

РОЗДІЛ 4. МІЖНАРОДНИЙ ТА НАЦІОНАЛЬНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ, ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ АУДИТУ

УДК 657

О.Ю. Редько, д-р. екон. наук

Національна академія статистики, обліку і аудиту, м. Київ, Україна

ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО АУДИТУ. МІФИ ТА РЕАЛ

А.Ю. Редько, д-р. екон. наук

Национальная академия статистики, учета и аудита, г. Киев, Украина

ІНСТИТУАЛІЗАЦІЯ УКРАЇНСЬКОГО АУДИТУ: МІФИ І РЕАЛ

O.Y. Red'ko, Doctor of Economics, Academic

The National Academy of Statistics, Accountancy and Auditing, Kyiv, Ukraine

INSTITUTIONALIZATION OF UKRAINIAN AUDIT. MYTHS AND REAL

У статті критично розглядається теза щодо інституалізації українського аудиту. Екстраполюються ознаки інституції з погляду теорії «неоінституціалізму» на практику вітчизняного професійного аудиту. Виокремлюються критичні точки розвитку аудиту в Україні та ставляться завдання для наукового забезпечення розвитку професійного аудиту в країні.

Ключові слова: аудит, інституалізація, професійний аудит.

В статье критически рассматривается тезис относительно институализации украинского аудита. Экстраполируются признаки институции с точки зрения теории «неоинституциализма» на практику отечественного профессионального аудита. Выделяются критические точки развития аудита в Украине и ставятся задания для научного обеспечения развития профессионального аудита в стране.

Ключевые слова: аудит, институализация, профессиональный аудит.

This paper critically examines the thesis of institutionalizing Ukrainian audit. Extrapolated signs institution in terms of the neoinstitutional theory at national professional practice audit. Distinguished the critical points of the audit in Ukraine and tasks for scientific support professional audit's development in the country.

Keywords: Audit, institutionalization, professional audit

Постановка проблеми. Український аудит все ще знаходиться на стадії формування та становлення. Міжнародні виклики глобалізації та капіталізму у стилі «караоке» не торкаються вітчизняного аудиту. Навпаки, існують загрози монополізації аудиторської діяльності, її «одержавлення» та приватизації професійною олігополією. На жаль, вчене співтовариство дуже далеко відійшло від проблем теорії та практики вітчизняного аудиту. Тому слід виокремити актуальні питання створення дійсно інституту українського аудиту на ґрунтовній наковій основі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Сучасна інституційна парадигма, засновниками якої постали Т. Веблен, Д. Коммонс, У. Мітчелл [1; 2], спонукає до глибокого осмислення реальних процесів функціонування економічних систем через призму пов'язаних з ними соціальних, культурних, політичних, правових та економічних відносин. Та лише в роботі В.В. Панкова проведено інституційний аналіз і теоретичне обґрунтування формування інститутів обліку та аудиту як важливих інструментів ринкової інфраструктури на теренах Російської Федерації [3], та зроблений аналіз ознак інституційності бухгалтерського обліку в Україні В.М. Жуком [4]. Проте все ще відкритим залишається питання щодо впливу процесів глобалізації на становлення інституту незалежного аудиту в Україні.

Мета статті – осмислення та також визначення специфіки інституційного оформлення професійного незалежного аудиту в Україні як важливої складової ринкової інфраструктури.

Виклад основного матеріалу. У світі дійсно є усі ознаки глобалізації. Існують антагонізми між Півднем та Північчю, інтернаціоналізується розподіл та використання трудових

та інших ресурсів. Міжнародні принципи превалюють над національними методиками. Для закріплення цих та інших тенденцій з'являються різні новітні теорії, які намагаються якимось чином пояснити чи обґрунтувати явища глобалізації. Одна з них – теорія інституціоналізму та неінституціоналізму. Виокремлюються певні професійні, соціальні та функціональні структури, які отримують назву інститутів. Що це дає науці або практиці? На нашу думку – нічого. Розуміння того, що, наприклад, мафія – це певний інститут, аж ніяк не впливає на необхідність або на зміну методів боротьби з нею. Спроба інституалізації системи бухгалтерського обліку з боку ІФАС практично не змогла протидіяти економічній та інформаційній кризі та не змогла запобігти колосальному падінню довіри до фінансової звітності та бухгалтерській професії у західному суспільстві. Так би мовити «інститут шахрайства» переміг «інститут бухобліку». Нині актуалізується науковий шум навколо аудиту, який намагаються втиснути в поняття «інститут». Не сперечаючись щодо причин або доцільності таких підходів, розглянемо, а чи є зокрема український аудит дійсно певною інституцією. У своїй монографії [4] В.М. Жук досить ґрунтовно дослідив ознаки інституту, виокремивши 5 його складових: неформальна (звички, стереотипи, ментальність), формальна (Закони, "правила гри"), організаційна (фірми, професійні об'єднання), державна (уряд, галузеві міністерства, відомства), наддержавна (міжнародні об'єднання, ОО, Євросоюз). В.Д. Якубенко зупинився на 4-х складових [5], а саме:

- 1) *соціологічна* – інститут завжди розглядається як результат соціалізації, суспільного визнання з виведенням мікроявищ та процесів на макрорівень;
- 2) *правова* – інститут пов'язується з організаційним та правовим оформленням забезпечених легітимністю явищ;
- 3) *економічна* – інститут розглядається як певна сфера, межі існування та підґрунтя отримання специфікованих форм доходу;
- 4) *соціопсихологічна* – будь-який інститут з усією соціальною наповненістю не позбавлений природних, психобіологічних засад, що сприяють адаптації інститутів до зміни середовища.

Реально інститут реалізується через законодавчу легалізацію правил та норм професійної діяльності; державне та суспільне визнання результатів його діяльності; добровільне дотримання професійних етичних норм всіма членами інституту. Спробуємо екстраполювати ці ознаки на український аудит.

Перше. Українська ментальність (звички, стереотипи) сприймає аудит лише як форму контролю, який на відміну від державного не несе в собі каральної функції. Рівень довіри до результатів аудиту вкрай низький. Це обумовлено нерозумінням суспільством принципу професійної незалежності на тлі оплати послуг аудитора керівництвом об'єкта перевірки. Опитування вищого управлінського персоналу, проведені автором у 2002-2006 рр., свідчать, що незалежний професійний аудит в очах керівників не асоціюється взагалі з інституцією, а вбачається як ревізія на госпрозрахунку.

Друге. Аудит легалізований близько 20 років тому. Суспільство звикло до цього терміна і почало його застосовувати замість терміна «контроль». Про це свідчить безліч «аудитів» – від «електроаудиту» та «аудиту якості» до «комплаєнс-аудиту».

Третє. Форма доходу нічим не відрізняється від доходу від надання послуг. З огляду на специфіку діяльності, аудит часто асоціюється з консалтингом або кризовим менеджментом, особливо це стосується внутрішнього аудиту.

Четверте. Вітчизняний аудит поки що не в змозі адаптуватися до змін у економічному середовищі. При аудиті фінансової звітності аудитор майстерно оминають висловлювання про безперервність функціонування об'єкта перевірки. Про це свідчать факти хоча б того, що всі проблемні або збанкрутілі банки мали позитивний або умовно-позитивний аудиторський висновок.

Таким чином, ми не можемо поки що визнати українській аудит як певну інституцію, хоча деякі ознаки такої він має. В чому ж проблема?

По-перше, у відсутності попиту суспільства на аудиторські послуги. На сьогодні головними користувачами аудиторського висновку та його закритої частини – аудиторського звіту (листа до менеджменту) є не пересічний акціонер (як на Заході), а в першу чергу керівництво об'єкта перевірки (насамперед головний бухгалтер), потім – мажоритарний власник, потім – державні органи виконавчої влади та державні фіскальні органи. Пересічний акціонер або просто громадянин не відчуває потреби у прозорій фінансовій звітності господарських товариств, у оцінці екологічних наслідків діяльності суб'єкта господарювання. В суспільстві, не без підстав, немає довіри нікому, у тому числі й аудиторам. А в умовах тотальної корумпованості та кримінальності економічних відносин у країні, відсутності незалежної судової системи, чесність та об'єктивність аудитора впадають у суперечність з практикою суспільного життя. Трансцендентальність українського аудиту в намаганні якимось чином поєднати правду з конфіденційністю, з одного боку, та повна економічна залежність від лояльності замовника до аудиторської фірми з другого, зводять нанівець усі задекларовані принципи незалежного аудиту. Практично, зовнішній аудит в Україні дуже швидко перетворюється у аудит внутрішній, що обслуговує конкретні корпоративні інтереси системного замовника.

По-друге, глобалізація приходить в Україну зовні, перш за все через нав'язування різних стандартів та правил від міжнародних організацій. Але підстав для прагматики застосування таких стандартів у країні поки що не існує, хоча б з огляду на відсутність ринкових умов. Типовий приклад – діяльність Національної комісії з регулювання ринку цінних паперів та фондового ринку. Може хтось і бачив такий ринок в Україні, але Комісія вже запроваджує міжнародні стандарти фінансової звітності, яку незрозуміло яким чином повинен підтвердити незалежний аудитор. На сьогодні існує парадокс в аудиторській практиці, коли аудитори підтверджують звітність начебто складену за МСФЗ, хоча вона реально складена за П(С)БО, це розуміють в Комісії. Тобто бажання «бути глобалізованим» або «бути такими як там, на Заході» превалює над здоровим глуздом. Це наслідок синдрому містечковості. Але ж і сама аудиторська спільнота (тобто інститут аудиту) аж ніяким чином на це не реагує, а намагається пристосуватися не до змін у суспільстві (яких не бачить), а до бажань державного регулятора (або реального замовника обов'язкового аудиту звітності).

Обмеження обсягу статті не дозволяють більш ширше висвітлити ці та інші проблеми інституалізації українського аудиту. Тому зосередимося на визначенні актуальних проблем теорії та практики незалежного аудиту в Україні.

На нашу думку, сьогодні вітчизняний аудит страждає від невирішеності двох проблем:

1. Невизначеності замовника аудиторських послуг.
2. Наукового забезпечення аудиторської практики.

У країні на будь-якому рівні – від держави до пересічного практикуючого аудитора, відсутня визначеність щодо чийх інтересів працює аудитор. Зазвичай виокремлюють такі групи користувачів результатами аудиту: акціонери (власники), менеджмент, держава, інвестори, кредитори, профспілки, суспільство. В Україні аудиторам більш менш зрозумілі інтереси менеджменту та держави. А от щодо інтересів інших користувачів – повна невизначеність. Невизначеність інтересів замовника породжує загадковий аудиторський висновок щодо того, чи перевірена фінансова звітність «в усіх суттєвих аспектах відповідає прийнятій концептуальній основі її подання та розкриття». При цьому ніхто з користувачів не знає, що то за концептуальна основа та що є суттєвими (та для кого) аспектами. В цьому сенсі вітчизняна наука заборгувала суспільству з визначен-

ням прагматичної місії сучасного незалежного аудиту. І не дивно, що користувач не може на підставі такого висновку прийняти будь-яке розумне управлінське рішення.

На наш погляд, актуальним є проведення наукових досліджень інформаційних потреб користувачів аудиторського висновку в контексті прагматики управлінських рішень.

Шкутильгає і наукове забезпечення аудиторської практики. З огляду на значну кількість дисертацій з обліку та аудиту, до цього дня немає обґрунтованої відповіді на такі важливі питання:

- Що є критеріями достатності та відповідності доказової бази аудиторського судження?
- З чого починається (закінчується) суттєва невідповідність даних обліку та звітності?
- Як обрати той чи інший вид аудиторського висновку та чи має право на життя відмова від висновку?
- Які критерії ефективності внутрішнього контролю (аудиту), системи бухобліку та управління в цілому?
- За якими критеріями обирати масштаб аудиторської вибірки?
- Що є предметом виключно особистого професійного судження людини-аудитора, а де слід використовувати виключно фактографічну інформацію?
- Що є метою перевірки: зменшення інформаційної невизначеності замовника аудиту? Надання впевненості (в чому, до речі?) замовникові?
- Що робити з виявленими фактами шахрайства та обману з боку власників та менеджменту?
- Що є інтересом суспільства до об'єкта аудиторської перевірки?
- Де межі конфіденційності та щодо яких фактів чи показників?
- Яка ступінь публічності аудиторського висновку та його інформаційності?
- Яка роль професійних організацій у відповідальності за професію? Як організувати громадський нагляд за аудиторською діяльністю?

Ми окреслили лише незначне коло питань, навіть не торкнувшись практики вибору набору методів та процедур перевірки залежно від мети аудиту, проблеми визначення якості аудиторських послуг та ін.

Висновок. На нашу думку, ще рано визначати український аудит як інституцію. Не склався ринок аудиторських послуг. Йде процес його монополізації та певного одержавлення. Вітчизняній ученій спільноті вкрай необхідно повернутися обличчям до проблем аудиторської практики, хоча б через адаптацію вимог стандартів ІФАС до вітчизняних умов ведення бізнесу, ментальності суспільства та політики держави у сфері економіки. Якнайшвидше вирішення актуальних проблем аудиту надасть змогу позиціонувати останній як суспільний інститут, що і буде певним чином відповідати викликам процесів глобалізації.

Список використаних джерел

1. Веблен Т. Теория праздного класса: экономическое исследование об институтах: Пер. с англ. / Т. Веблен. – М.: Прогресс, 1984. – 368с.
2. Веблен Т. Почему экономическая наука не стала эволюционной дисциплиной? / Т. Веблен // Истоки: из опыта изучения экономики как структуры и процесса. – М.: ГУ ВШЭ, 2006. – 533с.
3. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: [учебное пособие] / В.В. Панков. – М.: «ИнформБюро», 2011. – 168с.
4. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки. Монографія. / В.М.Жук.-К.: НІНЦ ІАЕ, 2009.-648с.
5. Якубенко В.Д. Базисні інститути у трансформаційній економіці: [монографія] / В.Д. Якубенко. – К.: КНЕУ, 2004. – 252с.