

**РОЗДІЛ І. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК; ТЕОРІЯ,  
УДОСКОНАЛЕННЯ, ОСВІТА**

УДК 657

**Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.  
Заслужений діяч науки і техніки України,  
Заслужений професор Житомирського державного  
технологічного університету**

**АМЕРИКАНСЬКИЙ ОБЛІК ОЧИМА АМЕРИКАНЦІВ  
АБО ЩО МИ ЗАПОЗИЧУЄМО?**

*Проведено огляд висловів американських вчених щодо бухгалтерського обліку в їх країнах, розкрито наслідки запозичення такого обліку без змін в практичну діяльність українських суб'єктів господарювання*

**Вступ.** Українська система бухгалтерського обліку і контролю в основних деталях відповідала європейській. Окремі питання слід було доопрацювати, змінити, уточнити. Наші фахівці з обліку щорічно проходили курси підвищення кваліфікації, періодично відпрацьовували дії в умовах позаштатних ситуацій, постійно підвищували рівень володіння аналітичними та статистичними методами.

Сьогодні отримати професію бухгалтера – це ще не перепустка до обліково-контрольної діяльності. Тепер має значення не просто наявність диплома, а й те, які професійні навички претендент на робоче місце “додає” до документа про освіту.

**Дорога правди і справедливості.** Про назрілу проблему реформування системи бухгалтерського обліку та контролю в Україні свідчать численні дослідження науковців (захищено сотні дисертацій) та пропозиції практиків. У них висловлюються думки стосовно пристосування або повної заміни існуючої національної облікової системи до нових умов господарювання.

Бухгалтери, які наймаються власником, своєю діяльністю мають довести адміністрації і власнику, що достовірні та об'єктивні облік і контроль – це дорога правди й справедливості, гарантованої державою для кожного, хто працює на будь-якому підприємстві, хто інвестує його діяльність.

Якщо буде створено відповідний базис, то можливо буде створити й надбудову, тобто висувати найвищі вимоги до морального кодексу облікового працівника, його ставлення до роботи. У протилежному випадку наші бухгалтерські служби будуть нагадувати будинки, в яких немає фундаменту. Ось у чому полягає сутність наукової проблеми.

Процес формування національної облікової системи вбачається далеко не простим і досить тривалим. Він потребує неабиякої підготовки, витримки та фінансових витрат.

*Останнім часом у нас і наших колег, які працюють у сфері бухгалтерського обліку й контролю, формується думка, що такий облік і аудит, які є зараз, непотрібні суспільству. А може це не так?*

**З підрізаним коренем дерево не росте.** Зауважимо: раніше бухгалтеру в Україні було на кого опертися, з ким порадитися, в кого шукати підтримки (він звертався до бухгалтера вищої установи). Теперішній бухгалтер – один у полі воїн. Зовнішньої підтримки немає. Порятунком з безвихідної ситуації, а вона виникає майже щоденно, бухгалтер змушений шукати самостійно. Єдина опора – добрі знання і совість. Для них і з ними все робиться.

Сьогодні ж за європейськими і американськими обліковими системами ми відчуваємо себе бідними: економічно та морально. Враження таке, ніби встав з-під машини, яка збила з ніг, здерла з тебе все, що мав, пронеслася над головою, але не переїхала.

Нагадаємо лише відомі істини. Вітчизняний облік і контроль були найкращими для колишньої системи. Багатьом, щоб переконатися у цьому, обов'язково потрібно було впровадити зарубіжний фальсифікований облік і аудит. І впровадили. Як результат: вони непотрібні ні власнику, ні державі. Чому?

Коли спостерігаєш все це, мимоволі порівнюєш наш бухгалтерський облік і контроль з деревом. Чим міцніший у нього корінь, тим пишніша крона. Бухгалтерський облік і контроль – це коріння держави, власника й суспільства. За останні роки реформатори його суттєво пошкодили. Постійно корінчикам, які живлять стовбур і крону поживними речовинами, перекривають кисень МСФЗ та МСА, які насильно впроваджуються в облікову практику і систему контролю.

Корінці всихають. Їх залишається дедалі менше. Хто тільки не знущається над нашими обліком і контролем – основою економічної інформації держави, захисниками інтересів власника. Найбільшої шкоди завдали горе-реформатори. Їх згубні ідеї і дії спричинили руйнацію набутого раніше бухгалтерського та ревізійного досвіду, створили умови для системного й систематичного пограбування наших підприємств, сприяли втраті віри у справедливість і достовірність обліку, об'єктивність контролю, їх необхідність для держави та власника.

Тому напрям руху в цьому питанні слід змінювати. Але чому до розробки облікової та контролерської політики не залучають тих, хто своїм життям її стверджуватиме? Замість нас нашу долю (і долю держави також!) беруться вирішувати люди, які себе скомпрометували та завдали Україні непоправних

збитків (“прихватування” проведена не без допомоги обліку й аудиту). Так виходить мабуть тому, що в державі немає громадського контролю за формуванням обліково-контрольної політики. Хоча про “любов” до бухгалтерського обліку й аудиту ой як багато говориться і пишеться тими, хто від цього має вигоду.

Звідси й головна біда – розрізненість науковців і практиків. Ті, хто нас обдурюють, вміють і знають як проводити свою політику. Їх згуртує жадаба наживи. Науковців і практиків обліку роз’єдали, посварили. Сьогодні, як уже зазначалося, бухгалтеру практично немає до кого навіть за порадою звернутися, щоб отримати хоча б моральну підтримку. А якщо виникає кримінальна справа, хто і як його захищатиме?

Ні, ми не згущаємо фарби. Лише констатуємо реалії сьогодення. А вони такі, що відсутність належного обліку й контролю підштовхують нашу економіку до прірви. Що можна і треба було б зробити для їх порятунку? Про це йдеться в цій статті.

**Не розкривши сутність і зміст категорії “власність”, не вивчивши правила гри в облік і контроль в капіталістичному світі, не можна реформувати національну систему обліку та контролю. Всі докторські дослідження без урахування названих факторів – чиста профанація.**

Нижче в тексті наводяться цитати з монографії американських дослідників Дж. Грейсона і О’Делл К. “Американський менеджмент на порозі ХХІ века” / Пер. с англ. / Авт. предисл. проф. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.

Ми хочемо, щоб наші колеги знали правду про закордонний облік і аудит, на які ми замінили наш досвід і традиції. Читач може скласти своє враження про негативні процеси, які є в організації обліку і контролю в США. Сьогодні в нашій літературі описується лише позитивний досвід Америки в сфері бухгалтерського обліку і аудиту, нашим фахівцям пропонується запроваджувати їх систему обліку і аудиту. На жаль, наші реформатори ретельно дотримуються таких рекомендацій, знищуючи національний облік і контроль, впроваджуючи чужоземне, незрозуміле та практично непотрібне суспільству.

**Актуальність дослідження.** Наша “любов” до США в цій статті має критичний характер. Ми виділяємо дві групи “прихильників”, які не приносять користі своїм колегам: бухгалтерам-науковцям і практикам. До першої належать так звані нелюблячі прихильники, які критикують національний облік і контроль, залякують і наводять наклеп на все українське. Другу групу утворюють захоплені обожнювачі, які свідомо не помічають прорахунків, недоліків в українській обліковій системі, вони виправдовують і заперечують будь-які нісенітниці, відмовляються сприймати або визнавати будь-яку

негативну інформацію. Ця група фахівців блокує всі пропозиції, побоюючись заповідати неприємність предмету своєї “пристрасті” – того, що є, і що вони створили.

Ми представляємо групу так званих критично налаштованих прихильників, які об’єктивно вказують на прорахунки, помилки й слабкі місця в українській системі обліку, діях науковців, урядових організацій. Ми любимо Україну та наших працелюбних бухгалтерів і науковців. Тому й критикуємо з надією розбудити колег і відповідні організації, допомогти їм усвідомити необхідність змін у національному обліку та контролі. В 1964 р. російський вчений О.О. Додонов видав книгу “Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР”, в якій він попереджав про небезпеку втрати ролі обліку й контролю в суспільстві. Сьогодні ми зіткнулися з тими ж проблемами.

Прочитуємо наших американських колег. Ось що вони говорять про свій облік і аудит: “Традиційні системи фінансового та бухгалтерського обліку змінюються набагато повільніше, ніж організації, для обслуговування яких вони створені, – стверджують Грейсон Дж. К. мл., О’Делл К. – Більшість систем фінансового і бухгалтерського обліку створені в ті часи, коли переважало працемістке виробництво. Зараз вони виявилися погано пристосованими до фондомістких, гнучких виробництв, рішень, які швидко приймаються, до більшої ролі людини і зростання сфери послуг” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 187-188).

“Більшість систем бухгалтерського обліку (як стверджують самі американці – Ф.Б.) побудована на основі:

а) концепцій фінансових операцій столітньої давності;

б) вимог Комісії зі страхування і обмінних операцій;

в) загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку;

г) методів складання виробничих звітів, прийнятих в ХІХ ст.”

(підкреслено – Ф.Б.) (с. 188).

“Намагатися в ХХ ст. приймати рішення, які ґрунтуються на принципах обліку ХVІІІ ст., – це все одно, що керувати автомобілем з натиснутим ручним гальмом. Загалом, їхати можна, але шуму й диму буде дуже багато” (с. 188).

“Проблема не в нестачі інформації як такої. Бухгалтерський облік зараз є однією з найбільших сфер діяльності в США. З 1978 по 1985 р. загальний обсяг послуг тут зріс на 15 %. Одночасно кількість бухгалтерів зросла на 30 % – з 1 до 1,3 млн. чоловік. В Сполучених Штатах в даний час припадає 4 бухгалтери на 10 тис. чоловік, в Японії – 3” (с. 188).

**“За деякими оцінками, 66 % працюючих вважають, що основним джерелом їх інформації про власні компанії є різні чутки. І, загалом, нічого**

**особливо дивного в тому, що рішення, які стосуються мільярдів доларів, приймаються на основі чуток, немає” (виділено – Ф.Б.) (с. 194).**

“В системі фінансів і бухгалтерського обліку є два види проблем. Перші пов’язані власне з системою обліку, другі – з тим, як вона використовується. Ми вважаємо, що більшість керівників і фінансових директорів добре розуміє недоліки системи, проте не знає, як їх можна подолати” (с. 188).

**Таблиця 1. Недоліки американської системи обліку очима їх фахівців**

Недоліки 1	Характеристика 2
Перший	<p>“Полягає в тому, що він уповільнює впровадження нових технологій, вкрай необхідних для успішної діяльності на світових ринках. Стандартні методи обліку не дозволяють помітити такі важливі зрушення у виробництві, як поліпшення якості, більшу гнучкість, значно коротший час розрахунків за зовнішньоторговельними операціями, менші виробничі запаси, краще використання площ. Внаслідок цього стає складно обґрунтувати необхідність капіталовкладень в новітню технологію – доки ми використовуємо застарілий “вимір” традиційної бухгалтерії і фінансів” (с. 188).</p> <p>“Керівники вимушені обґрунтовувати необхідність капіталовкладень якимись непереконливими розповідями про те, що нова технологія дозволить підвищити якість, скоротити необхідні запаси, поліпшити використання площ, – загалом, <u>все те, що сучасна система обліку відобразити не здатна</u>. Так, фірма “Аллен-Бредлі” з’ясувала, що за допомогою традиційних методів розрахунків ефективності капіталовкладень неможливо обґрунтувати витрати 8 млн. дол. на повністю автоматизовану складальну лінію. Проте бажання вижити перемагає: “якщо ви не прагнете вижити, – говорить Ларрі Йост, віце-президент фірми, який переконував в автоматизації, – ви можете продовжувати користуватися нормативами ефективності капіталовкладень” (с. 189)</p>
Другий	<p>“Проблемою сучасних систем обліку є метод дисконтування майбутніх доходів, за допомогою якого можна визначити теперішню цінність засобів, які надійдуть пізніше. Використовуваний в даний час метод занижує ті вигоди, які можна одержати в довгостроковій перспективі від упровадження гнучких виробничих систем. Це призводить до рішень, направлених на “розпродаж майбутнього”. Відбувається це через те, що багато компаній встановлюють завищений норматив ефективності капіталовкладень – на рівні 15-20 %. Таким чином вони страхують себе від можливих не передбачуваних обставин. Такий показник значно перевищує реальну вартість капіталу і перебільшує ступінь ризику” (с. 189).</p> <p>“Нарешті, діюча в даний час система не здатна виміряти очікуваний ефект від підвищення гнучкості виробництва та скорочення часу на виконання замовлень покупців. На думку професора Гарвардського університету Роберта Каплана, “достатньо просто поррахувати, на скільки зменшуються витрати в результаті вже здійснених заходів. Набагато складніше оцінити можливе збільшення доходів, яке спричинить впровадження принципово нових технологій”.</p> <p>Наприклад, на скільки збільшиться число замовлень, якщо компанія оголосить про те, що виконуватиме їх швидше? А якщо вона скоротить удвічі час на розробку нового продукту?” (с. 190)</p>

1	2
Третій	<p>“Проблемою традиційної системи бухгалтерського обліку є триваюче застосування застарілого розподілу витрат праці на прямі та непрямі. За традиційною процедурою обліку спочатку збираються дані про прямі трудовитрати на випуск виробу або виконання замовлення, потім всі непрямі, або накладні, витрати встановлюються у визначеному відсотку до прямих витрат праці. Цей підхід розроблений для такого виробництва, де прямі трудовитрати складали основну статтю виробничих витрат.</p> <p>На сучасних автоматизованих заводах частка праці виробничих працівників знижується до 10 % витрат, витрати на інженерну та управлінську працю весь час зростають. Не дивлячись на це, лівова частка зусиль йде на вимірювання і контроль трудовитрат виробничих працівників. Вважати витрати праці виробничих працівників у сучасних умовах еталоном, до якого можна привести всю решту витрат, – це все одно, що вважати, що хвіст вертить собакою.</p> <p>У деяких ситуаціях подібна система дає вельми дивні результати. Так, на автоматизованих заводах нерідкі випадки, коли невігідні витрати доходять до 1000 %. А як рахувати непрямі та невігідні витрати в безлюдному виробництві?” (с. 190-191).</p> <p>“Традиційні системи обліку часто оцінюють капіталовкладення виходячи з кількості основних виробничих працівників, яких вони вивільняють. Разом з тим настільки часто капіталовкладення здійснюються, але робітники не вивільнюються, а збагачується зміст праці, він робиться більш ефективним. Проте обґрунтувати ці витрати за допомогою традиційних методів аналізу господарської діяльності неможливо” (с. 191)</p>
Четвертий	<p>Четверта проблема пов’язана з традиційною системою бухгалтерського обліку, стосується інформації про продуктивність праці, якість і конкурентів, яку вона не містить (с. 191).</p> <p>“Організаціям необхідні розробка і проведення глобальних і зрозумілих для всіх заходів в області продуктивності, які б враховували всі чинники (працю, капітал, матеріали та енергію) і були б тісно пов’язані з системою фінансового планування, фінансування, системою стимулів. На жаль, фахівці в області аналізу господарської діяльності не зацікавлені в створенні зручних для всіх методів надання інформації в області продуктивності праці” (с. 192)</p>
П’ятий	<p>П’ята проблема сучасної системи обліку полягає в тому, що вкладення в людей не розглядаються як “вкладення капіталу”. Парта відноситься до основного капіталу, а людина, що сидить і вчиться за нею, – до витрат. Витрати на набір і підготовку персоналу розглядаються як витрати, а не як капіталовкладення, які з часом амортизуються і потребують оновлення (с. 192)</p>

“Всі п’ять перерахованих проблем безпосереднім чином пов’язані з метою – дати можливість акціонерам постійно стежити за станом їх активів. Інтереси акціонерів і організацій – інвесторів почали визначати мислення керівників, і, як не дивно, це зовсім не обов’язково призводить до вигоди фірм-інвеститорів” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 192-193).

“Очевидно, що японські фірми набагато менше зацікавлені в своїх акціонерах. Вони не виплачують великих дивідендів. За останні 5 років середній

відсоток виплат у відношенні до ціни акції склав всього 1,8 %. “Тойота” виплачувала дивіденди в розмірі 1,3 %, тоді як “Дженерал моторс” – 7,1 %, “Хітаті” – 1,7 %, а “Дженерал Електрик” – 4,7 %, дивіденди виплачені “Ен І Сі”, склали 1,1 %, а “Тексас інструментс” – 4,6 %. Проте через підвищення вартості основного капіталу японські вкладники отримували до вирахування податків дохід в 4 рази більший, ніж їх американські колеги” (с. 193).

“Безумовно, і японські фірми регулярно звітуються перед урядовими установами, акціонерами, інвесторами. Японські керівники сильно орієнтовані на результат, проте цифри, на основі яких вони керують компаніями і ухвалюють рішення про капіталовкладення, схоже, більше беруться з бюлетенів рад директорів, а не з щорічних звітів компаній. І, нарешті, найбільшу вигоду акціонери в Японії одержують тоді, коли керівництво компанії віддає пріоритет довгостроковим інтересам споживачів і своїх працівників” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 193).

“Ще одна причина, за якою інформація повинна бути більш доступною, полягає в тому, що необхідно поліпшити контакт між керівництвом і рядовими працівниками, а для цього – зробити фінансову інформацію зрозумілою робітникам. Це більше, ніж будь-яка інша акція, допоможе з’ясувати загальні цілі та закладе основу партнерства між ними” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 194).

“Друга група проблем пов’язана з тим, як реально функціонують системи фінансового обліку та обліку витрат” (с. 193).

“Слабкість системи обліку особливо яскраво виявляється, коли ми прагнемо розробити програму участі в прибутках, яка базується на підвищенні продуктивності праці. Фахівці, які займаються аналізом господарської діяльності, знають, що в них немає цифр, яким можна вірити. Більшість працівників знає дуже мало про систему бухгалтерського обліку та економічного аналізу і не цілком розуміють, яке відношення всі ці цифри мають до їх конкретної роботи. Коли ми розробляли програми участі в прибутках для крупних організацій, багато часу пішло на очищення даних, що містяться в звітах про діяльність компаній” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 194).

“Через те, що системи дуже складні та не відображають тих чинників, які люди вважають важливими, більшість працівників в організаціях абсолютно не цікавиться тим, як діє система обліку, як вона впливає на прийняття рішень і відповідно на людей. Бухгалтери і керівники прагнуть тримати всі дані під своїм контролем; відомо, що інформація, одержана за каналами зворотного зв’язку про зовнішнє середовище організації, сприяє поліпшенню її діяльності” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 194).

“Компанії, які бажають змінити свої системи обліку, зустрічають труднощі при виборі моделі, до якої необхідно прагнути. В більшості університетів продовжується викладання ускладнених курсів фінансового обліку та оподаткування. Тут мало уваги приділяється статистиці технічного прогресу або системам вимірювання продуктивності праці. Централізовані автоматизовані системи бухгалтерського обліку не гнучкі. Навіть невеликі зміни або доповнення в комп’ютерні програми цих систем створюють масу труднощів, перш за все через непередбачувані збої” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 194-195).

“Корпорації, бухгалтери і Рада зі стандартизації фінансового обліку намагаються подолати частину труднощів, пов’язаних з впливом автоматизації виробництва” (с. 195).

“Системи фінансового обліку і обліку витрат змінити винятково та складно. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку розроблені та сформульовані більше ста років тому. Вони є тією спільною мовою, яка дозволяє розуміти один одного всім фінансистам, людям, що аналізують ефективність капіталовкладень і систем стимулювання керівників, і ніякі розмови про необхідність мислити “перспективно” не примусять американських інвесторів і економістів відмовитися від оглядки на щохвилинні результати” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 195).

“Так, фірма “Комп’ютер ейдід менуфекчурінг інтернешнел” в Арлінгтоні, штат Техас, очолює консорціум з 35 організацій, у тому числі урядових, корпорацій, університетів і великих бухгалтерських фірм. Метою консорціуму є розробка необхідної бази для оцінки ефективності капіталовкладень, розробки моделей обліку, вимірювання амортизації і постатейного розподілу витрат, кількісного вимірювання нефінансових і нематеріальних чинників в умовах автоматизації” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 195-196).

“Окремі компанії намагаються самостійно розробити додаткові системи обліку та оцінки, що забезпечують необхідний зворотний зв’язок. Практично неможливо розробити таку систему, яка б одночасно надавала інформацію для прийняття рішення з внутрішньофірмових питань, забезпечувала б оперативний контроль і зворотний зв’язок і дозволяла б складати звіти для зовнішніх організацій. Компанії зазвичай вважають за краще створити спеціальну програму аналізу для прийняття рішень, ніж починати абсолютно непідйомний перегляд всієї системи обліку” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 196).

“Одним з прикладів може слугувати проблема вимірювання продуктивності праці “білих комірців”, або праці інтелектуальної. Під егідою Американського центру продуктивності проведено дворічне дослідження продуктивності праці



“білих комірців”, в якій взяли участь 92 групи дослідників з 18 компаній. Більшості груп службовців (у тому числі зайнятих у сфері НДДКР, бухгалтерських службах і службах людських ресурсів) вдалося розробити системи оцінки, що дозволяють аналізувати результати і ефективність роботи, забезпечувати зворотний зв'язок і надавати необхідну інформацію для прийняття рішень і поліпшення діяльності” (с. 196).

“Не дивлячись на все це, у організацій є вихід. І у них є принаймні 4 варіанти дій.

1. Створити додаткові або паралельні системи, за допомогою яких можна оцінити ефективність і якість, які більше відповідають вимогам виробництва (с. 195). *Це питання в обліковому процесі колишнього СРСР відпрацьоване, у нас видано сотні наукових праць з даної тематики, захищено десятки дисертацій, мало місце впровадження на заводах і фабриках. Сьогодні Україна досягла американського рівня кінця 80-х років ХХ ст.\**

2. Відпрацювати підходи до оцінки людських ресурсів, які б більш відповідали виробничим завданням (с. 195).

“Саме людський капітал, а не заводи, устаткування і виробничі запаси є наріжним каменем конкурентоспроможності, економічного зростання і ефективності. Вже пора навчитися вимірювати вартість цього багатства.

Вже сам по собі факт оцінки сприятиме зміні поглядів керівників, їх підходу до людського капіталу не просто як до витрат, а як до активів компанії, які потрібно грамотно використовувати. Так, компанія “Апджон” оцінює загальні витрати на кожного працюючого протягом роботи в 160 його початкових річних зарплат. Якщо початкова ставка є 25 тис. долл. в рік, то працівник протягом всієї кар'єри коштуватиме компанії 4 млн. долл. (сюди включаються підвищення заробітної плати, додаткові пільги, деякі прямі виплати)” (с. 196).

“Таким чином, сьогодні рішення прийняти чи ні на роботу працівника коштує мільйонів доларів. Якби справа стосувалася купівлі машин на таку ж суму, рішення б ухвалювалося вищим керівництвом і неминуче задавалися б питання щодо можливості їх повного завантаження і вартості підтримки в робочому стані. Задається дуже мало подібних питань, коли мова заходить про приймання на роботу” (с. 196-197).

“Більш того, діяльність двох керівників, які мають за мету досягти одних і тих же результатів, буде оцінена однаково, навіть якщо один розбазарює

---

\* Тут і далі курсивом виділена думка автора з питання, що розглядається іноземними колегами.

людський капітал, не забезпечуючи йому необхідної перепідготовки, а другий всіляко піклується про розвиток своїх співробітників.

Питання про можливість обліку та оцінки людських ресурсів досліджувалося протягом двох десятиріч, проте тільки зараз деякі компанії всерйоз роблять дії щодо оцінки цього виду ресурсів на практиці.

Через те, що не існує загальноприйнятих процедур оцінки витрат на розвиток кадрів, керівники і відділи кадрів повинні збирати інформацію і оцінювати свої власні витрати. “Ксерокс” вимагає від лінійних керівників складати звіт про стан кадрів одночасно з пропозиціями щодо розвитку своїх підрозділів. Ці звіти складаються з оцінки змін чисельності, змін вартості робочої сили, вартості переміщення людей або устаткування, відповідності принципам індустріальної політики, оцінки впливу на інші сфери діяльності компанії” (с. 197).

*У нас це питання в обліку ніколи не обговорювалося. За радянських часів робоча сила не була товаром, а тому не могло й бути мови про оцінку людських ресурсів.*

3. “Забезпечити працівникам доступ до виробничої і фінансової інформації, що дозволить їм поліпшити свою діяльність” (с. 195). *У Радянському союзі доступ до облікової інформації мали широкі верстви населення. Практично на мікрорівні кожен працюючий або науковець міг отримати будь-яку облікову інформацію.*

“Головне – дати інформацію в руки людей, здатних її використовувати, і у вигляді, для них зрозумілому. Найбільш правильний спосіб досягнути цього – забезпечити участь користувачів в розробці системи та зборі даних” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 198).

“Корисна інформація повинна розповсюджуватися всередині організації набагато ширше. Більшість оперативної інформації в даний час збирається для того, щоб в агрегованому вигляді бути представленою вищому керівництву. Набагато більша кількість інформації в дезагрегованому вигляді повинна доводитися до безпосередніх виконавців, які могли б цю інформацію використовувати” (с. 199).

*Нагадаємо, що про це мріяли американські дослідники у 1988 році, коли діяла соціалістична система обліку й контролю, яка чітко виконувала все назване вище. Чому ми знищили цю облікову функцію? Що краще ми віднайшли в закордонних системах?*

4. “Брати гроші за надання інформації і послуги бухгалтерії. Це створить внутрішній ринок бухгалтерської інформації – правильний шлях, який примусить надавати саме ту інформацію, яка потрібна” (с. 195).

“Нарешті, інформація не є безкоштовною. Організації оплачують надмірну інформацію. Створення внутрішнього ринку інформації могло б сприяти тому щоб користувачі одержували саме ту інформацію, яка їм потрібна” (с. 199).

“Інформація та системи обліку й оцінки стали товаром, який має внутрішній ринок і переміщення на фірмі. Проте на цей товар не існує ефективного механізму ціноутворення. Для того, щоб уникнути надмірної інформації, внутрішні інформаційні служби повинні встановлювати тарифи на свої послуги і працювати на умовах самофінансування. При цьому користувачі стають покупцями, які платять за послугу із свого бюджету. Такий порядок примушує покупців оцінювати одержану інформацію з погляду її вартості” (с. 198).

*Питання саме по собі слушне, але його слід вивчити та науково обґрунтувати. Над цим працюють науковці наукової школи.*

Далі наведемо думки американських вчених про їх облік і аудит, які вони висловили в травні 2005 р. на Конгресі Європейської асоціації бухгалтерів, який відбувся в Швеції (м. Гетеборг). Кількість учасників – 1565 чол. із 46 країн.

Нижче наводимо цитати зі статті проф. В.Г. Гетьмана “Європейський форум бухгалтеров” // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2005. – № 9 (81). – С. 2-10.

“Я (професор Norman Macintosh – Ф.Б.) займаюся не лише викладацькою діяльністю, але й працюю в аудиторській фірмі KPMG. Працюючи тут – я став чоловіком. Справа в тому, що коли я граю в теніс, то повинен дотримуватися правил. А коли складаю звітність, то тут можна все перевернути з ніг на голову. Коли я прихожу на роботу в аудиторську фірму, я стаю аморальним” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6-7). *Це свята правда про теперішній аудит в США, щире визнання якої зроблено на світовому рівні.*

“І він (Norman Macintosh – Ф.Б.) не самотній в подібних оцінках. Так, в тій дискусії, що потім відбулася, професор Jesse Dillard підкреслив, що сама система може змусити аудитора стати аморальним. Практика свідчить, що з періодичністю 10-12 років відбуваються катастрофи типу “Енрона” та інших компаній, які згадувалися вище, в махінаціях яких замішані й аудитори. На його думку, і в майбутньому, на жаль, таких явищ не вдасться уникнути. Зміняться лише назви компаній, яких спіткає ця доля, оскільки така сама природа

капіталізму. Трагічність полягає лише в тому, що винні в махінаціях одиниці, а страждають багато. Так, в США всього 17 тис. аудиторів, а частка осіб, що обслуговували компанію “Енрон”, складає від них всього 0,3 %. Проте тінь від того, що останні не дотримувалися в своїх діях норм етики, лягла на все професійне співтовариство країни та підірвала довіру її населення. Помітно знизилася також прагнення молоді до вступу до вузів на дану спеціальність” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 7). *Коли ми розглядаємо облік і аудит в США, то зобов’язані пам’ятати про природу капіталізму, а для цього слід знати праці багатьох відомих вчених світу.*

“Треба, відзначив він (професор Dominique Bessine з університету Орлеана – Ф.Б.), відновити довіру до професії аудитора, які в своїх діях повинні керуватися, перш за все, етичними принципами. Слід встановити більш чітку грань між їх творчим підходом до справи і шахрайством, оскільки на практиці навмисні відхилення від встановлених у стандартах обліку норм, що ведуть до лиходійств, вони намагаються видати за творчий підхід при застосуванні професійної думки” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6). *Це все сон, недосяжна мрія Віри Павлівни з роману М.Г. Чернишевського. Слід вдосконалювати не принципи, а систему контролю в ринковій економіці. До цього ми дійдемо, але буде шкода, коли ми запізнимося.*

Цей же професор зізнався: “Останніми роками після краху “Енрона”, “Пармалату” та ряду інших великих компаній, істотно підірвано довіру громадськості до професій бухгалтерів і аудиторів, питання етики не сходять з порядку денного конгресів. Саме існування професії аудитора зараз знаходиться під загрозою, оскільки професіоналізм поступається тиску ринкової кон’юнктури. Про це та інші ключові етичні проблеми, що викликають глибоке занепокоєння в світовій спільноті, говорив професор Dominique Bessire з університету Орлеана” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6). *Чи знають про це наші науковці, коли порівнюють нашого аудитора з професором, коли прославляють західний аудит?*

“Остання (п. Mary Morrison, колишня співробітниця АФ “Arthur Anderssen”) також зупинилася на деяких видах шахрайств, що мали місце в “Енроні”. Одне з них – приховування кредитів в звітності компанії, що не дозволяло користувачам інформації правильно оцінити її фінансовий стан. До цих махінацій фірми було причетне і обмежене коло аудиторів компанії “Arthur Anderssen”, її верхівка (підкреслено – Ф.Б.). Постраждали від цього 85 тис. чоловік, які працювали в різних країнах світу в даній компанії і втратили свої робочі місця” (с. 6). *Чи відомо нашим*

науковцям і практикуючим аудиторам, якої шкоди суспільству завдає комерційний аудит, який не користується повагою суспільства в західних країнах?

“Про те, як впливає фінансова звітність на конкретні долі людей, говорив і професор Оксфордського університету Paolo Quattrone. Він проаналізував ситуацію зі скандалом, пов’язаним з компанією “Пармалат”. Так, з початку компанія виробляла молочні продукти. Потім зайнялася і банківським бізнесом, випускаючи бони й інші цінні папери. Виникло надходження величезної маси грошових коштів. Аудиторам було вельми складно розібратися в ситуації, що складається, і розкрити різного роду протизаконні маніпуляції” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6). *А це свідчить про низький професійний рівень аудиторів. Нашим ревізорам з КРУ викриття таких шахрайств під силу. Значить вони мають кращу ревізорську підготовку.*

“Stephen Zeff звернув увагу учасників симпозиуму 2 на ряд інших проблем, пов’язаних з фінансовою звітністю. Він вважає, що не вирішено до кінця питання про її склад, тобто яку інформацію компанії повинні включати в сучасну фінансову звітність, оскільки нинішня далека від ідеалу. Немає достатньої ясності і в тому, як надавати цю звітність в мережі Інтернет. На його думку, потрібно переглянути самі концептуальні межі фінансової звітності. Паралельно слід внести корективи в корпоративне законодавство. Необхідні принципові зміни і в питаннях інтерпретації стандартів. На його думку, повинен бути створений міждержавний (пан-європейський) орган з їх інтерпретації. Сьогодні, наприклад, в Данії є 5 органів, які займаються інтерпретацією стандартів, і кожен з них вважає єдино правильною лише свою інтерпретацію. У ряді інших країн аналогічна ситуація. В ЄС зараз 25 країн, і якщо в кожній з них буде навіть тільки один орган, що займається вищезгаданими справами, то з кожного окремого питання стандартів можливі в принципі 25 варіантів інтерпретацій. Таку ситуацію, на думку виступаючого, небажано допускати” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 5). *Ось думка зарубіжного фахівця. То ж навіщо ми знищили національну звітність, а впроваджуємо чуже, яке не сприймають в нашій батьківщині?*

“В США ситуація з даного питання виглядає також не кращим чином. Тут інтерпретації норм, що містяться в стандартах, разом з іншими організаціями дають і різні бізнес-школи. Причому, звичайно, нерідко по-різному трактують ті або інші однорідні явища. Така практика, крім всього іншого ускладнює міжнародну гармонізацію обліку і фінансової звітності. Stephen Zeff вважає, що в процесі робіт, що проводяться з конвергенції між МСФЗ і US GAAP, навряд чи

в найближчі роки будуть ліквідовані всі перешкоди на даному шляху. Вказана робота займає набагато більше часу, ніж передбачалося раніше” (с. 5-6).

“Потрібно змінити акценти у фінансовій звітності. Слід зосереджуватися на тих фактах, які здійснюють вплив на діяльність компанії. Справа в тому, що правила, за якими зараз працюють аудитори, це не ті, які страхують від всіх видів подій. В той же час і правила, за якими працюють на практиці бухгалтери, не завжди етичні. Розробникам стандартів потрібно дивитися на наслідки, які вони зумовлюють. Зміст фінансової звітності – вельми важливе питання, яке стосується суспільних інтересів. Хоча, на думку доповідача, суспільне благо – це абстрактна річ, що не завжди допомагає вирішувати конкретні проблеми. І проте було б вельми нерозумно ігнорувати ці інтереси” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6).

“На останок засідання симпозіуму 3 з короткою промовою виступив його керівник професор Norman Macintosh. Він говорив про роль МСФЗ у сучасному світі, які “укріплюють глобальну систему капіталізму”. З цим твердженням, зауважимо, важко не погодитися” (с. 7).

А ось приклади з французької практики.

“Варто людині в буржуазній країні дорватися до влади, як вона “на законній підставі” або, кажучи інакше, “спираючись на традиції”, які отримали силу неписаних законів, починає загрибати гроші де тільки може”<sup>1</sup> (с. 42).

“Ревізорі знайшли великі шахрайства у фінансових рахунках ряду компаній групи “Дассо”. Але Марсель Дассо, швидко знайшовши з податковими властями спільну мову, перевів в державну казну додатково 70 мільйонів франків, і його справу було припинено. Що ж стосується бухгалтера Ватера, то його засудили до чотирьох років позбавлення волі і грошового штрафу в розмірі 10 тисяч франків. Так його покарали за шахрайство і так йому дали зрозуміти, що викриття махінацій великого бізнесу – справа теж карна”<sup>2</sup> (с. 41).

“Про потреби в новій моделі звітності говорив у своїй доповіді і професор Ulf Johanson з університету Упсали. Він критикував теперішній порядок балансової оцінки, образно порівнявши його з “ходінням по канату”. На його основі важко розробити правильну стратегію. Доповідач висловився за підвищення прозорості фінансової звітності компаній, але в той же час застеріг, щоб в процесі її вдосконалення не відбулося “перевантаження” інформацією” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 7).

<sup>1</sup> Калинин В.Д. Айсберг коррупции. – М.: Политиздат, 1979. – 110 с.

<sup>2</sup> Там же.

“Симпозіум 7 був присвячений проблемам досліджень в галузі управлінського обліку. Керував його роботою професор John Burns з університету Дунді. Ситуація складається так, відмітив він у своєму вступному слові, що може настати криза в управлінському обліку. Професія бухгалтера шукає своє нове обличчя. Суто рутинні операції з обліку тепер нерідко виконують самі менеджери нижчої ланки управління, а фахівці з обліку все більше займаються консультуванням. Бізнес постійно ставить перед ними нові завдання, відповіді на які не завжди вдається швидко віднайти” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 9).

“З’явилася ціла серія підручників з даного курсу, – пише американський професор із Манчестера. – Хоча більшість з них, з саркастичного зауваження доповідача є “досить скандальне читиво”. До числа проблем, крім вищезгаданої, він відніс і те, що в дослідженнях з управлінського обліку поки що бракує теоретичної консолідації. Не визначені чітко межі управлінського обліку. Не завжди спостерігається належний зв’язок теорії з практикою. Серед студентів управлінський облік (в частині написання дисертацій) недостатньо популярний” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 9).

**Навчаючи своїх студентів, професори США переконують молодь про корисність нерегульованого обліку та контролю в країні, про свободу бухгалтера. Професори-найманці капіталізму прислужують капіталістам.**

Американський мільярдер Арманд Хаммер різко критикував правові норми та юридичну практику, які завжди викликали в нього відчуття дискомфорту. “Це вони, – казав він, – були зі мною не в ладу, а не я з ними”<sup>3</sup>.

“Наш список того, – пишуть Грейсон Дж. К. мол. і О’Делл К., – що уряд не повинен робити, може зайняти всю частину книги, що залишилася. Насторожує той факт, що в конгресі 99-го скликання було 108 комітетів і підкомітетів в сенаті та 178 в палаті представників, в яких зайнято 3000 чоловік, і всі вони повинні “щось робити” для відновлення конкурентоспроможності Америки. Від цього кошмару ми прокидаємося ночами” (с. 242).

“Як результат в американському суспільстві досить багато антагонізму та кляузництва, а звідси і великий попит на юристів. Щороку в США розглядається більше 25 млн. судових справ. За наявними оцінками, в даний момент кожен четвертий американець бере участь в певній якості в судовому розгляді (с. 285).

“За даними Міністерства юстиції США, опублікованими в лютому 1977 року, за період з 1970 року було відкрито кримінальні справи у звинуваченні в різних видах корупції проти 1598 посадовців різних рангів – від шерифа

---

<sup>3</sup> Самые громкие скандалы / Авт.-сост. Н.Н. Микрюков. – Мн.: Современный литератор, 1999. – С. 183.

графства і члена шкільної комісії до віце-президента США. 1081 з них були засуджені. Ці дані стосуються лише осіб, що вчинили серйозні злочини, які караються федеральними законами. Якщо ж врахувати посадових осіб, які притягнуті до судової відповідальності за хабарі та інші види корупції на підставі місцевих законів, то число викритих виявиться набагато більшим”<sup>4</sup> (с. 45).

“За рік в Японії від вогнепальних поранень гине стільки ж людей, скільки в США – за день. В Токіо відбувається в середньому два пограбування в день, в Нью-Йорку – 200” (с. 271).

Наведемо лише одну цікаву думку фахівця українського аудиту: “На Заході аудитор, – пише С. Корнілова, – це людина, яка захищає інтереси громадськості, особливо в умовах розвитку вторинного ринку цінних паперів, це фахівець, визнаний суспільством... На Заході людина із сертифікатом аудитора за ієрархією стоїть вище, ніж професор, доктор наук і так далі. В одному іспанському телесеріалі мені запам’яталася фраза розгубленого героя: “До нас їде аудитор!” Це все одно, що сказати: “До нас їде Президент!”<sup>5</sup> (підкреслено – Ф.Б.) (с. 14). *Ось до чого можуть домовитися наші малограмотні фахівці. Вони комерсанта з аудиторським сертифікатом ставлять на рівень Президента, принижуючи справжнього доктора наук, професора (автор має на увазі колег не з придбаними за гроші дипломами). Чи розуміє п. Корнілова, що таке справжній доктор наук і професор? Безумовно, є випадкові доктори наук, професори, які отримали ці ступені та звання за сумнівні дослідження. Але це одиниці. Випадкових аудиторів – тисячі, які не мають поняття про контрольну-ревізійну діяльність. Робить їх такими наша система, яка тяжіє до капіталізму.*

**Освіта в США.** “На міжнародних змаганнях з математики і точних наук японські студенти постійно знаходяться попереду, а американські займають останні місця” (с. 34).

“У Сполучених Штатів є дуже серйозна слабка ланка в боротьбі за конкурентоспроможність: освіта” (с. 242).

“Увага країни зосереджена на бюджетному та торговому дефіцитах. Але набагато більш небезпечний третій дефіцит – освітній. Якщо американці не поліпшать систему освіти, вони ніякими зусиллями не збережуть економічне лідерство” (с. 242).

<sup>4</sup> Калинин В.Д. Айсберг коррупции. – М.: Политиздат, 1979. – 110 с.

<sup>5</sup> Піддубняк В. До нас їде аудитор! // Урядовий кур’єр. – 2005. – № 245. – С. 14.



“За вражаючими успіхами Америки в золоті 50-ті та 60-ті роки погіршення системи освіти було непомітне.

Спочатку сигнали радянського супутника висвітили брак гарних вчених і інженерів. Потім почалося зниження результатів на випускних іспитах в школі. Потім надійшли шокуючі дані про функціональну неписьменність. За ними були суперечки, проте у будь-якому випадку від 20 до 30 % дорослих американців не могли ефективно працювати через свою недостатню письменність” (с. 252).

“У більшості цих питань Сполучені Штати недопрацьовують: система освіти не готує ні добре освічених громадян, ні професійно підготовлену робочу силу” (с. 253).

“Серед робочих “Дженерал моторс” 15 % функціонально безграмотні, на деяких заводах ця цифра доходить до 30 %” (с. 176).

“В цілому, освітня система США не готує належним чином молодих людей країни – не тільки як освічених громадян для повноцінного життя, але і як повноцінних працівників” (с. 255).

“Дослідження показали, що 13 % американців погано володіють англійською, а від 1/4 до 1/3 дорослих американців функціонально безграмотні” (с. 34).

“Тільки 5 % вчених та інженерів в США спроможні перекладати іноземні тексти, значно менше число володіє японською. На додаток до всього через те, що освітня система США ігнорує іноземні мови, в Сполучених Штатах відчувається дефіцит кваліфікованих перекладачів” (с. 247).

“Японія має найбільш завершену, ефективну та вимогливу систему початкової і середньої освіти в світі. Проте навчання – справа не тільки школи. Японці роблять акцент на навчанні з народження до смерті – вдома, в школі, на роботі, в повсякденному житті. Існує одностайне розуміння важливості навчання” (с. 251).

“Крім того, на навчання орієнтована не тільки еліта, але й все населення країни. Як говорить Томас Ролен: “особливо вражає той факт, що Японія формує все населення (як робітників, так і менеджерів) за стандартами, недосяжними для Сполучених Штатів, де ми дотепер прагнемо впровадити систему випускних шкільних іспитів, які оцінюють лише мінімальні навички читання і обрахунку” (с. 251).

“Коли завод компанії “Форд мотор” в Іпсиланті, штат Мічиган, почав в 1983 р. програму навчання своїх працівників методам статистичного контролю, виявилось, що половина слухачів не здатна сприйняти матеріал через невміння читати і незнання основ математики” (с. 184).

“Японські учні проводять набагато більше часу в школі та виконують більше завдань вдома, ніж американські. Японські учні ходять в школу і в суботу вранці, а деякі проводять в школі до 9 годин на день. Японці вчаться 240 днів в році, американці – 180 днів” (с. 256).

“Японські учні самі подають собі їжу, їдять в класних кімнатах, самостійно прибирають в школі – прибиральниць в японських школах немає, тому й стіни не пописані” (с. 256).

“Особливу увагу в японській школі приділяють математиці, природничим наукам і мовам. Вивчення іноземної мови починається в сьомому класі. Більшість учнів обирають англійську, а до моменту закінчення школи багато хто знає дві мови. Як правило, японці вивчають іноземні мови шість років, американці – два. Цим все сказано” (с. 256).

“Б. *Вважаємо наступні предмети і час їх вивчення мінімальними для всіх випускників середньої школи:*

Математика	3 роки
Природничі науки	3 роки
Читання, письмо	4 роки англійської мови
Іноземна мова	2 роки
Історія Америци, 1 рік – всесвітня)	2 роки (1 рік –
Географія	0,5 року
Економіка	0,5 року (с. 261).

В. *Збільшити домашні завдання втричі (з 0,5 до 1,5 години на день).* Аналіз навчання письму в американських школах показав в 1986 р., що у 32 % учнів або зовсім не було домашнього завдання, або було, проте вони його не виконували. Вивчення цього питання показує, що домашні завдання не тільки покращують знання, але й підвищують засвоєння” (с. 261).

“Японія витрачає на освіту 5,7 % свого ВВП, США – 6,7 %. Проте японські старшокласники показують результати значно кращі, ніж американські. В американських школах більше адміністраторів, менші класи, кращі шкільні будівлі та спортивні споруди. Японські школи дають кращу освіту” (с. 263-264).

“Як говорив один старий японець: “Найбільша вдячність учня у відношенні до свого вчителя полягає в тому, щоб перевершити його” (с. 110).

“Японці витрачають на навчання з розрахунку на одного зайнятого в 3 – 4 рази більше, ніж американці. В Японії безперервна освіта є частиною процесу праці, на який кожен зайнятий витрачає приблизно 8 год. на тиждень – 4 год. за рахунок робочого часу, 4 – за рахунок свого особистого” (с. 180).

“Більшість американських фірм не витрачають на навчання тих коштів, які дійсно необхідні для зростання продуктивності праці та досягнення високої якості” (с. 180).

“З 24 тис. коледжів та університетів в 7 тис. не викладають фізику, в 4 тис. – хімію, а в 2 тис. – біологію. Тільки кожен третій студент відвідує курс однієї з природничо-наукових дисциплін” (с. 34).

“Американські фахівці – інженери і фінансисти, вчені – професіонали у вузькій галузі знань, для яких найбільш поширене поле можливого застосування сил знаходиться за межами фірми. Це стимулює людей переходити з компанії в компанію, проте звужує можливість руху в межах фірми” (с. 176).

“Частково в цьому винні й бізнесмени, які запевняли, що керівники думають і планують, тоді як робітники роблять, що їм скажуть. Тому менеджмент не пред’являв попиту на освічених працівників, не стимулював їх і не передавав їм відповідальності. Бізнес одержав те, що просив” (с. 254).

“Майже 2/3 сімнадцятирічних учнів не змогли навіть приблизно вказати дати війни за незалежність, 50 % – не впізнали на фотографії Уїнстона Черчилля і Йосипа Сталіна. Показник погіршення якості роботи вищої школи склав 25 %, а в Японії – 10 %” (с. 34).

“Повну середню школу закінчують 90 % японської молоді порівняно з 75 % американської. Сьогодні не менше 27 млн. американців функціонально безграмотні – це більше, ніж число жителів Канади, 15 млн. з них працюють і зараз. За даними одного з банків, на Середньому Заході половина прийнятих на роботу випускників школи не змогли скласти найпростіший іспит з математики” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 175).

“Більшості програм навчання кадрів бракує найголовнішого – відповідності сучасним вимогам. За даними досліджень, лише 12 % людей вважають, що яка-небудь форма занять в класі допоможе їм набути необхідних для роботи навиків: всьому можна навчитися на робочому місці. Ті знання й навички, які отримані на робочому місці, не потрібно пристосовувати до себе і переносити з умов навчальної аудиторії в життя” (с. 181).

**Наукові дослідження. На чому слід зосередити увагу?** Перспективною справою серед так званих нетрадиційних тем дослідження в сфері обліку й контролю є сфера відносин власності, тобто як і для якого прошарку населення слугує бухгалтерський облік і контроль в умовах ринку. Об’єктів бухгалтерського обліку і контролю без конкретного власника не буває. Прибуток отримує власник, він його розподіляє, а що залишається працюючим? Ніхто не знає.

Нижче наводимо окремі думки зарубіжних вчених, які свідчать про необхідність дослідження проблем власності з позицій бухгалтерського обліку і контролю.

“Населення, – пишуть Грейсон Дж. К. мол. і О’Делл К.,\* – починає вимагати від уряду “справедливості” в розподілі доходів. Посилюється невдоволеність і відчуженість. Зникає відчуття єдності суспільства. Різні групи населення звинувачують одна одну – профспілки, жадібні менеджери, багаті корпорації. Посилюється конфлікт між поколіннями – у молодих людей із застиглими на одному рівні доходами наростає обурення нав’язаними на них догмами. Як говорить Джозеф Бовер: “зниження темпів зростання робить всіх нас конкурентами” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 47).

“На виробництві працівники недостатньо залучаються до управління, вони розглядаються як свого роду “змінні” величини. Основна увага концентрується на таких показниках як прибуток, доходи на акцію, витрати. Підвищенню кваліфікації працівників, їх моральному стимулюванню при цьому надається другорядна увага” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 94).

“1. Багато керівників впевнені, що підвищення кваліфікації – це витрати, а не капіталовкладення і це тільки відриває людей від справжньої роботи.

2. Бухгалтерська наука нічого не говорить про те, як відобразити в балансі вартість “людського капіталу”.

3. Податкове законодавство не стимулює, якщо взагалі дозволяє, капіталізацію витрат на підвищення кваліфікації і підготовку кадрів.

4. Багато керівників бояться, що добре підготовлені працівники знайдуть високооплачувану роботу в конкурентів” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 177).

“Ми також пропонуємо витратити більше коштів на відносно забуту частину технології – “соціальну технологію”, тобто методи інтеграції людини, організації і техніки. Лише 3 % федеральних витрат на дослідження, виділених науковим організаціям в 1984 р., понесено на соціальні науки – нікчемна сума в порівнянні з природничими та технічними” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 241).

“Економісти – освічені люди. Але кут зору, під яким більшість економістів, особливо тих, які працюють в уряді, розглядають питання продуктивності, є переважно “макроекономічним”. Типові ліки, які пропонуються для лікування економіки та прискорення економічного зростання, – зміна таких макроекономічних змінних, як попит, грошова політика, політика заощаджень і накопичень. Вони вважають абсолютно непотрібним заглядати всередину фірм у

---

\* Тут і далі посилання робляться на монографію Дж. Грейсона і О’Делл К. “Американский менеджмент на пороге XXI века” / Пер. с англ. / Авт. предисл. проф. Б.З. Мильнер. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.

пошуках вирішення проблем, оскільки за загальноприйнятою економічною теорією гарні фірми та керівники і так витісняють поганих і неефективних працівників. Тому робиться висновок, що в економіці, як правило, переважають ефективні організації, гарні керівники та грамотні капіталовкладення” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 244).

“Економічні проблеми є завжди й соціальними, частково технічними, частково політичними, проте в основному до їх вирішення підходять з одних позицій – економічних, точніше, макроекономічних. Наша пропозиція полягає у включенні в Раду економічних консультантів і Бюджетне управління конгресу практиків і представників й інших суспільних наук” (підкреслено – Ф.Б.) (с. 244).

“Історія неодноразово засвідчувала слухність вислову Н. Макіавеллі про те, що люди радше вибачать смерть своїх батьків, аніж втрату власного майна. Впродовж попередніх століть радикальні трансформації відносин власності в суспільстві супроводжувалися соціальними конфліктами – заколотами, повстаннями, переворотами, революціями, громадянськими війнами та репресіями. Зміна суб’єктів власності на чинники виробництва неминуче протиставляла взаємовиключні інтереси колишніх і нових власників, зумовлювала більшою чи меншою мірою жорстке протиборство між ними”<sup>6</sup> (с. 119).

Дослідникам з проблем обліку і контролю слід задуматися над наступними питаннями:

- чи потрібен взагалі бухгалтерський облік і контроль в умовах ринкової економіки?
- кому потрібен бухгалтерський облік: державі, власнику, найманому управлінському апарату підприємства або колективу працівників на підприємстві?
- в чиїх інтересах ведеться нині облік і здійснюється контроль, кого вони захищають, чи вони нейтральні?
- хто привласнює більшу частину прибутку та як це відображається в бухгалтерському обліку й публічній звітності?
- чи не сприяє і чи не приховує бухгалтерський облік експлуатації деяких прошарків суспільства?
- чи знають достовірно за допомогою бухгалтерського обліку певні прошарки суспільства результати своєї праці, порядок розподілу створюваного ними прибутку?

---

<sup>6</sup> Резнік В. Приватна власність крізь призму соціологічного інституалізму // Соціологія: теорія, методи, маркетинг. – 2005. № 4. – С. 119.

➤ яка роль бухгалтерського обліку в забезпеченні економічної і екологічної безпеки працюючих і соціальному захисті певних прошарків суспільства?

➤ як за допомогою бухгалтерського обліку та створення дійової системи контролю можна поліпшити економічний і соціальний стан працюючих на підприємстві?

“У сфері послуг в даний час виробляється біля 68 % ВВП, зайнято 74 % всієї робочої сили, крім того, на послуги припадає приблизно 25 % експортних надходжень” (с. 59).

“Сфера послуг забезпечує роботою вчених, сенаторів і конгресменів, журналістів, а також 85 % високооплачуваних професіоналів, що діють в галузі законодавства і медицини, 75 % управляючих мають вельми пристойні заробітки. Саме сфера послуг купує не мало не багато 80 % сучасних засобів зв'язку та обчислювальної техніки і велику частку такого капіталомісткого устаткування, як системи зв'язку, транспортні засоби, комунальні споруди” (с. 60).

*То ж може науковцям слід змістити акценти дослідження з витрат на виробництво, “каналізацію”, “собачі будки” тощо на сферу послуг?*

В якому стані знаходиться нинішній бухгалтер в Україні, кому він слугує, чий інтереси захищає, які в нього права? Наведене вище – це мінімум елементарних питань, на які багато хто чекає відповіді. Це ті основні питання, на які хотілося б почути думки наших дослідників. Нам потрібні загальні зусилля вчених і практиків, щоб відповісти на ці та безліч інших питань. Науковцям, і зокрема професорам, слід припинити дослідження з тем обліку, аналізу й контролю основних засобів або порядку відображення фінансових операцій на рахунках. Таку “бухгалтерію” знають навіть студенти! Хто за допомогою сучасного бухгалтерського обліку та контролю привласнює результати чужої праці, хто шляхом фальсифікації звітності обдурює народ, хто не без участі облікових працівників викидає на вулицю мільйони людей? Ось професорські проблеми, які чекають справедливого наукового обґрунтування.

**Та це лише деталі, хоча й досить важливі. Набагато істотніше те, щоб наші науковці не піддалися магії ідей американців і не вважали істиною в останній інстанції економічні погляди на бухгалтерський облік і аудит науковців США.**

**Висновки.** Ця стаття – наше “щоденне попередження”. Вона написана з надією пробудити українських фахівців з бухгалтерського обліку і контролю, підштовхнути їх до дій. Бо якщо не почати діяти зараз, то завтра вже буде занадто пізно.

Як поворот танкера водотоннажністю 50 тис. тонн у відкритому морі, зміна напряму розвитку обліку і контролю в Україні потребує багато часу. Для того,

щоб набути теперішньої форми, потрібно було витратити 10 років. Ще 5-10 років потрібно для того, щоб почати виходити з цієї ситуації. Але можна з упевненістю сказати: нічого не відбудеться, якщо ми не почнемо діяти. А починати треба зараз, поки ще не пізно.

Тут, хоч і дещо складно, все написано правильно – прихильники “капіталізму”, як рушія світового прогресу в новому тисячолітті, саме так і намагаються діяти не лише на власних теренах, а й нав’язувати подібні викривлені уявлення про бухгалтерський облік і контроль, нашу освіту та виховання всій решті світу.

М’яко кажучи, не можна стверджувати, що в усіх розвинених країнах саме “ринкова ідеологія” визначає і стратегію, і тактику змін, інновацій і реформ в організації обліку і контролю. Цей недолік притаманний, фактично, лише США, зокрема, створеним американським “неоліберальним” бізнесом такими міжнародними інституціями як Міжнародний валютний фонд, Світовий банк, Світова організація торгівлі. Серед майже 30 розвинених країн абсолютна більшість діє на свій лад, не так, як США.

**Поворот України до “ринку” заокеанського зразка, неповага до національної системи обліку і контролю, бухгалтерської освіти й науки, запровадження МСФЗ та МСА, ми вважаємо стратегічною помилкою і мислимо у протилежному напрямку.**

Будемо сподіватися, що практики й науковці України не рекламуватимуть сумнівні ідеї американських неолібералів і постмодерністів. Про високу ймовірність саме такого розвитку подій свідчить той факт, що в Україні однозначно негативно оцінюють факт бездумного впровадження МСФЗ та МСА, скорочення спеціальних предметів та аудиторних годин навчання студентів.

Ми б хотіли ще раз повернутися до головної небезпеки – тенденції “ринковізації” системи обліку й контролю, перетворення навчання та виховання бухгалтерів на товар. На наш погляд, цей шлях неминуче й логічно призведе до повного розпаду всього етносу бухгалтерської праці, зникнення симпатії та будь-яких проявів позитивного та безкорисливого ставлення суспільства до професії бухгалтера і контролера.

Бухгалтер, який прагне діяти у світовому масштабі, повинен враховувати, що процес облікової інтернаціоналізації діяльності буде породжувати нові значні проблеми соціального, економічного й морального характеру. Важко уявити, що міжнародна за масштабами діяльність бухгалтера змогла б вберегти себе від бурхливих змін, які відбуваються в світовому господарстві.