

аудиторів керівником, обов'язком якого є консолідація результатів дослідження різних аудиторів. Керівник аудиторської групи повинен мати досконалі знання в галузі методології фінансового контролю, методики економічних досліджень даного суб'єкта господарювання, уміти синтезувати висновки інших аудиторів. Тому узагальнення робиться в одному консолідованому висновку та передається замовнику.

Запровадження консолідованого аудиту дозволяє всебічно досліджувати діяльність суб'єктів підприємництва, виявляти недоліки, вживати необхідні заходи до попередження виникнення негативних явищ у господарських процесах. Для проведення консолідованого аудиту аудиторські фірми повинні мати фахівців галузевої економічної спрямованості, що володіють необхідними знаннями аудиторській діяльності. Підготовку консолідованих аудиторів повинна забезпечити Аудиторська Палата України.

Отже, проведення консолідованого аудиту діяльності суб'єктів господарювання сприятиме наданню зацікавленим користувачам достовірної інформації, а також подальшому розвитку аудиторської професії, вдосконаленню контролю якості аудиторських послуг.

*Хомин П. Я., д. е. н., професор
Тернопільський національний економічний університет
Мельник В. В., к. е. н., доцент
Черкаський державний технологічний університет*

АУДИТ: НЕЮВІЛЕЙНІ ЗАУВАГИ

Не буде перебільшенням сказати, що теорії аудиту немає, а замість неї публікуються або копії міжнародних стандартів, або ж міфоманські вправляння, коли автор, наче флюгер, під подувом вітру, спочатку виспіває дифірамби, стверджуючи, що “український аудит став невід’ємним супутником ефективного функціонування економіки підприємств. Він виступає необхідною умовою, забезпечує розвиток ринкових відносин, які, у свою чергу, сприяють стабілізації і росту вітчизняної економіки. Зі

становленням ринку аудит набуває все більшого значення і відіграє важливу роль у системі управління діяльністю господарюючих суб'єктів”¹.

А добившись усіх регалій, зокрема “председателя ... территориального отделения Союза аудиторів України, сертифицированного аудитора” etc², та удостоївшись “знака отличия Всеукраинской профессиональной общественной организации “Союз аудиторів України” за содействие в развитие аудиторской деятельности в Украине” [1, с. 51], починає “мислити в протилежному напрямку”, проголошуючи: “Запровадження МСА ... ми вважаємо стратегічною помилкою” [1, с. 52].

Вочевидь після переміни мислення з west на east спала полуда з очей і вдалось розгледіти, що “аудит ніколи не був наукою і цього не слід доводити”, а “жоден з професіоналів аудиторів не сказав нічого нового ... Вони переписують один у одного погані переклади західного аудиту”, відтак “аудит, якого так вимагають здійснювати в обов'язковому порядку певні аудиторські кола (комерційні структури, заробітчани) сьогодні нікому не потрібен”, тим більш, що “аудит за американським сценарієм можуть проводити кухари і футболісти, водії та артисти” [2, с. 57, 66, 71], подібно до персонажу з відомої байки І. Крилова “в ослепленьи бранит науку и ... все научные труды, не ведая, что он вкушает их плоды”.

Адже до того з пієтетом висловлювався про “попередників серед західних та російських авторів від Е. Аренса до Я. Соколова” включно та відзначаючи “серед українських авторів” низку вчених, доробку яких автор цих тез заперечувати не буде.

Правда, заодно він підкреслив: “Один з очевидних проявів недооцінки аудиту – недостатня увага до розробки його проблем з боку вчених і практиків. Нерозвинутою є відповідна наукова база, практично відсутній науково-дослідницький матеріал і проблемні науково-практичні розробки, дуже мало цікавої літератури з питань організації аудиту ...”

¹ Текст у лапках запозичений із опублікованих матеріалів. Але, зважаючи на те, що деякі автори схильні до пересмикування підмінюючи наукову дискусію ригористичним моралізаторством, їхніх імен воліємо не згадувати, тим паче, що не маємо наміру опускатись до з'ясування особистих стосунків.

² Обсяг тез змушує скорочувати цитований текст, а загалом, як пише група учениць професора, “регалий и званий хватило бы для полдюжины ученых современности” [1, с.8].

От тільки після того, щиросердечно признається цитований автор, як: “Ми пройшовши той період, коли ... зазомбовані західними ... радниками та експертами без успіху і по-аматорськи робили спроби впровадити досить спрощену систему обліку та контролю США”, всі потуги це висвітлити звелись до банального напівграмотного переповідання давно і загальновідомого: “... Ревізор – це особлива посадова особа, яка в передбаченій законом формі веде дослідження в господарських справах для встановлення істини; осіб, які вчинили зловживання та з’ясування всіх обставин допущених порушень з метою підготовки документів”, “Аудитор – це зовсім інша фігура в контрольному процесі, його дії не співпадають з ревізорськими”. А головна відмінність виявляється в тому, що “ревізор, як і слідчий, може бути справді об’єктивним під час дослідження доказів у кожній справі”, відносно ж аудитора, “щоб він діяв як слідчий, не може бути навіть мови”.

Ба ні, ще тут “не розглядається методика здійснення аудиту касових, банківських і розрахункових операцій. Це є об’єкти ревізії, а не аудиту”. Тому й не дивно, що на практиці здебільшого маємо ситуацію, що відповідає перефразованій приказці “писар (тобто, аудитор) пише, писар маже так, як йому пан накаже”. Бо якщо перегорнути стоси аудиторських висновків, враження, навіане їхнім змістом мало чим відрізнятиметься від договірною футбольного матчу, зіграного такими ж “незалежними гравцями”.

То чи варто переписувати тезу із зарубіжних видань про незалежність аудиту, яка є чи не найголовнішим постулатом для вітчизняних “теоретиків”? Може все таки визнати, як ствердив у рідкісний момент осяяння один тугодум: “Хотілося як краще, а вийшло як завжди!”.

З іншого боку виглядає парадоксом надмірність надто дистильованої теорії на тлі повної безпорадності авторів публікацій з аудиту, як же його проводити на практиці, аби він не був жалюгідною копією банальної ревізії. Пишуть бо, що це – як кажуть у славній Одесі – дві великі різниці!

А може розгадка цих феноменів-парадоксів у тому, що будь-яке блимання каганця дехто намагається видати за відблиски світила, що висвітлює теорію аудиту, не маючи найменшого уявлення про його практику? Відтак переносять уже й на бухгалтерський облік постулат про суттєвість, мовляв, усе

нормально, коли помилка в межах стількох-то відсотків. Та чогось податківці цього не визнають, а вимагають навіть копійки заокруглювати за правилами статистики, наприклад, для платників єдиного податку.

І щось обходять “теоретики” аудиту, як бути при такій “суттєвості” з балансовим узагальненням. Чи може замість Балансу ф. №1 увести звітну форму “Дисбаланс”? Але як тоді рахувати коефіцієнти, які, попри суперечливість їхніх числових значень, котру аудиторі ніколи не пояснюють, бо воліють її не помічати, подаються як головна аналітика висновків, що затуманює не тільки зір, а й здоровий глузд. Приміром, при очевидній абсурдності Балансу ф. № 1, у якому з року в рік фігурують від’ємні значення власного капіталу, проте аудитор підтверджує достовірність фінансової звітності підприємства.

Чи не тому, що отакі “организаторы аудита ... не имели профессиональной подготовки, были далеки от контрольно-ревизионной практики”, позаяк отирались в конторах, підшиваючи справно в папки чужі акти ревізії трудяг-ревізорів, зрідка подаючи на верхні шаблі ієрархії різні довідки, скомпільовані з цих актів, не маючи щонайменшого уявлення, як же проводиться ревізія. Бо про облік мають “поверхневе” уявлення.

Тому здивування Фе. Фе. Бутинця: “Как такой безграмотностью, нелепостью и непрофессионализмом можно было пользоваться” залишається лише поділяти, правда не тільки стосовно цього, а й щодо таких “перлин”, як “вопрос по вопросам – преодоление разрыва между разработанной научными работниками теорией контроля и вымышленной аудиторской практикой” [3, с. 9].

Та було б несправедливо огульно відкидати певний резон у висловлених заувагах щодо недоліків теорії і практики аудиту, приміром таких: “Коли читаєш рекомендації національних нормативів аудиту, то думаєш, що ... більш, ніж за тридцятилітню наукову та практичну діяльність, такої нісенітниці автор не зустрічав”. Або: “Сьогодні реальна боротьба ведеться за те, хто або чия команда буде здійснювати аудит ... Реформувати слід не

аудит, якого немає, а систему контролю в цілому. ... Не розібралися³ і плутаєте аудит з контролем і ревізією” [2, с. 60, 71].

Як і закиди в заробітчанстві, внаслідок чого аудит є “марним витрачанням коштів підприємств, які можна було б використати на соціальні цілі” і, аби запобігти цьому, можна було би скористатись минулим досвідом, коли клялись: “Обіцяю і клянуся Всемогутнім Богом перед Святим Його Євангелієм і Животворящим Хрестом Господнім виконувати, за моїм переконанням, доручення, які будуть покладені на мене встановленою владою, не робити нічого, що суперечить добрій вірі в торгівлі та промисловості, охороняти інтереси моїх довірителів й інших осіб, а також установ, справи яких будуть мені доручені, і взагалі чесно й сумлінно виконувати всі обов’язки прийнятого мною звання Присяжного рахівника, пам’ятаючи, що я у всьому цьому повинен буду дати відповідь перед законом і перед Богом на страшному суді Його. У підтвердження чого цілую Євангеліє і Хрест Спасителя мого. Амінь. (Для осіб нехристиянського сповідання форма змінювалася відповідно до їхнього віровчення)” [4, с. 285-286].

Але немає певності, що це стане на заваді безпринципним кон’юнктурникам-прилипалам, як-от один із них, що раніше був політвиховником-атеїстом, а тепер виголошує мантри, споминаючи ім’я Господнє все.

Підсумовуючи, можна стверджувати, що проблема теорії аудиту, зважаючи на її складність, наразі не вирішена, аби стосовно неї можна було сказати – тут уже сформовано “систему вірогідних знань про сукупність об’єктів, яка описує, пояснює й передбачає явища ...” [5, с. 65], котрі є його предметом. Адже її теперішній стан радше можна висловити Гегелевим: “Начало – це не чисте ніщо, а таке ніщо з якого повинно утворитись дещо”.

Та це має бути лише спонукальним мотивом для тих науковців, які не зупиняться на досягнутому, отож сподіватимемось, що невдовзі святкуватимемо ювілей в більш оптимістичній аурі, ніж нинішня, і підстав для закидів: “Сьогодні облік і контроль доведені до невротичного стану” [2, с. 80] ні в кого не буде. Певна річ, за умови, коли дослідження окресленої проблеми буде науковим, а не його імітацією з використанням чужих напрацювань, котрі

³ Початок речення містить звертання до “ринкових вчених”, якими автор вважає тих, що отримали наукові ступені після 95-96 рр., мовляв “пізніше розпочався процес збочення – вихваляння закордонного обліку і аудиту” [2, с. 60].

наводяться як цитати в безконечних таблицях, помережаних хрестиками, чи навіть із вирахуваними відсотками згадок тих чи інших дефініцій в авторів ім'ярек, а до власних міркувань у таких публікаціях можна хіба вжити латинське *de nihilo nihil*.

Адже потреба у справжніх аудиторів незаперечна, оскільки бухгалтер так і не став “незалежним суддею адміністрації”, як пропонували класики, і це місце вакантне. Однак залишити все так як є, означає далі імітувати небувалий⁴ ефект аудиторського контролю, виплачуючи таким аніматорам-імітаторам за це немалі гроші. Певні пропозиції з цього приводу нами вже висловлювались, але оскільки вони пройшли повз увагу науковців, є сенс звернути на них увагу ще раз.

Зокрема, вважаємо, що аудиторів можуть бути лише ті спеціалісти, які мають хоча б якийсь практичний досвід, бо без цього розраховувати на якісь пропозиції від “поверхнево” ознайомлених з бухгалтерським обліком осіб, навіть якщо вони належать до ареопагу вершителей долі рядових аудиторів, не доводиться.

Втім, автори не претендують на ексклюзив щодо шляхів вирішення проблеми забезпечення дієвого аудиту, отже вважають, що саме ювілейна конференція, присвячена 20-річчю аудиторської діяльності в Україні, може стати тим поворотним пунктом, який дозволить цього досягти.

Література:

1. Наследие учёного. Т. 1. Франц Францевич Бутинец – Ученый, Лидер, Человек. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. Ред. Л.В.Чижевская – Донецк, 2008. – 208 с.
2. Наследие учёного. Т. 2. Франц Францевич Бутинец – Мудрость слова. Издание к юбилею / Составитель М.О. Козлова, отв. Ред. Л.В.Чижевская – Донецк, 2008. – 144 с.
3. Современный учёт и контроль: подготовка кадров, проблемы и методики. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 396 с.
4. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
5. Словник іншомовних слів. – К.: Гол. Ред.. УРЕ, 1977. – 775 с.

⁴ Саме слово підтверджує, що цього ефекту в нас ніколи не було.