

УДК 35.078.3.08 (477)

Редько О.Ю., д.е.н, проф.

Заступник Голови Аудиторської палати України

Національний Центр Обліку та Аудиту,

## ПОВНОЛІТТЯ АУДИТУ В УКРАЇНІ. РИТОРИЧНІ ПИТАННЯ ЕВОЛЮЦІЇ

Українському аудиту виповнилося 17 років. Практично повноліття, коли настає пора персональної відповідальності перед суспільством. Після примусової імплементації у 1993 році у вітчизняне правове поле, аудит певним чином розвивався екстенсивним шляхом. Хоча, з точки зору посттоталітарного суспільства, впровадження аудиту у контрольне середовище – певна революція в регулюванні господарських відносин.

Особливості аудиту в Україні – відсутність державного регулювання. Практично аудиторська діяльність була за початкова на найдемократичніших засадах за канонами теорії аудиту. І на сьогодні Україна – єдина на теренах колишнього СРСР, держава, в якій аудит був, та поки що залишається, практично саморегульованим.

### **Питання 1. А чи зацікавлена Держава у аудиті?.**

Ретроспективний огляд динаміки правового регулювання аудиту чітко свідчить про важку, не системну еволюцію професії, через розширення ареалу застосування у бізнесовій практиці. Так, у 1993 році, лише у трьох Законах України згадувався аудит та аудитори. Після прийняття у 1993 р. Закону прямої дії – «Про аудиторську діяльність», настав певний затишок. У 1996 році вже 13 Законів робили посилання на аудит, у 2000 році додалися ще 16 законів, у 2005 році до існуючих 29 додалися ще 30 законів, у 2007 р. ще 12. В цілому, у 2009 році більше ніж у **80 законах** України, та у **1114 постановках** та рішеннях державних регуляторних органів виконавчою влади згадувався аудит, аудиторські перевірки, та аудитори (аудиторські фірми). Таким чином ***Держава розширювала законодавче поле застосування аудиту.*** Чи було це розширення цілеспрямоване? Скоріше ні, бо важко оцінити необхідність незалежного аудиту у таких сферах, як пробірний нагляд, сертифікація технічних лабораторій, реєстрація юридичних осіб у зонах вільної торгівля (спеціальних економічних зонах), якість

продукції, якість систем управління, технічний контроль за споживачами електричної енергії, метрологія тощо. Так, політика простого поширення терміну «аудит» на будь-яку перевірку, призвела до появи таких загадкових видів аудиту, як «кабінетний», «камеральний» «енергетичний», «сертифікаційний», «кадровий», «комплаєнс-аудит», «метрологічний аудит» та інші.

При цьому разом з незалежним аудитом, мирно співіснує державна ревізія (яка, на вимогу часу, почала теж модифікуватися у назвах на «інспектування» або на «аудит ефективності»). На нашу думку, саме відсутність державної цільової програми впровадження та розвитку незалежного професійного аудиту (а, доречі, і внутрішнього аудиту) і призвело до того, що *аудит в Україні практично еволюціонує в бік державної ревізії на умовах госпрозрахунку*. Особливо це вбачається у законодавчих ініціативах щодо Закону України «Про аудиторську діяльність» за останні 2 роки.

**Питання 2. А чи є потреба в аудиті у суспільстві?** Щоб отримати відповідь на це питання, достатньо спитати у будь-якого пересічного акціонера, навіщо йому аудит. Практично всі відомі публікації з теорії та практики аудиту спираються на значний інтерес суспільства до аудиторської діяльності. Серед «теорій аудиту» в діапазоні від «теорії нищпорки» до «квазітеорії», чітко позиціонуються користувачі результатів аудиторських послуг: інвестори, бізнесові партнери, держава, профспілки, власники, акціонери, банківські установи, тощо. При, начебто шаленому збільшенню власників після приватизації, в Україні цей прошарок населення ніяким чином не вплинув на загальні суспільні чи економічні відносини. Це і не дивно, бо навіть маючи акції, пересічна людина все одно відчуває себе не хазяїном, а скоріше ошуканим власником, особливо з огляду на розмір дивідендів. Певна стагнація (або скоріше його реальна відсутність) ринку цінних паперів, майже 10-річна стабільна кількість акціонерних товариств, розуміння безсилості впливу на економічні рішення – ці, та інші чинники не сприяють зацікавленості у незалежному аудиторському висновку. Майже всі дослідження, яких не так вже й багато в Україні, свідчать, що у вітчизняному суспільстві аудит сприймається не через власну потребу акціонера або власника, не через призму відкритості та прозорості бізнесу для суспільства, а скоріше як данина виконання вимог чинного законодавства.

Зацікавленість суспільства у аудиті повинна знаходити своє відображення через структуру замовлень на аудиторські послуги. За даними звітності у 2006 році аудит складав 46.7% загального обсягу замовлень, у 2008 році – 50.9%. При цьому вартість аудиту у 2006 році склала 291 439.0 грн, а у 2008 р.- 417 697,2. Таким чином різниця у вартості – 235 258.2 грн, а у відсотках лише 2.0%

Значить суттєво виросла лише вартість аудиту а не кількість замовлень. Тобто десь половина замовників зацікавлені у аудиті фінансової звітності. Але ж є ще і інша половина замовників, для якої аудит фінансової звітності, судячи по всьому, не цікавий та не потрібний.

До речі, замовлення на аудит та на огляд фінансової звітності дещо диференціюються за галузевими та регіональними ознаками. Так, в цілому по країні, замовлення на аудит (огляд) складають : державні підприємства – 2.73%; комунальні підприємства – 0.94%, ВАТ – 14.9%; промислові підприємства – 20.36%; Будівництво – 2.11%; сільське господарство – 1.81%; торгівля та сфера послуг – 6.9%; учасники ринку фінансових послуг – 5.73%. З наведених даних виходить, що Державу та громадські общини (муніципальну владу практично не цікавить фінансова звітність практично не цікавлять результати діяльності підприємств їхньої власності. Висока частка ВАТ зрозуміла – це вимога законодавства. Дивує низький рівень замовлень у будівництві, де останніми роками набуло поширення шахрайство та викривлення звітності, і де, за теорією, суспільство зацікавлено у незалежній аудиторській перевірці. Але, як бачимо, життя далеке від теорії.

З огляду на регіональну структуру замовлень на аудит та огляд, найбільш зацікавлені у звітності державних підприємств у Львівському регіоні (15.48%); найменше у Чернігівському (0.44%) та у Закарпатському ( 0,0%); у звітності комунальних підприємств – у Хмельницькій області ( 3.84%) та у Криму (2.43%), найменше у Вінницькій області (0.17%) та у Чернівецькій (0.0%); аудит звітності ВАТ має найбільший попит у Житомирській області ( 27.21%) та у Черкаському та Хмельницькому регіонах (відповідно 24.75% та 29,34%)., а найменший попит на ці послуги на Харківщині ( 6.02%); серед промислових замовників лідирують Хмельниччина (36.34%) та знову Черкащина (29.33%); серед будівників цікавляться та замовляють аудит фінансової звітності більше за всіх у Севастополі (

6.75%) та у Закарпатті (4.95%), найменше у Кіровограді (0.99%) та у Вінниці (0.72%); найбільше замовників з сільськогосподарської сфери у таких регіонах, як Крим (5.21%) та Херсонська область (4.86); замовники з сфери торгівлі (послуг) найбільше зацікавлені у аудиті фінансової звітності у Волинській області (18.01%) та на Житомирщині (14.86%); незалежною аудиторською думкою щодо фінансової звітності учасників ринку фінансових послуг найбільше цікавляться у Дніпропетровській області ( 10.26%) та Волинській області (4.53%), а найменше – у Рівненській ( 0.14%) та Житомирській (0.25%) областях. Таким чином, практично «випадають» з кола зацікавлених в аудиті чи огляді такі «капіталоємкі» регіони, як Київський, Одеський, Донецький.

**Питання 3. Для кого ж тоді працюють українські аудитори?** Аналіз замовлень на аудиторські послуг свідчить, що більшість замовлень здійснюється за ініціативою вищого управлінського персоналу. З середньо річної кількості замовлень ( за виключенням обов'язкового аудиту), що складає трохи більше 70 000 в цілому по Україні, 99.7% - замовлення керівництва; 0,013% - замовлення акціонерів; 0.017% - замовлення за рішеннями наглядових органів або державних регуляторних органів (або за рішенням суду). Тобто ці цифрами взагалі можна не брати до уваги. З точки зору інтересів, то з канонічних зацікавлених сторін в Україні в замовниками та користувачами аудиторських висновків чи послуг виступають лише дві групи: менеджмент та держава. Авторські дослідження інтересів менеджменту, проведені у 2007-2009 рр. вказують, що в середньому, головна мета замовлення аудиту – попередження економічних санкцій з боку фіскальних перевіряючих. На другому місці – виявлення фактів шахрайства персоналу управління.

Існує та поступово поширюється в середовищі управлінців думка, щодо відсутності прагматичної цінності у аудиторському висновку. І дійсно, про що може вказати менеджменту фраза аудитора, що перевірена ним звітність «в усіх суттєвих аспектах відповідає (або не відповідає) прийнятій концептуальній основі її подання та розкриття»? Серед російського менеджменту поширюється думка про доцільність вимог до аудиторів щодо підтвердження «реальності значень» показників фінансових коефіцієнтів, розрахованих по даним звітності, що перевірена. Таким

чином виникає невдоволення результатами аудиту а звіди – неприйняття самої місії аудиту у суспільстві.

**Питання 4. Чи можна довіряти результатам аудиту?**

Гучні скандали з викривленням звітності та розпадом фінансових пірамід на заході чітко вказують на безрезультатність аудиту для інвесторів та суспільства в цілому. Недалеко від західних колег пішли і українські аудиторі. Так всі вітчизняні збанкрутілі банки, або інші фінансові інститути, що відмовили своїм вкладникам у поверненні коштів, всі вони пройшли обов'язковий аудит фінансової звітності у вітчизняних аудиторів. Аналіз аудиторських висновків, що здаються до ДКЦПФРУ свідчить, що аудиторі практично не виказують професійної думки по змісту нотаток до звітності, про застосування принципу безперервності діяльності емітента звітності, про реальність планів чи програм.

Слід розуміти, що в умовах кримінальної економіки та корупційності відносин у сфері бізнесу, потенційні користувачі аудиторських висновків очікують від аудитора певних гарантій стосовно їхньої власності, якою керує емітент звітності, яка перевірялась аудиторами. КРУ або Рахункова палата зазвичай лише констатують або неефективність управління або факти шахрайства з боку персоналу. В цьому випадку аудитор, як певна альтернатива державному контролю, повинен попереджати користувача його висновком, сигналізувати про потенційні ризики або негаразди з його (користувача) власністю, переданою в управління.

Згідно з міжнародними стандартами аудиторі надають відповідний рівень впевненості користувачам. Як розуміти тоді «високий але не абсолютний рівень впевненості»? Або «негативну впевненість», або завдання з «обґрунтованої впевненості», або «обмеженої впевненості»? Вітчизняний користувач не звик роздумувати на грою слів чи читати між рядків, йому потрібна чітка конкретика – чи можна довіряти звітності, чи ні. І тут міжнародна професійна термінологія аудиту грає з останнім злий жарт.

**Питання 5. А чи існує реальний ринок аудиторських послуг в Україні?** Ринок, це сукупність відносин між суб'єктами з приводу руху товарів чи послуг та грошей, як еквівалента. Ці відносини базуються на взаємній згоді, еквівалентності та конкуренції. За класичним визначенням, ринок має ряд функцій: інформаційну (поширює інформацію про наявність пропозиції, її кількості та вартості);

посередницьку (зведення покупців та продавців); ціноутворюючу (врівноважує попит та пропозицію); регулюючу (корегує попит та пропозицію через ціноутворення); стимулюючу (стимулює пропозицію). А чи притаманні ці функції сфері аудиторських послуг? Якщо більше половини послуг носять обов'язковий характер (тобто не є результатом вибору) – то це вже не ринкові відносини. Інформації про наявність аудиторських послуг, їхню кількість, у вільному обігу практично не має. Посередницька функція в аудиті також слабо виражена. Що цікаво, що носії пропозиції часто-густо самі ж пропонують своїх колег замовників. Інколи посередником виступає або територіальне відділення САУ або безпосередньо з АПУ. Щодо ціноутворення то воно поки що взагалі не відповідає рівню результату а у рази нижче. В Україні конкуренційний чинник має виключно вектор зниження, маючи на меті закріплення суб'єкта аудиту на професійному ринку. Як висновок – сфера аудиторських послуг в країні ще не має реальних обрисів ринку.

За нашою думкою, український аудит все ж еволюціонує ніж активно, революційно прогресує у вітчизняному бізнес середовищі. Причин цьому декілька, доречі і суб'єктивних. Проте головна з них – відсутність реального попиту на аудиторські послуги, як з боку суспільства, так і з боку бізнесу та держави. В основі цієї ситуації реально лежить відсутність широкого суспільного прошарку – прошарку власників. З суттєвих, на наш погляд, негативних чинників, слід виокремити відсутність відповідальних за професію. На сьогодні ні держава, ні громадські професійні організації, ні ведучи (за розміром доходу) аудиторські фірми не бажають інвестувати кошти в професійний аудит, а рівно – відсутній реальний регулятор аудиту, що впливає на цей ринок.

Якщо наш висновок вірний, то майбутнє українського аудиту – у еволюційному поширенню професійної діяльності на сфері бізнесу, наближені до бухгалтерського обліку або до обліку, як управлінської функції. Це, перш за все, будь який галузевий менеджмент, оцінка вартості активів чи бізнесу, злиття або поглинання суб'єктів господарювання тощо. Цілком можливе поширення аудиту на діяльність органів державного управління всіх рівнів, учасників ринку фінансових послуг, на певний сегмент фізичних осіб (перш за все на позичальників).

Чи добре це, чи погано для українського аудиту – покаже виключно час.