

Зіновій Володимирович ГУЦАЙЛЮК. Аудит в Україні: з чого все починалося?!?

Zinovii Volodymyrovych HUTSAILIUK. Audit in Ukraine: where did it all begin?!?



Усі прекрасно розуміли: аудит як науку, як вид діяльності і як професію необхідно узаконити на державному рівні. Зробити це треба було насамперед для юридичної регламентації взаємовідносин між замовниками аудиту та виконавцями робіт.

Зіновій Володимирович Гуцайлук – доктор економічних наук, професор, академік Академії економічних наук України, завідувач кафедри фінансів, обліку і аудиту Тернопільського державного технічного університету ім. І. Пулюя, один із засновників аудиторської професії у Незалежній Україні, очільник першої кафедри Аудиту в Україні.

– Зіновію Володимировичу, як в Україні виник Аудит, Ваше бачення?

– Час минає швидко – минуло 20 років з моменту прийняття Верховною Радою України Закону «Про аудиторську діяльність в Україні». Як починалася і як розвивалася протягом усього цього часу така нова для постсоціалістичної країни, але давня для цивілізованих держав справа?

Якщо б мене запитали з чого, власне, починався аудит в Україні, то відповів би не задумуючись – з ентузіазму. Принаймні, якщо б цей закон приймали нині, такого не було б, бо всі ми стали прагматичнішими, більшою мірою зорієнтовані на досягнення власних інтересів.

Зрозуміло, що в силу специфіки професії я й раніше знав про існування аудиту. Знав і про те, що цей вид людської діяльності, який виник ще в середині XIX ст. у зв'язку поділом інтересів власників майна і тими, хто ним управляв, притаманний лише ринковій економіці. Ще до розпаду СРСР довелося бувати у московському інституті управління ім. С. Орджонікідзе (тепер – Державний університет управління), де проходили конференції, круглі столи та навчання зарубіжних підприємців, які планували започатковувати бізнес на теренах колишнього Союзу. До речі, навчання було специфічним: повчали іноземців як давати хабарі посадовцям, де, коли, з ким і скільки вживати алкоголь, специфіки «спілкування» з секретарками тощо. Вже тоді у контексті розвитку системи надання консультаційних послуг, виникали питання аудиторської діяльності.

Так, до України аудит прийшов, як і багато усього іншого, з Росії. Точніше з Москви, оскільки ще у 1987 р. постановою Ради Міністрів СРСР була створена перша госпрозрахункова аудиторська фірма «Інаудит». Головним її завданням була робота з підприємствами, у статутному капіталі яких був іноземний капітал, а також із різними зовнішньоекономічними організаціями. Ця фірма особливо активізувала свою діяльність на теренах колишнього Союзу, вже напередодні його розпаду шляхом створення практично в усіх республіках дочірніх фірм. У результаті у Києві з'явилася своя «Інаудит-Україна», яка знову ж таки, скориставшись потребою у консультаційних послугах (саме тоді активно формувалося підприємницьке середовище) і від-

сутністю реальних пропозицій, активно почала формувати свої філії практично в усіх обласних центрах. А от у Тернополі 28 травня 1991 р. міськвиконком зареєстрував першу в області, та й чи не в цілій Західній Україні аудиторську фірму ПП «Орієнтир».

– Що запам'яталось у процесі створення Закону про Аудит?

– Саме тоді одночасно з формуванням підприємницьких структур, котрі планували займатися наданням аудиторських послуг, й виникла потреба об'єднання аудиторів України. Ми з перших днів відчули брак як відповідних знань, так і необхідної законодавчої бази. Очевидно, що усунути ці перешкоди одноосібно було неможливо.

Ініціатором об'єднувачого процесу виступив керівник київської аудиторської фірми «Аналітик», кандидат юридичних наук Володимир Головач. Саме він протягом першої половини 1992 р. двічі давав оголошення у газеті «Голос України», в якому пропонував аудиторам почати активне спілкування між собою з метою подальшого об'єднання. Ми з тернопільським аудитором Василем Тарасом побували тоді у Києві і після розмови з Володимиром Головачем почалася тісна співпраця з організації громадської організації «Спілка аудиторів України» (САУ – така скорочена назва об'єднання аудиторів). Правда на першому (установчому) з'їзді я не був, оскільки перебував тоді у Москві. САУ відразу ж після створення почала активну роботу. Маю на увазі і формування загальних принципів розвитку аудиторської діяльності в Україні, і необхідність існування спеціального контролюючого та представницького органу – Аудиторської палати України (АПУ), й організацію навчання аудиторів у Ворзелі та Києві. У 1993 р. у Тернополі з'явилася й регіональне відділення САУ.

Відразу після створення САУ виникла ідея розроблення та прийняття окремого закону про аудиторську діяльність. Усі прекрасно розуміли: аудит як науку, як вид діяльності і як професію необхідно узаконити на державному рівні. Зробити це треба було насамперед для юридичної регламентації взаємовідносин між замовниками аудиту та виконавцями робіт. До речі, за основу було взято робочий проект закону «Про ауди-

торську діяльність», який розробив Володимир Головач. Однак, прямо кажучи, не зовсім приємно читати такі його слова: «Проект Закону я готував на підставі вивчення зарубіжного досвіду і розуміння реалій його запровадження в Україні. Само собою зрозуміло, що як таких помічників не було і бути не могло»¹. Ще раз підтверджую: перший варіант законопроекту запропонував саме В. Головач. Однак у процесі його «доведення» до Верховної Ради довелося добряче попрацювати над текстом. Причому робота велася на голому ентузіазмі, про який уже згадувалось, ініціативною групою, до складу якої входили й ми з Василем Тарасом. Просто згадалось, скільки розумних пропозицій та зауважень зробив тоді юрист Орест Данилевич... Не хочу (та й не зовсім пригадую зараз усі прізвища) вести мову про окремі особистості, але відмічаю, що було там багато грамотних фахівців економістів та юристів. На жаль, окремі з них, провівши велику роботу з «доведення» проекту закону, потім скромно відійшли від аудиторства, розчарувавшись в українських реаліях... Зате останнім часом з'явилося стільки так званих «співавторів-учасників» розроблення проекту Закону «Про аудиторську діяльність в Україні», які стверджують, що саме вони, як і учасники знаменитого ленінського суботника, несли ту знамениту колоду....

І ще: тоді, коли пан В. Головач лише «...намагався роз'яснювати членам Спілки аудиторів України та іншим представникам консалтингових професій ринкової економіки підготовлений у першому варіанті законопроект»², чимало аудиторських фірм вже надавала підприємцям реальні аудиторські та інші консультативні послуги.

До речі, одночасно з обговоренням та доопрацюванням проекту детально обговорювалась і процедура його проходження через парламент. Логічно було б, якби про закон доповідав тоді Володимир Пилипчук, член Президії Верховної Ради, голова комісії з економічної реформи. Однак, оскільки він належав до демократичного крила парламенту, це означало неминучий провал законопроекту. І тоді вирішили запропонувати виступити з роз'ясненням його суті пану Білому, за основним фахом істориком. Ми підготували його до відповіді на можливі провокаційні запитання. Оскільки пан Білий не був заангажованою особою, та й більшість тодішніх депутатів не знали, що таке аудит і з чим його «ідять», закон проголосували.

Не дивлячись на те, що Україна першою з пострадянських республік прийняла закон такого плану, він все-таки був хорошим. Про це свідчить насамперед те, що діяв він більше десяти років. Після прийняття цього законодавчого акту почалася активна робота з розвитку аудиторської діяльності. Відразу ж у травні 1993 р. пройшов з'їзд САУ, на якому й була сформована Аудиторська палата. До її складу включили й мене. До речі, тривалий час я був там єдиним представником від регіонів, решта членів АПУ були з Києва. Уже пізніше її членом став і Василь Тарас. І через 20 років я з великою приємністю згадую персо-

нальний склад першого скликання палати: Сергій Балченко і Тетяна Бернатович, Ігор Горячек, Володимир Головач, Станіслав Скрипиченко, Анатолій Кузьмінський, Віктор Єна, Олександр Жук, Ірина Каштанова, Володимир Кольга, Валерій Пархоменко, Іван Пилипенко, Василь Сопко та ін. Повірте: це були справжні професіонали, фахівці своєї справи, патріоти аудиту молоді на той час держави.

На жаль, із самого початку робота Палати загальмувалася у зв'язку з неможливістю затвердження її статуту. Але це вже результат нашої української ментальності – просто деякі особи відразу ж побачили себе головою палати. Оскільки такої посади у законі не було передбачено, то й у статуті АПУ її не було. Була закладена інша, дуже вже демократична норма: кожне засідання палати веде один з її членів за алфавітним порядком. Тобто не голова, а головуючий. Майже півроку завжди не вистарчало 2-3 голоси для прийняття статуту.

Коли ж після довгих суперечок здоровий глузд взяв гору, палата оперативно розробила та прийняла положення про порядок сертифікації і ліцензування аудиторської діяльності, а потім і постійні національні нормативи аудиту, кодекс професійної етики аудиторів України.

Час бере своє... Економічна криза зачепила не лише матеріальну сферу виробництва, але й аудиторську діяльність. Тому навряд чи можна акцентувати тепер увагу на досягненнях. Питання в іншому: а чи були вони взагалі? Не секрет, що останніми роками в аудиті з'явилися такі проблеми, як якість його результатів, порядність аудиторів. Погано, що така нова, високоінтелектуальна професія стала, по-суті, звичайним заробітчанством.

– *Зіновію Володимировичу, який він, Ваш шлях до науки?*

– Нічого особливого. Наукою я хотів займатися ще зі шкільних років. Правда, не економікою, а астрономією... Але так вийшло...

– *Ваші побажання до вдосконалення наукової сфери у державі?*

– На жаль, вдосконалення наукової сфери в Україні останнім часом не відбувається.. До того ж роль науки, наукової діяльності практично знівельована на державному... рівні.

– *Ви першим в Україні створили кафедру аудиту, як це було?*

– 3 вересня 1992 р. рішенням вченої ради Тернопільського фінансово-економічного інституту (тепер – Західноукраїнський національний університет) була створена перша в Україні кафедра аудиту!?! Навчально-науковий підрозділ, який відразу ж розпочав читання усіх повноцінних курсів аудиторського циклу... Але, це так... інформація для роздумів. У процесі створення кафедри планувалося, що тут працюватимуть люди із практичним досвідом. Однак з цим відразу ж виникли проблеми. Оскільки підбір кадрів – це прерогатива першої особи у виші, то й у процесі цієї процедури за основу брались зовсім інші критерії.

Це й призвело у кінцевому підсумку до практик-

¹ 20 років аудиту в Україні: досягнення і перспективи розвитку. *Економіка. Фінанси. Право*. 2013. № 4. С. 78-79.

² Там само.

ної ліквідації кафедри (об'єднання... тощо). Та й працюють у ній люди, далекі від аудиторської діяльності. Мова насамперед йде про їх фаховий рівень.

– Які вбачаєте норми, що мають бути вдосконалені в аудиті?

– Стосовно головних його проблем, – це, зокрема, вдосконалення законодавства для аудиторської діяльності, забезпечення самоврядності, публічності і підзвітності Аудиторської палати України та суспільний нагляд за аудиторською діяльністю.

Необхідність їх вирішення випливає не лише з українських реалій, але й прямо із 43-ї Директиви Європейського Парламенту та Ради Європейського Союзу від 17 травня 2006 р. І якщо ми прагнемо в європейську спільноту, то зобов'язані прийняти й практично реалізувати усі їх пропозиції-вимоги.

У Директиві сформульовані вимоги до освіти аудиторів, порядок проведення кваліфікаційних іспитів, державної реєстрації аудиторів та аудиторських фірм. Однак головним є створення так званого суспільного нагляду в аудиті, система якого має нести відповідальність за нагляд за усією діяльністю, включаючи проведення розслідування діяльності аудиторів та аудиторських фірм і вжиття відповідних дисциплінарних заходів за його результатами.

Очевидно, що потреба у такому нагляді таки є. На даний час подібний контроль за аудиторською діяльністю в Україні здійснює Аудиторська палата, на діяльність якої нарікають практикуючі аудитори. Власне, палата стала таким собі закритим клубом з аж надто великими повноваженнями: вона визначає основні пріоритети розвитку аудиту, приймає іспити, проводить сертифікацію аудиторів, розробляє нормативні, інструктивні та робочі документи, контролює якість аудиторських послуг тощо. Водночас діяльність самої Аудиторської палати практично не контролює ніхто – її склад формується з'їздом аудиторів України і змінювати його протягом п'яти років ніхто не має права. Як і, на жаль, контролювати її діяльність.

Перераховані проблеми у діючому законодавстві привели навіть до прямого порушення статуту – АПУ вже протягом років не оприлюднює кошторису власної діяльності, хоч це передбачене її статутом.

Відразу ж після виходу 43-ї Директиви ЄС активність проявило багато як політичних сил, так і окремих бізнес-груп, бо... контролювати в Україні хочуть усі. Насамперед ще 16 травня 2009 р. Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва видав цікавий і дуже вже таємний наказ за номером 92 «Про створення Ради суспільного нагляду в аудиті». Таємний тому, що ніби не пройшов необхідного у таких випадках погодження в органах юстиції, але його зміст якнайкраще характеризує напругами та величиною «зацікавлення». Водночас, однак, виникає декілька питань. По-перше, хто уповноважував Держкомпідприємництво одноосібно вирішувати питання про створення суспільного нагляду? По-друге, виходячи з чого визначено принцип формування персонального складу Ради?

У тексті наказу є чимало цікавих моментів. Насамперед, тодішній керівник Державного комітету пані Олександра Кужіль головою Ради призначила себе

(самозванців нам не треба – командувати парадом буду я)!³ Далі: серед установ, які мають право делегувати своїх представників у Раду суспільного нагляду, 4 – з Комітетів Верховної Ради, більше 10 – від галузевих міністерств, комітетів, фондів тощо. Мав би бути навіть представник від Київської міської державної адміністрації (чому лише від неї, а не від інших обласних центрів?). Що стосується представників науки, то наказом їх милостиво дозволено включати до складу Ради суспільного нагляду від Національної академії наук України (яка питаннями як обліку, так і аудиту взагалі не займається?!), Державної академії статистики, обліку та аудиту, Київського національного економічного університету та Інституту власності та свободи, який, до речі, заснований лише у 2008 р. А де ж Київський національний торговельно-економічний університет? Де Одеський державний економічний університет? Де, нарешті, Тернопільський національний економічний університет, який за своїм науковим потенціалом не так вже далеко й відстає від відомого КНЕУ ім. Вадима Гетьмана?

Стосовно прав та обов'язків Ради суспільного нагляду, то тут таки охоплено все те, що й охопленню не підлягає: і повний нагляд за Аудиторською палатою, і рецензування навчальних програм сертифікації аудиторів, і аналіз дисциплінарного провадження Аудиторською палатою стосовно аудиторських фірм та окремих аудиторів тощо.

Добре, звичайно, до практичної реалізації зазначеного закону не дійшло.

Але й тепер, як виявляється, існує принаймні ще декілька інших проєктів законодавчих актів стосовно аудиту. Особливе занепокоєння за цих умов викликає законопроект Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо впровадження аудиторської діяльності» (реєстраційний номер 10285), основна ідея якого полягає не у формуванні повноцінної системи суспільного нагляду за аудитом взагалі (зокрема й за Аудиторською палатою), а у реформуванні самої палати – перетворення її в орган суспільного нагляду. А це, як кажуть в Одесі, дві великі різниці! Тривогу викликає й те, що не дивлячись на обґрунтований висновок Головного експертного управління Верховної ради про те, законопроект потребує доопрацювання, Комітет з економічної політики на своєму засіданні 10 квітня 2012 р. рекомендував прийняти законопроект Міністерства фінансів за основу. Співдоповідачем від Комітету визначено О.В. Плотнікова.

Залишається лише надіятися, що здоровий глузд переможе.

Стосовно останнього варіанта нового законопроекту про аудиторську діяльність, який розглядали на засіданні Аудиторської палати, то він, як на мій дуже вже суб'єктивний погляд, знову ж таки зроблений під конкретне замовлення, під конкретну групу осіб, під конкретні інтереси... Очевидно, що це шкодитиме насамперед практикуючим аудиторам.

Але я оптиміст. Ми все-таки формуємо цивілізовану ринкову економікою. Отже, й аудиторська діяльність має бути цивілізованою.

³ примітка від редакції: це особиста думка автора

Розмову вела *Леся Такіда*
ДОВІДКОВА ІНФОРМАЦІЯ

з порталу Західний науковий центр НАН України та МОН України

(URL: http://znc.com.ua/ukr/publ/info/econ2003/gutsaylyuk_zinoviy_volodymyrovych.php)

Гуцайлюк Зіновій Володимирович народився 6 січня 1950 р. у с. Супранівка Підволочиського району Тернопільської області. Закінчив у 1971 році Тернопільський фінансово-економічний інститут за спеціальністю «Бухгалтерський облік в промисловості». 1973-1975 рр. – навчався в заочній аспірантурі на економічному факультеті Львівського державного університету ім. Івана Франка. 1977 р. – захистив у Ленінградському фінансово-економічному інституті кандидатську дисертацію на тему: «Удосконалення обліку виробничих витрат і оперативного контролю собівартості продукції в цукровій промисловості». Над докторською дисертацією на тему «Облік і контроль в управлінні ефективністю виробництва (методологічні та організаційні аспекти на прикладі харчової промисловості)» працював самостійно, захистив її у 1992 р. в Київському інституті народного господарства.

Основні показники наукової діяльності. Бухгалтерський облік, аналіз господарської діяльності і аудит. Займався проблемами реформування системи обліку відповідно до вимог ринкового середовища. Розвинув в обліковій науці новий напрям, пов'язаний з розробленням методологічних та організаційних проблем обліку і контролем ефективності виробничих процесів у харчовій промисловості. Сформулював концептуальні засади аудиту і аудиторської діяльності в умовах формування ринкового середовища.

Брав участь у розробленні проектів законів «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та «Про аудиторську діяльність в Україні».

Опублікував чотири монографії. Загальна кількість основних публікацій – понад 111. Має публікації у закордонних журналах. Всього підготував понад 14 кандидатів економічних наук.