

Теория и практика управления

УДК 657.6

УКРАЇНСЬКИЙ АУДИТ В КОНТЕКСТІ ВИКЛИКІВ ЧАСУ

Редько О.Ю.

В статті досліджено та систематизовано вплив тенденцій глобалізації на вектори розвитку інституту аудиту в Україні. Визначено ознаки інституційного оформлення незалежного аудиту в країні як важливої ланки ринкової інфраструктури. Критично проаналізовано стан ринку аудиторських послуг та самої організації професійної аудиторської діяльності, формування аудиту саме як інституціональної форми контролю.

Ключові слова: глобалізація, інституційна парадигма, інститут аудиту, інституційне середовище, прагматика аудиту.

Світовий досвід свідчить, що ніякі специфічні умови, національні особливості, ступінь кризи не можуть зупинити дію об'єктивних закономірностей та тенденцій глобалізації розвитку. Український аудит не є виключенням. Ініційований зовні та створений на основі інтелектуального надбання детермінованого державного контролю, вітчизняний аудит поки що не спромігся не тільки перетворитися у суспільну інституцію ринкового типу, але і не готовий до сучасних викликів часу. Розуміння суті таких викликів та обрання парадигми розвитку українського аудиту – найбільш актуальне питання сьогодення для професійної спільноти.

Мета статті – визначення специфіки інституційного оформлення професійного незалежного аудиту в Україні як важливої складової ринкової інфраструктури та вибір рішень щодо довіри та попиту на аудиторські послуги серед українського суспільства з огляду на сучасні виклики світової глобалізації.

Спочатку про існування ринку аудиторських послуг. Ринок аудиту це саморегульована система відносин між людьми відносно купівлі продажу професійних аудиторських послуг. Умови функціонування ринку наступні:

1. Повноправність всіх форм власності. В Україні, якщо не звертати увагу на державний контроль (інколи під назвою «аудит»), ця умова дотримана, бо і колективна і приватна форми поки що існують (хоча тенденція до усунення з окремих сегментів ринку приватних аудиторів чітко визначена).
2. Економічна свобода та незалежність суб'єктів господарювання. Цілком дотримана ця умова ринкових відносин. Правда це не завжди стосується абсолютно всіх учасників ринку аудиторських послуг. Існує досить велике їх число, які залежать від відносин з конкретним замовником, що по факту перетворює таких суб'єктів аудит з зовнішніх на внутрішніх корпоративних аудиторів.
3. Наявність ринкової інфраструктури. Зазвичай під цим терміном розуміють наявність підприємств посередників, які постачають всіх учасників ринку необхідною інформацією, зводять учасників між собою, аналізують вартість послуг та їх якість. Цього в Україні немає.
4. Наявність та доступність інформації. З цим значно складніше, особливо щодо інформації про тендерні закупки аудиторських послуг. В цьому аспекті український ринок дуже конфіденційний. Окрім цього певна доступність інформації про суб'єктів аудиту не корелює з наявністю та повнотою інформації про об'єкти перевірки. Тому ця ринкова в країні не виконується.
5. Наявність конкуренції. Ця умова начеб то на 100% дотримана в Україні. Зазвичай конкуренція не якості а ціни на послуги. Але слід виокремити види конкуренції. Досконала конкуренція вимагає наявності великої кількості аудиторів та аудиторських фірм, які не впливають на ціноутворення. Цього і країні на жаль немає. З інших форм до України біль підходить визначення олігопольної конкуренції, за якою існує незначна кількість великих фірм, певна кількість середніх фірм та більшість малих аудиторських фірм. При цьому вплив перших двох груп фірм не є визначальним на ціни за аудиторські послуги. Певною мірою це підтверджується дослідженнями І.М.Дмитренко (м. Донецьк) (табл.1).

Таблиця 1

Динаміка надання професійних послуг суб'єктами аудиторської діяльності в Україні за 2008 – 2011рр.*

Показники	2008	2009	2010	2011	Абсолютні зміни				Відносні зміни			
					2009- 2008	2010- 2009	2011- 2010	2011- 2008	2009- 2008	2010- 2009	2011- 2010	2011- 2008
Кількість наданих звітів до АПУ, од.	2238	2272	2048	1792	34	-224	-256	-446	1,02	0,90	0,88	0,80
Кількість замовлень, од.	73147	60229	56471	53685	-12918	-3758	-2786	-19462	0,82	0,94	0,95	0,73
Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.	1116746	1280189	1213098	1258307	163443	-67091	45209	141561	1,15	0,95	1,04	1,13
Середня вартість одного замовлення тис. грн.	15,26	21,26	21,48	23,44	6,00	0,22	1,96	8,18	1,39	1,01	1,09	1,54
Кількість замовлень на одного суб'єкта аудиту, од.	32,68	26,51	27,57	29,96	-6,17	1,06	2,39	-2,72	0,81	1,04	1,09	0,92
Середній дохід на одного суб'єкта аудиту, тгр	498,99	563,46	592,33	702,18	64,47	28,87	109,85	203,19	1,13	1,05	1,19	1,41

*Розраховано І.М.Дмитренко за офіційними статистичними даними АПУ

Той же дослідник, розглядаючи динаміку такого сегменту ринку аудиторських послуг, як виконання завдань з надання впевненості, бо саме за результатами виконання таких завдань простежується реалізація суспільної місії професійного аудиту на підставі надання користувачам незалежної думки щодо достовірності фінансової звітності, констатує наступне. За період 2008 – 2011 років простежується позитивна динаміка зростання фактичного обсягу доходів від виконання таких завдань на 140 538,5 тис. грн. (або 26,54%), проте темп зниження кількості таких завдань склав 51,98% за умов значного зростання середньої вартості одного замовлення в 2,43 рази. Найбільша питома вага серед всіх типів завдань з надання впевненості належить завданням з аудиту, зокрема: на завдання з ініціативного аудиту (за вартісними показниками) в період 2008 – 2011 років припадало від 49,71% до 67,31% всього обсягу доходів від виконання завдань з надання впевненості; на завдання з обов'язкового аудиту (за кількісними показниками) – відповідно від 68,31% до 60,26%.

І.Н.Дмитренко робить цілком слушний висновок, що простежується тенденція поступового зростання середньої вартості завдань з ініціативного аудиту фінансової звітності, з урахуванням її перевищення порівняно з обов'язковим аудитом у середньому у 2,5 – 4,3 рази. Також наявна тенденція до поступового скорочення обсягів доходів від виконання завдань з обов'язкового аудиту на 28,38%, зменшення кількості таких завдань - на 54,14% на фоні зростання їх середньої вартості на 56,11%.

І це при тому, що середня кількість чисельність практикуючих аудиторів протягом останніх 5 років коливається в межах 3323 – 3129 осіб, а середня чисельність сертифікованих аудиторів у штаті аудиторських фірм наближається до 2,3 осіб.

З огляду на олігопольну конкуренцію у вітчизняному аудиті поступово приходить кінець головній ознаці ринку – саморегулюванню. На сьогодні йдуть цілоспрямовані процеси не допуску до ринку (поки що його обов'язкового сегменту) малих аудиторських фірм та аудиторів - СПД. Це робиться шляхом використання адміністративного ресурсу через створення штучних умов включення суб'єктів аудиту до того чи іншого галузевого реєстру. Хоча важко зрозуміти, яким чином, наприклад, наявність у штаті 3 аудиторів покращить якість послуг аудиторської фірми. Вже не кажучи про проходження зовнішнього контролю якості аудиторських послуг, що стає певною індульгенцією або пропуском на ринок. Слід зазначити, що такий «контроль» разовий і ніяким чином не гарантує якості подальших поточних аудиторських послуг аудиторської фірми. Взагалі слід вести мову не про якість аудиту (це все одно що розглядати якість судді чи лікаря), а про наявність та дієвість внутрішньої системи контролю за якістю послуг в самій аудиторській фірмі. Бо в іншому випадку замовник аудиту помилково починає вважати, що такий зовнішній контроль гарантує якість результату аудиторських послуг. Усунення з ринку малих аудиторських фірм та аудиторів – підприємців обумовлено бажанням підняти ціни на професійні послуги для учасників ринку, що залишаються. Бо одна з великих вад українського аудиту у тому, що він не може собі скласти реальну ціну.

Таким чином з п'яти чинників ринку для українського аудиту реально існує лише два. Тому з великою умовністю можна сказати лише про початок процесу формування ринку професійного аудиту, а не про його існування.

Чи є український аудит інститутом з точки зору теорії неoinституціоналізму? Існує думка, що «процес створення інституту, починається тоді, коли виникає потреба у вирішенні проблем, пов'язаних з повторюваною взаємодією людей. У цьому випадку й розробляються правила взаємодії у сукупності із системою гарантій їхнього виконання, що дає змогу розв'язати проблеми з найменшими витратами. Одночасно створюється система статусів та ролей, що охоплює всіх без виключення учасників взаємодії» [1, с. 15 -16]. У цьому контексті привертають увагу чотири ознаки інституту, що визначені В.Д. Якубенко [2, с. 22 - 23]. З погляду автора ознаки інституту як такого можна систематизувати так:

1) *соціологічна* - інститут завжди розглядається як результат соціалізації, суспільного визнання з виведенням мікроявищ та процесів на макрорівень. Чи можна зараз говорити про суспільне визнання незалежного аудиту в Україні? Скоріше «ні» ніж «так». Нас сьогодні потреба у незалежному контролі, яким є аудит, дуже слабо визнається бізнесом і практично не затребувана пересічними власниками, нн кажучи вже про Суспільство в цілому. Єдине, що спостерігається

ся, так поширення терміну «аудит» на різні сфери діяльності людини – від перевірки електрولیчильників у домах до перевірки дотримання вимог норм та законів (так званий «комплаєнс-аудит»).

2) *правова* - інститут пов'язується з організаційним та правовим оформленням забезпечених легітимністю явищ. В цьому сенсі український аудит цілком легітимний та законодавчо визначений.

3) *економічна* – інститут розглядається як певна сфера, межі існування та підґрунтя отримання специфікованих форм доходу. Щодо останнього то форми доходів аудиторів нічим не відрізняються від доходів будь якої сфери послуг – дохід, прибуток, заробітна плата.

4) *соціо-психологічна* – будь-який інститут із усією соціальною наповненістю не позбавлений природних, психобіологічних засад, що виводять на можливість адаптації інститутів до зміни середовища. З точки зору цього критерію вітчизняний аудит все ніяк не прилаштується до змін (або викликів часу) у суспільстві. Так і залишається міфом аудит податкової звітності, відсутнє саморегулювання професії та громадській нагляд за аудиторською діяльністю. Хоча елементи пристосування все ж є. Перш за все у захисті інтересів замовника перед фіскальними органами державного контролю.

З огляду на те, що ринок аудиторських послуг в країні все ще формується, на сьогодні важко визнати інституалізацію українського аудиту.

Виклики часу та відповіді на них. За кордоном після гучних міжнародних скандалів з фальсифікацією фінансової звітності великих національних та транснаціональних компаній. В суспільстві не тільки впала довіра до бухгалтеру, але і до аудиту, бо всю звітність перевіряли та надали позитивний чи умовно-позитивний висновок великі аудиторські фірми. Тому перед аудиторською професією постають певні проблеми (виклики) які слід вирішувати [3]. Не оминуло це і український аудит.

1. В чому реальна місія аудиту? Теоретично в аудиторській свідомості існує теза, начеб то аудит здійснюється в інтересах власника. Але якого? Мажоритарного чи мінори тарного? Бо інтереси обох одночасно врахувати неможливо. А тут ще додаються інтереси Держави (фіскальний контроль). Реально український аудитор (як і закордонний) орієнтований в першу чергу на інтереси менеджменту, який і замовив йому перевірку. Це – перша ітерація безпосереднього інтересу щодо результатів аудиту. А мажоритарний (або одноособовий власник) – це друга ітерація, опосередкована через менеджмент, з яким у власника завжди буде існувати певний конфлікт інтересів. Пересічний же акціонер не хвилює аудитора, як і наявність або відсутність останнього не хвилює акціонера з часткою у 0.002 портфеля акцій або річними дивідендами до 200 грн. На нашу думку, місія аудиту, задекларована в стандартах ІFAC як надання впевненості користувачам аудиторського висновку (або фінансової звітності), для умов вітчизняного аудиту досить поверхова. До речі, не кому потрібна висока (при цьому незрозуміло як її розраховували) але не абсолютна впевненість? Скоріше місією, зокрема сучасного українського аудиту, слід визнати «зменшення інформаційної невизначеності користувача аудиторського висновку щодо стану та перспектив об'єкта перевірки». Не може бути в сьогоденні українського бізнесу довіри до звітності, створеної на принципах та за судженням конкретного бухгалтера (як за МСФЗО, наприклад).

Тому і виникає попит на думку «третьої сторони» - аудитора, щодо того, а що робиться на підприємстві? Куди воно іде? Як використовує інвестований чужий капітал? Чи є в нього перспективи функціонування на найближче майбутнє? Чи є ризик шахрайства персоналу або неефективного менеджменту?. Тоді і рішення по результатам аудиту можна приймати. Не дивно, що сфері бізнесу досить поширена і інша теза – навіщо замовляти аудит якщо податкова перевірка все одно нарахує штрафні санкції («навіщо платити двічі»)

2. Комунікативність аудиторів. На Заході вже давно критикують «бінарність аудиторських висновків», коли для широкого загалу оприлюднюється аудиторський висновок у скороченому форматі, а для менеджменту та визначених користувачів додається розгорнута аналітична інформація. Так званий «чорний ящик аудиту» вимагає розкриття та прозорості. Висуваються навіть вимоги до оприлюднення аудиторських запитів та відповідей на них. Для української аудиторської практики

це може погано закінчитися. Бо саме «бінарність» аудиторського висновку підтримує банківський аудит та аудит звітності учасників ринку цінних паперів та ринку фінансових послуг. Але відкриття «чорного ящика аудиту» з іншого боку показує який великий обсяг роботи здійснює аудитор, його намагання докопатися до істини (бо правда у кожного своя). І це певний плюс для розуміння аудиту та його місії для суспільства. Тому очікування прагматичності від аудитора з боку користувачів його послугами вступає у протиріччя з принципом конфіденційності (насамперед у його вітчизняній трактовці). І дійсно, ну яке управлінське рішення можна прийняти за висновком, що «фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідає прийнятій основі її подання та розкриття», не маючи легітимної «концептуальної основи» та не знаючи, що ж слід вважати «суттєвим аспектом». До речі, і серед аудиторів немає чіткого розуміння, з чого закінчується позитивний висновок і починається модифікований. І тут новий виклик – де межа суб'єктивності аудиторського судження.

3.Професійне судження. На сьогодні навіть у останній редакції МСА IFAC, межа суб'єктивного аудиторського судження чітко не визначена. Як визначити суттєву невідповідність даних звітності чи її тверджень; як визначити вплив викривлень на рівні тверджень класу операцій та сальдо рахунків; як розрахувати достатність отриманих доказів для формування свого судження; що слід вважати реальним критерієм для відмови від виказування судження; чи можуть існувати різні судження різних аудиторів з одного предмету перевірки, якщо всі вони мають свідоцтво АПУ про проходження контролю якості аудиторських послуг? Це поки що для української аудиторської практики виключно риторичні питання. Але не маючи на них відповіді, важко буде поширювати аудит у суспільстві, спілкуватися з користувачами аудиторських послуг. Поки що це – «терра інкогніто».

4.Відповідальність аудитора. На сьогодні навколо аудитора чатують ризики в основному кримінальної відповідальності та дисциплінарного покарання з боку АПУ. Всі українські аудитори «ходять» під такими цікавими статтями Кримінального Кодексу України, як відповідальність організаторів, учасників та співучасників злочину, розголошення комерційної таємниці, підробка документів; статтями закону про фінансовий моніторинг, тощо. На щастя, українські аудитори поки що не несуть відповідальності за не знайдені факти обману або помилки під час аудиту фінансової звітності. У Західній аудиторській практиці та у Суспільств поступово виникають питання щодо реального розподілу конкретної пропорційної відповідальності між замовником та аудитором. Але тут є трансцендентальна пастка між правом на особисте професійне судження і нормативним регулюванням дій аудитора. Поки що для вітчизняних аудиторів цей виклик часу не дійшов.

5.Незалежність. Багато із вітчизняних замовників ніяк не можуть зрозуміти, що цей термін слід використовувати виключно в контексті професійної діяльності. Бо в інакшому випадку він може ввести у оману. Існує думка, що застосування стандартів аудиту починає привалювати над професійним судженням, а норми професійної етики взагалі відступають на задній план. В Україні Кодекс професійної етики аудитора не існує. Є переклади Кодексу професійної етики IFAC для бухгалтерів (які вітчизняні бухгалтери навіть і не думають користуватися). Тому казати про етику аудиту в Україні передчасно. Погана економічна ситуація, низький рівень гонорарів за роботу, цінова конкуренція, протекціонізм, корупція та монополізм – все це унеможливорює застосування принципів професійної етики в аудиторській практиці. В боротьбі за замовника етика поки що відступає. Хоча самі професійні процедури здійснюються з певним дотриманням етичних вимог до професії. Проте, західне суспільство закидає своїм аудиторам, особливо корпоративного сектору, що вони поступово перетворюються у внутрішніх аудиторів певних корпорацій, і втрачають професійну незалежність. Такі явища спостерігаються і в країні, але у обмеженій кількості, бо немає такого числа успішних а, тим паче, транснаціональних корпорацій з українським капіталом. Але практика безперервного аудиторського супроводу одного і того ж суб'єкта господарювання протягом багатьох років (навіть без ротації аудиторів), наводить на думку що і український аудит має ті ж проблеми.

6. Регулювання чи саморегулювання. На сьогодні більше третини аудиторів об'єднані у професійну громадську організацію «Спілка аудиторів України» (САУ). Це одна з найстаріших організацій країни, яка відмічає своє двадцятиріччя. Слід відзначити, що більшість аудиторів є одночасно членами не тільки САУ а ще двох - трьох громадських організацій. Тому і важко вести мову про

ознаки інституту аудиту в країні, коли практики цієї професії не входять до однієї професійної організації. На сьогодні вкрай актуалізувалася проблема реального впливу професійної організації аудиторів на професійну практику та взяття на себе відповідальності за фах перед Суспільством. Реально за аудит як професію в Україні ніхто не відповідає. У АПУ немає на це законодавчо визначених повноважень, у державних регуляторних органів – відповідних прав, у професійних організацій – ні повноважень, ні обов’язків, ні прав. Відповідно і відсутній орган суспільного нагляду за професійною аудиторською діяльністю. З огляду на виклики часу такий стан справ не може сприяти розвитку аудиту в країні. Існує два шляхи вирішення цієї проблеми: передача права на сертифікацію та підвищення кваліфікації в контролю за якістю послуг одній професійній організації аудиторів (при умові, що всі практикуючі аудитори повинні бути членами такої організації); або злиття САУ та АПУ в єдину організацію, де АПУ буде виконувати функції органу громадського нагляду. Є третій, «український шлях», за яким одні і ті ж самі особи будуть членами керівних органів САУ та членами АПУ. Що з цього вийде – невідомо, бо в останньому випадку все залежить від конкретних особистостей. Єдине, що в дані ситуації слід чітко визначити – так це парадигма майбутнього розвитку професійної діяльності. Вона повинна лежати в площині об’єднання інтересів всіх суб’єктів аудиту країни, які працюють професіонально саме в аудиті. Часи «романтичного аудиту», коли професія об’єднувала всіх – від викладачів до керівників успішних аудиторських фірм, на жаль минув. Нові часи, нові виклики потребують і нових відповідей аудиторів.

ВИСНОВКИ

1. Сучасні тенденції глобалізації ринків не можна ігнорувати при розробці стратегії розвитку професійного незалежного аудиту в Україні.
2. Інституційне оформлення аудиту в Україні є певною відповіддю саме на негативні тенденції глобалізації та відбувається на тлі формування самого ринку аудиторських послуг, тому говорити про інститут аудиту як про факт недоцільно.
3. Сучасні виклики українському аудиту вимагають глибокого наукового дослідження теорії та практики аудиторської діяльності обов’язково з врахуванням чинників часу та місця.
4. Подальший успіх аудиту в Україні цілком залежить від того, чи зможе професійна спільнота знайти розумні відповіді на виклик часу та розробити відповідні заходи. В іншому випадку існує можливість на практиці трансформації зовнішнього аудиту в внутрішній державний

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: [учебное пособие]/ В.В. Панков. – М.: «ИнформБюро», 2011. – 168с.
2. Якубенко В.Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці: [монографія]/ В.Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252с.
3. Accounting and business/ [Електронний ресурс]: // Режим доступу до інформ.: xthdym 2011