

Усенко Светлана Викторовна
АУДИТ: ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ РЕТРОСПЕКТИВА И ПРОЦЕСС
СТАНОВЛЕНИЯ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ЭКОНОМИКЕ
УКРАИНЫ

Аннотация. В статье рассматриваются историческая эволюция функций аудита в системе финансово-экономического контроля деятельности предприятий рыночной экономики.

В оценке этапов этой эволюции автор исходит из обусловленности функций аудита развитием экономических отношений товарного рынка и смены мотиваций производственной деятельности. Такой подход к исследованию функциональной эволюции аудита позволяет определить стратегию аудиторской деятельности в процессе рыночной трансформации отечественной экономики.

Ключевые слова. Аудит, аудитор, ревизия, ретроспектива, эволюция, предпринимательство.

Аудит – одна из ключевых проблем финансово-экономических преобразований в экономике Украины. Актуальность ее решения обусловлена процессом замедленного движения по пути рыночного реформирования системы народного хозяйства. Такое положение связано со многими причинами и экономического, и социального характера. Одна из них – устойчивый характер диспропорций в финансовой сфере при общей положительной динамике экономического роста производства в последние годы.

Так, в 2001 году зафиксирован рост объемов промышленной продукции на 14 %, госбюджет по доходам утвержден 42 млрд. грн. В расчете этой суммы ожидаемый рост ВВП на 4 %. Фактически ВВП увеличился на 9,1 %, а в государственную казну поступило лишь 38,9 млрд. грн. Такая же картина и в 2002 году: рост объемов промышленной продукции на 7 %, доходная часть госбюджета была утверждена в размере 48,8 млрд. грн. В расчете этой суммы рост ВВП увеличился на 4,6 %, а в казну государства поступило лишь 44,4 млрд. грн. [1].

Вывод напрашивается один: значительная часть денежной массы обращается в теневой экономике. Ее объем – от 40,5 % до 43,6 % ВВП [2]. Утечка национального капитала за рубеж по приблизительным оценкам равняется 18-20 млрд. долларов США [3].

Такое положение указывает на серьезные недостатки в сфере финансово-контрольной деятельности и, в первую очередь, на неудовлетворительное состояние службы аудита. Не случайно, по данным Национального центра учета аудита количество жалоб на аудиторов в 2002 году увеличилось в 2 раза по сравнению с 2001 годом [4].

Такой низкий уровень эффективности отечественного аудита не является случайным. В апреле 2003 года независимому аудиту в Украине исполнилось только 10 лет. В стране идет процесс его формирования в непростых условиях рыночной трансформации хозяйственной системы. Естественно, теория и практика аудиторской деятельности нуждается в активной организационно – законодательной деятельности со стороны власти и научно-исследовательской работе в экономической теории.

За период минувшего десятилетия многое сделано.

Законодательной и исполнительной властью разработано и внедрено ряд основных законодательно-правовых актов, направленных на создание и упорядочение аудиторской службы в свете опыта стран Европейского Содружества и США.

Появилось ряд фундаментальных исследований и научных публикаций по теории аудита. Их авторы – известные украинские ученые: А. Бодюк, Ф. Бутинец, С. Голова, С. Дзюба, М. Кизим, В. Ластовецкий, М. Пушкар, А. Редько, Л. Сухарева, В. Тимофеев и др.

Особый интерес, по нашему мнению, вызывает работа Вице-президента Союза аудиторов Украины, профессора А. Редько «Отечественный аудит. Выбор вектора развития», посвященная некоторым итогам аудиторской практики Украины за прошедшее десятилетие и дальнейших перспектив развития службы аудита в стране [5].

В публикации доктора экономических наук С. Дзюбы «Направления преобразований в аудиторской деятельности» подробно исследуется «управленческий аудит использования трудовых ресурсов», подчеркивается очень важная, на наш взгляд, черта сущности аудиторской деятельности – ее *исследовательский* характер [6].

Учитывая сравнительно небольшой срок (одно десятилетие) исследований аудита – нового для нас явления в экономике – основное внимание авторов публикаций последнего времени сосредоточено на поиске методологических основ теории аудита, изучению зарубежных исследований.

В отечественных исследованиях есть достаточно интересные наблюдения, связанные с особенностями национального освоения международных стандартов аудита. Есть важные обобщения первых лет практики аудита в Украине. В январе 2003 года в г. Тернополе состоялась Первая Международная практическая конференция по аудиту в Украине. Однако не все в публикациях и выступлениях на конференции бесспорно, и не со всеми рекомендациями можно согласиться. В некоторых сообщениях, к сожалению, явно просматривается традиционный подход к сущности аудита из практики финансового контроля бухгалтерской отчетности КРУ (контрольно-ревизионного управления) – организации централизованной экономики.

О том, что стереотипы прошлого пока прочно удерживаются в теории и практике аудита

общеизвестно. Они оказывают влияние на методiku и результаты контрольно-финансовой деятельности и состояние отечественной экономики в целом.

Освободиться от этого нерыночного наследия в аудиторской деятельности - одна из сложных задач преобразований отечественной социально-экономической системы.

Путь, который, по нашему мнению, приведет к повышению роли и эффективности аудита в отечественной экономике связан с обстоятельным исследованием функциональной эволюции в истории аудиторской деятельности. Историческая трансформация функций поможет поиску наиболее перспективных стандартов и методик аудита, соответствующих современным потребностям мировой экономики и национальным особенностям украинской экономики переходного периода.

На этой основе может появиться такая организация аудита, которая обеспечит возможность детенизации финансовых ресурсов в производстве товаров и услуг, чтобы, наконец, иметь реальное представление о ВВП страны.

Первым шагом в решении этой задачи является определение сущности аудита как явления в отечественной экономике, осмысление его эволюции и роли в экономической науке и практике.

Начало появления аудита как новой контрольной деятельности на рынке товарных отношений Европы относится к концу XVIII – началу XIX веков (см. табл. 1). Первый тип в эволюции аудита – **документально – финансовая проверка**, осуществляемая не силами самой фирмы, а по контракту со стороны. Экономика развитых стран Европы переживала период активного развития промышленной революции и становления предпринимательского хозяйства. Главный мотив деятельности - **производить, чтобы иметь капитал**. Чтобы обеспечить его реализацию, нужен был контроль первичных документов, который должен подтвердить совершение финансово-хозяйственных операций и достоверность документов отчета и отчетности. Такая проверка возлагалась на высоко профессиональную личность – аудитора.

Таблица 1.

Функциональная ретроспектива аудиторской деятельности.

Исторический период	Система экономических отношений	Идеология производства	Мотивация экономической деятельности	Функции аудита
Эпоха капитализма (XVIII – середина XIX веков)	Капиталистические экономические отношения: свободная конкуренция на основе индивидуальной и коллективной частной собственности.	Прибыль на основе достижений промышленной революции, организации крупного предпринимательского производства и присвоения прибавочной стоимости.	Производить, чтобы иметь капитал.	Контроль бухгалтерского учета и отчетности с помощью документальной проверки независимого аудита.
Эпоха кризиса капиталистической экономики (конец XIX – середина XX веков)	Противоречия системы капитализма и планово-распределительных экономических отношений.	Прибыль на основе достигнутого научно – технического прогресса и государственного регулирования производства и товарообмена.	Производить, чтобы сохранить капитал.	Системный аудит с целью прогнозирования результатов деятельности предприятия.
Эпоха формирования социальной экономики (конец XX – начало XXI веков)	Либерально – демократические экономические отношения.	Прибыль за счет управления системой предпринимательского хозяйствования (4-й фактор) на основе информационных и гуманитарных технологий.	Производить, чтобы повысить производительность капитала.	Аудит защиты от предпринимательских, информационных рисков.

Дальнейшее развитие индустриальной экономики уже к первой трети XIX века развеяло доверие к теории классиков английской политической экономики том, что стихийные законы рынка будут регулировать экономические процессы в надлежащем для общества направлении и не допустят кризисных явлений. Жизнь безмятежного экономического равновесия на рынке товаров и услуг часто нарушалась периодами упадка, затянувшегося застоя, а то и разорения. Характер экономических отношений складывался в условиях рождения новой мотивации: **производить, чтобы сохранить капитал**. Появилась потребность поиска действенных средств обеспечения единоличной защиты хозяйствующих субъектов от кризисных явлений и нередко от малопонятных причин банкротства. Обстоятельства указывали на необходимость коренного повышения эффективности управления фирмой, предприятием, банком. Одним из главных инструментов кардинального влияния на процесс воспроизводства капитала оказался новый тип аудита – финансовый контроль высокого уровня, обеспечивающий анализ эффективной деятельности структур управления фирм, акционерных обществ, компаний. Им стал - **системный аудит**, построенный на финансовом прогнозировании и предвидении результатов

деятельности предприятий.

В 1844 году в Англии законодательно была закреплена более совершенная форма ответственности финансового контроля - профессиональная организация аудитором.

Начало XX столетия и кризисные потрясения 30-х годов послужили толчком к широкому распространению аудиторской деятельности. Теория аудита обогатилась рядом эффективных методик проведения аудиторских процедур. Разрабатывались новые формы финансового контроля, совершенствовалась стандартизация приемов аудита.

Бурное развитие постиндустриальной экономики на основе эффективных информационных и интеллектуальных технологий конца XX – начала XXI века обусловило становление технологического способа производства, связанного с необходимостью преодоления потенциальных рисков и четкой отлаженной мотивации современной экономики: ***производить, чтобы повысить производительность капитала.***

Подчинить аудит обеспечению этой цели – задача архисложная. Она требует комплексной программы аудиторской работы прежде всего в областях крупного предпринимательства, где риски особенно высоки. Например, в банковской деятельности это валютные риски, операции с ценными бумагами, подверженные фондовым рискам; операции кредитования и др.

Американский специалист аудита Джек Робертсон в этом ключе рассматривает сущность современного аудита: «Аудит – это деятельность, направленная на уменьшение предпринимательского риска, это процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов» [7].

Таким образом, появление аудита и его историческая эволюция в трех типах (документально-финансовый, системный, аудит защиты от рисков) было результатом исторически закономерного развития рыночной экономики.

В Украине и в странах на постсоветском пространстве практика аудиторской деятельности в экономиках переходного периода пока на уровне первой стадии ее исторической эволюции, то есть в рамках *документальной проверки* финансово-хозяйственной деятельности предприятий. Процесс проверки в лучшем случае осуществляется работниками аудиторских фирм на основании контракта. Цель ее – выявление ошибок бухгалтерского учета из-за некомпетентности, нарушений требований отчетности по причине халатности в исполнении служебных обязанностей или сознательного искажения данных учета с целью корыстных побуждений.

Такая функциональная ограниченность отечественного аудита не случайна.

Во-первых, до 1993 года в экономике центрального планирования аудит был областью неведомого, свойственного только капиталистической системе хозяйства. Первое десятилетие рыночных преобразований украинской экономики – это начало политического становления аудиторской деятельности и рассчитывать на функциональный уровень системного и прогностического аудита пока не приходится. Для этого требуется устойчивый экономический рост на пути рыночной трансформации отечественной экономики.

Во-вторых, при всей огромной организаторской работы со стороны государственной власти, Национального банка Украины, Аудиторской палаты Украины и Союза аудитором страны, направленной на обеспечение развития отечественного аудита, активной деятельности украинских ученых по разработке теории аудита и освоения аудиторской деятельности развитых стран мировой экономики в сегодняшней отечественной практике аудита дает о себе знать груз традиций финансового контроля экономики прошлого.

Система финансово-бухгалтерского контроля централизованной экономики не выходила за пределы проверки бухгалтерской документации. Хотя профессиональный уровень украинской ревизии отличался жесткостью своих стандартов в отношении требований за допущенные нарушения учета и отчетности. Всем еще памятна процедура ревизий КРУ, когда переплата или недоплата 15 копеек в ведомости на заработную плату была для бухгалтера расчетной частью причиной переживаний и слез.

Стереотипы прошлого пока прочно удерживаются в практике контрольно-финансовой деятельности и переносятся однозначно в деятельности современного аудита.

Если попытаться проанализировать сущность понятия «аудит» в том смысле, как он используется в различных научных и специализированных изданиях, то мнения авторов почти идентичны по смыслу суждениям практиков.

Например, в украинских источниках аудит:

- “это *проверка* публичной бухгалтерской отчетности, учета *первичных документов*... с целью определения достоверности их отчетности, учета...”[8];
- “институт независимого внешнего финансового *контроля. Ревизия, проверка* хозяйственной деятельности, включая финансовую”[9];
- “наиболее эффективный инструмент управления и подготовки рекомендаций *по устранению... ошибок, упущений, неточностей, недоработок*...”[10];
- “независимое *исследование* финансовой отчетности и другой информации субъектов предпринимательской деятельности с целью формирования выводов о реальном финансовом состоянии этого субъекта”[11].

В официальной российской учебной и справочной литературе аудит:

- “это финансовый анализ, бухгалтерский контроль, ревизия финансово–хозяйственной деятельности предприятий, организация, фирм, акционерных обществ...”[12];
- “это проверка в капиталистических странах состояние финансово-хозяйственной деятельности акционерных компаний...”[13]¹.

Таким образом, в украинских и российских изданиях сущность аудита рассматривается по своему функциональному назначению в практике аудиторской деятельности как финансовый контроль, ревизия, комплексная проверка, экспертиза и т.п.

О такой подмене понятий отмечалось и в выступлениях украинских ученых на Первой Международной практической конференции по аудиту в январе 2003 года [14].

В зарубежной экономической теории нет основательной теоретической разработки категории “аудита”.

В английских источниках аудит (audit) – “проверка какого-либо аспекта деятельности фирмы, если она осуществляется своими сотрудниками или независимыми специалистами”[15]. Во Франции в Толковом экономическом и финансовом словаре есть понятие “аудитор (auditor, Comptable de comptes) – лицо, которому поручено осуществлять общий контроль за бухгалтерской отчетностью и финансами какой-либо компании и представлять соответствующую информацию участникам и руководителям этой компании”.

Что касается справочного пособия “Международные стандарты аудита”, подготовленного Международным центром реформ системы бухгалтерского учета и переведенного впервые на русский язык, то в глоссарии издания аудит не рассматривается как категория экономической теории.

Такого рода консерватизм зарубежной экономической науки и практики явление не новое. Достаточно вспомнить историю политической экономии английских классиков и препятствия к признанию предпринимательства как ведущего фактора производства современной экономики.

В некоторых странах и сейчас есть аудит, но нет “аудиторов”: в Германии – это “хозяйственные контролеры”, во Франции – “комиссары по счетам”.

Это понятно, поскольку рыночная экономика развитых стран насчитывает на одно столетие, революционных потрясений в организации хозяйств не было. Новые явления экономической жизни, а том числе и аудит как элемент инфраструктуры не требовал коренных изменений в организации и методике деятельности. А задачи современного аудита *предпринимательской* экономики, построенной на инновациях и информационных технологиях определены Д. Робертсоном достаточно четко: *обеспечение уменьшения предпринимательского и информационного рисков*.

Учитывая все это в исследовании исторического развития функций аудита, на наш взгляд, можно предложить такое его определение:

аудит – это независимая контрольно-финансовая деятельность, связанная с анализом достоверной информации, отражающей возможности защиты от рисков и обеспечивающей эффективность предпринимательского управления предприятием.

Исходя из такой роли аудита, построена вся деятельность по управлению производством в рыночной экономике нашего времени.

Таким образом, исследование ретроспективы функционального становления аудита позволят прийти к некоторым выводам по аудиторской деятельности в Украине в условиях рыночной трансформации хозяйственной системы на пути интеграции в экономику стран Европейского Содружества.

1. Историческая эволюция аудита связана с последовательным развитием экономики товарного рынка, экономических отношений в предпринимательстве и реализацией мотивов хозяйственной деятельности на каждом этапе.
2. Аудиторская деятельность развитых стран исторически связана последовательно с тремя этапами ее функциональной эволюции:
 - 1) подтверждение достоверности бухгалтерского учета и финансового состояния предприятия (XVIII – середина XIX веков);
 - 2) системное исследование экономической деятельности предприятий с целью прогнозирования результатов деятельности предприятий (конец XIX – середина XX веков);
 - 3) защита предприятия от предпринимательских, информационных рисков и обеспечение качества управления (конец XX – начало XXI веков).
3. Причинами возникновения аудита были трудности в оценке деятельности предприятий с точки зрения достоверности финансовой отчетности, обусловленные характером предпринимательской деятельности на основе предвидения и условий «уникальной неопределенности», требующих риска, несмотря на рыночное равновесие и совершенную конкуренцию. Впоследствии (с середины XX века) к этим условиям добавились технологические инновации и динамические изменения процесса производства и товарообмена. Конец XX столетия был характерен устойчивым состоянием рыночного *неравновесия*, которое обусловило активное развитие аудита по предупреждению рисков. На всех стадиях функционального развития аудит решал задачу реализации человеческой мотивации экономической деятельности.

¹ Все подчеркнутые в текстах источников функциональные аспекты аудита выделены нами

Достижение целевой установки современной экономики – производить, чтобы повысить производительность капитала – возможно на основе мониторинга в аудиторской деятельности технологий, инноваций и действий экономических законов свободного рынка.

4. Практика аудита в экономике Украины пока ограничена действиями, которыми фактически аудит подменяется формами проверочно–контрольной деятельности на основании документов, несмотря на благоприятные условия для развития полноценной аудиторской деятельности, альтернативы которой в борьбе с теневой экономикой на пути успешного завершения рыночных преобразований нет.

Литература.

1. Бюджет – 2002. Міністерство фінансів України. Оперативний моніторинг виконання бюджету за 2002 рік. //Економіст, № 1, - 2003 г. –С.26.
2. Дроздов А.В. Влияние теневой экономики на рынок, рекреационных и туристических услуг Крыма. Сб. Всеукраинский научно-практической конференции (5-7.05.2003 г. г. Алушта), С.34.
3. Чистилин Д. К вопросу стратегии экономического роста Украины. //Экономика Украины, № 2, - 2003 г., С. 52.
4. Редько А. Отечественный аудит. Выбор вектора развития.// Бухгалтерский учет и аудит. - № 6, - 2003 г., С. 51.
5. Редько А. Отечественный аудит. Выбор вектора развития.// Бухгалтерский учет и аудит. - № 6, - 2003 г., С. 51-54.
6. Дзюба С. Направления преобразований в аудиторской деятельности.// Экономика Украины, - № 1, - 2003 г., С.52.
7. Цит. по кн. Смирновой Л.Р. «Банковский аудит» /Под ред.проф. М.И. Баканова, М.: «Финансы и статистика», - 2001 г., С.5.
8. Закон Украины «Об аудиторской деятельности» с дополнениями и изменениями от 22.04.99 г. № 3125-ХІІ.
9. Универсальный словарь экономической терминологии. Коломейцев В.Э. К.:Изд. «Молодб-2002, - С.27.
10. Универсальный словарь экономической терминологии. Коломейцев В.Э. К.:Изд. «Молодб-2002, - С.36.
11. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Оленко І.П. Облік, аналіз і аудит: Навчал. посіб. – Х.:ВД “ІНЖЕК”, 2003, - С.237.
12. Райсберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б. Современный экономический словарь. ИНФРА – Менеджмент. – 1996, - С.23.
13. Финансово – кредитный словарь. т.І, изд. ”Финансы и статистика», М.:-1984, - С.62.
14. Первая Международная практическая конференция по аудиту в Украине. //Бухгалтерский учет и аудит - №2, - 2003, С.61-62.
15. Кох Р. Менеджмент и финансы от А до Я. – СПО, «Питер», - 1999, - С.22.