***Пушкар М. С.,*** *д. е. н., професор,*
*Тернопільський національний економічний університет*

# ПЕРСПЕКТИВИ ТРАНСФОРМАЦІЇ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Дослідження перспектив розвитку аудиту, як науки, вимагає осмислення аудиторської діяльності за певний історичний період, оскільки між наукою і практикою існує діалектичний зв'язок, який визначає майбутнє науки та її трансформацію в економічній системі держави.

Двадцятирічний ювілей аудиторської діяльності в Україні дає достатній матеріал для того, щоб можна було зробити висновок щодо процесу трансформації науки і практики на етапі становлення та набуття аудитором ми статусу зрілого елемента інституційної економіки.

За минулий період аудит підтвердив свою роль арбітра між бізнесом та користувачами інформації про його ефективність, що мінімізує можливі загрози втрати капіталу через помилковість рішень, пов’язаних з ризиком прийняття рішень на основі недостовірної фінансової звітності.

На жаль, на першій стадії становлення аудиту акцент було зроблено на формальному аспекті його здійснення – підтвердженні відповідності даних обліку даним фінансової звітності.

Формальний підхід до аудиту мав наслідком те, що керівники підприємств не вбачали великої користі від нього і при укладанні договорів на проведення аудиту обмежували час на виконання робіт до мінімально можливого (на малих підприємствах 1-3 дні, на середніх 5-7 днів, а на великих до 15-20 днів) за мінімальною оплатою за роботу, що мало шкідливі наслідки для існування аудиторських фірм і бізнесу. Аудиторські фірми ставали дедалі біднішими, а бізнес – індиферентним до висновків аудиторів, оскільки їхній стандартний зміст практично не містив корисної інформації для розвитку бізнесу. Такий стан речей не став об’єктом вивчення Аудиторською палатою України, яка зайняла пасивну позицію і не втручалася в процес розвитку науки і практики. АПУ більше дбала про своє фінансове благополуччя через уведення в практику роботи щорічного підвищення кваліфікації аудиторів. Без

належної творчої роботи було прийнято рішення замінити національні положення з аудиту на міжнародні стандарти, що призвело до колізії, коли облікова система ґрунтувалася на національних стандартах, в той час, як аудит здійснювався за міжнародними, що підірвало довіру суспільства до вітчизняного аудиту. Унаслідок такої політики АПУ ринок аудиторських послуг зайняли аудитори міжнародних організацій всупереч закону про аудиторську діяльність, яким передбачено, що іноземні спеціалісти не повинні працювати на українському ринку. Не дивно, що в Україні зареєстровано трохи більше 7 тис. осіб, які надавали аудиторські послуги, а в Росії майже 40 тис. (за населенням Україна має 45,5 млн., а Росія – 143 млн.), банківський сектор і великі підприємства майже повністю підпадають під вплив «великої четвірки», які заробляють левову частину доходу і прибутків від аудиторської діяльності в Україні.

Про вітчизняний аудит дає уяву така інформація: за 2011 р. чинний сертифікат аудитора мали 3129 осіб, функціонувало 1342 аудиторські фірми і 520 аудиторів – підприємців, загальний річний обсяг наданих послуг склав 1,2 млрд. грн. (середній обсяг доходу на одну фірму – 700 тис. грн.). Ці дані опубліковані у звіті АПУ до Кабінету міністрів України.

За видами послуг найбільшу питому вагу займали роботи з надання впевненості (670 млн. грн.. або 53,3 %), супутні послуги – 113 млн. грн., або 9%), інші професійні послуги (470 млн. грн., або понад 37 %), при цьому частка обов'язкового аудиту в загальному обсязі завдань з надання впевненості в окремих областях становить від 70% до 87%.

Симптоматичним є факт, що незважаючи на щорічне підвищення кваліфікації аудиторів, якість аудиторської роботи досить низька. Так із перевірених 212 аудиторських фірм у 2011 р. лише 112 з них пройшли перевірку на якість (близько 54%), 90 – не пройшли (42%) і 10 не пройшли повторну перевірку (більше 4%). Отже, рівень знань аудиторів можна оцінити як незадовільний, що свідчить про неефективність щорічного підвищення кваліфікації (вчать формально; з року в рік дають одні й ті самі знання; додаткових знань із консалтингу та інших сфер діяльності управлінського апарату не дають, що й звужує ринок послуг і обмежує інтелектуальну діяльність аудитора).

Про низьку ефективність роботи аудиторських фірм дають уяву такі дані: із 1792 фірм річний дохід понад 10 млн. грн.. мали лише 8, від 1 до 10 млн. – 107, від 500 тис. до 1 млн. – 162, а 167 фірм дохід у звітах взагалі не зазначили (видно через його відсутність).

Можна без перебільшення сказати, що ринку аудиторських послуг в Україні практично немає, а відповідальність за його жалюгідний стан лягає на АПУ, оскільки цей орган не займається роз'ясненням його ролі в суспільстві і не лобіює інтереси працівників аудиту серед бізнесових структур, не вміє довести цінність аудиту для менеджменту підприємств та свідчить про невисокий інтелектуальний рівень представників, які призвані управляти цією інституцією.

Така ситуація склалася протягом двох десятиліть існування аудиту за законом України про аудиторську діяльність.

Що ж слід робити для подолання кризового стану з аудитом в нашій державі?

Перш за все потрібно виявити об'єктивні та суб'єктивні причини, що породили проблеми аудиту, хоча взаємозв'язок об'єктивних і суб'єктивних явищ нерозривний і лише умовно можна їх поділити.

До об'єктивних причин можна віднести низький рівень облікової системи в державі, яка слідом за ним спричинила адекватно низький рівень аудиту. Прийнятий закон про аудиторську діяльність у 1993 р. повністю зорієнтований на підтвердження лише однієї підсистеми, яка була сформована понад 500 років тому і генерує інформацію про минулі події, зафіксовані у фінансовій звітності.

Менеджери з презирством відносяться до такої інформації, оскільки вона майже не впливає на їхню роботу через запізнення в часі. Підтвердження показників фінансової звітності аудитором для них є неактуальним і їм важко збагнути чому потрібно за це платити, адже час пройшов, фінансові результати визначено, звіти здано. Якщо є помилка у звітності, то її рано чи пізно виявляють і виправляють. Що ж цінного привніс аудитор? Стає очевидним, що впевненості керівнику підприємства надає не підтвердження цифр у звітності, а зовсім інше. Це інше називають ефективністю діяльності – виявлення невикористаних резервів виробництва,

проблеми постачання і збуту, формування витрат і доходів, тенденції на ринку, інновації, знання персоналу, тенденції у використанні потенціалу підприємства тощо.

В цих умовах центр уваги аудитора повинен зміщуватися з підтвердження цифр у звітності на те, яким чином і які фактори вплинули на показники діяльності підприємства. Керівникам підприємств потребують порад і рекомендацій про те, яким чином зробити бізнес успішним, де помилки, прорахунки і як їх виявити при аналізі та мінімізувати втрати.

Це означає, що потрібно мати інформацію в реальному часі, що можна організувати лише у підсистемі управлінського обліку. Такої інформації вимагають менеджери нижчого рівня управління, яка показує формування собівартості продукції на основі норм витрат ресурсів, визначення слабких місць у роботі, аналізу техніко-економічних показників роботи, успішності бізнес-процесів. Для цього аудитору необхідні знання не стільки стандартного фінансового обліку, скільки нових методів генерування інформації.

З іншої сторони, у системі обліку значне місце посідає підсистема стратегічного обліку, оскільки підприємство не може бути конкурентоздатним, якщо відсутня стратегічна інформація і показники моніторингу про зміни у внутрішньому і зовнішньому середовищах. Стратегічний облік визначає мету підприємства, нові методи генерування інформації, необхідної для оцінки та аналізу своєї роботи та конкурентів, прогнозування перспектив розвитку та ділової активності.

Вимога щодо становлення та набуття статусу офіційної підсистеми обліку та права на її існування у загальній системі обліку носить назву стратегічної, яку називають має під собою реальне підґрунтя. Роботодавець здійснює свою місію у важких економічних умовах (конкуренція; турбулентність середовища; швидкі та непередбачувані зміни коню’ктури ринку; мінливість попиту на продукцію; демографічні зрушення тощо), що свідчить про одне - необхідність пристосування до змін на основі розвитку нових технологій у всіх сферах життєдіяльності бізнесу.

Система управління в цих умовах вимагає раціональних дій від менеджерів на основі достатньо потужного потоку інформації у таких сферах, як:

- прогнозування і розробка стратегічних рішень;
- структурування проблем та методів їх вирішення;
- розробка тактичних рішень на основі стратегії;
- календарне планування та операційні рішення;
- коригування діяльності роботи персоналу з використанням своєчасної інформації про відхилення у господарській діяльності.

Дотримання наведених напрямів роботи a priori сприяє процесу адаптації до змінюваного середовища, отримання конкурентних переваг та досягнення довгострокового існування підприємства.

Слідом за удосконаленням системи обліку (ця система дає для інших систем інформацію і визначає зміст їхньої роботи) настає черга удосконалення аудиту, як науки і практики.

Якщо це твердження справедливе і його неможливо заперечити, то звідси випливає висновок про те, що аудит мусить впливати на систему обліку в напрямі поліпшення її структури (виділення підсистем), формування теорії, методології, методів пізнання економічної діяльності через отримання адекватної інформації, вирішення технологічних проблем (збір фактів для окремих підсистем обліку та методів їх обробки, отримання інформації для персоналу із врахуванням індивідуальних потреб, скорочення строків подання інформації та ін.), створення сучасного словника мови наук про облік, контроль, ревізію, аудит, аналіз, фінанси, стратегію, інформацію тощо.

На основі оновленої облікової науки аудит зможе інтелектуально змінитися за рахунок дослідження проблем управлінського і стратегічного обліку та надання консалтингових послуг, що, в свою чергу, мусить бути пов’язано не лише з оформленням стандартного аудиторського висновку щодо фінансової звітності, а й складанням розгорнутого конфіденційного звіту про ефективність роботи підприємства та управлінського апарату за певний період виконання аудитором завдань з оцінкою безпечності діяльності бізнесу мінімум на один рік.

В найближчій перспективі активізується робота аудиторів із надання послуг з оцінки зон ризику в бізнесі, аналізу корпоративної відповідальності, функціонального, екологічного, маркетингового, організаційного, управлінського, кадрового,

правового, програмного, системно-орієнтованого, технологічного, соціального та інших видів аудиту.

Такі зрушення в роботі аудитора вимагають докорінної зміни парадигми підготовки фахівців з орієнтацією на універсальний тип мислення в галузі економічного контролю.

Аудитор повинен знати не лише фінансовий облік, як це розуміють зараз, а й різні види аналізу, стратегічне планування, облік та аналіз, управління якістю, менеджмент (організаційні структури, функції, завдання, мета, місія), філософію пізнання, бізнес-процеси, управління витратами, процеси господарської діяльності, контролінг, управління змінами, управління складністю, ризикологію, правознавство, інформатику, системологія, синергетику, економіко-математичні методи дослідження, наукознавство та інші науки. Зазначений набір знань далеко не повний і диктується тим, що аудитор, як лікар, встановлює діагноз здоров'я підприємства і рекомендує адекватні ліки від хвороб. Аудитор – не бухгалтер, а мислитель, який формує судження про підприємство з урахуванням найрізноманітніших факторів впливу на його діяльність та реакцію на збої у роботі персоналу.

Отже, аудитора необхідно готувати у навчальних закладах економічного профілю за окремою спеціальністю, можливо як менеджера з контролю, подібно до того, як готують менеджерів інших профілів.

Сподіваємося на те, що дискусія на цю тему буде корисною для розвитку аудиту в Україні та підготовки фахівця особливого роду, який може вплинути на підвищення ефективності бізнесу, а не клерка, що бездумно підтверджує тотожність цифр у гросбухах та фінансовій звітності для чого інтелекту не потрібно.

Проблема трансформації аудиту і його наближення до реальних запитів практики є актуальним завданням на найближчі десять - двадцять років і основна роль у цьому процесі належить науковому співтовариству.