

УДК: 657.6
JEL Classification: M 42
doi: 10.31767/nasoa.3-2020.07

О. Ю. РЕДЬКО,
доктор економічних наук, професор,
Національний Центр Обліку та Аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
e-mail: alexredko1950@gmail.com,
ORCID: 0000-0002-7696-256X

Дволикий Янус якості українського аудиту

Мета статті – привернути увагу до питання якості аудиту, розкривши його подвійний характер, а також умови та принципи організації контролю за результатами діяльності суб'єктів аудиту, а також очікування користувачів таких результатів. Для цього якість аудиту розглянуто з точки зору очікувань двох груп користувачів: 1) державні регуляторні органів у сфері банківських, фінансових та корпоративних відносин; державних фіскальних і контролюючих органів суспільного нагляду за аудиторами; реальних власників бізнесу; найманого менеджменту; 2) суб'єктів аудиторської діяльності. Вказано на характерні риси українського ринку аудиторських послуг. На підставі проведеного аналізу поставлено питання про доцільність відмови від терміна “якість аудиту” в українських реаліях і заміни його терміном “відповідність стандартам”.

Ключові слова: аудит, суб'єкт аудиторської діяльності, Міжнародні стандарти аудиту, якість аудиту, очікування, контроль, користувачі результатів аудиту.

О. REDKO,
Dsc (Economics), Professor,
National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

The Yanus-Like Quality of the Ukrainian Audit

The external control over the quality of audit is exercised in Ukraine due to the requirement of the specialized law, in spite of the missing definition of the quality of audit and its criteria in domestic and international normative documents. The article's objective is to draw attention to the issue of the quality of audit by elaborating on its dual nature, terms and principles for organization of control over business results of auditing entities and user expectations concerning these results. For this purpose, the quality of audit is addressed from two dimensions: external and internal. The external dimension of the quality of audit is analyzed in terms of expectations concerning the quality of audit, held by users of audit results (official regulatory bodies of bank, financial and corporate relations; official fiscal bodies and controlling bodies of public supervision over auditors; actual owners of businesses; hired management) and the coincidence between these expectations and actual results of audit. The internal dimension of the quality of audit is analyzed in terms of auditing entities and their expectations from the categories of entities such as customers, owners of customers, controlling bodies, personnel of auditing entities or invited external auditors or experts. Distinctive features of the Ukrainian market of audit services are highlighted, prevalence of supply over demand in the first place. Questions are posed which need to be responded for proper organization of control over the quality of audit:

- 1. Is control over the quality of audit is necessary? If “yes”, then to whom?*
- 2. Do formalized expectations of users of audit results concerning the quality of its result really exist?*
- 3. If audit is a type of control over the quality of reporting and management on the whole, would it be expedient to set up control over the controller?*

4. *What is the essential meaning of effectiveness and performance of control over the quality of audit, especially external one?*

5. *Can positive results of the external inspection of auditing entities to the effect of the quality of audit be regarded as “indulgence” for a certain period, or the permanent external control is needed after all?*

6. *Should control over the quality of audit be obligatory only for the auditing entities involved in inspections of entities of public interest, or should it cover all the auditing entities without exception?*

The analysis gave grounds to the author to ask if it would be more expedient in the Ukrainian realities that the term “quality of auditing” was abandoned and replaced by the term “compliance with the standards”.

Keywords: *auditing, auditing entity, International Standards on Auditing, quality of audit, expectation, control, users of auditing results.*

Постановка проблеми. З 2017 року український аудит живе за новими правилами, серед яких – контроль за якістю аудиту. Така вимога профільного закону. Однак ні в цьому законі, ні у Міжнародних стандартах аудиту, ні у роз’ясненнях Міністерства фінансів України – ніде немає ані визначення якості аудиту, ані її критеріїв. А зовнішній контроль за якістю здійснюється. Проблема, що виникла, негативно впливає на без того слабкий ринок аудиторських послуг в Україні й потребує принаймні обговорення серед науковців, не кажучи вже про намагання її вирішити. Цьому і присвячена пропонувана стаття.

Аналізу проблеми якості аудиторських послуг в Україні сьогодні не приділяється необхідна увага з боку наукової спільноти. Існують нечисленні публікації з цього питання вітчизняних вчених: М. Василюк, О. Лубенченко, Н. Проскуріної, В. Рудницького, О. Редька, О. Рубітель, О. Царенко. Дуже обмеженою є і кількість захищених на цю тему дисертацій.

Мета і завдання статті. Ми в цій статті намагалися загострити увагу на питанні якості аудиту, її подвійному характері, а також розкрити умови та принципи організації контролю за результатами діяльності суб’єктів аудиту та розуміння очікувань користувачів таких результатів.

Короткий екскурс в історію. У древній римській міфології бог Янус символізував поєднання протилежностей – початок і кінець, вхід і вихід. На нашу думку, якість аудиту в сучасному українському професійному середовищі повністю відповідає міфам про бога Януса. Спробуємо аргументувати таку думку.

Але спочатку згадаємо про якість взагалі та якість аудиту зокрема. Якість, як певна філософська категорія, має достатньо довгу історію. Від першого її визначення Аристотелем як відмінності однієї речі від іншої до стандартів Міжнародної організації зі стандартизації (ISO), які розвинулися до регулювання якості продукції – серії стандартів ISO 9000. Не заглиблюючись у філософську сторону категорії “якість”, слід констатувати, що практично в усіх дослідженнях і публікаціях із питань якості у світі та в Україні вона визначається як максимальний збіг очікувань від характеристик отриманих (придбаних, орендованих тощо) товару, робіт чи послуг з їх фактичними характеристиками. Слід особливо підкреслити, що якість – це саме збіг очікувань із фактичними характеристиками, а не задоволення від отриманих фізичних чи нематеріальних активів чи від їх використання.

Результати дослідження. Задоволення – це результат якості, а не сама якість – на цій тезі ми особливо наголошуємо для подальшого розуміння контексту нашої статті. Отже, на ринку товарів і послуг попит на них формує певні очікування від їх потенційних характеристик, а пропозиція надає їм фактичні характеристики. Збіг, частковий збіг або незбіг між потенційними і фактичними характеристиками і формує категорію “якість”.

Очікування користувачів, покупців, орендарів і всіх інших груп населення щодо якості товарів, робіт або послуг абсолютно різні й визначаються такими чинниками, як статус у суспільстві (держава, державні органи влади та контролюючі органи); відношення до власності (власники, найманий менеджмент); соціальний статус (олігархи, малий бізнес, пересічні громадяни); досвід користування (придбання) активів чи послуг; рівень інформованості користувачів про характеристики, можливості та прагматичну

цінність придбаних товарів, робіт, послуг та ін. Тому продавець, виходячи на ринок з товаром або послугою, повинен або заздалегідь вгадати вимоги користувача, або через рекламу впевнити його, що йому необхідний той чи інший товар чи послуга, посилаючись на їх якість і користь для останнього.

До речі, споживачі завдяки рекламі та під впливом власного досвіду краще реагують на так звані “розкручені бренди”, хоча сьогодні це вже не гарантує якість товару чи послуги (внаслідок масових підробок, контрафакту або регіональної диверсифікації виробництва). Цей факт ми також повинні мати на увазі, коли перейдемо до якості аудиту.

Аудит є професійною інтелектуальною діяльністю, результатом якої стають:

- суб’єктивне професійне судження аудитора щодо предмету перевірки;
- консультація замовника з питань, що його цікавлять;
- надання послуг з ведення обліку та складання звітності;
- інші інформаційні послуги в царині оподаткування, фінансів, внутрішнього контролю.

Чи знає аудитор, які очікування має замовник від результатів його роботи? Безумовно знає. Але очікування замовника можуть відрізнятись від наявності певних конфліктів інтересів. В Україні найпоширенішими видами таких конфліктів є конфлікти:

- між державою (в особі контролюючих і фіскальних органів) та власниками;
- між власниками та найманим менеджментом;
- в середовищі власників (інвесторів) – між мажоритарними та міноритарними акціонерами;
- в середовищі менеджменту – між бухгалтерією та фінансистами, внутрішніми аудиторами та всіма іншими категоріями управлінського персоналу.

Тому, з огляду на існуючі конфлікти інтересів, в кожному окремому завданні з аудиту, навіть у більш-менш регульованому аудиті фінансової звітності, вірогідність різних очікувань замовника від результатів аудиту буде неоднаковою.

І такою ж різною буде оцінка їх якості. Подібна ситуація впливає й на дії самих аудиторів, які у кожному окремому випадку повинні орієнтуватися на потенційні очікування як самого замовника, так і державних контролюючих органів – від Державної служби фінансового моніторингу до Податкової служби України.

На жаль, в Україні не існує жодного документа, в якому було б надано чітке визначення якості аудиту або його результатів. Практично відсутні наукові дослідження потреб користувачів результатів аудиту, а кількість дисертаційних досліджень з питань контролю якості дуже невелика.

В Міжнародних стандартах аудиту (МСА), а також у публікаціях зарубіжних авторів із теорії та практики аудиту виокремлено шість основних груп користувачів результатів аудиту фінансової звітності: держава, суспільство, власники, менеджмент, контрагенти з бізнесу, профспілки або трудові колективи суб’єкта господарювання, який оприлюднив звітність, що перевіряється аудитором. Ці групи характерні для суспільств зі сталою ринковою економікою та розвиненими соціальними відносинами.

Наші спостереження за становленням аудиту в Україні дозволяють виокремити декілька груп користувачів результатів аудиту звітності:

- державні регуляторні органи у сфері банківських, фінансових та корпоративних відносин;
- державні фіскальні та контролюючі органи (фінмоніторинг), органи суспільного нагляду за аудиторами;
- реальні (здебільшого мажоритарні або абсолютні, або опосередковані бенефіціари) власники бізнесу;
- найманий менеджмент.

Поки що нульовий вплив профспілок та трудового колективу на рішення менеджменту та одночасна інертність суспільства щодо результатів бізнесу окремих його одиниць викреслює ці дві групи з кола користувачів результатами аудиту та їх якості.

Через нульовий вплив профспілок та трудового колективу на рішення менеджменту, а також байдужість суспільства до результатів роботи суб’єктів підприємницької діяльності (САД) ці дві групи не можна вважати повноцінними користувачами результатів аудиту, зацікавленими у підвищенні їх якості.

Розглянемо очікування кожної з груп для оцінки збігу між ними і фактичними результатами аудиту.

Головне, чого очікують від аудитора Державна комісія з регулювання фондового ринку і Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (остання перебуває у процесі ліквідації), – це підтвердження (або не підтвердження) дотримання учасниками відповідних ринків вимог указаних комісій. Звідси слідує, що аудиторі практично виконують роль галузевого ревізора цих комісій, з огляду на відсутність реальної фізичної можливості останніх здійснювати контроль за учасниками ринку, мета якого – виявити за допомогою незалежного аудиту порушення учасниками ринку конкретних вимог регулятора. При цьому Законом України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [1] чітко вказується на обов’язок аудиторів інформувати відповідні державні органи про виявлені порушення, навіть якщо це приведе до фінансових втрат або навіть до повного закриття бізнесу. Тому в цьому аспекті аудитор орієнтується на очікування державних органів виконавчої влади.

Аналогічні очікування мають і державні фіскальні та контролюючі органи влади. Хіба що з акцентом на ухилення від оподаткування та легалізацію коштів, отриманих злочинним шляхом. Це суто фіскальне очікування з метою зменшення обсягу роботи. Дещо окреме місце в цій групі займають органи суспільного нагляду за аудиторами в Україні. Останні, згідно із вищезгаданим Законом України, є “контрольно-каральним” органом для аудиторів, оскільки вони очікують, що аудиторі не повністю або частково порушують вимоги чинного законодавства та рекомендації МСА.

Власники, які намагаються зменшити податковий тягар на власний бізнес або збільшити особисті статки незаконними шляхами, очікують на думку аудитора про те, чи є у них ризики потрапити під відповідальність за ухилення від оподаткування; чи можна у якийсь легальний спосіб виправити помилки або шахрайство без економічних або кримінальних наслідків для себе чи менеджменту; чи існують факти шахрайства з боку найманого менеджменту.

Очікування менеджменту, особливо вищого та бухгалтерів, практично збігаються з очікуваннями власників, з декількома відмінностями стосовно висновків про професійні якості керівництва або виконавців, які важливо знати (або не знати) власникам. Окрім цього менеджмент очікує, що аудиторі знайдуть суттєві помилки або невідповідності вимогам законодавства в обліку та у сплаті податків та підкажуть, як їх виправити до приходу зовнішньої фіскальної чи контрольної перевірки. При цьому в менеджменту виникає реальне бажання, щоб аудиторі знайшли всі можливі помилки або невідповідності та перевірили практично всі господарські операції. Всі внутрішні споживачі аудиторських послуг очікують надійних гарантій за результатами аудиту.

Тут слід зазначити, що всупереч вимогам чинного законодавства про аудит, засновники та менеджмент як користувачі результатів аудиту чекають повної їх конфіденційності стосовно третіх осіб. Окрім цього, користувачам (замовникам) аудиторських послуг в Україні досить важко довести, що аудиторі за МСА не надають 100-відсоткових гарантій та мають право на незнайдіння навіть суттєвих помилок та невідповідностей. Бо тоді в останніх виникають сумніви у доцільності аудиту взагалі та ще й за власні гроші.

Це, так би мовити, зовнішній бік “обличчя якості” аудиту.

А тепер поговоримо про внутрішні очікування САД або про інший бік “обличчя якості”. Аудит – це бізнес, у якого завжди є власник або група власників. Українській аудит знаходиться в стадії формування (а на сьогодні певного занепаду) ринку професійних послуг. Родзинкою цього ринку є ситуація, коли пропозиція “ганяється за попитом”, а не навпаки. На сьогодні не існує черги замовників до САД, а є полювання САД на замовників аудиторських послуг. В такій ситуації аудитор (тобто САД) має відповідні очікування від таких категорій об’єктів і суб’єктів: 1) замовники; 2) власники замовників; 3) контролюючі органи; 4) персонал САД або залучені зовнішні аудиторі чи експерти.

Замовники найчастіше виступають в особі менеджменту. САД очікує від менеджменту:

- повної відкритості інформації на запит аудиторів та співпраці з ними;

- гарного та відповідного законодавству ведення бухгалтерського обліку, складання звітності;
- ефективної системи внутрішнього контролю;
- стабільних ділових стосунків на перспективу та зростання (або принаймні не зменшення) гонорарів за аудиторські послуги.

Від власників САД чекає: розуміння виявлених недоліків та самостійного їх усунення; довгострокової співпраці (перспективних замовлень) та незмінності у виборі САД.

Від зовнішніх контролюючих чи наглядових органів САД очікує штрафних санкцій, ризику втратити професійну діяльність, певних корупційних ризиків.

Від власного або найманого персоналу САД очікує:

- самостійного підвищення кваліфікації (бажано за власний рахунок);
- дисципліни виконання розпоряджень і внутрішніх стандартів,
- відповідного рівня знань і практичних навичок в контексті вимог до виконання замовлення;
- дотримання професійної етики.
- відданості аудиторській фірмі та безперервної роботи в ній.

А тепер повернемося до якості аудиту. З огляду на вищевикладене ми можемо сміливо сказати, що у неї дійсно два обличчя – аудиторське та неаудиторське (внутрішнє та зовнішнє). А чи можна їх перетворити на одне? На нашу думку, теоретично така можливість існує за певних умов.

По-перше, умови та практика українського бізнесу повинні відповідати таким вимогам:

- дотримання таких принципів професійної етики, як чесність, прозорість, законослухняність;
- прозорість планів бізнесу, його реального стану та перспектив розвитку для суспільства та всіх зацікавлених осіб;
- врахування в ході бізнес-діяльності сучасних вимог щодо екології, соціального захисту працівників, інтересів суспільства, а не тільки лише особистих інтересів власників.

По-друге, зовнішні очікування всіх користувачів щодо результатів аудиторських послуг повинні збігатись практично на 95% (або на всі 100%).

По-третє, внутрішні очікування САД щодо прозорості планів бізнесу, його стану та перспектив розвитку повинні трансформуватися у зовнішні очікування замовників професійних аудиторських послуг.

З огляду на вищевикладене в Україні такого збігу навряд чи можна дочекатися у найближчі 100 років. То що ж тоді робити з якістю аудиту? Перш ніж відповісти на це питання, слід спробувати розібратися з такою ситуацією.

Чому ніде не піднімається питання щодо якості бухгалтерського обліку, якості управлінських рішень або якості контролю? А де “незалежні” органи суспільного нагляду за бухгалтерами, економістами, фінансистами? Бо логічно припустити, що в разі якісного бухобліку та контролю практично відпадає необхідність у аудиті. Розкручені бренди міжнародних аудиторських фірм в Україні взято за взірць, хоча скандали через неякісний аудит так званої “останньої четвірки” давно гримкотять по світу, взяти хоча б банкрутство світової туристичної мережі “Томас Кук”. Так де ж у них якість професійних послуг? Де починається і де закінчується якість аудиту? Які її критерії та чим її вимірювати? На жаль, відповіді на ці питання поки що немає ні в МСА, ні в Міністерстві фінансів України, яке сьогодні несе відповідальність за вітчизняний аудит в Україні згідно із законом.

На нашу думку, яка напевно є дискусійною, актуалізація теми якості аудиту є наслідком боротьби західних САД за збереження професії аудитора як такої. Особливо після гучних скандалів із фальсифікацією корпоративної звітності та величезним шахрайством вищого менеджменту інвестиційних і фінансових інституцій (фондів) на Заході, які перевірялися аудиторами. Втрата довіри до аудиторів з боку пересічних інвесторів зокрема та суспільства загалом є реальною загрозою існуванню цієї професії.

В Україні ані обсяг ринку аудиторських послуг, ані розуміння необхідності аудиту та його прагматичної цінності не йдуть у ніяке порівняння з західною прак-

тикою. Тому започаткування контролю за якістю аудиту є скоріше даниною Заходу, ніж актуальною вітчизняною проблемою. Хоча сама ідея контролю за якістю та його практична організація викликає, м'яко кажучи, здивування. Загальновідомо, що контроль – це завжди порівняння фактичного стану з певними критеріями чи еталонними показниками. Тому не зрозуміло, як можливо перевіряти якість аудиту, коли відсутні: а) визначення якості, б) критерії якості. Це призводить до ситуації, коли слово контролера йде всупереч слову аудитора. Але з огляду на українську практику будь-якого контролю слово контролера завжди перемагає слова об'єкта перевірки. Ми вже не кажемо про можливі корупційні ризики або потенційну нечесну конкуренцію. Окрім цього слід зауважити, що професійний аудит по суті є посередником між декількома суб'єктами:

- всередині системи управління між бухгалтерією та керівництвом;
- на об'єкті контролю – між менеджментом і власником (власниками),
- між юридичною особою та державою в особі фіскальних органів.

На нашу думку, професійного аудитора слід ототожнювати з суддею, адвокатом та лікарем-діагностом, але тільки у сфері бізнесу. Однак чомусь ніхто не здогадався контролювати якість лікарів, якість суддів або якість результатів адвокатської діяльності, не кажучи вже про контроль якості бухгалтерії. Не створено ані інспекцію з контролю якості при відповідному міністерстві, ані орган суспільного нагляду. Тому дивно, що аудит став першим з об'єктів такого контролю.

Але передусім необхідно чітко визначитися з такими питаннями:

1. Чи потрібен контроль якості аудиту і якщо так, то кому?
2. Чи існують формалізовані очікування користувачів результатів аудиту щодо якості його результатів?
3. Якщо аудит є одним із видів контролю (або: своєрідним контролем) якості обліку та менеджменту в цілому, то чи доцільно створювати контроль за контролером?
4. В чому полягає ефективність і результативність контролю якості аудиту, особливо зовнішнього?
5. Чи є позитивні результати зовнішньої перевірки САД на предмет якості аудиторських послуг “індульгенцією” на певний термін, або все ж таки є необхідність перманентного зовнішнього контролю?

6. Чи слід обмежитися контролем за якістю аудиту лише САД, які перевіряють суб'єктів суспільного інтересу, або перевіряти слід усіх без винятку САД?

Якщо у вітчизняній бізнес-спільноті та у суспільстві загалом не буде знайдено відповіді на ці питання, контроль за якістю аудиту залишиться або формальною процедурою, або інструментом регулювання (не завжди чесного) кількості та складу учасників ринку аудиторських послуг (або чинником корупції), або вітчизняний аудит стане слабкою тінню західної аудиторської практики, або українські САД будуть поглинуті іноземними сітьовими чи крупними аудиторськими фірмами.

Висновки

1. На нашу думку, в українських реаліях (не озираючись на Захід або на Сороса з його “соросятами”) слід відмовитися від терміна “якість аудиту”. Доцільно його замінити терміном “відповідність стандартам”.

2. Внутрішньофірмовий контроль у САД слід чітко регламентувати та орієнтувати та ту ж саму “відповідність стандартам”.

3. Об'єктом зовнішнього контролю “відповідності стандартам” повинна, перш за все, стати практика внутрішнього контролю у САД.

4. Вітчизняним науковцям, які спеціалізуються на проблемах контролю та аудиту, необхідно докласти зусиль для наукового обґрунтування як визначення критеріїв відповідності стандартам, так і організації та методології контролю за такою відповідністю. Останнє має важливе значення, бо якщо брати МСА в якості базових стандартів, там, по-перше, встановлено право аудитора на професійне судження, по-друге, міститься безліч термінів і рекомендацій загального характеру: “в усіх суттєвих аспектах”, “суттєвість”, “доцільність”, “в контексті завдання” та ін. Проста технічна відповідність аудиторської практики рекомендаціям МСА не розкриває сутність високої ефективності та прагматичної цінності аудиту.

Список використаних джерел

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Поточна редакція – Редакція від 01.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

References

1. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 No 2258-VIII [Auditing of financial reporting and auditing activities: The Law of Ukraine from 21.12.2017 No 2258-VIII]. Current version – Version from 01.07.2020. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Редько О. Ю. Дволикий Янус якості українського аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2020. № 3. С. 70 -76. doi: 10.31767/nasoa.3-2020.07.