

УДК 657.2.016

Петро ХОМИН

## УДОСКОНАЛЕННЯ БУХОБЛІКУ ЧИ ЙОГО СТОХАСТИЧНІ ЗМІНИ?

**Резюме.** Викладено авторські зауваги щодо перманентних змін у вітчизняному бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Наголошується на необхідності виваженого підходу до їхнього реформування, оскільки стохастичні зміни плану рахунків чи фінансової звітності таким вважатися не можуть. Звертається увага на те, що можливість вільного доступу до надбань зарубіжної теорії бухгалтерського обліку не виправдала сподівань, оскільки замість осмислення її переваг чи недоліків, що могло б бути імпульсом для удосконалення його системи, сталося протилежне – неперобідливе копіювання не перевічених на практиці сумнівних нововведень, які не сприяють розвитку теорії бухгалтерського обліку та формуванню виваженої системи фінансової звітності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, фінансова звітність, недоліки, системність, раціональність, інформативність, реформування, удосконалення.

Petro KHOMYN

## IMPROVING ACCOUNTING OR ITS STOCHASTIC CHANGES?

**Summary.** In the article the author remarks about permanent changes in national accounting and financial reporting. The necessity for a balanced approach to their reforming is highlighted as stochastic changes of accounts or financial statements can not be considered so. Attention is drawn to the fact that the possibility of free access to foreign acquisitions accounting theory has not met expectations. Instead of understanding the advantages or disadvantages that could be an impetus for improving its system, the opposite happened - not indiscriminate copying of untested in practice, questionable innovations that do not contribute to the development of accounting theory and the formation of a balanced financial reporting. Therefore the expected progress in accounting theory has not happened. The attention of scientists to the lack of prudent implemented against it and its financial reporting changes, according to the author, can not be interpreted so as to ensure their improvement towards systematic and rational, and hence perceived as reforming. It is summarized that the outlined problem has emerged suddenly, on the contrary, it has long been featured in publications devoted to the improvement of accounting and financial reporting as prominent. However, out of concern for their declarative state, while trying to solve the problem, most authors just slip to the margins of accounting theory and prefer borrowed from foreign translated literature enigmatic similar to controlling definitions of 'strategic' accounting and so on. It is emphasized that this situation leads to potential loss of even those talented authors who can due to their hard work make worthy contributions to the theory of accounting.

**Key words:** accounting, financial reporting deficiencies, system, rationality, information, reform, improvement.

**Постановка проблеми.** Очевидно, що чинна методика ведення бухгалтерського обліку та зміст фінансової звітності в Україні наразі не можуть вважатися науково обґрунтованими, оскільки перманентні зміни впродовж 90-х років минулого й початку нинішнього століття, на жаль, не мають ознак виваженості, які можна було б трактувати як такі, що забезпечують їхнє удосконалення в напрямі системності й раціональності. Відтак сприймати їх як реформування, як це декларується, підстав, на наш погляд, немає. Адже здебільшого відбуваються лише стохастичні косметичні підлатування ветхих частин колишнього громіздкого конгломерату облікових реєстрів із заміною недосконалих звітних форм часто на ще гірші під аспектом інформативності. Таким чином, наяву проблема, яка має, зважаючи на високу затратність теперішньої методики ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, вагоме наукове і практичне значення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Слід зазначити, що окреслена проблема не виринула несподівано, навпаки, вона здавна фігурує в публікаціях, присвячених удосконаленню бухгалтерського обліку та фінансової звітності як чільна. Однак поза декларативною стурбованістю їхнім станом, при спробі її вирішення більшість авторів відразу збивається на маргінеси облікової теорії й віддає перевагу запозиченим із перекладної іноземної літератури енігматичним дефініціям на кшталт контролінгу, «стратегічного» обліку і т. ін.

Причому стосовно останнього маємо курйоз, адже в книзі Б. Раяна «Strategic Accounting for Management» [3], як і слід було чекати, коли вдуматися в її назву за оригіналом, йдеться про стратегічні розрахунки для менеджменту, а не «стратегический учёт для руководителя», що звучить за перекладом російською мовою. Позаяк – тут скористаємося дещо перефразованим виразом видатного французького вченого, творця міжнародного герба бухгалтерів Ж.-Б. Дюмарше: «І спеціалісту, й профану ясно, що кесарю належить віддати кесареви» [4, с.335]. Тому наразі ніхто не зазіхає на важку й скрупульозну працю бухгалтерів, а тим більш керівники, які, не знаючи здебільшого азів бухгалтерського обліку, якщо послухати деяких демагогів, мали б відразу зробити «докорінні зміни» в обліковому забезпеченні менеджменту, й замість «старих канонів» притьмом упровадити «концепцію системи обліку, яка складається з підсистем фінансового, управлінського й стратегічного обліку» [6, с.35].

От тільки заковика: крім отаких загальників, ніякої методики контролінгу, «управлінського» або «стратегічного» обліку ніколи не наводиться, що доволі дивно, зважаючи на твердження про «нерегламентованість» останнього «ніякими стандартами», мовляв, він «організовується на запит менеджерів, повинен генерувати оригінальний набір економічних показників про діяльність бізнесу». При цьому жодного такого «оригінального економічного показника» теж немає, поза тим, що «без такої інформації бізнес безпорадний і розвивається хаотично в умовах повної невизначеності» [там же].

**Метою статті** та її завданнями визначено спробу привернути увагу науковців до насущних проблем реформування бухгалтерського обліку та звітності, оскільки без усебічного наукового обґрунтування про його виважене здійснення говорити неможливо.

**Виклад основного матеріалу.** Очікуваного позитиву, на який сподівалася облікова спільнота в результаті реформування заскоружлої системи бухгалтерського обліку, успадкованої від етатистської економіки, на жаль, не сталося. Бо колишній паралелізм, оскільки складання фінансової та статистичної звітності мало чим відрізнялося від переписування даних аналітичних і синтетичних реєстрів, закамфльованого іншою архітектонікою таблиць з безконечними статтями – показниками, що перманентно дублювалися. Отож, приміром, у т. зв. «Річному звіті» доводилося «відточковувати», тобто звіряти вже давно передані в усі мислимі й немислимі інстанції цифри зі статистичної звітності, а «Баланс» ф. №1 був навіть не випискою з Головної книги, а конгломератом сальдо синтетичних рахунків, субрахунків, ба навіть аналітичних даних, перейшов у трохи видозміненому вигляді в ринкову економіку. А окремі ознаки просто скопійовані з минулого.

Зокрема, якщо раніше полюбляли часто-густо вказувати ті чи інші статті, в тому числі дописувати їх від руки вже «на ходу», що крім плутанини в скрупульозних та ще й доведених до абсурду втомлюваних підрахунках, адже статті наводилися без заокруглень у карбованцях. Тому цифри були багатозначні, нічого корисного як інформація не становили, хоча забирали силу-силенну часу бухгалтерів. Тепер маємо цілий додаток 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» з переліком

вписуваних додаткових показників. У той же час ніхто не замислювався над очевидними апоріями, коли джерелом власних і прирівняних до них засобів, поряд зі статутним (неподільним) фондом, вважався ... знос об'єктів (табл.1).

Тому на перших порах виглядало, що реформування бухгалтерського обліку в Україні, попри окремі недоречності, все ж таки може стати виваженим, поставивши його врівень із викликами ХХІ ст. щодо інформативності, раціональності, суттєвості й достовірності.

**Таблиця 1**

Структура першого розділу балансу за річним звітом 1985 року

**Table 1**

The structure of the first section of the balance sheet for the annual report 1985

Джерела власних і прирівняних до них засобів	№ рядка	Сума	
		На початок року	На кінець року
1. Неподільний фонд (85)	0690	1335279	1443823
2. Знос основних засобів (02)	0700	233832	255078
Усього	0702	1569111	1698901

Однак чим далі, тим більше доказів, що від таких сподівань залишиться тільки дим. Бо всі оті зміни Плану рахунків бухгалтерського обліку чи форм фінансової звітності є лише флером, що прикриває їхнє псевдореформування. Неспроста ж при цьому ніколи не наводиться бодай стислого коментаря, з якою конкретною метою здійснено, приміром, кон'юнкцію у 2013 році колишніх синтетичних рахунків 40 «Статутний капітал» і 41 «Пайовий капітал» в апокринний конгломерат під назвою «Зареєстрований (пайовий капітал)». Або чим зумовлені такі зміни першого розділу Балансу ф. №1 (табл.2).

**Таблиця 2**

Зміни першого розділу Балансу ф. № 1

**Table 2**

Change the first section of the Balance Sheet f. №1

Розділ I «Власний капітал» за П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Код рядка	Розділ I «Власний капітал» за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Код рядка
Статутний капітал	300	Зареєстрований капітал	1400
Пайовий капітал	310	Капітал в дооцінках	1405
Додатковий вкладений капітал	320	Додатковий капітал	1410
Інший додатковий капітал	330	Резервний капітал	1415
Резервний капітал	340		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420
Неоплачений капітал	360	Неоплачений капітал	1425
Вилучений капітал	370	Вилучений капітал	1430

Зокрема, попри інші цифрові позначення кодів статей Балансу ф. № 1 та заховані під новою назвою статті 1400 «Зареєстрований капітал» статутний і пайовий капітали, нічого суттєвого не відбулося, за винятком того, що тепер доведеться довго міркувати, як співставити між собою структуру капіталу за суміжні роки. Адже при цьому знову ж ніяких перехідних таблиць розробити не спромоглися, а тільки по-

іншому роз'єднали дані субрахунків синтетичного рахунка 42 «Додатковий капітал», нібито саме в цьому суть реформування фінансової звітності.

Правда, те, що з Балансу ф. №1 вилучили дефініцію «Статутний капітал», замінивши її загалом більш точною, якщо виходити з теперішньої методики його відображення на рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», оскільки запис за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» і кредитом колишнього 40 «Статутний капітал» був лише способом вуалювання фіктивної суми останнього, можна вважати виправданим. Проте це чогось не узгодили зі змінами до Плану рахунків. Тепер назва рахунка 40 не корелює з назвою субрахунка 401 «Статутний капітал». Та будемо втішатися хоч б тим, що врешті з ліквідацією П(С)БО 2-5 зникло потрібне повторення школярського визначення власного капіталу, бо й одного достатньо, аби зрозуміти його як алерген теорії бухгалтерського обліку.

У той же час, що називається, «з помиями» викинуто ті надбання облікової теорії, які б могли бути особливо доречними саме зараз, у період становлення ринкової моделі економіки. Маємо на увазі інформацію про основний і обіговий капітал, чи іммобілізацію коштів, яка в минулому була чи не одним із головних показників, яким, принаймні, в прибуткових господарствах удавалося збалансовувати фінансові потоки, і про які нині навіть на рівні дефініцій не згадується.

Невідомо, чим керувалися розробники НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», замінивши колишні П(С)БО 1-5, бо хоча вони й не були доскональними під аспектом методології, але принаймні сяк-так розкривали методику складання Балансу ф. № 1, Звіту про фінансові результати ф. № 2, Звіту про власний капітал ф. № 3 та Звіту про рух грошових коштів ф. № 4.

Тепер же, крім узаконення подвійних назв перших двох форм, ні методики їхнього складання, ні, тим паче, методологічного обґрунтування застосовуваних тут категорій немає взагалі, а лише констатується, що «баланс складається на кінець останнього дня звітного періоду» – замість визначення такого періоду у відповідності з МСФЗ, або у «балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства» [1, ст. 2.1, 2.7], нібито цього не знає вже студент-другокурсник. А от для Звіту про власний капітал ф. 3 тут вистачило одного абзацу – ст. 10 такого самого описового змісту зі збереженням «шедевра» методології щодо арифметичного визначення цієї дефініції як різниці між активами й зобов'язаннями підприємства.

Мабуть до безспірних методологічних знахідок мусимо відносити введення синтетичного рахунка 41 «Капітал в дооцінках» із антиорфографічним застосуванням сполучника завдяки переведенню пайового капіталу в розряд субрахунка та подібну антиграматичну сполуку<sup>1</sup> однини й множини у теперішній статті 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий) збиток» і синтетичному рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Хоча щодо останнього можна сперечатися, мовляв, тут два субрахунки для обліку прибутку – 441 «Прибуток нерозподілений» і 443 «Прибуток, використаний у звітному році». От тільки щодо субрахунка 442 «Непокриті збитки» це виглядає якось не дуже переконливим на тлі однини формулювань попередніх, адже так само, незалежно до кількості аналітичних рахунків, відкритих до нього, збиток на субрахунку узагальнений, тобто один. Врешті це підтверджується статтею 1420 пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф.№1, не дивлячись, що ніякого акцизу (обрізання – лат.)

---

<sup>1</sup> З якогось дива повернулися за родовим відмінком до закінчення «у» в редакції тексту «за дебетом рахунку», не дивлячись на те, що перед тим уже писали правильно – із закінченням «а», як і передбачено передбачено орфографією: «рахунок, – нка (документ) – нку (дія, результат)» [2, с. 727].

суми збитку, так само, як і прибутку при перенесенні сальдо субрахунків 441 і 443 в цю статтю не роблять, хіба тільки внаслідок заокруглення цифр.

Добре, що хоч ліквідували одностатейні розділи активу й пасиву, як-от колишні III «Витрати майбутніх періодів» і V «Доходи майбутніх періодів» – усе ж таки методична полегша для бухгалтерів, ну, а щодо методології, то в цьому разі знімемо капелюхи й подумки промовимо: Rip (спочивай з миром – лат.).

Доволі спірним є віднесення відтермінованих податкових активів до розділу I «Необоротні активи», а відтермінованих податкових зобов'язань – до розділу II «Довгострокові зобов'язання» не тільки тому, що надуману процедуру з визначення різниці за податком на прибуток підприємства возвеличили в ранг реальних активів і пасивів, але й у зв'язку з тим, що через це викривлюється власний капітал суб'єктів господарювання. Приміром, за наявності статті 1045 «Відстрочені податкові активи» він збільшується так само, як завдяки відображенню часто абсолютно фіктивної суми прибутку за статтею 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Адже калькуляція собівартості продукції, робіт, послуг часто є, кажучи словами І. Ніколаєва, «добуванням цифр зі стелі» [4, с.463]. Проте це стало фетишем для цілих поколінь радянських економістів, які довели калькуляцію собівартості продукції, особливо в сільському господарстві, до абсурду. Досить згадати т.зв. «виробничу собівартість», коли впродовж року, ба, навіть очікувана за рік виходила на рівні запланованої, а в кінці року раптово ставався обвал після розподілу загальногосподарських витрат, що насправді було лише маніпулюванням з перестановки прямих витрат у непрямі, якого воліли не помічати з кон'юнктурних міркувань. Однак і зараз ця «маса нікому не потрібної роботи» [там же] є тією ж священною коровою, на яку бояться посягнути невідомо з яких причин, адже рішення ЦК КПРС, яким було введене загальнообов'язкове обчислення собівартості, уже ніхто не пам'ятає. Тим більше, що є простіший, а головне – точніший спосіб визначення прибутку підприємства, обґрунтований видатним ученим-політекономом М. Туган-Барановським, який заодно дозволяє уникнути нинішніх фальшувань власного капіталу підприємств.

Тобто все відбувається відповідно до оцінки Я. Соколова, який підкреслював, що «глибинні ідеї, постулати й парадокси, котрі лежать в основі теорії, не розглядаються взагалі, перетворюючи курс теорії в курс без теорії» [5, с.5] саме через епідемію компіляцій серед тих, хто береться за вирішення глобальних проблем теорії бухгалтерського обліку. Приміром, такої споконвічної, як оперативність формування даних, не маючи про нього аніякісного уявлення, крім поверхового дилетантського, почерпнутого винятково з посібників чи підручників. Це загрожує стати пандемією.

Хоча б мали перш за все звернути увагу якщо не на застереження Бенедетто Котрульї, що «бухгалтерію лише з труднощами можна вивчити за письмовими вказівками», стосовно чого є переконливе свідчення інженера М. фон Дітмара, який підтвердив: «Вивчити й засвоїти подвійну бухгалтерію виявилось значно важче, ніж вищу математику», не дивлячись на визначення рахівництва, яке, на його думку, «за методом своїх операцій є одним із відділів прикладної математики», то принаймні на висновок Я. Соколова про бухгалтерію як надто практичну справу, для вивчення якої треба «працювати практично, розбиратися в документах, знати специфіку свого підприємства» [4, с.269; 5, с.3]. Тим більше братися за теоретичні дослідження в цій царині, адже Я. Соколов зауважував, що по-справжньому його теорію «треба вивчати тільки тоді, коли людина вже освоїла техніку обліку та зіштовхнулася з проблемами бухгалтерського обліку в його юридичних й економічних аспектах» [5, с.5–6].

Тому й не дивно, що попри масовість публікацій, нібито присвячених розгляду актуальних проблем бухгалтерського обліку, насправді маємо здебільшого нехарактерні компілятивні переклади англійських, рідше – німецькомовних видань, які при подальшому тиражуванні перетворюються в спотворене відлуння (ехо), де часто з ніг на голову поставлено саму сутність, як це відбулося щодо псевдонаукових тлумачень неіснуючих відмінностей термінів «витрати» й «затрати», котрі тривалий період були «фішкою» наукових публікацій як неофітів, так і тих, хто претендував на роль маститих учених. Зокрема, однієї з титулованих авторів – прихильників віртуалій у бухгалтерському обліку, котра, мабуть не зрозумівши абракадабри викладу в колишньому П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» змісту першого терміна, де йдеться про зменшення економічних вигод, не тільки перетворила їх в одну, але й вирішила, що його споконвічне хрестоматійне тлумачення за вітчизняними підручниками як вартісного виразу використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових й інших ресурсів є затратами, а не витратами.

Добре, що нарешті й здобувачі [7, с.428] усвідомили синонімічність цих термінів, то можливо в подальшому будуть зосереджувати свою увагу на чомусь путньому, а не вишукувати відмінності у формулюваннях *idem per idem*, замість просто заглянути в словник синонімів української мови, коли вже власний мовний запас засмічений кукілем суржику. При цьому не думаємо, що варто погоджуватися з отаким-ось вирішенням цієї мікропроблеми: «Оскільки термін «затрати» взагалі не визначається у національних положеннях (стандартах), то можливо настав час уніфікувати цю термінологію і, відмовившись взагалі від терміна «затрати», застосовувати лише термін «затрати» [там же], бо в такому разі примітивізм стилю викладу облікових категорій тяжітиме до властивого Еллочці-людоїдці.

Коли ж говорити про теорію в її сутнісному змісті як систему вірогідних наукових знань про якусь сукупність об'єктів, яка описує, пояснює і передбачає явища певної предметної галузі, то доводиться визнати, що наразі навіть стосовно основоположних категорій бухгалтерського обліку немає достатньої зрозумілості, тому замість цілісної системи маємо розрізнені, інколи й суперечливі постулати.

Приміром, так і не доведено, яка з концепцій предмета бухгалтерського обліку істинна: персоналістична чи інституалістська. За першою – від Н. д'Анастасіо (1803) та Дж. Борначіні (1818) на початку XIX ст. до Ч. Шпруга (1908) та В. Патона (1936) – у XX ст., істинним вважається юридичне тлумачення бухгалтерського обліку як реєстрації прав і обов'язків власника та його агентів. Тому рахунок капіталу є центральним в обліковій системі. Показово, що Н. д'Анастасіо (а не І. Шмельов (1895) навіть обґрунтував т. зв. «четвірну бухгалтерію», за якою оприбуткування товарів від постачальників мало б здійснюватися так: дебет рахунка Капіталу, кредит рахунка Постачальників; дебет рахунка Товарів, кредит рахунка Капіталу, тобто реєстрація договору про матеріальну відповідальність. А за економічним підходом предметом бухгалтерського обліку, як стверджував у той же час Дж. Кріппа (1838), а у XX ст. Ф. Пікслей, є зміна цінностей, рух речей, а не права й обов'язки осіб, які беруть участь у господарському процесі. Причому видатні представники цих двох різних напрямів – В. Патон та Ф. Пікслей належали до однієї англо-американської школи.

І ця дилема жива й понині, причому теж в межах однієї наукової школи – російської. Зокрема, на початку XIX ст. А. Вольф стверджував, що предметом бухгалтерського обліку є кругообіг капіталу. Тепер же таким є переконання В. Палія. Натомість Я. Соколов підкреслив помилковість застосування самої назви

рахунка «Статутний капітал» замість «Статутний фонд»: «Цікаво відзначити, що такий здавалося б типово пасивний рахунок, як Статутний фонд, помилково названий зараз Статутним капіталом ... вважаючи, що предметом і рахункознавства, і рахунковедення є факти господарського життя» [4, с.128, 496].

Правда, етимологічне походження дефініцій «капітал» та «фонд» є однаковим. Водночас французький учений Ж. Андре (1636) провів розмежування між фондом і капіталом. На його думку, фонд – сума основних і оборотних засобів підприємства, тобто підсумок балансу, капітал – засоби власника, вкладені у фонд [4, с.106]. Однак, як відомо, зараз у теорії бухгалтерського обліку підсумок балансу вважається його валютою.

Звісно, що не визначивши предмета бухгалтерського обліку, неможливо його конкретизувати щодо підсистем фінансового, податкового, управлінського. Останній навіть не знають, як трактувати і часто лише повторюють цитату з Ордонансу – Кодексу французького юриста, бухгалтера та купця-практика водночас Ж. Саварі (1673): «Облік – це функція управління», незважаючи на те, що у XX ст., коли таке поєднання професій вже не могло бути типовим, представник англо-американської школи Р. Антоні (1965) сформулював суть управлінського обліку як «виробництво інформації для управління» [4, с.134].

Подібною є ситуація щодо елементів методу бухгалтерського обліку. Попри визначення, нібито ними є документація й інвентаризація; оцінка та калькуляція; рахунки й подвійний запис; баланс і звітність», стосовно якого Я. Соколов зауважував, що ця, за його виразом, «восьмихвістка», має поступитися методу моделювання Е. Гільде [5, с.154].

Це можна продовжувати й конкретніше, приміром, щодо рахунків, оскільки перманентність зміни їхнього Плану зайвий раз переконує у відсутності сформованої щодо них теорії, особливо на фоні того, що Е. Дегранж (кінець XVIII ст. – початок XIX ст.) стверджував: для того, аби відображати найважливіші напрями діяльності власника, достатньо п'яти рахунків-екранів. Адже наразі ніхто не довів, скільки рахунків має бути: п'ять, вісім, десять, двадцять і т.д. Тим більше, якою має бути валентність рахунків – число тих, з якими він може кореспондувати [5, с. 337]. Обходились же на початках у колгоспах 20-ма рахунками!

Та й свята-святих бухгалтерського обліку – терміни «подвійний запис», «подвійна бухгалтерія» не такі вже й бездоганні з теоретичного боку. Бо подвійний запис господарських операцій – насправді запис двох різних фактів господарського життя. Скажімо, за журнально-ордерною формою чи на забалансових рахунках подвійного запису немає! Але ж там і тут проводимо запис за дебетом та кредитом.

Тому термін «діграфічна» форма обліку переклали неправильно як «подвійний» запис операцій, хоча мова йшла і йде про запис у двох графах, причому на кожному рахунку. Адже будь-який із них: балансовий чи позабалансовий – це дві графи вкупі. Якщо розглядати це з позицій сутності діграфічної форми, тобто роз'єднати дебет і кредит, то матимемо те ж балансове узагальнення, що й зараз: адже обороти й сальдо за дебетом будуть зліва, а за кредитом – справа, цілком згідно зі змістом двох слів: латинського *di* – два та грецького *grafo* – пишу. Тому пора визнати помилку й відображення даних на двох рахунках – графах не вважати подвійним записом.

Ще більш невдалим є словосполучення «подвійна бухгалтерія», яке хоча й спало на думку знаменитому французькому викладачеві комерційних дисциплін Э.-П. Леоте у XIX ст. (правда, в оригіналі це звучало як «діграфічна» система на відміну від «уніграфічної»), є прикладом різних суперечливих якостей, позбавлених єдності.

Бо двічі – це далеко не подвійний. Приміром, подвійний бутерброд не означає, що його їдять двічі. Як зауважив В. Джітті (1856–1945), афоризм якого: «Рахівництво – дзеркало минулого, керівник майбутнього, порядок у всіх сферах господарства ...» – широко відомий. Діграфічна бухгалтерія називається так не через те, що до уваги беруться дебет і кредит, а тому, що весь облік має своїм предметом два об'єкти [5, с.133]. Тим не менше, як указував у 1814 р. К. Арнольд (1775–1845), виникло «... название, завлекающее начинающих заниматься бухгалтерией в двусмыслие, поскольку они думают, что дела записываются вдвойне и, следовательно, напрасно» [5, с.237].

Ці міркування можна було б продовжувати щодо т. зв. «управлінського», ба, навіть «стратегічного» обліку, чи інших схоластичних химерій. Але обмежимося лише твердженням, що нічого нового тут не винайдено, оскільки все сталося відповідно з висновком видатного італійського вченого (бухгалтера, математика, юриста) Ф. Бести (1845-1923), який зауважував: «У похвальному прагненні підняти благородство нашого предмета надмірно розширюють його межу, заставляючи його обійняти господарське управління у всьому обсязі. Але потім, коли вони пробують обґрунтувати ці положення, не йдуть далі загальних місць» [5, с.128].

**Висновки.** Можливість вільного доступу до надбань зарубіжної теорії бухгалтерського обліку, яка з'явилася для вітчизняних науковців у 90-х роках ХХ ст., на жаль, не виправдала сподівань, які плекалися, оскільки замість осмислення її переваг чи недоліків, що могло б бути імпульсом для удосконалення його системи, отже, й розвитку як науки, сталося протилежне – неперекірливе копіювання не перевічених на практиці сумнівних нововведень або й просто енігматичних дефініцій, котрі не мають жодного смислу, принаймні з облікових позицій. Відтак сподіваного поступу в теорії бухгалтерського обліку не сталося.

Отож необхідно, на наш погляд, акцентувати увагу на цьому парадоксі, бо продовження його дії призводить до втрат потенціалу навіть тих здібних авторів, які можуть завдяки копійчкій праці внести достойний вклад у теорію бухгалтерського обліку, однак піддавшись масовому гіпнозу чужомовної термінології, збиваються на манівці, й воліють вкотре переписувати абстракції на кшталт контролінгу, стратегічного обліку тощо, у той час, як насущні облікові проблеми залишаються осторонь. І на цьому тлі видається, що науковці мали б бити на сполох, адже внаслідок цього замість виважених з наукового й практичного боку удосконалень бухгалтерського обліку та звітності маємо стохастичне латання тріщин і проломів, у результаті чого їхня монолітна споруда може розлетітися на друзки.

Однак замість зосередження уваги на цій проблемі все більшає верхоглядів, яким хочеться «на хашку» ввійти в сонм корифеїв, тому вони «западають» на будь-що, аби екстравагантне й імпортоване – як згадувана Еллочка-людоділка з «Дванадцяти стільців» на ситечко. Ото й «мутят уми и карикатурят истину» подібно до Ф. Єзерського [5, с.248], плодячи томи монографій та дисертацій, які стають лише поживою для архівних гризунів. Приміром, скільки списано паперу на тему т. зв. «управлінського обліку», а він як був невидимкою, так і залишається нею після більш ніж 20-літніх «наукових» пошуків-компіляцій. Затим певний час увага пошукувачів учених регалій була прикута до контролінгу – терміна, який відсутній у всіх фундаментальних словниках англійської, французької чи німецької мов. Однак це не завадило навіть маститим авторам приклясти до тиражування пустослів'я з приводу такої дефініції, стосовно якої до того ж ніяк не можуть визначитися, чи вона прийшла на заміну згадуваному «управлінському» обліку, чи вони мають існувати паралельно. Втім, висловлюючи ці міркування, автор статті не претендує на власну непомильковість,



а тим паче, остаточний вердикт. Отож подальші дослідження частково розглянутої в ній проблеми можуть бути перспективними.

**Conclusions.** The possibility of free access to foreign acquisitions accounting theory has not met expectations. Instead of understanding the advantages or disadvantages that could be an impetus for improving its system, the opposite happened - indiscriminate copying of untested in practice, questionable innovations that do not contribute to the development of accounting theory and the formation of a balanced financial reporting. Therefore the expected progress in accounting theory has not happened.

So it is necessary, in our view, to emphasize this paradox, because its extension results in a loss of potential even talented authors who can due to their hard work make worthy contributions to the theory of accounting, but succumbing to mass hypnosis of foreign terminology, eager again to wrongly rewrite abstractions like controlling of strategic accounting, etc., while pressing problems of accounting remain aside. Against this background, it seems that scientists have to sound the alarm, as a result of this, instead of reasoned scientific and practical improvements of accounting and reporting there are stochastic patching cracks and holes, resulting in their monolithic structure may fly into pieces.

#### **Використана література**

1. НП(С)БО І «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Текст] / Затв. наказом МФУ від 27.03.13 р. № 628.
2. Орфографічний словник української мови [Текст] / Уклад. С.І. Головащук, М.М. Пешак, В.М. Русанівський, О.О. Терещенко. – Вид. друге, випр. і доп. – К. : Довіра, 1999. – 989 с.
3. Райян Б. Стратегический учёт для руководителя; пер. с англ. [Текст] / Б. Райян // Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Аудит. ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта [Текст] / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
6. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук.-практ. конф. 10-11 жовтня 2014 р. –Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 294 с.
7. Шиманська, А.А. Економічний підхід до визначення сутності термінів «витрати» і «затрати» [Текст] / А.А. Шиманська // Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. – 2014. – С.422–429.

*Отримано 31.12.2014*