

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.
*Житомирський державний технологічний університет***РЕФОРМУВАННЯ ЧИ ЗНИЩЕННЯ ОБЛІКУ:
КРИЧУ Й БЛАГАЮ, А МЕНЕ НЕ ЧУЮТЬ**

Обґрунтовується необхідність реформування колишньої системи бухгалтерського обліку та контролю, впровадження кращого світового досвіду та збереження облікових традицій, що історично склалися враховуючи менталітет і культуру українського народу.

Постановка проблеми. Для постановки питання про українську систему ведення обліку і організації аудиту як великої науково-дослідницької теми і навіть дослідницької програми є серйозні підстави наукового та практичного порядку. Актуальність подібних досліджень посилюється ще й тим, що до цього часу відсутня цілісна концепція введення в Україні абсолютно нового обліку, створення принципово нової системи контролю, перспектив їх здійснення з метою покращання економічного розвитку держави.

Мета статті – не дослідження розвитку методів обліку і контролю в різних економічних формаціях, а спроба прослідкувати, як зміна типу виробничих відносин, зміна моделей обліку і контролю впливали на моральні оцінки і на розуміння самого змісту бухгалтерського обліку, його контрольних функцій, етичних норм бухгалтерів; причому головну увагу ми звертаємо не на далеке історичне минуле, а на те, як 10-15 років тому, в нашій країні з метою подолання “пережитків минулого” вироблялася нова система обліку і контролю, нові критерії матеріальних і духовних цінностей працівників обліку, як переосмислювався і “збагачувався” зміст народногосподарського обліку та контролю, а в самій практиці будівництва “нового життя” зміцнювалася і розвивалася “міжнародна” єдність багатьох видів обліку.

Виклад основного матеріалу. Щоб глибше зрозуміти, що відбувається з бухгалтерським обліком в Україні, потрібна чесна та принципова розмова про цю проблему. Слід набратися сміливості і сказати бухгалтерам-практикам, студентам і аспірантам – що насправді вдалося покращити в обліку, а що дійсно погіршилося і чого ми не змогли досягти. На жаль, така розмова в наших наукових колах відсутня.

Чим наш облік завинув? Фахівці з історії обліку колись поглиблено вивчатимуть події в Україні перших років відновленої незалежності і, можливо, дадуть вичерпну відповідь на таке запитання – якими були справжні цілі тих, хто найбільше прославляв негайний перехід від “клятого соціалістичного обліку” до найбільш “прогресивної капіталістичної облікової системи та здійснення незалежного аудиту”, тобто міжнародного креативного обліку; “професійного бухгалтерського судження”, “прозорої фінансової звітності”. Логіка розвитку трансформаційних процесів невблаганна – спершу скромні обіцянки та сподівання на чудодійність нового бухгалтерського Закону та Плану рахунків, згодом – впровадження національних стандартів обліку та Міжнародних стандартів аудиту. Одне слово – “Дайош новий облік і аудит”!

Тому не треба дивуватися, що на початку 2000-х років “соціалістичний облік і бухгалтерська звітність” були знищені, а “капіталістичний облік” перестали вести,

звітність не стали складати, зовнішній аудит почали “купувати”. Один до одного як в США.

Росія зберегла свій План рахунків, порядок організації та ведення обліку. Там здійснено поступове прищеплювання до колишнього соціалістичного обліку ринкового (капіталістичного), якщо так можна виразитись. Сучасний облік в усьому світі це скоріше облік руху майна власника, господаря капіталу. Він таким є в будь-якого капіталіста. А що ми взяли кращого від обліку в країнах світу. Хіба що неточність, необ'єктивність, фальсифікацію звітності, безвідповідальність бухгалтерів за достовірність ведення обліку, його контрольну функцію.

Практичні результати історично безпрецедентних облікових перетворень, які супроводжувались настільки ж історично безпрецедентними руйнівними результатами, загострили проблему організації і ведення обліку власності новими господарями. Ось головна тема досліджень. У нас, на жаль, досліджують облік та аудит операцій з основними засобами, запасами, дебіторською заборгованістю тощо. Запитати б дослідників та їх наукових керівників навіщо і кому це потрібно, хто, де і коли буде застосовувати результати таких досліджень? А може такі дослідження розвивають теорію обліку? Абсурдність очевидна. Автор цих рядків на захисті докторської дисертації запитав здобувача – “Що нового Ви внесли в розвиток теорії обліку?” Відповідь: “Я неготова відповісти на це питання.” А коли ж цей “доктор наук” буде готовий?

У нас з'явився ряд проблем, які не розв'язуються протягом багатьох років, оскільки наші вчені їх просто не “хотіли помічати”. Хоча про реальні результати говорити ще рано, спроба шляхом знищення старого обліку, розрубати гордіїв вузол, запровадивши зарубіжний досвід, не дає підстави для сподівання на успіх. Незалежний аудит так широко розрекламований в Україні – це дитяча байка. Абсурдним виглядає і “вільне” ведення, вірніше не ведення обліку на підприємствах.

Україна здобула незалежність. Але реформу, на жаль, зробили вчорашні не досить грамотні люди. Перше, що вони зробили – “поклали на лопатки” добре підготовлені бухгалтерські кадри, а це дало можливість в період приватизації розграбувати і спустошити підприємства. Облік, з одного боку, потребує значної державної підтримки, з іншого, – сам допомагає державним мужам ефективно управляти країною, заради того, щоб вижила нація і розквітла економіка України. Але такої взаємної підтримки немає й сьогодні.

Для нас залишилася загадкою мета реформування українського обліку, так бездарно підготовленого в кращих традиціях радянської дійсності. Набагато логічніше було б не докорінно переробляти облік, а вкласти в нього більш реальні прогнози, концептуально інше бачення його існування та розвитку на тривалу перспективу розвитку економіки. Бачення, яке припускає негайне руйнування діючої системи обліку, очевидно, приречене на провал.

Не звідти треба починати* – діючи в умовах ринку, реформу обліку належить починати із його завдань в нових умовах господарювання.

Розвиток міжнародних економічних зв'язків, виникнення світового ринку, поява спільних з іноземними підприємств, інвестування вільних капіталів в економіку як своєї країни, так і зарубіжних держав, вимагають розробки єдиних підходів до формування багатьох економічних показників, які б точно відображали стан справ в економіці кожного господарства певної країни, а також їх фінансовий стан і результати виробничо-комерційної діяльності. Це, у свою чергу, вимагає гармонізації та уніфікації методів обліку, які застосовуються в світі, з метою надання користувачам достовірної фінансової звітності, яка складається на основі облікових даних.

* Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

У будь-якій системі виробництва ставлення до обліку і контролю виявляється одним з найважливіших принципів господарювання. Але на кожному новому етапі розвитку суспільства облік має свої завдання. Які ж завдання обліку тепер в Україні? Ось цвях програми. Хто з “ринкових докторів наук”, які називають себе новими вченими, відповів на це питання?

Реформа має бути реальною, повною, безкомпромісною, з усіма відповідними наслідками. А що ми маємо насправді? Знищення колишнього обліку, а запозичене чужоземне практично не приживається.

“Уже в перші роки незалежності в Україні, – пише доц. С.Ф. Голов, – було створено власну систему регулювання бухгалтерського обліку та проголошено курс на перехід до міжнародних принципів і стандартів обліку, який знайшов втілення в державній програмі.

Проте і протягом 1992-1995 рр. не вдалося реалізувати Державну програму в частині переходу до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку.

Водночас, внаслідок впливу податкового обліку і гіперінфляції, бухгалтерська звітність була непридатною для аналізу і прийняття рішень на її основі”¹ (с. 10). А сьогодні можна приймати рішення на основі діючої фінансової звітності? Тільки сліпий або той, хто не відвідував школу, може відповісти позитивно. Тож навіщо така реформа? Крім того, у світі відомо, а в нашій літературі описано, більше ніж 80 принципів бухгалтерського обліку. Тож які з них застосовує Україна? По-друге, немає в світі міжнародних стандартів обліку, так як і не має міжнародного обліку. Є лише рекомендовані стандарти складання фінансової звітності. Підкреслимо, фінансової, а не бухгалтерської. У нашій колишній системі обліку складалася бухгалтерська звітність, яку поступово

витіснили нікому не потрібною фінансовою звітністю, за допомогою якої можна обчислити десяток нікому непотрібних коефіцієнтів. Так і хочеться запитати ідеологів реформування нашого обліку: хто, де і як застосовує розроблені вами принципи обліку та використовує фінансову звітність? На підставі цього самі судіть про ефективність реформи обліку, яку ви здійснили.

Зазначеним проблемам автор присвятив три монографії:

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

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 324 с.

На жаль, мало хто з українських учених відгукнувся з питань, поставлених автором в його дослідженнях*. А шкода. Тільки в 2005 році урядова газета “Урядовий кур’єр” надрукувала статтю професорів Ю.І. Осадчого та А. Прохоренка про реальний стан обліку в нашій країні, про що автор пише багато років.

“З метою реалізації цієї програми, – стверджує доц. С.Ф. Голов, – українські вчені розробили концептуальні основи нової системи обліку у вигляді Проекту Закону про бухгалтерський облік і національного плану рахунків”² (с. 10).

Що стосується Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність, то в нашій Міфології наведено фрагмент його проекту. Повторимо його ще раз.

* Ми вдячні професорам Івану Олексійовичу Белебесі та Василю Омеляновичу Ластовецькому, які поділяють погляди автора. Щира вдячність професору Володимирі Олександровичу Шевчуку, який читає наші праці та постійно веде наукові дискусії з автором.

¹ Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 5-10.

² Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 5-10.

*Довідка про погодження
проекту Закону України “Про бухгалтерський облік”*

Проект Закону України погоджено з:

Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку	Член комісії О. Бойко
Агентством з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій	заступник Голови Агентства С. Варгіч
Аудиторською фірмою великої шістки Coopers&Lybrand (Куперс енд Лайбранд)	головний партнер Джерги Парфитт
Аудиторською фірмою великої шістки Ernst&Young (Ернст енд Янг)	аудитор О. Павлик
Аудиторською фірмою великої шістки Price Waterhouse (Прайс Уотерхаус)	Керівник проекту “Реформа бухгалтерського обліку на Україні” Джеймс Джоунс
Кафедрою фінансів Сумського державного університету	Зав. кафедрою фінансів В. Борнос
Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України	Голова Ради ФПБАУ А. Савченко

Ось з ким погоджували Закон про бухгалтерський облік в Україні. **Наші науковці стояли осторонь реформування національної системи обліку, їх туди не запрошували. Чужоземці підготували нам Закон, нав’язали нам свою систему обліку.**

Автори Закону до сьогодні невідомі, а от з ким його погоджували видно вище. Чому США або Німеччина не погоджує своє законодавство в частині ведення обліку з нашою країною? Чому ми стаємо навколішки перед Заходом?

“Більш ніж 100 викладачів з різних регіонів України, – пишається такими досягненнями доц. С.Ф. Голов, – навчалися за західними програмами в галузі обліку та аудиту, що сприяло подальшому розвитку системи професійної освіти та створенню

передумов для подальшого реформування бухгалтерського обліку”³ (с.10). Bravo!

З цього приводу знову наведемо фрагмент з нашої Міфології.

Дорогоцінний час і невідомо чиї кошти витрачаються на “вивчення” зарубіжного досвіду організації обліку і аудиту, підготовки бухгалтерських кадрів. Результати перебування наших фахівців за кордоном описали саме ті, хто туди їздив (див. табл. 1).

³ Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 5-10.

Таблиця 1. Результати перебування українських фахівців з бухгалтерського обліку за кордоном

Короткий зміст	Назва джерела
1	2
У Франції стажувались 16 викладачів. Програма стажування передбачала лекції з питань, що цікавлять українських спеціалістів, і візити на провідні фірми Франції, які займаються практикою бухгалтерського обліку і аудиту. Прослухали ряд лекцій у паризькому університеті: “Педагогічні методи”, “Бухгалтерський облік в умовах інфляції”, “Фінансування підприємств”, “Про бухгалтерську регламентацію”, а також з соціальних, юридичних та податкових питань. Ознайомилися з організацією та структурою мультидисциплінарного університету Париж-XXI. Були розглянуті питання формування і використання бюджету університету, основні напрями розвитку та діяльності цього ВНЗ, умови роботи викладачів і навчання студентів. Ознайомилися з роботою банків, бірж	Кондрашова Т., Павлюк В. Стажування викладачів бухгалтерського обліку і аудиту у Франції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 9. – С. 6-7
У Великобританії стажувалося 16 викладачів. Стажування здійснювалося з метою ознайомлення з роботою Шотландського інституту бухгалтерів-експертів та методикою викладання у вищих навчальних закладах Великобританії. Відвідали компанії, організації, банки (кліринговий відділ), аудиторські фірми, фірми, що працюють з нерухомістю. Ознайомилися з інформацією про систему підготовки фахівців у галузі обліку і аудиту. Послухали лекцію “Проблеми обліку в умовах інфляції”. Зустрічалися з фахівцями у галузі організації обліку на пивоварному заводі, заводі з виробництва шотландського віскі, атомній електростанції. Ознайомилися з колекціями модельєрів, відвідали Единбурзький замок, здійснили мандрівку по Шотландії	Калинська Т. Стажування викладачів з бухгалтерського обліку у Великобританії // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 10. – С. 8-9
В Іспанії стажування проходило на підприємствах, у кооперативах, аудиторських фірмах. Зустрічі з визначними особами, які досягли успіху у своїй діяльності. Ознайомилися з виробництвом, системою управління і обліку підприємства автомобілебудівної галузі, транспортно-торговельного підприємства, медичного кооперативу, госпіталю. Відвідали бізнесовий клуб, де збираються люди, що здійснюють вплив на формування економічної думки та на прийняття економічних рішень у суспільстві	Ільєнко П. Стажування викладачів бухгалтерського обліку і аудиту в Іспанії // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 11. – С. 29-30
Відбулися зустрічі та професійні дискусії у Фундації бухгалтерського обліку і фінансового менеджменту, в Лондонському інституті бухгалтерів-експертів, школі бізнесу. Ознайомилися з методологією навчання, матеріально-технічним та методичним забезпеченням навчальних закладів. Відвідали національний офіс аудиту	Єфіменко В. Україна-Великобританія: співробітництво у сфері бухгалтерського обліку та аудиту // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 12. – С. 17-18
Для підготовки привілейованих бухгалтерів необхідно: укласти контракт; мати досвід практичної роботи не менше 110 тижнів для випускників університетів, 159 тижнів – для претендентів без вищої освіти; скласти професійні іспити: перший простий з економічних дисциплін та права, другий з тих самих дисциплін, але складніший; коли іспити складено, ця особа стає дипломованим бухгалтером і отримує титул асоційованого члена ICAEW. Якщо протягом десяти років дипломований бухгалтер регулярно проходить перепідготовку, він отримує право називатися дійсним членом ICAEW	Голов С., Зубилевич С. Система професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у Великобританії // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 9. – С. 18-21
Перепідготовка управлінського персоналу після завершення бакалаврської освіти у коледжі: один тиждень навчання проходить в університетському центрі промислово-технічного навчання (УЦН), а другий – на підприємстві	Косс Женевьєва, Озеран В., Слободян Т. Досвід організації почергового навчання у Франції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 10. – С. 27-28

Якщо уважно прочитати “Звіти” наших делегацій, то зрозуміло, **що** зарубіжні колеги показують нашим фахівцям, **чому** нас там навчають. Але дивує інше: чого ж наші спеціалісти з таким захопленням та емоціями розповідають про закордонне “навчання”, чому вони всюди заявляють, що навчались в Англії, Франції, Німеччині, США. “Навчались”! Чому? Що змінилось на краще в українському обліку? Читачам рекомендуємо прочитати Звіт наших фахівців за 1930 рік⁴.

Минуло десять років. Що змінилось в Україні з облікових питань, які “вивчали” наші фахівці за кордоном? Може покращано наукові дослідження з проблем обліку і аудиту (ким і скільки видано монографій?), може удосконалено теорію бухгалтерського обліку (що нового описано в теорії обліку порівняно з початком 1990 року?), може внесено зміни щодо поліпшення підготовки кадрів? **Заради об’єктивності слід сказати: “удосконалено” навчальні плани. Зараз студенти вивчають Фінансовий облік 1 і Фінансовий облік 2. Що воно таке – поки ніхто не знає, всі очікують роз’яснень реформаторів.**

Відстежуючи еволюцію обліку і аудиту в Україні протягом останніх 14-ти років і спостерігаючи за розвитком відносин реформаторів і науки з упевненістю можна сказати, що в Україні не вистачає системності в цьому процесі. Необхідно якнайшвидше перевести відносини науки і практики на системну основу: створити постійно діючий механізм вирішення існуючих і виникаючих проблем, використовувати дієвий механізм для проведення справжньої реформи обліку і контролю, для пошуку вирішення багатьох нагальних питань. Такого роду співпраця не повинна замикатися тільки на найвищому урядовому рівні, вона має охоплювати різні міністерства і відомства, навчальні заклади і

підприємства, забезпечуючи, таким чином, постійний діалог науки з практикою.

Ті, хто робить спробу ліквідувати систему державного обліку і контролю, не мають аргументів проти його існування. Останніми роками науковці України не працювали проти інститутів державності обліку, але і не допомагали його “одержавленню”. Ми не виключаємо, що особливо на столичному рівні, дехто, можливо, під тиском і прийняв сторону громадського регулювання обліку і введення “незалежного” аудиту. Проте, коли нам ставали відомими такі факти, ми жорстко критикували своїх колег, категорично протестували, коли американські бухгалтери критикували нашу соціалістичну систему обліку і контролю. Нам надовго запам’яталася американська критика нашого колишнього 20-го рахунку “Основне виробництво”. Це був початок знищення української системи обліку і контролю. Було боляче дивитися, як наші “учені” аплодували американським малограмотним фахівцям з бухгалтерського обліку.

Теперішня охорона державного сегменту обліку і контролю нікого не задовольняє. Але, оскільки автор статті – державник за природою, то жодні нападки з боку опонентів його не хвилюють. Жодному з олігархів порядний професор прислужувати не стане.

Минуле – урок для майбутнього. Ні для кого не секрет, що нинішнє молоде покоління учених-бухгалтерів не знає обліку в колишньому СРСР, адже ця велика держава у минулому об’єднувала 15 теперішніх самостійних держав, зводила і аналізувала абсолютну більшість облікових показників по СРСР. Чому Україна сьогодні не має таких зведених облікових даних? Чому більшість облікових показників складає “комерційну таємницю”? Ось питання, на які немає науково обґрунтованих відповідей.

Чому ж нам не використовувати накопичений попередниками досвід? Ми все це начисто відкинули, впроваджуємо приблизний зарубіжний облік, нікому не потрібний комерційний аудит.

⁴ Давидсон Ф.М., Ильин И.А. Доклад о посещении заводов Круппа в г. Эссене по изучению вопросов учета и отчетности // Вестник И.Г.Б.Э. – 1930. – № 3. – С. 243.

Тільки уважне вивчення історії розвитку обліку і контролю, праць відомих попередників, може певною мірою дати відповідь на поставлені питання. На жаль, проблемних питань, які чекають свого вирішення, накопичилося сьогодні не мало.

Ми неодноразово задавалися питанням: чи можна вважати себе професіоналом своєї справи, не знаючи своїх попередників, наших вчителів, які вивчали і розвивали теорію і практику обліку, але жили і працювали абсолютно в інших умовах, важко “добуваючи” інформацію про стан обліку і контролю в зарубіжних країнах. Кожний, навіть той, хто вважає себе великим столичним діячем, повинен пам’ятати: якщо він не навчить своїх учнів і сам не слідуватиме тому, щоб завжди пам’ятати тих, хто творив історію нашої професії, то про нього скоро забудуть всі, навіть його учні. За прикладами далеко ходити не треба – вони є на більшості облікових кафедр. Чи не відвідували Ви, мій люб’язний читач, такі кафедри, де молоде покоління викладачів нічого не знає про своїх попередників?

Пам’ятайте! Скоро, дуже скоро Ви також будете забути, як і Ваші наставники. Про Вас не згадають учні і співробітники, Ваших наукових праць читати ніхто не стане. Це результат не того, чому Ви навчили, а того, чому Ви **не навчили** своїх учнів, своїм же прикладом, не шануючи своїх попередників. А шкода!

Своє загубили, зважаймо тепер на зарубіжний досвід. В Україні, як і в інших державах колишнього СРСР, дуже часто прославляють облік у зарубіжних країнах, закликають молодь вивчати історію розвитку чужого для нас обліку, вивчати і впроваджувати чужоземний досвід на наших підприємствах, при цьому різко критикуючи колишню соціалістичну систему обліку.

Очевидні ознаки повторення далеко не кращих традицій минулого, коли кожний “учений” намагався якнайбільше розкритикувати капіталістичну систему обліку, не виділяючи там кращого, що можна б було впровадити у нас. Ми забули, що політика впровадження в Україні

прогресивного, передового досвіду зарубіжних країн набагато ефективніша від політики суцільної і бездумної критики.

Починаючи з кінця 80-х років ХХ століття критика капіталістичної системи обліку стала затихати, а з початку 90-х років практично припинилася. Коли ж ми, вчені-бухгалтери, були об’єктивними: коли жорстко критикували капіталістичний облік, коли припинили критику або коли безсистемно і одностороннє розпочали вивчення досвіду капіталістичних держав, прославляючи їх систему обліку? Ось про що слід сьогодні писати, говорити та досліджувати.

Ми можемо відповісти на поставлені питання, але висловлювати свою точку зору не станемо (ми неодноразово про це писали в своїх наукових працях).

В цілому, підручників з обліку в зарубіжних країнах, можна сказати, достатньо. Проте в них поверхово висвітлюються факти реального обліку, тобто описується те, що відомо всім про облік певних об’єктів у зарубіжних країнах. Для студента цього може і достатньо, але для магістра і аспіранта – ні. У підручниках немає системи, посилань на джерела, відсутній порівняльний аналіз фактів, точки зору автора з висловлюваних питань. Все це спонукало нас зібрати наявні наукові дослідження стану капіталістичного обліку за останні 80 років, як то кажуть, в оригіналі*.

Нам хочеться, що б читач (студент, аспірант, викладач, рядовий бухгалтер) прочитав статті, зібрані в наших книгах, і самостійно зробив свій, єдино правильний і об’єктивний висновок про облік і контроль в капіталістичному світі. Тільки в цьому випадку можна рухати бухгалтерську науку вперед, розвивати її теорію, удосконалювати практику, готувати облікові кадри.

* Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. I: Учебное пособие. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 640 с.

Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. II: Учебное пособие. – Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 568 с.

Статті, як відомо, пишуть учені й практики. Так от, разом з висвітленням проблем розвитку бухгалтерського обліку в капіталістичному світі того періоду, автор поставив завдання назвати і авторів тих минулих років, які жили і творили нашу науку в складний радянський час, порівняти їх точки зору з думками сучасних учених.

Той, хто прочитає зібрані в цих книгах статті, уявить собі, як розвивався облік на різних етапах становлення економіки. Ще раз звертаємо увагу читача на те, що ми не висловлюємо свою точку зору про реальність обліку в капіталістичних країнах певного періоду. Ми надали таку можливість самому читачу, досліднику, який побачить різні думки авторів, зіставить минуле з сучасним станом обліку на наших підприємствах, висловить власну точку зору, зробить правильний висновок з давно минулих років, вкаже шлях, яким слід йти далі і який облік будувати сьогодні. Це, на наш погляд, єдино правильний шлях об'єктивної оцінки періоду минулого, теперішнього і майбутнього. Якщо ми не правильно оцінимо минуле, ми не створимо реального сьогодні, нам не можна мріяти про майбутнє. Рано чи пізно оцінку стану та розвитку обліку в нашій країні і за кордоном дадуть наші учні, і не хотілося б, щоб вони довго виправляли помилки, допущені їх наставниками. Ми в змозі зробити це самі, вказати нашим учням вихід з ситуації, що склалася.

Проаналізувавши зміст багатьох приведених у наших книгах статей автор дійшов тривіального висновку: значна частина з них правдиво відображає фактичний стан обліку і аудиту в капіталістичному світі. Шкода, що цього не знають наші дослідники, а тому “переживують” давно відомі та сьогодні нікому не потрібні речі.

Критика однієї наукової системи з позиції іншої, будь то марксизм або лібералізм, суттєво ускладнена зважаючи на їх *безпосередню незіставність*. Їх автори досліджують облік об'єктів з різних позицій, акцентують увагу на різних економічних процесах і явищах, керуючись різними світоглядними принципами і ціннісними установками, застосовуючи різний методичний інструментарій і категоріальний

апарат. “Нові вчені” не враховують головного – власність та її вплив на організацію обліку, на результати її використання, а тому досліджують зі своїми підопічними облік та аудит витрат “на каналізацію”. Нещодавно захищена кандидатська дисертація на тему : “Поглиблення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формуванням витрат підприємств водопровідно-каналізаційного господарства”. Думка автора з цього приводу викладена на с. 19.

“Досить цікавою була доповідь професора з університету С-Андрюса Rob Gray. Він відмітив, що питання змісту звітності компаній активно обговорюються останні 30 років. Проте багато проблем в цій області поки що не мають вдалого вирішення. Система нерідко відторгає різного роду новини в даній сфері. На його думку, оцінка компанії і її діяльності не повинна бути обмежена тими індикаторами, які в даний час можна одержати з традиційної фінансової звітності (підкреслено – Ф.Б.). Результати бізнесу в сучасному світі повинні розглядатися перш за все з соціологічної і екологічної точок зору. Екологічний менеджмент в теперішніх умовах дуже актуальний. Тим часом з 52 тис. обстежених компаній в 50 тис. з них не займалися цією звітністю. Бізнес, як заявив доповідач, не хоче такої звітності. Він боїться негативних наслідків, які може викликати публікація звітності з екологічних і соціальних питань. Тим часом екологічний стан у багатьох регіонах світу вельми несприятливий, чому є немало разючих доказів. Забруднення навколишнього середовища досягло критичних відміток. Світова спільнота споживає все більше природних ресурсів, поклади яких знижуються. Зростає чисельність населення. Країни, і перш за все – економічно розвинені, і їх населення стають багатшими”⁵ (с. 7).

Як бачимо, це зовсім інші облікові і аудиторські проблеми, про які так піклуються наші “ринкові вчені”, це не те, що ми

⁵ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. - №9 (81). – С. 2-10.

переймаємо із західних облікових систем, знижуючи свої надбання, знижуючи якість підготовки докторів наук.

Окрім тих думок, які наведені в статтях численних авторів, нижче наведемо думки відомих в науці авторів про облік в капіталістичних країнах. Давайте колективно обговоримо їх думки.

Про яку професійну етику капіталістичних бухгалтерів можна вести мову? А яка роль нинішнього українського бухгалтера? Чи не прислужує він своїм господарям, як його колеги за кордоном? А якщо так, то що нас чекає?

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

Американський мільярдер Арманд Хаммер різко критикував правові норми і юридичну практику, які завжди викликали в нього відчуття дискомфорту. “Це вони, – казав він, – були зі мною не в ладу, а не я з ними”⁶.

Очевидно достатньо повчальної історії? Чи можна сьогоднішній облік в Україні назвати капіталістичним? Чи є в нього характерні, властиві капіталізму риси, описані в нашій літературі? Якому прошарку підприємництва повинен служити облік і контроль? І ще одне цікаве питання: як за допомогою обліку направити в державне русло хоча б частину доходів, які знаходяться у сфері тіньової економіки України?

Наш аудит – невдала копія американського. Про реальний стан українського аудиту автор висловлював свою думку неодноразово. Підкреслимо ще раз: ми скопіювали західно-американську систему аудиту, яка не відповідає нашому менталітету, порядку ведення бухгалтерського обліку, правилам складання звітності. Аудит прислужує власнику фірми, допомагає фальсифікувати обліково-економічну інформацію, а тому не відповідає інтересам суспільства.

В аудит прийшли тисячі фахівців, які ніколи не мали відношення до бухгалтерського обліку та контрольно-ревізійної справи. Вивчивши зарубіжні стандарти аудиту, які спрямовані на захист інтересів комерційних аудиторських фірм, вони створили власні комерційні структури, які не приносять ніякої користі суспільству і підприємствам (ми ведемо мову про обов’язковий аудит). Послуги аудиторських фірм, то зовсім інша діяльність, її можна здійснювати без сертифіката аудитора. Там платять за кваліфікацію, за реально надану допомогу. Але ж то не аудит.

Ось реальні факти із життя.

Наведемо лише одну цікаву думку фахівця з 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!”⁷ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 14). Ось до чого можуть договоритись малограмотні фахівці. Вони комерсанта з аудиторським сертифікатом ставлять на рівень Президента, принижуючи доктора наук, професора. 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. Вони не мають поняття про ревізійну діяльність.

Далі п. С. Корнілова пишається співробітниками своєї фірми: “Два наших сертифікованих аудитори – кандидати економічних наук, працюють доцентами у вузі, а також проводять семінари для головних бухгалтерів НАК “Нафтогаз України”⁷. Так коли вона каже правду? Навіщо дурити людей!

⁶ Самые громкие скандалы / Авт.-сост. Н.Н. Микрюков. – Мн.: Современный литератор, 1999, с. 183.

⁷ Піддубняк В. До нас їде аудитор! // Урядовий кур’єр. – 2005. – № 245. – С. 14.

З цього приводу американський професор Norman Macintosh сказав: “Я займаюсь не лише викладацькою діяльністю, але й працею в аудиторській фірмі KPMG. Працюючи тут – я став чоловіком. Справа в тому, що коли я граю в теніс, то повинен дотримуватись 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”⁸ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6-7). Це свята правда про теперішній аудит в США, чистосердечне визнання яке зробив професор перед науковцями із 46 країн світу в травні 2005 р.

“І він (Norman Macintosh) 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, що 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 і підірвала довір’я її населення. Помітно знизилосся також прагнення молоді до вступу до вузів на дану спеціальність” (підкреслено – Ф.Б.)⁹ (с. 7).

Про “об’єктивний”, “незалежний” аудит капіталістичного світу п. Корніловій і тим, хто її підтримує, радимо прочитати праці:

1. *Агапов А.Ф. Финансовый контроль на службе монополий*

2. *Вейцман Н. О некоторых американских работах по документальной ревизии*

3. *Краснова Л. Хозяйственный контроль в ФРГ*

4. *Левитская Е.Н. Бухгалтерский контроль на французских предприятиях*

5. *Максимов Ю. Ревизия в условиях коммерческой тайны*

6. *Мохов Е. Об аудиторах в США*

7. *Мухин А. Аудиторы и их функции. Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров-ревизоров (аудиторов)*

8. *Нарибаев К.Н. Функции американских аудиторов***

Шкода, що п. Корнілова не читала цих праць та багато інших, а тому не розуміє про що говорить. Хай її Бог прощає за таку неосвіченість.

“Треба, відзначив він (професор Dominique Bessine з університету Орлеана), 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”¹⁰ (с. 6). Це все сон, недосяжна мрія Віри Павлівни з роману М.Г. Чернишевського. Слід удосконалювати не принципи, а систему контролю в ринковій економіці. До цього ми дійдемо, але буде шкода, якщо ми запізнимось.

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

⁸ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2005. – № 9 (81). – С. 2-10.

⁹ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2005. – № 9 (81). – С. 2-10.

** Бутынец Ф.Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: В 2-х частях. Ч. II: Учебное пособие.– Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – 568 с.

¹⁰ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2005. – № 9 (81). – С. 2-10.

існування професії аудитора зараз знаходиться під загрозою, оскільки професіоналізм поступається тиску ринкової кон'юнктури. Про це і інші ключові етичні проблеми, що викликають глибоке занепокоєння в світовій спільноті, говорив професор Dominique Bessire з університету Орлеана” (підкреслено – Ф.Б.)¹¹ (с. 6). Чи знає про це п. Корнілова, коли порівнює нашого аудитора з професором?

“Остання (п. Mary Morrison, колишня співробітниця АФ “Arthur Anderssen”) також зупинилася на деяких видах шахрайств, що мали місце в “Енроні”. Один з них – приховування кредитів у 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”¹² (с. 6). Чи відомо п. Корніловій, якої шкоди суспільству завдає комерційний аудит?

“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.)¹³ (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.

Чи знала правду про справжній закордонний аудит п. Корнілова, коли бралась за виступ в “Урядовому кур'єрі”? Чи може їй дармові гроші за обов'язковий український аудит затьмарити очі і вона нічого не бачить і не читає? У неї на фірмі працюють кандидати наук, можливо вони читають хоча б газети та журнальні статті про якість західного комерційного аудиту. Керівники аудиторських фірм, подібні п. Корніловій, які не можуть досягти бажаного шляхом копіткої ревізорської праці та висококультурної поведінки, стають на шлях обману громадськості. Тому у нас така жага отримати сертифікат аудитора, за який сьогодні, крім великих витрат на навчання, треба заплатити 2 тис. грн.

Ми вже мали Кодекс будівника комунізму, Етику радянського офіцера, присягу лікаря тощо. Результати “виховання” відомі. Ми автоматично переносимо західну бухгалтерську етику на нашу дійсність. Нічого з цього не вийде. Наші бухгалтери та аудиторі мають не той менталітет, не ті традиції. Якщо і приживуться у нас західні етичні бухгалтерсько-аудиторські норми, то це буде через 30-40 років. А поки що слід жити і працювати за нашими звичаями. Нам потрібно чітке законодавче регулювання контрольно-ревізійної діяльності в державі. Тоді не буде несподіваних банкрутств банків “Україна”.

“У доповіді професора Frank Selto з університету Колорадо акцент був зроблений на дослідженні зв'язків управлінського обліку з практикою. Він проаналізував більше 2 тис. статей з управлінського обліку, опублікованих в 1996-2005 рр. Вони присвячені питанням бюджетування, обліку витрат, управлінського контролю, прогнозуванню тощо”¹⁴ (с. 9).

Ми бачимо майбутнє й воно діє. Дослідження “ринкових вчених” будуються на “досягненнях” сучасного зарубіжного обліку, побудованого на “комерційній таємниці”, на

¹¹ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. – №9 (81). – С. 2-10.

¹² Там же.

¹³ Там же.

¹⁴ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. - №9 (81). – С. 2-10.

вивченні перекладеної економічної літератури. Проте, читати перекладену літературу треба уміти. Саме цьому ми погано учимо молодь, адже, як мінімум, потрібне знання історії розвитку обліку, уміння проводити порівняльний аналіз організації обліку в різних країнах і на різних етапах його розвитку, знати розвиток економіки і культури у відповідний період, в якому жив і працював учений-попередник, праці якого досліджуються сьогодні. Без цих елементарних знань підготовлена стаття або дисертація перетворюються на “порожнє місце”, що спотворює дійсність.

У Житомирській науковій школі ми пишемо наукові праці не для забави. З їх допомогою ми намагаємося залучити молодь до пізнання сучасних реалій. Гарним прикладом є праці наших співробітників.

На жаль, не всі “ринкові вчені” це розуміють. У цьому контексті варто нагадати, що ми постійно звертаємо увагу на необхідність при здійсненні наукових досліджень використовувати досягнення інших наук, зокрема економічної теорії, філософії та політекономії. Такий синтез і використовує у своїй монографії доц. О.М. Петрук. Ми стверджуємо, що не можна підготувати глибоку і змістовну монографію без знання суспільної економіки і філософії. Статистико-філософський аналіз дійсності є передумовою реалістичного викладення фактів.

Шкода, але наші міркування і застереження нерідко нехтують науковці, будучи неспроможні збагнути глибини бухгалтерської науки. Це можна проілюструвати багатьма прикладами захисту докторських дисертацій останнього періоду.

Філософсько-економічний підхід у науці є визначальним фактором і добротною основою для формування нових напрямів бухгалтерської науки. Цілісність бухгалтерської науки зумовлена єдністю всіх емпіричних та теоретичних напрямів, що зустрічаються у природі, яку складно охопити розумом однієї людини. Через те наука є багатовекторною та багатогранною – породжує різні напрями і

фахи, але тільки в єдності вони об’єктивно відображають зовнішній світ, що постійно розвивається. Автор монографії наголошує на існуванні єдиних законів такого розвитку, при цьому відмічає позитивізм плюралістичного підходу в процесі наукового пізнання.

Важко бути пророком у своїй вітчизні. Дуже важко. А тому неможливо передбачити того, що чекає нас в майбутньому.

Коли вдуматися у сказане в наших працях і порівняти із сучасним станом розвитку української бухгалтерської наукової школи, то наші висловлювання можна вважати пророцтвом, яке випередило бухгалтерську науку на багато десятиліть. Адже не кожен з сучасних бухгалтерів-економістів достатньо усвідомлює те, що, наприклад, національна мрія, національна ідея розвитку бухгалтерського обліку в умовах ринку є потужним джерелом, вольовим імперативом економічного зростання країни. Щоб у тому переконатися, достатньо проаналізувати урядові програмні документи, програми політичних партій, які обіцяють добробут народові без залучення його вольового імперативу до реалізації поставленої мети, про що переконливо доводить автор цієї статті.

Не слід забувати і ще однієї, досить цікавої обставини: реальне життя набагато складніше, ніж його загальнотеоретична картина.

Чи має облік і контроль відношення до соціального стану певних верств населення або наш облік і аудит нейтральні? Ці та інші проблеми обліку і контролю замовчуються українськими “докторами обліку і аудиту”.

Існує безліч прикладів, коли перспективні ідеї, плани, проекти, які пропонувалися прогресивними ученими тим, хто ухвалює рішення, не вийшли настільки ефективними як очікувалося, або взагалі не одержали путівку в життя.

Якщо серйозно братися за посилення нашого обліку і контролю, то під це необхідно підводити економічну основу, хоча можливі варіанти обмежені. На ці питання повинні виробляти науково обґрунтовані відповіді наші докторанти.

Претендент на науковий ступінь доктора наук не має права захищати дисертацію на тему: облік, аналіз і аудит. Це середнього рівня студентська дипломна робота. Науковий консультант такої дисертації – випадкова людина в науці. Від таких “вчених” необхідно позбавлятися, вони завдають шкоду нашій науці.

Майно є об'єктом права власності людини, яке остання реалізовує відповідно до закону на власний розсуд, незалежно від волі інших осіб. І як власнику речі згідно зі ст. 317 Цивільного Кодексу (далі – ЦК) лише її господарю належить право володіння, користування та розпорядження своїм майном. Згідно зі ст. 41 Конституції України ніхто не може бути протиправно позбавлений права власності. Право приватної власності є непорушним. І ця сама стаття Конституції зазначає, що використання власності не може завдавати шкоди правам, свободам та гідності громадян, інтересам суспільства. Як відомо, власність зобов'язує, про що говориться у ч. 4 ст. 319 ЦК, а в ч. 5 цієї самої статті зазначається, що власник не може використовувати право власності на шкоду правам, свободам та гідності громадян, інтересам суспільства. Усвідомлення цього власником та реалізація свого права власності лише в межах та порядку, встановленому законом, є необхідним для убезпечення інших людей від негативних наслідків, які може спричинити недбале використання свого права власності на майно господарем.

Перспективною справою серед так званих нетрадиційних тем дослідження в області обліку є сфера власності, тобто як і для якого прошарку слугує облік в умовах ринку. Об'єктів обліку без конкретного власника не буває. Прибуток отримує власник, а що залишається працюючим?

“Історія неодноразово засвідчувала слушність вислову Н. Мак'явеллі 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 неминує протиставляла взаємовиключні інтереси колишніх і нових власників, зумовлювала більшою чи меншою мірою жорстке протиборство між ними”¹⁵ (с. 119).

Хочеться, щоб дослідники задумалися над наступними питаннями:

– чи потрібен, взагалі, бухгалтерський облік і контроль в умовах ринкової економіки;

– кому потрібен бухгалтерський облік: державі, власнику, найманому апарату підприємства або колективу працюючих в компанії;

– в чиїх інтересах ведеться нині облік і здійснюється контроль, кого вони захищають, або вони нейтральні;

– хто привласнює більшу частку прибутку і як це відображається в бухгалтерському обліку та публічній звітності;

– чи не сприяє і чи не приховує облік експлуатації деяких прошарків суспільства;

– чи знають достовірно за допомогою обліку певні прошарки суспільства результати своєї праці, порядок розподілу створюваного ними прибутку;

– яка роль обліку в забезпеченні економічної і екологічної безпеки працюючих і соціальному захисті певних прошарків суспільства;

– як за допомогою обліку і створення дієвої системи контролю можна поліпшити економічний і соціальний стан працюючих на підприємстві.

В якому стані знаходиться нинішній бухгалтер в Україні, кому він служить, чий інтереси захищає, які його права? Ось мінімум елементарних питань, на які багато хто чекає відповіді. Це ті основні питання, з яких 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

¹⁵ Резнік В. Приватна власність крізь призму соціологічного інституалізму // Соціологія: теорія, методи, маркетинг. – 2005. – № 4. – С. 119.

припинити дослідження на тему: облік, аналіз і контроль основних засобів або порядок відображення фінансових операцій на рахунках. Таку “бухгалтерію” знають студенти. Хто за допомогою сучасного обліку і контролю привласнює результати чужої праці, хто шляхом фальсифікації звітності обдурює народ, хто не без участі працівників обліку викидає на вулицю мільйони людей? Ось професорські проблеми, які чекають на справедливе наукове обґрунтування.

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

Приватні корпорації, завдяки економічній міжнародній надсистемі надбали незвичайну, можна сказати патологічну стійкість до дій держав та соціуму. В сучасних державах відсутні (інколи навіть у вигляді теоретичних розробок) ефективні механізми впливу на транснаціональні корпорації. Всім світом розкинулася мережа вільних економічних зон, офшорів, зон імпортного виробництва та ін. островів економічного “беззаконня”, невідконтрольних державному впливу.

Сучасна ТНК є досить гнучким інструментом викачування грошей з навколишніх юридичних і фізичних осіб. Сучасна ТНК може бути зареєстрована в одній країні, мати в своєму розпорядженні штаб-квартиру в іншій, виробництво – в третій, банківський рахунок – в четвертій. При цьому у разі будь-яких несприятливих обставин країни перебування можуть змінюватися без особливих проблем (для того власне і була створена WTO). Проте і це ще не все. Самі ТНК можуть трансформуватися, змінювати власників, форми власності, зливатися, поглинати інші компанії, можуть укладати офіційні угоди і йти між собою на таємні змови. При цьому вони не обмежені формальностями протоколів, які дотримуються у відносинах двох самостійних держав. Таким чином ТНК – це космополітичні утворення, єдиною метою яких стає добування грошей будь-якою ціною. У даному випадку треба

враховувати, що держава, наскільки б поганою вона не була, але все ж таки діє на благо своїх громадян. ТНК діє на благо тільки власних акціонерів, а в першу чергу – топ-менеджерів. У ТНК з’явився колосальний вибір – де і на яких умовах вести свою економічну діяльність, куди вкладати свої капітали, які закони і в яких державах лобіювати. Фактично, сучасний економічний світ вийшов з-під державного контролю, став недосяжним для державного регулювання і вже починає диктувати свої умови політикам. Ринок, пройшовши численні трансформації, знову став вільним. Останніми роками спостерігається ефект, масштаби і наслідки якого ще тільки належить вивчити економістам – “пропозицію” (за якою стоять ТНК) що починає формувати і прямо впливати на “попит”. Фактично, сучасний економічний світ поставлений з ніг на голову. А облік і контроль?

Стандарти – не жарти або жарти реформаторів. Чи були у нас стандарти? А може це західно-американське відкриття? Безумовно були. Називали ми їх інструкціями, положеннями, вказівками, рекомендаціями. Ці документи чітко регламентували порядок організації і ведення обліку на всіх без винятку підприємствах, включаючи банки, кредитні установи, бюджетні та громадські організації. Видавали такі нормативні документи: Рада Міністрів СРСР і союзних республік, Міністерство фінансів СРСР, Держбанк СРСР, галузеві міністерства і відомства, громадські організації (ЦК ВЛКСМ, ВЦСПС).

Чим відрізнялися названі нормативні документи з обліку від нинішніх українських стандартів? Чіткістю, грамотністю і ясністю викладу, не допускали подвійного тлумачення термінів, ніколи не суперечили іншому нормативному акту. В країні випускалися мільйонними тиражами Довідники бухгалтера, в яких публікувалася вся необхідна бухгалтеру інформація з питань ведення обліку.

Сьогодні реформатори говорять про те, що, мовляв, ніде в світі немає державного регулювання обліку і контролю. Але в інший спосіб держава не може управляти розвитком

економіки, знати фінансовий стан підприємств, соціальну забезпеченість громадян, екологічну безпеку країни.

Нинішні стандарти обліку – це навчальні посібники, призначені для самостійного вивчення правил складання нікому не потрібної звітності. В них передбачено: п'ять методів нарахування амортизації, шість методів оцінки запасів, незрозумілий порядок віднесення засобів до МШП і т.д. Прочитає наш бухгалтер, скажімо, стандарт № 7 або 9 ... і візьметься за голову, а що ж робити, як вести облік? Реформатори радять: складіть Наказ про облікову політику. А як же його скласти? Які способи ведення обліку вибрати для конкретного підприємства? Тут реформатори радять застосовувати професійну думку. Може це й так, але що це за новий метод ведення обліку та складання звітності? Чи готовий до цього наш бухгалтер? Хто це дослідив? Можливо новоспечені доктори наук?

Не зрозуміло: кому і для чого потрібен різнобій в обліку? Як же обчислити національне багатство країни, якщо кожен бухгалтер оцінює активи на власний розсуд, на основі власної “професійної думки”? Як же нам одержати зведену бухгалтерську звітність за галузями економіки і регіонами? Ми все це мали, але знищили, перестали вчити цьому студентів. Американські фахівці лише сьогодні це зрозуміли і кажуть, що через 10 років цього досягнуть. Ну що ж поїдемо знову до них вчитись.

Наші зарубіжні колеги мріють все це мати через десять років після краху “Енрон”. Зверніть увагу, як іноземці бояться другої моделі, тобто державного регулювання обліку і контролю. Страх державного регулювання обліку і контролю викликаний тим, що американські бухгалтери – законслухняні громадяни, і при дотриманні закону не буде можливості фальсифікувати звітність, дурити аудиторськими перевітками суспільство. Вони знову, вже вкотре, покладаються на “незалежний” аудит, на “професійну майстерність” аудиторів. Це ілюзія, примара, пряий обман громадськості. В умовах капіталістичної

таємниці комерційний аудит не може бути незалежним, його купують і продають. Така капіталістична дійсність і на це слід зважати.

Неправдивість обліку, необ'єктивність звітності, фальсифікований аудит визнають навіть ярі захисники капіталізму, їх наймані професори.

Хвалені американські принципи важковловимі, їх не можна застосовувати на практиці. Ми намагаємося запровадити все це в наш національний облік.

“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 саме 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, треба 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, що займаються інтерпретацією стандартів, і кожний з них вважає 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”¹⁶ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 5). Ось думка зарубіжного фахівця. То ж навіщо ми знищили національне, а впроваджуємо чуже, яке не сприймають на своїй батьківщині?

“В США ситуація з даного питання виглядає також не кращим чином. Тут

¹⁶ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. – №9 (81). – С. 2-10.

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 раніше¹⁷ (с. 5-6)

“На його думку, треба переглянути зміст фінансової звітності і додати їй велику прозорість. МСФЗ покликані давати правдиву інформацію. Проте скандали з великими компаніями, що відбулися останніми роками, свідчать про те, що стандарти дозволяють фінансову звітність “конструювати” так, як це вигідно компаніям. Треба змістити акценти у фінансовій звітності. Слід зосереджуватися на тих фактах, які впливають на діяльність компанії. Річ у тому, що правила, за якими зараз працюють аудиторі, це не ті, які страхують від всіх видів подій. У той же час і правила, за якими працюють на практиці бухгалтері, не завжди етичні. Розробникам стандартів треба дивитися на наслідки, які вони викликають. Зміст фінансової звітності – вельми важливе питання, що упирається в суспільні інтереси. Хоча на думку доповідача, суспільне благо – це абстрактна річ, що не завжди допомагає вирішувати конкретні проблеми. І проте було б вельми безрозсудно ігнорувати ці інтереси¹⁸ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 6).

“На останок засідання симпозіуму 3 з короткою промовою виступив його керівник професор Norman Macintosh. Він говорив про роль МСФЗ в сучасному світі, які “укріплюють глобальну систему капіталізму”.

З цим твердженням, зауважимо, важко не погодитися¹⁹ (с. 7).

“Про потребу в новій моделі звітності говорив у своїй доповіді і професор Ulf Johanson з університету Упсали. Він критикував існуючий 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”²⁰ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 7).

“Професор Salvador Carmona з університету Карлоса III (м. Мадрид) свою доповідь присвятив історичним дослідженням в бухгалтерському обліку, здійснення яких, на його думку, є важливим внеском в теорію нашої науки. Вони дозволяють більш чітко прослідкувати динаміку розвитку професії бухгалтера, досліджувати історію виникнення звітності²¹ (с. 8).

“Симпозіум 7 було присвячено проблемам досліджень в області управлінського обліку. Керував його роботою професор John Burns з університету Дунді. Ситуація складається так, відмітив він у своєму вступному слові, що може наступити 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 задачі, відповіді на які не завжди вдається швидко віднайти²² (підкреслено – Ф.Б.) (с. 9).

“У доповіді професора Trevor Horner, яку він назвав “Погляд з Манчестера на управлінський облік”, були проаналізовані деякі віхи в розвитку даної науки. Професор, зокрема, відзначив, що 30 років тому не було ніякої європейської мережі навчання

¹⁷ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. - №9 (81). – С. 2-10

¹⁸ Там же.

¹⁹ Там же.

²⁰ Там же.

²¹ Там же.

²² Там же.

управлінському обліку. Останній знаходився на рудиментному рівні. Дослідження, до того ж досить рідкісні, якщо і проводилися, “зациклювалися” на вирішенні приватних, суто прикладних задач. Відтоді ми просунулися, як він виразився, інтелектуально. Зараз ситуація зовсім інша. Є міжнародні (європейські) журнали з управлінського обліку. Проводяться по ньому регулярно міжнародні конференції, колоквиуми і т.д. Налагоджені транснаціональна співпраця і обмін. Різко зросли масштаби теоретичних досліджень з управлінського обліку”²³ (с. 9).

“З першим з них виступив Mr. Paul Pacter, керівник групи з розробки МСФЗ для малих і середніх підприємств, директор аудиторської компанії “De-loitte Touche Thumatsu” в Гонконзі. Він розказав про роботи, що проводяться, із створення міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств. В його розробці беруть участь представники з 30 країн. Мета проекту – спростити МСФЗ для вищезгаданих підприємств. З 30 країн 29 висловилися за серйозне спрощення звітності для них”²⁴ (С. 9).

Чергова небезпека – “ринковизований” управлінський облік. В Україні немає кризи в управлінському обліку. “Наша зацікавленість обліком в управлінні, – пише О.В. Карпенко, – виникла в 80-х роках минулого століття, коли ми проводили дослідження на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук з проблем обліку та аналізу накладних витрат”²⁵ (с. 5).

На таке палке бажання автора досліджувати витрати (вона викладач торговельного ВНЗ) відповідь дав відомий у світі вчений, Почесний професор Житомирського державного технологічного університету Я.В. Соколов:

“– Є магазин, в ньому п’ять відділів, і є одна убиральня, опалювання і утримання якої, між іншим, дуже дорого коштують. У мене є дані і при нагоді можу оприлюднити (каже один із слухачів-бухгалтерів підприємства) (уточнено – Ф.Б.), так от виникає така задача, як розподілити витрати на утримання убиральні за окремими видами товарів, що продаються.

– А чого, – говорить вчитель, – бери свої витрати і діли на асортимент.

– Ні, – відповідаю, – треба йти від людей.

– Ну, йди від людей. В чому питання?

– А в тому, що в убиральню ходять працівники всіх відділів, а час там проводять неоднаково. Я знаю таких, які замість справи ходять туди газети читати. І хто там за потребою сидить, той витрати обігу робить, а які так відсиджуються і газетки почитують, ті формують втрати, які повинні, згідно інструкції, відшкодувати винні. Чи не можна створити спеціальну службу і хронометрувати час, проведений поза виробництвом і, відповідно до результатів, розподіляти на товари, формуючи витратоємкість? “Такі навчання проводились з бухгалтерами підприємств в 30-60-х роках ХХ ст. І як бачимо, п. Карпенко ще з тих пір мріє про управлінський облік. Нехай їй Бог допомагає в дослідженнях. Але не слід забувати, що треба буде відповісти на питання, поставлені нами на с. 14-15. Монографія п. Карпенко, м’яко кажучи, слабенька магістерська праця студентки ЖДТУ. А чи знає вона думку зарубіжних професорів з цього приводу?

“Переважають серед них статті академічного плану. Явно недостатньо праць, присвячених вивченню “лабораторних експериментів” (це йдеться про управлінський облік – Ф.Б.). В результаті багато статей мало хто читає, і вони не впливають на будь-що. На його думку, слід акцентувати увагу на цілісності досліджень, проводити тестування на предмет їх якості, працювати разом з практиками, створюючи таку модель управлінського обліку, яка дозволяла б менеджерам щоранку мати

²³ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. - №9 (81). – С. 2-10.

²⁴ Там же.

²⁵ Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.

інформацію про те, скільки і куди грошових коштів можна інвестувати”²⁶ (с. 9).

Захистити свою позицію зі всією пристрасною ученою можна тільки тоді, коли це буде одночасно і глибоко суспільний, і свій особистий інтерес дослідника.

Наша точка зору щодо видів обліку відома: бухгалтерський облік єдиний. В цьому напрямі його і слід розвивати.

“З’явилася ціла серія підручників з даного курсу (управлінського обліку – Ф.Б.), – пише американський професор із Манчестера. Хоча багато з них, за саркастичним зауваженням доповідача, представляє собою “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”²⁷ (підкреслено – Ф.Б.) (с. 9).

Що ж робиться у нас? Десятки кандидатських і докторських дисертацій, які пишуться на порожньому місці і без теоретичного обґрунтування. Ми ж захопилися економіко-математичними розрахунками, прогнозуванням, вирішенням суто управлінських задач. Обліку як такого в наших підручниках немає, а тому створення достовірної облікової інформації, вкрай необхідної для цілей управління, фахівці з обліку не рекомендують. Студенти досить пасивно сприймають цей курс у такому вигляді як він тепер викладається.

Бажання перетворити облік на знаряддя управління призвело бухгалтерів англомовних країн до застосування психології, причому у варіанті биховеризму. Бухгалтери керувалися схемою: стимул – реакція. Документ – це

стимул, а реакція бухгалтера повинна бути приречена цим стимулом. Завдяки психологічному трактуванню забезпечувалася стандартизація бухгалтерської роботи, яка згодом перетворювалася на набір наперед заданих варіантів рішень. І це полегшувало застосування ЕОМ.

Подальший розвиток такого напрямку призвів до виникнення так званого управлінського обліку, тобто паралельного ведення до традиційного ще одного бухгалтерського обліку. І управлінський, і бухгалтерський облік мають свої самостійні інформаційні бази, перший – допускає усні й інші повідомлення, другий – тільки документування операцій, перший використовує методи обчислення, другий – реєстрації фактів. В управлінському обліку точність приноситься в жертву оперативності. Так прийшов кінець міфу про ідеальну точність капіталістичного бухгалтерського обліку. Наша традиційна бухгалтерія і сьогодні є точною (там де ведеться облік!).

Читач сам повинен визначитися з видами обліку, які є сьогодні в Україні. Ми ще раз підкреслимо: облік завжди був управлінським! Хоча міф про науку управлінського обліку досить поширений. Його поширюють ті науковці, які не можуть відповісти на питання, що поставлено на с. 14-15.

Хочемо запевнити читачів, що і в цьому питанні у нас все гаразд. Концепція використання даних обліку для управління передбачає у період особливого стану розвитку економіки надання пріоритету інтересам управління, що дасть змогу належним чином подбати про захист інтересів підприємства. Нині ця концепція реалізується при розумному збалансуванні інтересів усіх його користувачів, в тому числі власників, менеджерів і контрагентів.

Ліквідація старого радянського обліку дається в знаки на початковому етапі становлення нового обліку для власників і менеджерів. Нам слід орієнтуватися на передовий міжнародний досвід, уважно вивчаючи їх помилки, недоліки, постійно впроваджувати найсучасніші технічні засоби,

²⁶ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005. - №9 (81). – С. 2-10.

²⁷ Гетьман В.Г. Европейский форум бухгалтеров // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии – 2005, - №9 (81). – С. 2-10.

які дають можливість гарантувати високий рівень безпеки облікової інформації, що використовують управлінські структури.

Передбачається, що менеджери володіють певними перевагами в ухваленні професійних економіко-фінансових рішень у тому числі надання необхідної інформації з питань обліку і контролю. В наукових дослідженнях слід розглядати базову модель взаємостосунків між менеджерами як виконавцями і власниками (апаратом управління) як замовниками. Тут не можна упускати головного – завдання обліку і контролю, яке ставлять перед обліком власники засобів виробництва.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Ми неодноразово підкреслювали: облік в Україні треба міняти, але не розмінювати його на фальсифікований, роз'єднаний і недостовірний капіталістичний облік. Ми рекомендували покращувати облік, внести зміни в його минуле і ще раз радимо: **давайте об'єктивно вивчимо стан обліку в зарубіжних країнах і все краще, що є у них запровадимо у себе.** Але тільки краще, яке заслуговує на увагу, і в той же час збережемо традиції, що історично склалися в нашому бухгалтерському обліку, враховуючи менталітет і культуру народів України.

Не слід забувати й те, що бухгалтерський облік – мова бізнесу, колиска культури і духовності великої армії професіоналів. Коли облік вмирає, з ним зникають традиції, звичаї і наша професія.

Вивчення еволюції системи управління економікою країни приводить нас до переконання, що система управління будь-якого рівня – це продукт конкретного історичного етапу розвитку певної країни і тому не може копіюватися іншими державами за принципом “узяти все нове, саме передове”. В той же час єдність цього еволюційного шляху дозволяє переймати досвід і своєчасно уникати помилок. До цього ми і закликаємо.

Кожної країни своя історія, свої цінності, політична система. Те ж саме можна сказати і про бухгалтерський облік. Безглуздо

розглядати бухгалтерський облік як логічну і єдино можливу наукову доктрину. У кожного народу залежно від властивостей національного характеру і умов, що історично склалися, існують свої уявлення про облік, його цілі і завдання. І хоча зараз зі всією очевидністю зрозуміло, що у всіх країнах повністю панує подвійний запис, ми можемо сказати, що в різних країнах облік інтерпретується і застосовується по-різному. І справді, “бухгалтерський облік, – пишуть сучасні дослідники, – визначається середовищем, в якому він функціонує”.

У цій статті подано міркування лише щодо окремих аспектів організації та ведення обліку. Для його ж повного охоплення потрібні зусилля багатьох фахівців. Однак і наведені факти свідчать: наша наука вимагає нового змістовного наповнення, приведення її у відповідність з багатством тих думок та ідей, що містяться у науковій творчості наших попередників і окремих теперішніх вчених і викликає подив не тільки глибиною і всебічністю, а й конструктивністю і адаптивністю щодо бухгалтерської проблематики ХХІ ст.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, сертифікований аудитор, атестований судовий експерт.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- аудиторська діяльність;
- історія розвитку обліку і аудиту, контролю та ревізії.