

О. Ю. Редько,*доктор економічних наук, професор,
професор Національного центру обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>*

Тренди змін суспільної привабливості аудиту

У статті піднімаються питання змін основних характеристик незалежного професійного аудиту, які визначають його як необхідний та корисний елемент соціального буття, а отже, мають суттєве значення для суспільства. Зроблена спроба визначити напрями цих змін, проаналізувати їх причини та наслідки як для суспільства, так і для професії. Показано, що в Україні, на відміну від інших країн, аудиту всього 30 років – історично мізерний час, але швидкість змін у цій сфері значно вища, ніж у країнах Західної Європи та США або Японії. Вітчизняний аудит україн швидко адаптувався до останніх практик його регулювання за кордоном. Це насамперед стосується методів аудиту через застосування міжнародних стандартів, етичних норм професійної діяльності, державного регулювання та нагляду за якістю аудиторських послуг. Водночас наразі немає досліджень щодо суспільного сприйняття аудиту, яке теж змінюється відповідно до викликів часу. Але слід зважати на те, що саме привабливість аудиту у суспільстві суттєво впливає на ринок аудиторських послуг, тим самим штовхаючи або гальмуючи розвиток останнього. Автор на основі власних досліджень і спостережень намагається визначити певні тренди змін у таких базових елементах соціальної привабливості аудиту, як обов'язковість, професійна незалежність, конфіденційність та ін. Акцентовано, що вибір елементів суспільної привабливості є виключно авторським поглядом, який спирається на власний аудиторський досвід, особисту практику створення та керівництва впродовж тривалого часу професійними громадськими організаціями аудиторів в Україні. За припущення щодо права на існування й іншої класифікації елементів соціальної привабливості аудиту у суспільстві, обґрунтовано, що виокремлені автором елементи реально існують і визначають визнання прагматичної цінності аудиту в Україні. Безумовно є досить велика відстань від розуміння привабливості аудиту між різними групами користувачів його послуг, від фізичних осіб-власників чи інвесторів до органів державної влади, бізнес-середовища та суспільства в цілому. Окрім цього, деякі елементи привабливості аудиту ідентифікуються як цінності самою професійною спільнотою, деякі – виключно керівництвом підприємств та організацій, деякі – виключно органами державної виконавчої влади. Сформульовано висновок, що українське суспільство, на відміну від західного, все ще не впливає на аудит, а споживає його послуги як обов'язкові згідно з чинним законодавством. Проаналізовано зміни елементів суспільної привабливості аудиту за період 2000 – початок 2020 рр. Наведені тренди свідчать, що ці елементи перебувають або у стані стагнації, або у певному розвитку. Спрогнозовано потенційні наслідки можливої реалізації вказаних трендів як для професійної аудиторської спільноти, так і для суспільства загалом.

Ключові слова: *аудит, соціальна привабливість, тренди змін, наслідки для суспільства, наслідки для професії.*

У цьому дописі мова йтиме виключно про український аудит. Його особливостями є, з одного боку, досить малий (в історичному ракурсі) термін існування у вітчизняному суспільстві та наявність ще живої пам'яті про радянські часи з їх монополією державної всеосяжної ревізії – з іншого. Автор певним чином був не тільки свідком, а й учасником імплементації аудиту в Україні, його розвитку та сприйняття суспільством. Тому нижченаведений текст є результатом авторського осмислення зміни суспільних вподобань щодо незалежного професійного аудиту в нашій країні.

Розглянемо основні елементи привабливості професійної аудиторської діяльності у суспільному сприйнятті та напрями їх змін.

Відразу зазначимо, що термін “суспільна привабливість” у контексті цієї статті буде одночасно розглядатись як характеристика необхідності, прагматичної цінності та переваг незалежного аудиту перед державним контролем з позиції бізнесу (в особі керівників і власників), держави та пересічних громадян. При цьому під привабливістю ми розумітимемо ті чи інші риси професійного аудиту, на які звертали та сьогодні звертають увагу користувачі його послуг.

Аудит було імплементовано у сферу контролю незалежної України під тиском Світового банку та

Європейського банку реконструкції та розвитку у 1992 р. Результати імплементації у 1993 р. закріплено Законом України прямої дії “Про аудиторську діяльність” № 3125 (далі – Закон № 3125) [1]. Цьому передувало створення 14.02.1992 р. професійного об’єднання аудиторів – Спілки аудиторів України (далі – САУ). Що цікаво, Спілка аудиторів була створена до того, як їх було офіційно визнано відповідним законодавчим актом. Окрім цього, слід зазначити, що аудитори одночасно існували поряд із державними ревізорами Головного контрольно-ревізійного управління Міністерства фінансів України та галузевими ревізорами різних міністерств і відомств, і це, зрозуміло, позначилося на сприйнятті аудиту у суспільстві. І ще такий нюанс. Якщо на Заході, звідки аудит прийшов в Україну, він пройшов шлях від свідомої потреби у його застосуванні до певним чином обов’язковості (у різних країнах по-різному), то в Україні він одразу став обов’язковим згідно з вимогами чинного законодавства.

Саме з 1993 року у соціальній свідомості поступово почало формуватися сприйняття привабливості (а попервах – необхідності) незалежної аудиторської діяльності. Цьому значною мірою сприяли переклади робіт Р. Доджа [2], Дж. К. Робертсона [3], Р. Адамса [4], А. Аренса та Дж. Лоббека [5], Ф. Л. Дефліза зі співавторами [6], інших іноземних теоретиків і практиків аудиту. Згодом до цього доклалися зусилля вітчизняних науковців, почалися численні дослідження, завершені дисертаційними роботами, а створений постановою Верховної Ради України Національний центр обліку та аудиту розпочав активну сертифікацію та підвищення кваліфікації аудиторів в Україні.

Повертаючись до терміна “суспільна привабливість аудиту”, необхідно вказати і на певне розмаїття суб’єктів, зацікавлених у новій для українського суспільства професії. Усі особи, що активно пропагували аудит на всіх можливих рівнях суспільства, – від пересічного бізнесмена до представників вищих органів виконавчої та законодавчої влади, орієнтувалися на перелік зацікавлених сторін, викладений у зазначених вище роботах зарубіжних фахівців. До таких сторін (суб’єктів зацікавленості) спершу належали користувачі фінансової звітності, а саме: окремі органи державної влади, менеджмент та працівники суб’єкта господарювання, власники бізнесу, кредитори (інвестори, позичальники), профспілки. Але ніхто не досліджував різниці у зацікавленості різних користувачів результатами аудиту, тому узагальнено робився висновок про суспільну привабливість аудиторської діяльності в цілому.

На нашу думку, до складових суспільної привабливості професійного незалежного аудиту фінансової звітності слід віднести:

1) обов’язковість аудиту;

- 2) професійну незалежність;
 - 3) технічний професіоналізм надання послуг;
 - 4) якість результатів аудиторських послуг;
 - 5) конфіденційність результатів аудиторських послуг;
 - 6) довіру до аудитора як до професіонала.
- Стисло зупинимося на кожній складовій.

1. **Обов’язковість аудиту.** Вона зумовлена Законом № 3125 та не підлягає запереченню. Обов’язковість аудиту пройшла певний шлях змін у її предметі – від фінансової звітності до діяльності суб’єкта господарювання певних галузей та певних його операцій.

2. **Професійна незалежність.** Акцентуємо увагу саме на професійності. Спочатку аудит вважався абсолютно незалежною формою фінансового контролю, і тема незалежності педалювалася в усіх можливих публічних джерелах та у рішеннях органів державної влади. Водночас абсолютна незалежність аудитора є ілюзією. Аудитор залежить від замовника (замовить / не замовить), від узгодженого розміру гонорару за роботу, від ризиків результату перевірок та від ризиків бізнесу, від регіону, де аудитор надає послуги. Тому аудит слід вважати саме професійно незалежним. Це означає, що аудитор на свій власний розсуд обирає методи та процедури перевірки, самостійно визначає достатність і відповідність обґрунтованих доказів для свого висновку, а у своїй роботі ігнорує тиск на нього з боку менеджменту та власників об’єкта перевірки або третіх сторін. Окрім цього, професійна незалежність базувалася на принципах саморегулювання аудиту (як і обліку) професійними організаціями бухгалтерів.

3. **Технічний професіоналізм** передбачає використання аудитором певних загальноприйнятих професійною спільнотою правил роботи. Згодом це трансформувалось у стандарти аудиту, які в Україні пройшли шлях від національних нормативів до стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів (International Federation of Accountants, далі – IFAC) як національних.

4. **Якість аудиту, його результатів.** Ця складова актуалізувалася наприкінці ХХ – на початку ХХІ століття. Хоча у світі так і не вироблено чітких критеріїв якості аудиту, з огляду на зміст поняття “якість” усіх користувачів аудиторських послуг цікавить перш за все відповідність результату своїм очікуванням (або правилам складання та вимогам до структури аудиторського висновку). А вже потім йдуть такі критерії, як обґрунтованість, точність, справедливість оцінок та ін.

5. **Конфіденційність.** Передбачає певну закритість результатів перевірок для осіб, які не є замовниками аудиту. Всі знають що аудитор не має права розголошувати (будь-кому, окрім визначених у договорі на аудит осіб) результати перевірок,

виявлені факти помилок та шахрайства менеджменту чи персоналу замовника, зроблені оцінки безперервності функціонування та різні дані про об'єкт перевірки, які становлять комерційну таємницю. Можна з певною обережністю припустити, що конфіденційність результатів аудиту більше потрібна менеджменту суб'єкта господарювання, можливо мажоритарним власникам, ніж зовнішнім інвесторам, працівникам фірми, профспілкам чи органам державної влади. Тому у конфіденційності закладено певний конфлікт інтересів, що базується на суперечностях між приватним бізнесом та державою, між найманим менеджментом і власниками тощо. Аудитор попадає між двох вогнів, бо доходи йому надходять від одного конкретного замовника, а не суспільства чи держави в цілому.

6. Довіра до аудитора як до професіонала. Суспільна привабливість аудитора базувалася на розумінні пересічними громадянами, інвесторами та навіть менеджментом суб'єктів господарювання того, що він є високо освіченою людиною, яка постійно актуалізує свої теоретичні знання, підвищує професійну кваліфікацію, має історичний досвід, практичні навички та дотримується норм професійної етики. До цього додавалося розуміння непростого шляху до отримання сертифіката аудитора як у часі, так і у частині витрат. В останньому суттєву роль зіграли зарубіжні професійні об'єднання бухгалтерів, які мали право на сертифікацію аудиторів. Кількість успішних іспитів, проведених професійними організаціями, не перевищувала 20% від загального числа здобувачів, а сам термін здобуття сертифіката міг тривати 3–5 років.

Але все плинне в цьому світі. Тому природно що відбуваються зміни і в елементах привабливості аудиту серед користувачів його послугами. Змінюється суспільство – змінюється аудит і відповідно змінюються очікування від нього, тобто критерії або складові його привабливості. Ми спробували проаналізувати сучасні тренди складових привабливості аудиту в українському суспільстві. Проведений аналіз базується на особистих спостереженнях автора, які, на жаль, неможливо підтвердити статистичними даними. Це швидше гіпотетичний прогноз з огляду на динаміку змін у законодавстві про аудит, на спілкування у професійній спільноті, на оцінку публікацій в електронних засобах масової інформації та результати наукових досліджень. Період, що аналізувався, охоплює 20 років, починаючи з 2000 р. Авторське бачення трендів зміни складових суспільної привабливості аудиту підсумовано у табл. 1. Але перш ніж перейти до таблиці, визначимося з її умовними числовими показниками за конкретними складовими.

1. Показник “0”. Означає що конкретна складова або взагалі не відома суспільству, хоча вона існує та ідентифікується за кордоном, або не ідентифікується широким колом вітчизняних корис-

тувачів аудиторських послуг, попри її наявність в українському аудиті. Це стосується всіх видів користувачів аудиторських послуг, наявних у суспільстві.

2. Показник “1”. Характеризує певну індиферентність потенційних і реальних користувачів аудиторськими послугами до такої складової його соціальної привабливості. Тобто для користувачів не має практичного значення, є така складова привабливості чи вона відсутня взагалі (не цікавить). По-перше, суспільство в особі конкретних замовників аудиторських послуг не хвилює наявність чи відсутність такої складової, бо вони не ідентифікують її як привабливу. А по-друге, до неї ставляться як до певної можливої даності.

3. Показник “2”. Мінімальна зацікавленість у наявності такої складової. Користувачам бажано, щоб незалежний аудит мав таку складову, але не критично, якщо вона відсутня. Зазвичай більшість користувачів не ідентифікують таку складову суспільної привабливості аудиту як цінну або корисну для власних інтересів у сфері контролю.

4. Показник “3”. Це середня зацікавленість та середнє розуміння корисності незалежного аудиту для суспільства. “Середній” слід розуміти як розуміння не всіма користувачами, а їх більшістю, або більшістю користувачів однієї групи суб'єктів господарювання, наприклад банків або інвестиційних компаній.

5. Показник “4”. Висока привабливість. Це та характеристика аудиту, яка зрозуміла всім членам суспільства, позитивно оцінюється користувачами аудиторських послуг, підтримується та популяризується державними органами виконавчої влади та базується на розрекламованому закордонному досвіді. Вважається на 50% обов'язковою до наявності.

6. Показник “5”. Суперпривабливість. Офіційно законодавчо засвідчена на загальнодержавному рівні як обов'язкова (100% наявності). Розуміється і очікується всіма користувачами аудиторських послуг і певним чином визначає прагматичну цінність аудиту.

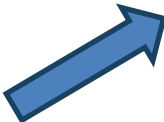


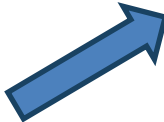


А тепер щодо трендів розуміння привабливості та прагматичної цінності, а звідси – необхідності професійного аудиту суспільством. У табл. 1 вони мають такі три значення.

1) горизонтальна позначка (→) означає стабільний у часі рівень розуміння/нерозуміння суспільної привабливості та розуміння необхідності аудиту.

2) вертикальна позначка вгору (↑) означає тенденцію до зростання рівня привабливості конкретної складової аудиту у суспільстві від історично попереднього показника до сучасного.

3) вертикальна позначка донизу (↓) означає тенденцію до зменшення рівня привабливості конкретної складової аудиту у суспільстві від історично попереднього показника до сучасного.

Прогноз тренду змін елементів суспільної привабливості аудиту в українських реаліях

№ з/п	Назва складової суспільної привабливості аудиту	Тренд
1	Обов'язковість аудиторської перевірки та висновку незалежного професійного аудитора: "Він потрібен, бо цього вимагає Закон"	"2"  "4"
2	Професійна незалежність аудиторів: "Аудитор буде працювати на мої, замовника, інтереси!" або "Аудитор скаже правду"	"3"  "3"
3	Стандартизація техніки надання професійних послуг (технічний професіоналізм): "Аудитор працює за якимись правилами, які замовника не цікавлять"	"2"  "2"
4	Якість аудиторських послуг та їх результату: "Аудит апріорі якісний, бо знаходить все що приховали або викривили"	"0"  "4"
5	Конфіденційність результатів аудиту: "Аудитор всю правду скаже тільки мені, замовнику"	"5"  "3"
6	Довіра до аудитора як до професіонала: "Аудитор суперпрофесіонал, бо знає все і навіть те, чого не знає замовник"	"4"  "3"

Ще раз нагадаємо, що наведена таблиця є суто авторським баченням трендів змін складових суспільної привабливості аудиту в Україні. При цьому не розглядався карантинний період та час війни Росії з Україною. Окрім цього, необхідно прогнозувати і потенційні наслідки можливої реалізації вказаних трендів як для замовників аудиту, так і для професійної аудиторської спільноти загалом. В одних випадках це загрожує адміністративними санкціями, в інших – втратою сенсу бути у професійних об'єднаннях, все залежить від об'єкта впливу трендів. При цьому суттєву роль гратиме загальна політична та економічна ситуація в країні в разі або продовження війни з РФ, або її закінчення. Але попри всі прогнози й очікування можна сміливо зробити абсолютний і незаперечний висновок: аудит в Україні склався як професія, до нього звикають у суспільстві як до об'єктивної даності, тому аудиту в країні бути.

А тепер повернемося до трендів сприйняття аудиту в українському суспільстві.

Обов'язковість аудиту (mandatory audit). Державне регулювання аудиторської діяльності поступово, але невпинно посилюється. Особливо ця тенденція прискорилося після 2017 року з прийняттям абсолютно нового Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" [7], в який вже двічі вносилися суттєві зміни та доповнення (зазначимо, що за попередні понад 20 років базове законодавство про аудит та аудиторську діяльність змінювалося незначним чином близько семи разів). На що слід вказати. По-перше, законодавець примушує емітентів фінансової звітності та інших суб'єктів господарювання до обов'язкового проведення аудиторської перевірки. По-друге, база об'єктів аудиту постійно розширюється – від виключно учасників фондового ринку та їх звітності до політичних партій та

громадських об'єднань. Держава в особі певних інституцій невпинно розширює вимоги до результатів обов'язкового аудиту, кожний раз удосконалюючи структуру та зміст аудиторського висновку, додаючи додаткові звіти про корпоративне управління тощо. Поступово, але зі зростаючою швидкістю прогресує ініціативний аудит у форматі огляду (без надання впевненості), що пояснюється поки що відсутністю державної регламентації відповідного звіту аудиторів. Набуває все більшої актуальності аудиторська перевірка ризиків шахрайства персоналу. Трохи зменшується аудиторський консалтинг з питань оподаткування, який, з огляду на ситуацію в економіці, взагалі ніколи не щезне. Але це все одно не зменшує превалювання обов'язковості аудиту фінансової звітності, до чого вже почали звикати як до повсякдення. Водночас кількісне поширення в Україні об'єктів та предмета обов'язкового аудиту аж ніяк не ліквідує історичне підводне каміння останнього. Головним камінчиком аудиту звітності є певна амбівалентність результатів перевірки. З одного боку, текст звіту аудитора, який обов'язково повинен виноситися на розгляд суспільства, вкрай скорочений і викладений дуже завуальовано, з натяками на узагальнення. З іншого, висновок аудитора доповнюється конфіденційним листом, не призначеним для широкого загалу та поданим виключно до менеджменту об'єкта перевірки, де розкриваються всі реально існуючі проблеми (викривлення даних, недостовірність інформації, помилки у розрахунках тощо) у створенні та розкритті фінансової звітності.

Окрім цього, офіційний висновок аудитора, що підлягає оприлюдненню разом зі звітністю, завдяки професійній риторичі має доволі невизначений характер. Так, згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), розроблених IFAC і прийнятих в Україні до обов'язкового застосування, немодифікована (а є ще варіант модифікованої) думка аудитора у висновку визначається як "... думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування" [8]. Навряд чи пересічний користувач фінансової звітності, оприлюдненої разом з аудиторським висновком, знає чи здогадується, що то за суттєві аспекти або концептуальна основа фінансової звітності. І тут слід мати на увазі, що це йдеться про суб'єктивну думку фізичної особи – аудитора. А критерії суттєвості для мажоритарного та міноритарного акціонерів можуть дуже суттєво різнитися. Тож кожен із них може сприймати такий звіт по-різному. Тому дуже важко приймати рішення щодо інформації, як не має прагматичної цінності для управління або інвестування. Про це, до речі, вже декілька років говорять члени Міжна-

родної асоціації незалежних фінансових директорів та провідні фахівці з менеджменту у західних країнах. Але при обов'язковому аудиті звітності сформульований висновок був, є і буде таким, бо в Україні дотримання МСА обов'язкове.

Які можливі наслідки реалізації тренду цієї складової суспільної привабливості аудиту? На нашу думку, поступово у свідомості суспільства аудит звітності займе місце всебічного контролю за системою бухобліку, звітування та діяльності в цілому насамперед господарюючих об'єктів суспільного інтересу (банки, страхові та інвестиційні компанії, емітенти цінних паперів тощо), а потім пошириться на державний сектор економіки та господарські процеси відновлення України у повоєнний час.

Професійна незалежність аудитора має чіткий сталий тренд на рівні "3". Тобто більшість суб'єктів господарювання, фізичних осіб – інвесторів та суспільство в цілому аксіоматично вважатиме аудит перевіркою, незалежною від держави, власників та менеджменту. Навряд чи в найближчому майбутньому може щось змінитися. І знову хочемо нагадати, що мова йде виключно про професійну незалежність, а саме: незалежність обрання методів та процедур перевірки; незалежність оцінки отриманих доказів; незалежність інтерпретацій фактів; незалежність висновків. Безумовно, ризики корупційного тиску на аудиторів були і будуть. Але сумніви замовника щодо якості системи обліку та порядності персоналу і менеджменту плюс бажання знати правду про свій бізнес стабільно укріплюють підвалини прийнятності аудиту та його цінності.

Технічний професіоналізм. Окремим питанням є технічна стандартизація аудиту. Тут змін ми не вбачаємо: як застосовували МСА, так і будуть застосовувати в подальшому. Користувача аудиторського звіту не цікавить, які стандарти та як застосовує аудитор, а цікавить результат перевірки, його достовірність, доказовість та обґрунтованість професійного судження. Головна ідея стандартів аудиту – зменшити відповідальність аудитора перед замовником, з одного боку, а з іншого – уніфікувати та типізувати професійні процедури й документацію. Тут плідну роботу здійснює IFAC та різні міжнародні комітети з обліку та аудиту. Цікаво, що на теренах Євросоюзу раніше було певне розмаїття національних стандартів обліку та аудиту, а стандарти США відрізнялися від європейських. Проте спостерігається певне об'єднання стандартів, наразі навіть стандарти INTOSAI практично походять на МСА.

Якість аудиту. Це болюча тема як для аудиторів, так і для суспільства. Проблема почалася фіксуватися у суспільному сприйнятті аудиту на початку XXI століття. Відомі банкрутства фірм, які перевірялися та консультувалися аудитора-

ми, загострили проблему якості професійних послуг. Крах таких фірм як Enron, WorldCom, Qwest Communications, Merck, Global Crossing, Leman Brothers, Olympus, Carillion, Thomas Cook та інших, менш відомих компаній спонукав суспільство та державних регуляторів звернути увагу на якість роботи аудиторських фірм. Західні фахівці пов'язують падіння якості аудиторських послуг з декількома чинниками: втрата незалежності; корпоративна змова вищого персоналу аудиторських фірм; довга співпраця аудиторів з одним і тим самим замовником (іноді 100 і більше років). Вважаємо, є певний сенс у вислові А. Сінклера, що важко примусити людину щось помічати та щось розуміти, якщо його заробітна плата залежить від того, що він не помічає та не розуміє. На жаль, професійна спільнота аудиторів і бухгалтерів так і не розробила критеріїв якості аудиту. На це не спромоглися навіть IFAC, яка метушливо видала спочатку стандарт з контролю якості аудиторських послуг, а потім, зрозумівши що неможливо контролювати невизначеність, прийняла стандарт з управління якістю аудиту. Попри всі гучні ініціативи на кшталт закону Сарбейнса – Окслі у США, нічого суттєвого окрім ротації аудиторів після 10 років співпраці з одним і тим самим замовником та складання робочих документів високого рівня, які неможливо знищити, поки що не запропоновано. Також певне розчарування саморегулюванням аудиту через професійні об'єднання спонукало до так званого суспільного нагляду, який по суті став державним регулюванням та контролем аудиторської практики.

В Україні немає статистики провалів вітчизняних аудиторів у своїй роботі. На слуху лише певні неприємні випадки з іноземними аудиторськими фірмами, які перевіряли звітність деяких банків та підприємств критичної інфраструктури. Тому казати про падіння якості українського аудиту на наш погляд завчасно. В українській спільноті користувачів аудиторськими послугами питаннями якості професійних послуг до цього часу практично ніхто не переймався і переважно через те, що були і наразі відсутні чіткі критерії такої якості. Незначна кількість скарг на аудиторів на 90% надходила від державних регуляторів – Національного банку та Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Скарги від реальних користувачів аудиторських висновків були вкрай нечисленні. І лише після 2015 р. це питання почало педалюватися спочатку Аудиторською палатою України, а на сьогодні – державою в особі Міністерства фінансів та державного, незалежного ні від кого та не від чого нового контрольного органу – ОСНАД (Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю).

На нашу думку, зростання тренду зацікавленості суспільства в якості українського ауди-

ту базується виключно на інтересі держави та її зобов'язанні слідувати зарубіжній аудиторській практиці. Але, з огляду на законодавчі ініціативи, тиск на аудиторів буде посилюватися і формальна зацікавленість у якості професійних послуг буде збільшуватися.

Наслідки такого тренду ми бачимо такими: витискання мікро- та малих аудиторських фірм з ринку аудиту; гіперформалізація контролю з акцентом на складання безлічі робочих та інших внутрішніх документів суб'єктами аудиту. Це пряма копія західного шляху. Свого часу автор на початку 90-х років минулого століття стажувався у Великій Британії, і там дізнався, що для малих (до 15 штатних аудиторів) та середніх (від 15 до 50 аудиторів) за британськими мірками аудиторських фірм термін заповнення та складання робочих документів з 5 робочих днів тижня складав 3 дні. Сьогодні навіть із застосуванням відповідних програмних продуктів час і трудомісткість аудиторської роботи завдяки контролю якості значно збільшилася. Водночас середня кількість штату більшості аудиторських фірм не перевищує 3–5 осіб, з них аудиторів – 1–2 особи. Тому великий обсяг роботи з робочими документами буде непосильним тягарем для них, що ставить під сумнів їх існування на ринку аудиторських послуг. Але ще раз підкреслюємо, що ми не вбачаємо зростання суспільного інтересу (бо немає критеріїв) до якості аудиторських послуг, якщо виключити намагання держави втрутитися.

Конфіденційність. Знову ж таки під впливом іноземних донорів та з огляду на досвід країн Заходу результати українського аудиту будуть набирати все більшої відкритості для суспільства. Особливо це буде проявлятися у повоєнні часи відновлення економіки країни. Корупцію в країні все ще ніхто не відміняв і не поборював, вона присутня навіть у часи війни. Тому суспільство у повоєнний час буде активно бажати відкритості результатів перевірок і попит на правду буде зростати.

Конфіденційність досить чітко виписана у МСА та у Кодексі професійної етики бухгалтерів [9]. Довгий час вона була однією з привабливих рис професійного незалежного аудиту. Але нині вона вступає у пряму суперечку з вимогами фінансового моніторингу та законодавства по боротьбі з корупцією. Тому ми прогнозуємо падіння цієї складової привабливості аудиту до трійки, що забезпечить інтереси насамперед найманого менеджменту та бухгалтерів. Пересічний інвестор все одно отримує те, що йому дадуть – аудиторський звіт, в якому все буде в усіх суттєвих аспектах відповідати. Слід також нагадати, що розкриття конфіденційної інформації або професійної таємниці аудитором карається адміністративною та кримінальною відповідальністю. В останньому випадку

в Україні можливим є позбавлення воли аудитора на термін 3–5 років.

Довіра до аудитора. В Україні на початку 90-х років минулого століття, перші аудиторів були, можна сказати, майстрами на всі руки. Це і знання та практичні навички тодішнього бухгалтерського й податкового обліків, і вміння проводити перевірки на рівні колишніх ревізій часів СРСР, і непогані знання права та менеджменту, і певні навички психології спілкування з замовниками та персоналом. І все це знала та вміла одна особа. Тому ми відмічаємо високий рівень привабливості самої професії у суспільстві та високу оцінку майстерності та професіоналізму аудиторів на перших порах становлення професії. Сьогодні розуміння того, що аудитор – це професіонал стало звичним, іншого і не очікується. Слід також указати на певне падіння попиту на отримання сертифіката аудитора. Це зумовлено значним законодавчо визначеним ускладненням вимог до кандидатів в аудиторів та відсутністю гарантій успішної здачі іспитів, як було раніше. Тепер аудиторів зобов'язані протягом трьох років набрати певну кількість годин і щорічно підвищувати свою кваліфікацію, що вони сумлінно і роблять. Тобто тренд зміни з «4» до «3» можна ідентифікувати як сталість розуміння кваліфікації аудитора як професіонала у сучасному українському суспільстві.

А тепер стисло розглянемо очікувані наслідки реалізації прогнозованих трендів змін в елементах суспільної привабливості аудиту.

1. Зміна оцінки та суспільного сприйняття діяльності аудиторів. Колишній (ми його називаємо романтичний) період аудиту безповоротно минув. Певне ігнорування на практиці вимог національних нормативів аудиту а згодом і вимог МСА закінчилося. Сьогодні суб'єкт аудиторської діяльності повинен бути класичним елементом бізнесу: планувати роботу; оцінювати ризики; бути гіперзабюрократизованим; широко застосовувати в роботі комп'ютерну техніку та сучасні бухгалтерські або аудиторські програми; прискіпливо дотримуватися вимог законодавства та МСА; страхувати свій бізнес; бути підконтрольним з боку держави в особі ОСНАД; мати відповідну технічну та матеріальну базу для роботи і висококваліфікований персонал. Це спонукає до відходу у минуле мікроскопічних аудиторських фірм, які відкривали офіс у власній або найманій квартирі, складалися з 1–2 штатних аудиторів, 1–2 працівників та мали нестабільну кількість субпідрядників. Найімовірніше, українські аудиторські фірми поступово дійдуть до розмірів закордонних мікроаудиторських компаній, де 7–8 штатних аудиторів, 3–5 осіб допоміжного персоналу, серед яких юрист і маркетолог, фахівець з обчислювальної техніки, водій та офіс-менеджер. Окрім цього, мабуть відбудеться вплив аудиторів, середній вік яких 60+

років, та їх заміна умовною молоддю 35–55 років. А щодо аудиторів – приватних підприємців, то автор взагалі не бачить для них майбутнього у сфері саме аудиту. Імовірно вони залишаться у ніші податкового консалтингу або бухгалтерського аутсорсингу. Тому суспільна привабливість аудиту буде зменшуватися до рівня звичайності та примусової необхідності її визнання як прагматичної цінності для певного кола користувачів. На жаль, вітчизняні аудиторські спільноти не спроміглися піднятися над корпоративним інтересами і вийти на загальнодержавне суспільне визнання. Вони не використовують засоби масової інформації для популяризації фаху, активно не працюють з об'єднаннями підприємців чи інших представників бізнесу, системно відсторонені від вищої школи, де має готуватися їхня зміна або помічники. Спочатку карантин через Covid-19, а тепер і війна з Росією відтермінують глобальні зміни місця та визнання в українському суспільстві аудиту, який перетворюється на повсякденність.

2. Професійні організації аудиторів. В Україні наразі існує близько 2700 осіб, які мають сертифікат незалежного професійного аудитора. Це 0,0158% від загальної кількості працездатного населення. При цьому вони є членами більше дюжини громадських професійних та непрофесійних об'єднань. Особливістю українського досвіду є те, що один і той самий аудитор може бути членом 2–4 професійних організацій одночасно. Це викликано тим, що основна ідея членства – бажання отримати якісь преференції або у замовленнях, або у навчанні тощо. Що цікаво, автор у складі керівництва одного такого всеукраїнського професійного об'єднання понад десятиліття закликав членів організації ділитися своїм професійним досвідом (щось на зразок щорічного видання “Краща аудиторська практика в Україні”). На жаль на цю пропозицію відгукнулися одиниці і проект помер, не народившись. Така сама доля спіткала ідею створення громадської робочої групи з написання людською мовою науково-практичного коментаря до МСА. Група з 12 осіб зібралася один раз. Проблема заробляння грошей перебивала всі намагання безкоштовної співпраці в інтересах усього професійного співтовариства. Це, до речі, ще одна ознака непрофесійності у веденні аудиторського бізнесу, коли доходи, що отримувалися нерівномірно протягом року, повністю з'їдалися витратами. Аудит в Україні, з позиції дохідності як бізнесу, загалом бідний, що не дозволяє розвиватися аудиторським фірмам. Це зумовлено відносно низькою вартістю професійних послуг. Але навряд чи у бідній країні, зі слабо розвинутою ринковою економікою та ринком цінних паперів, що практично тільки-но намагається сформуватися, існує можливість фінансово успішної аудиторської діяльності. Сьогодні майже всі вітчизняні професій-

ні організації аудиторів нагадують бізнес-проекти з заробляння грошей на навчанні або контролі якості. Це ставить під запитання сенс пересічному аудитору бути членом багатьох організацій одночасно. До монополії однієї професійної організації підштовхує і держава, вимагаючи від аудиторів визначитися з членством у якійсь одній організації. Це цілком збігається з зарубіжною практикою, де в країнах створені одна – дві організації незалежних аудиторів та державних аудиторів / бухгалтерів. На нашу думку, на такий стан речей можна очікувати і в Україні.

3. Проблема розвитку методичного забезпечення аудиту. До цього часу досить жваво розвивалися методичні розробки з практики аудиторської роботи. Збільшувалася кількість дисертаційних досліджень з питань аудиту. Наукова школа аудиту, створена при Національному центрі обліку та аудиту, за стислий час надала суспільству сім докторів наук за спеціальністю “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит”. Ми не коментуємо практичну цінність наукових досліджень але вони були, висунуто цікаві ідеї та пропозиції. На жаль, це не цікавило практикуючих аудиторів. А активне впровадження МСА знецінило наукові розробки, бо відхід від цих стандартів карався при перевірках, тоді як механічне застосування МСА гарантувало аудиторам спокійне життя. Окремі розробки та результати досліджень могли собі дозволити лише великі сітьові аудиторські фірми, такі як PricewaterhouseCoopers (PwC), KPMG, Kreston International. Навіть такий актуальний напрям діяльності, як форензик професійні об’єднання аудиторів не змогли освоїти та поширити серед своїх членів. Бідні (з фінансового погляду) аудитори об’єдналися у такі самі бідні громадські професійні організації. Це наш вітчизняний феномен.

4. Розвиток сфери застосування аудиту. Аксіоматично, що аудит публічної фінансової звітності

залишиться, але буде займати не більше 30–40% замовлень. Набудуть більшої публічності (а отже, зменшення конфіденційності) результати аудиту політичних партій та об’єднань, перевірок наслідків воєнних дій і використання міжнародної допомоги Україні. Це може стати доволі суттєвим сегментом ринку аудиту.

Отримає друге дихання екологічний аудит. В Європі та у світі він набирає популярності й актуалізується з шаленою швидкістю. З огляду на те, що Україна автоматично копіює західний досвід та матиме величезні екологічні проблеми у повоєнний час, екологічний аудит має райдужні перспективи існування в нашій країні.

Якщо стисло підсумувати викладене, то на обрії українського аудиту видніється певна копія стану західної професійної аудиторської діяльності періоду кінця 1990-х – початку 2000-х років із жорсткою централізацією його регулювання з боку держави. При цьому привабливість аудиту у суспільстві дещо зменшиться за рахунок певного звикання до його наявності, він існуватиме як повсякденність, а не новинка у сфері контролю, як це було раніше.

Щодо перспектив наукових досліджень у сфері аудиту, то, на нашу думку, залишаються актуальними такі напрями, як: методологія перевірок, у тому числі й консалтинг; розробка критеріїв суттєвості та показників якості послуг і її контролю; організація та методологія екологічного аудиту; методи оцінки достатності й обґрунтованості аудиторських доказів та професійного судження; методологія професійної незалежності та етична сторона аудиторської діяльності. Особливу увагу слід приділити тому, щоб усе перелічене не стало механічною копією західної практики а було прив’язане до української соціальної, економічної та ментальної дійсності.

Список використаних джерел

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, втрата чинності від 01.10.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>
2. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. Москва: Сирин, 2002. 221 с.
3. Робертсон Дж. К. Аудит. Москва: КРМГ, 1993.
4. Адамс Р. Основы аудита. Москва: ЮНИТИ, 1995.
5. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Москва: Финансы та статистика», 1995.
6. Аудит Монтгомери / Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., О’Рейлли В. М., Хирш М. Б. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
7. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, станом на 01.08.2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 рр. Аудиторська палата України. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%20\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%20(1).pdf)
9. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). 2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf

References

1. Pro audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 22.04.1993 r. № 3125-XI, vtrata chynnosti vid 01.10.2018 r. [On audit activity. Law of Ukraine of April 22, 1993 No. 3125-XI, repealed on October 1, 2018]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>
2. Dodge R. (1990). *The Concise Guide to Auditing Standards and Guidelines* (Concise Guides Series). Andover, UK: Cengage Learning EMEA.
3. Robertson, J. C. (1993). *Auditing*. (6th ed.). Homewood, IL: BPI-Irwin.
4. Adams, R. (1995). *Osnovy audyta [Fundamentals of auditing]*. Moscow: YuNITI.
5. Arens, A., Lobbek, J. (1995). *Audit [Auditing]*. Moscow: Financy i Statistika.
6. O'Reilly, V. M., Hirsh, M. B. Defliese, F. L., Jaenicke, G. R., (1997). *Montgomery's Auditing*. (11th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
7. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII, stanom na 01.08.2022 r. [On audit of financial statements and auditing. Law of Ukraine of December 21, 2017 No. 2258-VIII, as of August 01, 2022]. *zakon.rada.gov.ua*. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
8. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2018 Ed.). Volume 1. International Auditing and Assurance Standards Board. *The International Federation of Accountants*. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2018-HB-Vol-1.pdf>
9. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. (2021 Ed.). *www.ifac.org*. Retrieved from https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-English-2021-IESBA-Handbook_Web.pdf

O. Yu. Redko,

*DSc in Economics, Professor,
Professor of National Center for Accounting and Audit,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit,
E-mail: alexredko1950@gmail.com
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7696-256X>*

Trends in Changes of Social Attractiveness of Audit

The article raises the issue of changes in the main characteristics of independent professional audit, which define it as a necessary and useful element of social life, and therefore have a significant importance for society. An attempt was made to determine the directions of these changes, to analyze their causes and consequences for society and the profession. It is shown that in Ukraine, unlike other countries, audit is only 30 years old – a historically scarce amount of time, but the speed of changes in this area is much higher than in the countries of Western Europe and the USA or Japan. Domestic audit has adapted very quickly to the latest practices of its regulation abroad. This primarily concerns audit methods through the application of international standards, ethical norms of professional activity, state regulation and supervision of the quality of audit services. At the same time, there are currently no studies on the public perception of audit, which also changes according to the challenges of time. But it should be taken into account that it is the attractiveness of audit in society that significantly affects the market of audit services, thereby pushing or inhibiting the development of the latter. The author, on the basis of his own research and observations, tries to determine certain trends of changes in such basic elements of the social attractiveness of audit as obligation, professional independence, confidentiality, etc. It is emphasized that the choice of elements of social attractiveness is exclusively the author's view, which is based on her own auditing experience, personal practice of creating and leading professional public organizations of auditors in Ukraine for a long time. Under the assumption of the right to exist and another classification of the elements of the social attractiveness of audit in society, it is substantiated that the elements singled out by the author really exist and determine the recognition of the pragmatic value of audit in Ukraine. Undoubtedly, there is quite a long distance from the understanding of the attractiveness of audit among different groups of users of its services, from individual owners or investors to state authorities, the business environment and society as a whole. In addition, some elements of audit attractiveness are identified as values by the professional community itself, some – exclusively by the management of enterprises and organizations, some – exclusively by state executive authorities.

The conclusion states that Ukrainian society, unlike the Western society, still does not influence the audit, but consumes its services as mandatory in line with the current legislation. The changes in the elements of

the public attractiveness of the audit for the period of 2000 – the beginning of 2020 were analyzed. The given trends indicate that these elements are either in a state of stagnation or in a certain development. The potential consequences of the possible implementation of the specified trends are predicted both for the professional auditing community and for society in general.

Key words: *audit, social attractiveness, trends of changes, consequences for society, consequences for profession.*

Бібліографічний опис для цитування:

Редько О. Ю. Тренди змін суспільної привабливості аудиту. *Статистика України*. 2022. № 3–4. С. 156–165. Doi: 10.31767/su.3-4(98-99)2022.03-04.15

Bibliographic description for quoting:

Redko, O. Yu. (2022). Trendy zmin suspilnoi pryvablyvosti audytu [Trends in Changes of Social Attractiveness of Audit]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, 3–4, 156–165. Doi: 10.31767/su.3-4(98-99)2022.03-04.15 [in Ukrainian].