою поява принципово нових предметів праці зумовлена процесом хімізації виробництва.

Праця – свідомо, доцільна діяльність людей, у процесі якої вони видозмінюють зовнішню природу, опосередковують, регулюють і контролюють обмін речовин між людьми і природою і водночас змінюють, удосконалюють себе. Процес праці поєднує такі три основні елементи: праця людини, предмети праці і засоби праці. У процес праці людина досягає власної свідомої мети, яка визначає спосіб і характер її дій і якій вона

підкоряє свою волю. Тейлор Ф., якого ніяк не можна запідозрити в доброму ставленні до робітників, писав в своїх мемуарах: “Незважаючи на молодість років у той час, я відчував себе багато старше, ніж тепер. Нічого дивного: створена мною система наклала на мене прокляття. Життя було справді жахливим, в погляді кожного робітника я читав ненависть, і постійно відчував, що кожна людина в цьому суспільстві мій ворог” [5, С. 5].

Виникла теорія так званих людських відносин, яка вивчала соціальні стосунки і питання “клімату” на підприємствах. За допомогою цілеспрямованих заходів її творці і прихильники прагнули підвищити задоволеність працею, встановити “класовий мир”. Проте ці заходи не завжди супроводжувалися поліпшенням умов праці і життя.

Разом з техніко- і фінансово-економічними аспектами господарська діяльність підприємства характеризується також відносинами між людьми з приводу виробництва, розподілу, обміну і споживання продуктів праці. Виробничі і фінансові результати залежать від цілей і інтересів учасників господарських процесів, відносин між соціальними групами. Засновник масового виробництва автомобілів Г. Форд свого часу вважав, що управління людьми дозволило підвищити продуктивність праці більшою мірою, ніж впровадження нової техніки.

Всі підприємства зовні працюють зі схожим набором людських ресурсів. Але їх вирізняє одне від іншого обсяг і якість наявних знань, від яких залежить розумне використання ресурсів. Враховуючи це, суб'єктів бізнесу можна поділити на два види: ті, які створюють нові знання, і ті, які зникають на конкурентному ринку, оскільки конкурентне середовище і закон вартості відправляють в небуття ледачі підприємства. Бізнесмени говорять так: “Ми можемо стільки, скільки знаємо, а щоб знати багато, потрібно працювати з інформаційним ресурсом виходячи зі своїх можливостей”. Чи має до цього відношення облік?⁶ Так.

Система обліку і звітності повинна всіляко сприяти розвитку і вдосконаленню економічних відносин. Виробничі відносини – відносини між людьми, які виникають у процесі суспільного виробництва, розподілу, обміну і споживання матеріальних благ і послуг. У цій категорії поняття “відносини” запозичене з філософії, а його зміст розкрив ще Арістотель передусім через властивості, завдяки яким відбувається взаємодія предметів та явищ між собою. Так, працівник, позбавлений засобів виробництва, лише у відношенні до капіталіста набуває суспільної форми найманого працівника⁷. Методи, що діють, і правила бухгалтерського обліку змінюються відповідно до потреб підприємства і всіх споживачів облікової інформації. Цьому, на жаль, ми не навчаємо майбутніх фахівців.

Оборот ресурсів і продуктів праці супроводжується рухом фінансових ресурсів і формуванням фінансових результатів. Склад і взаємозв'язки елементів фінансово-економічних процесів зображені на рис. 2.

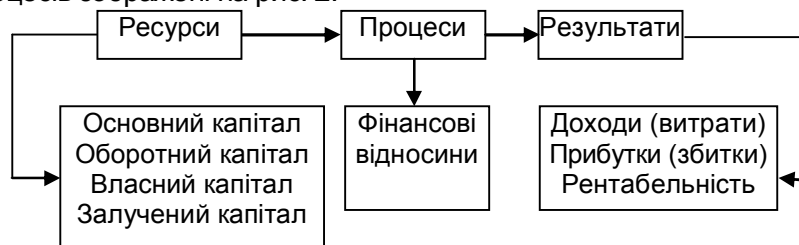


Рис. 2. Склад і взаємозв'язки елементів фінансово-економічних процесів

⁵ Нойман Йохен, Тимпе Клаус-Петер. Организация труда. Психологические проблемы контроля и управления. Сокр. пер. с нем. – М: “Экономика”, 1975. – 104 с.

⁶ Тут і далі автори розуміють всі види обліку, які описані в сучасній літературі. Питання стосовно видів обліку є також дискусійним.

⁷ Економічний енциклопедичний словник: у 2 т. / [Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.]; за ред. С.В. Мочерного. – Т.1. – Львів: Світ, 2005. – 616 с., С. 101

Фінансові ресурси за видами та призначенням представлені основним і оборотним капіталом, об'єкти яких прийнято називати майном; за джерелами формування фінансові ресурси поділяються на власний і позиковий капітал. До фінансових результатів відносяться прибутки (збитки) і рентабельність, формуванню яких передують отримання доходів (зокрема, виручки від продажу продукції, товарів, робіт, послуг). Фінансові відносини відображаються в розрахунках господарюючого суб'єкта з партнерами: постачальниками, покупцями, банками й іншими кредитними установами, інвестиційними інститутами, страховими, трастовими компаніями та іншими підприємствами. Процеси у фінансово-економічних системах пов'язані також з формуванням доходів і витрат, затрат, собівартості. Фінансові ресурси, інвестовані (вкладені) в засоби праці, строк корисного використання яких перевищує один рік, відносяться до основного капіталу – основних засобів. Засоби, затрачені на придбання предметів праці, на її оплату й інші поточні цілі, представляють оборотний капітал – оборотних засобів.

Техніко-економічні і фінансово-економічні процеси взаємопов'язані між собою. Продаж товарів, продукції, виконання робіт, надання послуг дозволяє отримати виручку. Зв'язок між продукцією та виручкою здійснюється через ціни. Виручка включає фінансовий результат, а також відшкодування вартості витрачених предметів і засобів праці, витрат на її оплату.

Зв'язок – те, що об'єднує елементи в єдине ціле; управління – те, що регулює його поведінку. Він має велике значення при реалізації основних функцій управління. Зв'язок сприяє інтеграції всієї системи в єдине ціле і є тим основним компонентом, який дозволяє підприємствам функціонувати як відкриті системи, що частково використовують управління із зворотним зв'язком. Для здійснення зв'язку використовується потік інформації, який є життєво важливим елементом в процесі ухвалення логістичних рішень. Немає ефективного управління, якщо відсутній добре налагоджений зв'язок. Зворотний зв'язок – те, що сполучає вихід із входом системи і використовується для контролю за зміною виходу. Призначення зворотного зв'язку – зміна процесу, що йде.

В такому аспекті (вище наведена досить спрощена схема) слід навчати майбутніх фахівців основам обліку⁸. Більш складні питання відносяться до теорії бухгалтерського обліку, які слід викладати студентам 5-го курсу, як завершальний етап вивчення обліку і контролю, ми підкреслюємо: контролю, а не аудиту.

Що ж вивчати в курсі теорії бухгалтерського обліку на 5-му році навчання?

Впровадження ринкових стосунків в економіку країни пред'являє нові вимоги до обліково-економічної та правової інформації, яка формується в системі обліку і контролю, викликає необхідність зміни його методології і методик, відповідних вимогам управління суб'єктами підприємництва.

Для управління господарською діяльністю необхідна детальна облікова інформація про вищезазначені елементи. Наприклад, в швейному виробництві потрібні облікові відомості про моделі одягу, їх розміри, колір, види тканин, кваліфікації закрійників, витрати на виконання кожної операції і пошиття виробів в цілому, дані про постачальників ресурсів, попит на продукцію, результати роботи виставок-ярмарків швейних виробів і інші відомості. Нинішній науковий інтерес до системності в обліку отримав широкий відгук до практики. Системність виявилася необхідним методологічним засобом і формою виразу якісно збільшеній складності теорії обліку. І так, і ні – одночасно. З одного боку, студент отримує непогану практику застосування окремих теоретичних знань, навчається спілкуватися з людьми, перевіряє свої витримку та психофізичну підготовку, а з другого – виконання цієї функції для конкретного підприємства забирає багато часу, який треба було б використати на поєднанні теорії і практики.

⁸ Викладання конкретних тем з основ обліку – це тема спеціального дослідження.

Які ж проблеми необхідно висвітлювати в курсі теорії бухгалтерського обліку? З чого починати вивчення?

Сенс облікової теорії, а значить, і підручника полягає в тому, щоб чітко позначити об'єкт обліку, його конкретні значення і цілі, які задаються суб'єктом, напрями і послідовність для кожного з рівнів ведення обліку, показати зміст і обсяг потрібних для цього облікових даних. Сьогодні вирішення такого завдання набагато спрощується за допомогою комп'ютера, завдяки можливостям оперативного отримання багатьох даних і матеріалів та відповідної їх обробки. Залишається лише ознайомитися з тим, що необхідне і що достатньо для повноцінного, якісного ведення обліку і здійснення контролю. Безумовно, облік на кожному з рівнів, що слід розглядати в підручнику, має і свої особливості. Для цього відповідні розділи підручника слід починати з передмови, де позначити особливості конкретної сфери обліку. Краще засвоїти облікові питання дозволять знання з посібників з маркетингу, економіки, статистики, фінансів та інших близьких дисциплін, з якими користувачам підручника бажано ознайомитися ще на першому-другому році навчання.

Що стосується вивчення окремих питань історії обліку, то тут слід акцентувати увагу на:

а) економічних ідей не лише як дійсних і помилкових думках, але і як переконаннях або стилі міркувань, як системі сенсів;

б) функціонуванні владних і ідеологічних структур як механізмів, що фільтрують в розвитку ідей у рамках теорії обліку;

в) фундаментальних тавтологіях і логічних колах, що лежать в основі економічної теорії і теорії обліку;

г) дослідженнях в області історії і методології облікової науки, які проливають світло не лише на існуючі структури і домінуючу зараз школу бухгалтерської думки;

д) економічній науці як системі знань та створення психологічного комфорту у налагоджені та ведені обліку процесів виробництва;

е) соціологічних поясненнях розвитку бухгалтерської науки в ХХІ ст.;

є) тому, як загальні облікові поняття вимагають і (або) роблять можливим подальший розвиток теорії обліку та її застосування на практиці. Слід пам'ятати, той, хто воскрешає історію, возвеличує облікову науку. З історії нам відомі наступні групи теорій бухгалтерського обліку, які студенти повинні знати: 1) прагматичні, які розглядають бухгалтерський облік як зіткнення суперечних інтересів учасників господарських процесів (кому це вигідно?); 2) етичні – бухгалтерська інформація необхідна для визначення міри справедливості результатів роботи або її негативних наслідків; 3) поведінкові – бухгалтерський облік повинен інформувати учасників господарських процесів про те, як адекватно вони повинні реагувати на конкретні факти економічної діяльності; 4) комунікаційні – у бухгалтерському обліку пріоритетними вважаються питання, пов'язані з формуванням інформації, придатної для підтримки управлінських рішень, а також з використанням інформації, що створюється іншими (необліковими) функціями управління.

Науковцям відомі наступні парадигми бухгалтерського обліку, які також слід знати студентам: 1) *облік диграфічний*: представляє подвійну бухгалтерію. З появою диграфізму облік змінюється якісно: з неупередженого реєстратора фактів господарського життя він перетворюється на динамічну систему і поступово розширює своє представництво в системах управління в мікроекономіці. Бухгалтерська інформація стає підставою для визначення економічних і соціальних наслідків управлінських рішень, прийнятих адміністрацією підприємства за даними бухгалтерського обліку і звітності. У певній мірі може змінюватися цільова структура бухгалтерського обліку – все залежить від тих чи інших владних потреб та інших впливових структур держави, що складаються в конкретному господарському середовищі. Діграфізм тривалий час забезпечував теорії

бухгалтерського обліку статус науки (у повному її розумінні), оскільки бухгалтерська інформація достатньо відкрита для безлічі екстраполяцій; 2) *облік камеральний*: на відміну від подвійної, камеральна бухгалтерія обмежена обліком операцій з руху грошових коштів в касі, а також очікуваних доходів і витрат та витікаючих з цього розрахунків з контрагентами (покупцями і іншими дебіторами). Стара камеральна бухгалтерія (XII середина XVIII ст.) так і не вийшла за рамки обліку грошових коштів, які як правило зберігаються в касі підприємства. Нова камеральна бухгалтерія, початок якої відноситься до середини XVIII ст., орієнтована на розвиток методології формування кошторису (бюджету) доходів і витрат з певного виду діяльності підприємства і системного обліку його виконання по кожній статті (найменуванню) доходу і витрат. Таким чином, камеральний облік забезпечував персональну інформацію про відповідальність конкретного керівника за фінансовий стан в межах його повноважень; 3) *облік селянських (фермерських) господарств*: облік з використанням простого способу одноразового запису, при якому бухгалтерські рахунки і подвійний запис можуть не застосовуватися. Облік господарської діяльності в сучасних умовах ведеться в регістрах типової форми на підставі типових первинних документів; 4) *облік уніграфічний*: в основі уніграфічного обліку лежить принцип інформаційного відтворення господарських процесів, тобто кожен факт (господарська операція) господарського життя, що відбувся, отримує своє відображення в обліку, при цьому облікова реєстрація здійснюється в тих же одиницях вимірювання, що і самі господарські факти. Повністю ігноруються абстрактні (розрахункові) показники, включаючи прибуток. Еволюція уніграфічного обліку пройшла шлях від обмеженого натуралізму (інвентарний облік, при якому відображалися лише натуральні залишки матеріальних цінностей) до злиття обліку грошей і контокоренту (розрахунків) з урахуванням інвентаря. Уніграфізм змінив диграфічний облік незабаром після введення до складу бухгалтерських рахунків власних засобів.

Досить дискусійним дотепер є питання видів обліку, які в основах, тобто студентами 2-го курсу не повинні вивчатись. Їм належить засвоїти єдиний бухгалтерський облік.

Порівняно новими (кінець XIX – початок XX ст.) з'явилися соціальний (соціально-економічний), екологічний, страховий, податковий та інші види обліку. Студенти 5-го курсу про них повинні знати⁹.

Формування *бухгалтерського обліку екологічної діяльності* [5] відбувалося природним шляхом під дією усвідомлення суспільством глобальної екологічної загрози за такими етапами: 1) у традиційному суспільстві не було потреби в обліку екологічних факторів у зв'язку з їх достатнім обсягом; 2) у перехідному суспільстві, у зв'язку з використанням природних ресурсів як засобів і предметів праці, виникла потреба в їх обліку, актуалізувалася проблема оцінки природних ресурсів; 3) у постіндустріальному суспільстві гостро постали екологічні питання, в європейських країнах почалася розробка вихідних положень бухгалтерського обліку екологічної діяльності; 4) в інформаційному суспільстві відбулося формування системи бухгалтерського обліку з відображенням екологічної діяльності суб'єктів господарювання.

Екологічний облік в найзагальнішому вигляді можна представити обліковою підсистемою, призначеною для формування облікових показників, що характеризують екологічну діяльність, а також виокремлення сум асигнувань на її функціонування. Екологічні заходи направлені на поліпшення екології, взаємовідносин виробничої діяльності з навколишнім середовищем, включаючи економічне використання природних ресурсів, їх охорону і відновлення.

⁹ Позиція Житомирської наукової бухгалтерської школи – бухгалтерський облік єдиний, він може мати свої підсистеми. Методологічна основа обліку – єдина.

Соціальний (соціально-економічний) облік [4] є певною частиною статистики, що формує показники кадрів, продукції, участі робочих в управлінні виробництвом, інші соціальні відомості, які можуть мати позитивний вплив на біржові оцінки підприємств. На Заході соціальний облік іноді ототожнюють з екологічним, його головною метою ставиться облік витрат на запобігання або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища. Соціальний облік включає: облік соціальної відповідальності (облік індивідуальних чинників, що мають соціальну значущість); облік сукупного впливу (оцінка сукупних витрат підприємств); соціально-економічний облік (оцінка проектів, що фінансуються суспільством з використанням фінансових і не фінансових показників, які не підлягають грошовій оцінці, але що мають великий суспільний резонанс); облік соціальних показників (довгострокова не фінансова кількісна соціально-статистична оцінка); суспільний облік (спроби побудувати облік в глобальних масштабах), який пов'язує всі види соціального обліку. В Україні соціальний облік як система не застосовується, проте його окремі види – облік виконання колективних договорів розвиваються [16].

Страховий облік – частина оперативного і бухгалтерського обліку, орієнтована на стосунки суб'єкта господарювання з органами соціального, майнового і інших видів страхування. У страховому обліку представлені розрахунки оптимального страхування, сум, що підлягають виплаті за страховими випадками, відрахувань на соціальне державне і недержавне страхування, платежів страховим компаніям і інші види розрахунків з ними. В Україні такий облік в окрему підсистему не виділяється.

Податковий облік – система обліку, що має свій метод – симбіоз окремих елементів методів фінансового, оперативного, управлінського, соціального обліку, планування, економічного аналізу. Основний об'єкт податкового обліку – податкові і подібні їм платежі, що належать (нараховані) і виплачені в дохід бюджету всіх рівнів. Податковий облік ведеться як у платників податків, так і в податкових органах. Науковці роблять спробу такий облік в окрему підсистему не виділяти.

Серед названих видів обліку центральне місце займає *бухгалтерський облік*, як впорядкована система суцільного, безперервного, документально обґрунтованого і взаємопов'язаного відображення фактів господарського життя в грошовому вираженні. Він є основною, обліковою системою і характеризується наступними ознаками:

- суцільно відображає господарську діяльність підприємства, все майно, що належить йому, джерела його формування, зобов'язання підприємства;
- безперервно відображає факти господарського життя, що відбуваються;
- документально підтверджує і реєструє кожну господарську операцію;
- всі господарські засоби і процеси обов'язково відображаються в грошовому вимірнику, тобто бухгалтерський облік є вартісним;
- облік господарської діяльності підприємства, обумовлений взаємною залежністю здійснених фактів: куди передані господарські засоби і звідки вони надійшли.

Бухгалтерський облік в своїй концептуальній основі є цілісною науковою системою, але, орієнтуючись на практику, не може ігнорувати об'єктивні і достатньо видимі індивідуальні особливості того або іншого виду діяльності в мікро- і макроекономіці. Безліч несхожих видів діяльності підтверджується приведеним вище переліком. Тому в загальній системі бухгалтерського обліку утворюються спеціалізовані системи, способи і прийоми реєстрації, накопичення і узагальнення обліково-економічної інформації, а також правила і стандарти, які регламентуються спеціальними нормативними документами.

Бухгалтерський облік охоплює стан (наявність) і рух (надходження, вибуття, розподіл, списання) виробничих запасів, грошових коштів, витрат на виробництво і збут продуктів праці, фінансових вкладень і інших господарських засобів, з одного боку, і джерел формування вказаних засобів – власних (що належать підприємству на правах

власності, тобто власний капітал) і позикових (залучених), до яких слід віднести довгострокові і короткострокові банківські кредити і небанківські позики, а також зобов'язання підприємства перед штатними і нештатними працівниками, акціонерами, власниками підприємства, державними органами, постачальниками майна, підрядчиками, іншими кредиторами.

Бухгалтерський облік зобов'язані вести суб'єкти управління підприємств і установ всіх організаційно-правових форм власності незалежно від роду їх діяльності. При цьому одні підприємства, що є комерційними, ставлять своєю метою отримання прибутку і погашають витрати на свою діяльність виручкою, що отримується від збуту готової продукції (товарів, робіт, послуг, призначених для продажу), інші є некомерційними підприємствами і їх витрати погашаються із коштів державного бюджету різних рівнів (до їх числа належать бюджетні організації).

Центральною проблемою, що визначає предмет досліджень науковців нашого профілю, є організація і облік в господарюванні в цілому, а не в кожному підприємстві, зокрема, та не тільки аллокація ресурсів, розподіл доходу і процес визначення агрегованих рівнів доходу, випуску, зайнятості і цін в рамках заданої системи. Головне завдання науковців полягає в тому, щоб поставити прості, прямі і, можливо, незручні питання бухгалтерам-практикам. Наприклад: “Що ми робимо? Чому ми це робимо? Чи робимо ми це правильно? І, до речі, що означає слово – “правильно”? Де і яке застосування можуть знайти наші результати?”

На практиці бухгалтери надають більше значення розумінню ФГЖ, ніж прогнозуванню. Враховуючи неусувну невизначеність, бухгалтери підкреслюють межі, в яких можливий прогноз фактичного і майбутнього на відміну від прогнозу в контексті моделі. На відміну від апіористичного і формалістичного дедуктивізму бухгалтери сприймають теорію обліку як неминучу суміш індукції і дедукції. Вони підходять до обліку як до органічного системного еволюціонуючого цілого, а не як до статичного механізму, підкреслюючи важливість інструменталізму і прагматизму зокрема, як основи для вирішення проблем на відміну від “наукової фантастики” і розгадування головоломок; роблять акцент на необхідності нормативних елементів в теорії обліку, особливо в аспекті застосування теорії до проблем політики і економічної ролі держави. Вони підкреслюють роль селективних, часто неявних, нормативних передумов при визначенні того, чиї інтереси повинні враховуватися; виступають за те, щоб відкрито висловлювати ціннісні думки, обговорювати їх у відкритих дискусіях і критикувати їх, а не використовувати цінності в неявному вигляді, відкидаючи практику економістів, які розігрують із себе позитивістів, при цьому використовуючи очевидно обмежений, але дуже вибіркового нормативізм у формі оптимальності, уникаючи серйозних і епістемологічно складних питань обліку.

В теорії обліку слід зосередити увагу на владі, інститутах, технологіях, процесах та інших концепціях. Таким чином, в інституційній економіці враховується широкий набір змінних, бухгалтери створюють іншу концептуалізацію облікової системи і надають інше значення центральній бухгалтерській проблемі, а може, і по-іншому розуміють її.

Нам здається, що ці питання доречно поставити, приступаючи до критичного аналізу сучасної науки обліку і контролю. І дійсно, ми намагаємось відповісти на ці питання з різним ступенем, виділяючи та розкриваючи їх. Завдання полягає в тому, щоб досліджувати сенс самих питань і запропонувати критерії, які можна використовувати для відповіді на них.

До сьогоднішнього дня наша наука не дала відповіді на болюче питання: що є продуктом бухгалтерського обліку і контролю? На нашу думку, перша властивість нашого продукту – вимірність. Будь-який продукт має бути вимірним, а, значить, закінченим. Не “я робив”, а “я зробив”. Ось тут і виникає проблема: ми не навчаємо майбутніх бухгалтерів створенню свого продукту.

Наші фахівці не розуміють, яку роботу вони виконують, кому вона потрібна, чи є насправді бухгалтерський продукт? Якщо він є, то який? Чим і як його виміряти?

Друга властивість продукту – наявність замовника, споживача, користувача. Ця властивість також досить важлива, але на практиці досить розмита. Бухгалтери іноді виконують роботу з обліку і контролю, яка, при пильнішому розгляді, окрім них самих, виявляється, нікому не потрібна, тобто практично безрезультатна. Для чого її виконують? Хто її споживач? Хто оплатить таку роботу? Ось питання теорії і практики, на які відповіді ніхто не дав. А жаль, у нас є захищені докторські дисертації з організації бухгалтерського обліку. Так і хочеться їх запитати: кому потрібні їх дослідження?

Третя властивість продукту – рівень якості. Ця третя невід’ємна властивість доповнює і розвиває попередні дві: у кожного продукту має бути рівень якості. Ця властивість нітрохи не менш важлива, чим закінченість (вимірність) і наявність замовника роботи, а може, навіть і важливіша. Погано виконана бухгалтером чи контролером робота нікому не потрібна, це марно згаяний час і гроші. Чим же виміряти якість бухгалтерської та контролерської роботи?

Зауважимо, що до сьогодні ніхто не розглядав проблеми категорій, законів і закономірностей бухгалтерського обліку. А це найважливіші проблеми теорії бухгалтерського обліку. Відсутні закони, категорії, закономірності – немає науки.

Закони обліку повинні діяти об’єктивно, незалежно від волі і свідомості людини. Тому спроби наших попередників назвати подвійний запис (при диграфічному обліку) – законом не отримали підтримки і з плином часу стали забутими. Адже відомо, що подвійний запис залежить від волі, уміння і бажання бухгалтера, тому він не може виступати в ролі закону обліку. Попередньо сформулюємо своє бачення об’єктивного закону бухгалтерського обліку: спостереження і реєстрація фактів господарського життя як доказової сили, наявності майна, руху активів і пасивів підприємства. Чи можуть колеги спростувати цю тезу? Можна обґрунтувати і ще декілька закономірностей і законів бухгалтерського обліку, але це окрема тема дослідження. Чекаємо від колег дискусії з цього та багатьох інших питань.

Сьогодні студентів випускного курсу слід навчати що:

– бухгалтерський облік є особливою сферою суспільної діяльності зі своїми законами, принципами, категоріями, проблемами і протиріччями. Людина створила облік і контроль і сама себе віддала у їх владу. Поводитися з ними можна по-різному, але вийти з них не можливо, як і не можливо не зважати на реальність їх вимог;

– найвпливовіший закон бухгалтерського обліку – спостереження та суцільна реєстрація фактів господарського життя процесів господарювання;

– системою бухгалтерського обліку є сукупність методів і прийомів, за допомогою яких узагальнюються процеси придбання, виробництва, і продажу продукції, формування та розподілу прибутку вирішується чітко поставлена мета і забезпечується управління підприємством на основі вирішення його тактичних і стратегічних завдань;

– облікова система спрямована на правильну, своєчасну зміну кінцевого результату діяльності суб’єкта господарювання в необхідні для управління терміни, забезпечує контроль за використанням ресурсів на рівні підприємства для забезпечення його інтересів і держави;

– облік є з’єднуючою ланкою між виробничо-фінансовою діяльністю суб’єктів господарювання і особами, що ухвалюють управлінські рішення. Він розвивається і змінюється разом із змінними потребами суспільства;

– облікова методика – це сукупність методів і прийомів доцільного і раціонального виконання розрахунків економічних показників процесу виробництва. Метод бухгалтерського обліку – спосіб пізнання і відображення в системі обліку його

предмету. Він забезпечує отримання достовірних показників про об'єкт і предмет обліку, про наявність і рух активів та джерел їх формування в процесі господарської діяльності підприємства;

– розвиток і удосконалення обліку відбувається відповідно до змін в системі господарювання. Рівень розвитку національної облікової системи визначається тим, наскільки вона адекватна розвитку економіки, і, крім того, наскільки вона відповідає вимогам міжнародних принципів організації обліку та складання фінансової звітності;

– уникненню тавтології? З цією проблемою стикаються бухгалтери, що претендують на те, що емпірична перевірка моделей, що висувуються ними, і теорій вносить позитивний внесок до бухгалтерського обліку, оскільки емпіричні факти верифікують або підтверджують їх побудови. Проблема полягає в тому, що деякі твердження, представлені у формі тавтологій, також можуть бути підтверджені емпірично;

– для здійснення виробничої діяльності підприємствам необхідний значний обсяг різної інформації, облікова інформація, спеціально підготовлена на допомогу менеджерам, називається обліково-управлінською. З її допомогою менеджери здійснюють свої управлінські функції: планування, виконання, контролю і ін.;

– під обліком на сучасному етапі господарювання, виходячи з цивілізаційного підходу, розуміється свідомо система, цілеспрямована дія на відображення (реєстрацію) процесу суспільної праці з метою досягнення поставленої власником мети, шляхом ефективного використання ресурсів, здійснення профілактики порушень та відхилень, запобігання втратам майна;

– облік пов'язаний зі всіма видами діяльності підприємства, оскільки в будь-якій із них використовується облікова інформація для прийняття управлінських рішень. Отже, облік є з'єднуючою ланкою між господарською діяльністю підприємства і особами, що ухвалюють управлінські рішення;

– облік вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання та відпрацьовує ці дані і переробляє їх так, щоб вони стали корисною інформацією передає за допомогою звітності інформацію тим, хто може використати її для управління;

– для отримання достовірної і якісної інформації необхідні відповідні методики, методи, способи і прийоми, за допомогою яких відображається в системі обліку діяльність суб'єктів господарювання і формуються результати їх діяльності;

– з точки зору організаційних ознак виділяється функціональний і інституційний контроль. Перший реалізується постійно на кожному рівні управління та може бути вертикальним і горизонтальним, а інституційний, пов'язаний зі спеціальними організаційними підрозділами, які створюються винятково для здійснення контролю;

– з'явився новий вид контролю – інсайдерський, суб'єктами якого є особи, які в силу своєї посади можуть використовувати інформацію про діяльність фірми в особистих цілях. Є ще один вид системи внутрішнього контролю – інституційно-функціональний;

– кожній країні властива своя національна система обліку і звітності. В процесі історичного розвитку з'являлися і постійно удосконалювалися національні системи бухгалтерського обліку. До середини ХХ ст. в світі сформувалося і використовувалося більше 100 національних облікових систем. Вченими та міжнародними професійними організаціями проводилися узагальнення і аналіз національних облікових систем з метою глибшого їх вивчення та подальшого розвитку;

– національну облікову систему характеризують:

а) наявність і використання в практиці підприємств національних бухгалтерських стандартів, їх відповідність вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також вимогам розвитку економіки країни;

б) наявність національного плану рахунків бухгалтерського обліку, його відповідність стану розвитку економіки і загальним міжнародним принципам побудови плану рахунків;

в) система побудови і ведення бухгалтерського обліку в масштабі підприємства. У деяких країнах вже декілька десятиліть існують два види бухгалтерського обліку: фінансовий і управлінський. Така побудова обліку ускладнює роботу бухгалтерів, але вона задовольняє інтереси підприємців;

г) наявність методології визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства. Системи бухгалтерського обліку зарубіжних країн засновані на використанні методу визначення кінцевого фінансового результату "Затрати-випуск". Основою такого методу є порівняння вартості випущеної продукції (отриманого доходу) з витратами з придбання, виробництва, продажу з коректуванням отриманого результату на зміну вартості залишків виробничих ресурсів на початок і кінець звітного періоду;

– національні облікові системи характеризуються рядом принципів і методами організації обліку: методами оцінки і обліку основних засобів, виробничих запасів, нарахування амортизації і відображення її в обліку, відображення іноземної валюти в обліку і т.п. Крім того, національні облікові системи вирізняються формами і змістом фінансової звітності, методами контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Певні відмінності є практично між обліковими системами всіх країн світу¹⁰;

– розвиток національних облікових систем призводить до створення міжнародних систем, які використовують нові принципи однієї або декількох національних систем з поширенням їх на групу держав. Бухгалтерський облік як політика та ідеологія, не знає національних меж. Облікові технології експортуються і імпортуються, забезпечуючи тим самим доказ того, що застосовувані в різних країнах системи обліку мають багато спільного;

– облікові системи зарубіжні учені класифікують за наступними моделями: а) британська, яка робить вплив на австралійську, індійську і ін. облікові системи; б) американська, яка робить вплив на розвиток облікових систем Мексики, країн Південної Америки, Ізраїлю, Японії і ін.; французька, на яку орієнтуються більшість країн Європи;

– здійснюється велика робота з уніфікації облікових систем, їх стандартизації і гармонізації, що сприяють або навпаки роблять негативний вплив наступні фактори: вплив провідних облікових теоретиків в області бухгалтерського обліку і професійних організацій; загальна економічна ситуація в країні; податкова політика; юридичне середовище; національні особливості; джерела фінансування розвитку економіки в тій або іншій країні; мова; вплив інших країн; вплив загальної економічної і політичної ситуації в світі;

– паралельно з процесом формування міжнародних систем бухгалтерського обліку і звітності відбувається процес створення міжнародної системи бухгалтерського обліку і інтеграції міжнародних і регіональних облікових систем в єдину міжнародну систему обліку і звітності;

– на сучасному рівні економічної інтеграції країн бухгалтерський облік стає єдиним із засобів міжнародного спілкування. Сьогодні значна кількість найбільших корпорацій є мультинаціональними. Інтернаціоналізація бізнесу привела до того, що багато аспектів обліку як наукового, так і практичного напруму набули міжнародне забарвлення, з появою мультинаціональних корпорацій фінансова звітність готується на користь всіх

¹⁰ Студенти ЖДТУ спеціальності "Облік і аудит" вивчають особливості обліку в багатьох країнах світу на восьми іноземних мовах, які читаються на кафедрі бухгалтерського обліку.

споживачів інформації, які можуть бути розташовані навіть на різних континентах, в цьому випадку вона набуває транснаціонального характеру.

Відповіді на ці та ще багато інших запитань мають допомогти визначити стиль викладання незалежно від того, читає викладач курс лекцій з теорії обліку чи проводить практичні (семінарські) заняття. Але ми українці, котрі спробували прорватися розумом за межі вже досягнутого, що увійшли своїм розумом у пласти досі невідомого. Ми ставимо проблему в радикальну розв'язку: не слід читати студентам 2-го курсу те, чого вони не розуміють, а викладати потрібне їм у житті та відоме на практиці. У нас ще є шанс на порятунок від розвалу нашого обліку і контролю. В Україні є не лише хороші наукові праці, а й методики прискороеного вивчення основ обліку, себто надійного способу раз і назавжди отримати добру бухгалтерську освіту. **Треба просто відкинути науковий егоїзм та хуторянське самоїдство старої школи досвідчених бухгалтерів, не ховатися тупо за барикадами академічного офіціозу, а чесно вивчити методики навчання студентів бухгалтерському обліку.**

Міркуючи про те, як допомогти студентам досягти очікуваних знань, необхідно визначитися, у який саме спосіб вони мають опанувувати матеріал запропонованого курсу теорії обліку. Якщо викладач вважає за потрібне, щоб студенти провели фундаментальне дослідження, то тільки його поінформованість про те, що вони вже мають певний досвід дослідницької роботи, допоможе уникнути побудови курсу таким чином, щоб таке дослідження було невіддільною частиною теорії і практики обліку. Можна, наприклад, видати коротке і відносно просте завдання дослідницького характеру на самому початку курсу, даючи змогу студентам здобути ранній досвід дослідження, а викладачу – оцінити їх навички.

Але найголовніше – підхід до викладання повинен мати властивість високого психологічного впливу на формування індивідуальної думки бухгалтера сучасного підприємства. У ВНЗ є єдиний підхід до викладання теорії обліку – це залучення кваліфікованого професора, чий авторитет незаперечний. Це – вершина, “олімп навчання” майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку.

Наберемося терпіння, налаштуємось на довгу дорогу і щодня, за Антоном Чеховим, будемо “по краплі вичавлювати з себе раба”. Інших рецептів – тим більше швидких і надійних – в цій справі немає. Усе, чому навчимо, дає надію на майбутнє, але від простого перейменування облікового курсу користі мало.

У нашій науковій школі є кадровий потенціал, а це 12 докторів та 40 кандидатів наук, що дає нам можливість поступово впроваджувати в навчальний процес нові методики, справжню теорію бухгалтерського обліку, тобто вести підготовку фахівців за визначеними критеріями та європейськими стандартами, щоб наші дипломи про освіту визнавали на теренах всієї Європи. У співробітників нашої школи різні долі, але єдині правила життя. Вони так виховані. У нас відсутні хабарі, корупція, вимагання тощо. На коліна нас поставити уже неможливо.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бухгалтерский учет и анализ в США: Пер. с англ. – М., 1994. – 432 с.
2. Джон Блейк. Европейский бухгалтерский учет / Блейк Джон, Амант Ориол. – М., 1997. – 397 с.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри. – М.: Аудит, 1994. – 560 с.
4. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку [Текст]: [монографія] / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с. – 300 прим. – ISBN 978-966-683-274-3.

5. *Замула І.В.* Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І.В. Замула. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 440 с.
6. *Качалин.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами GAAP. – М.: Дело, 200. – 432 с.
7. *Метьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета: [учебник]: [пер. с англ.] / М.Р. Метьюс, М.Х.Б. Перера; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
8. *Михалкевич А.П.* Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учебн. пособие] / А.П. Михалкевич. – 2-е изд. перераб. и доп. – Мн.: ООО “мис анта”, ООО “ФУАинформ”, 2003. – 202 с.
9. *Мюллер Г.* Учет: международная перспектива / Мюллер Г., Гернон Х., Мисик Г. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 136 с.
10. Основы учета и анализа в системе финансового менеджмента. Учебное пособие для слушателей программы Master of Business Administration / [Панков Д.А., Дутто Д., Пашковская Л.В. и др.]. – Мн.: Изд. центр БГУ. – 278 с.
11. *Палий В.Ф.* Международные стандарты финансовой отчетности: [учебн. пособие] / В.Ф. Палий. – М.: Инфра-М, 2002. – 456 с.
12. *Панков Д.А.* Бухгалтерский учет и анализ за рубежом / Д.А. Панков. – Мн.: ООО “Новое знание”, 2002. – 256 с.
13. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
14. *Ткач В.И.* Международная система учета и отчетности / В.И. Ткач, М.В. Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с., с. 27.
15. *Хендриксен Э.С.* Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
16. *Шиманська К.В.* Бухгалтерський облік і контроль операцій з виконання колективного договору: організація і методика: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / К.В. Шиманська. – Житомир, 2009. – 288 с.

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

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 15.01.12 р.