

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657

Бутинець Ф.Ф., д.е.н., проф.

*Житомирський державний технологічний університет***КОНТРОЛЬ: НЕДОЛІКИ ТА НАСЛІДКИ**

Ставиться проблема якості національного аудиту, пропонуються шляхи її вирішення, рекомендується посилення державного контролю за оприлюдненням звітності великих компаній

А проблема існує... Облік і контроль – основа основ розвитку та існування держави. Тож яке сьогодні становище контролю в Україні? Адже і неозброєним оком видно, що облік і контроль збереження власності, по суті, перебуває в стані реанімації – чи вистачить народних цілителів і засобів лікування, щоб уберегти їх національні традиції для наступних поколінь.

У нас переплутали контроль з безвідповідальністю. І болісно, що проблема ця існує, і ніяк не розв'язується. Хіба можна терпіти далі, коли професори і доценти багатьох ВНЗ пропагують “незалежний” аудит, а самі його не знають. Що ж це тоді за наукові світила, які не володіють проблемами державного та громадського контролю?

Давно помічено: контролю найчастіше не знають ті, хто не знає історії розвитку обліку.* Історія – це пам'ять народу, життя видатних людей, це згадки й таємниці, це мистецтво й література... Без історії не обходиться жоден політик, жодна родина, жодна гра. І це найтяжчий спадок радянських часів. Отже, поглиблене вивчення історії науки про облік та української системи реального стану контролю повинні стати прерогативним у наших ВНЗ. Нині ВНЗ України приєднуються до Болонського процесу. Це прогресивна справа, однак вивчення історії обліку та української системи контролю не передбачається переліками обов'язкових

дисциплін. Тож Україна мусить застерегти себе і залишити ці дисципліни для вивчення їх у повному обсязі. Тільки так ми зможемо мати повноцінного студента, а згодом – спеціаліста з обліку і патріота України.

Все що є гірше в зарубіжному обліку і контролі ми перенесли в Україну. На жаль, частина наших науковців (якщо їх можна так назвати!) радіють здобутому “успіху”. Ось що пише про свій облік Альфред М. Кінг, який має ступінь МВА Гарвардської бізнес-школи:

“Прибыль – это продукт учета, некая теоретическая оценка, полученная по искусственным правилам и нормам. Так, компания в Великобритании получит в результате расчета прибыль, сильно отличающуюся от той, которая была бы рассчитана для точно такой же компании в США, даже без учета таких “неприятностей”, как налоги и курсы обмена валюты” (С. 22).

“Финансовая отчетность, отличная от той, что предназначена для акционеров, и в которой всегда подчеркиваются положительные стороны, стремится выглядеть негативно. Топ-менеджмент, по-видимому, хочет большего.

Благодаря гибкости учета, на незначительном промежутке времени можно сделать так, что плохой период будет выглядеть хорошим, даже если на самом деле таковым не является. С менеджментом, который хочет большего, службы учета стараются что-либо сохранить в резерве до того, как оно станет “реально” необходимым. Это искусство игровой хитрости, в конечном счете, порождает цинизм и негативную позицию как части сотрудников отдела учета,

* Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х частинах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.

так и пользователей отчетных финансовых документов” (С. 31).

“Денежные потоки не являются несовместимыми с прибылью в ГААР. На длительном промежутке нет разницы с точки зрения накопленной прибыли, капитализируется ли объект как активы или немедленно списывается на издержки. Такой промежуток, однако, может тянуться 15 или 20 лет в зависимости от допущений, сделанных в процессе учета” (С. 33).

“Представим удивление компании по технической инвентаризации, когда ее собственный реестр основных активов занесены пепельницы за 3 \$ и мусорные корзины за 8 \$. На вопрос, зачем эти активы были капитализированы и включены в реестр, бухгалтер несколько застенчиво ответил: “Видите ли, каждый сотрудник компании имеет несколько ее акций, а компания начисляет дивиденды по акциям, исходя из отчетной прибыли. Учитывая в активах пепельницы, корзины и т.д., мы увеличиваем прибыль компании, а, значит, и наши дивиденды” (С. 33-34).

Довольно интересно, что для частных фирм крайне важен вопрос минимизации налоговых платежей. Для этого они часто готовы идти на нестандартные шаги; те же самые фирмы обычно уделяют меньше внимания другим аспектам ТСМ (С. 34).

“Определение сроков жизни с возможным их уточнением в будущем – одна из причин, по которым и могут тремя разными бухгалтерами даваться разные ответы” (С. 42).

“Вопреки общепринятому представлению, бухгалтерский учет не является точной наукой. Если попросить пятерых бухгалтеров высчитать стоимость товарных запасов к концу года, то вы получите, по крайней мере, пять разных ответов. Известна старая шутка. В ответ на вашу просьбу самый остроумный из бухгалтеров спрашивает вас: “Как вам угодно, чтобы стоимость была высокой или низкой?”

Это вовсе не циничное утверждение – бухгалтеры могут манипулировать своими вычислениями в зависимости от желаний и целей менеджмента. Это просто констатация фактов (С. 122)

Опять же вопреки общепринятым представлениям, первоклассные бухгалтера могут отвечать совершенно по разному на вопрос о “ценности” любого предмета в данный момент (С. 122).

Предположим, что по учетной книге запас товара должен равняться \$ 8 миллионов, но проверка показывает, что в действительности товара всего на \$ 7 миллионов. Это потеря в \$ 1 миллион может быть результатом ошибок в бухгалтерском учете, она может быть результатом фабричного брака, о котором никогда не сообщают, поскольку рабочие не хотят заявлять о своих просчетах, или может возникнуть из-за нераскрытых краж (С. 128).

Ось точно такий облік ми запропонували сьогодні в Україні: можна показувати добру роботу компанії, можна – погану. Це залежить від бажання господаря. Гнучкість обліку, його неточність – дозволяє бухгалтеру робити що завгодно. Все це вважається нормою професійної етики. Ми ще в сотий раз запитуємо: кому потрібен такий облік: державі, суспільству? Яке ж соціальне значення нашої облікової та контрольно-ревізійної системи? Можливо, К. Маркс і В.І. Ленін правильно висвітлювали жахливу систему капіталістичної наживи та фальсифікації обліку? Можливо, наші науковці не читали цих та багато інших наукових праць, а лише читають ті, які спеціально підготовлені на замовлення крупного капіталу? Цю проблему слід поставити першим номером на порядок денний нашої науки. Суспільство жде від своїх порядних і чесних вчених обґрунтованої наукової відповіді: кому служить облік і контроль в ринкових умовах: суспільству чи крупному капіталу? А може, вони взагалі не потрібні? Адже є науковці, які сьогодні заявляють, що облік і контроль це не наука, так як мають місце на кожному підприємстві. То, може, фізика і хімія теж не наука, так як застосовуються мабуть на кожному підприємстві без винятку.

Без обліку і контролю, як відомо, немає гарантії забезпечення збереження власності, а без національного багатства країни немає держави.

Час показав, а результати контрольно-ревізійної діяльності це підтверджують, що не повернення “незалежного” аудиту, а зміцнення державного контролю за розвитком і діяльністю економіки країни забезпечує не лише економічний, а й соціальний ефект.

Відповідальність за звітність, що оприлюднюється. Підписання звітності двома особами – керівником і головним бухгалтером, відповідає українській і міжнародній практиці. Але надання другого підпису головному бухгалтеру сьогодні не відповідає вимогам часу. За радянських часів головний бухгалтер фактично здійснював контроль від імені держави. Він відстежував витрачання ресурсів, і мав певну незалежність від генерального директора, бо призначався міністерством. Тепер головний бухгалтер є звичайним найманим співробітником, що не дозволяє йому контролювати свого керівника – будь-то власника підприємства чи найманого ним управлінця.

У ринковій економіці фінансова звітність повинна містити достовірну інформацію для прийняття економічних рішень користувачами звітності. Остаточну відповідальність за складання звітності повинні нести особи, які володіють повною та об’єктивною інформацією не тільки про фінансові аспекти діяльності підприємства за період, що минув, але і про фінансові плани на майбутнє, оцінку активів підприємства, фінансові ризики та інші події, які повинні розкриватися у звітності.

Пропонується два варіанти визначення особи, яка підписуватиме фінансову звітність разом з генеральним директором підприємства:

а) співробітник підприємства, який відповідає за фінанси, тобто фінансовий директор або особа, яка посідає аналогічну посаду. Саме фінансовий директор, як правило, використовує фінансову звітність для залучення інвестицій. Оскільки представлення фінансової звітності підприємства в максимально вигідному світлі полегшить його задачу із залучення коштів (перекручення

показників фінансової звітності часто ініціюються саме фінансовим директором). Залучення цієї особи до відповідальності за об’єктивність звітності примусить його зайвий раз задуматися про доцільність застосування різних способів фальсифікації звітності. Недоліком підписання звітності керівником з фінансів є факт його призначення генеральним директором. Бажання зберегти свою посаду може примусити фінансового директора підкорятися генеральному директору, який буде наполягати на застосуванні некоректного підходу (перекручення, фальсифікації) до складання фінансової звітності;

б) особа, що обирається акціонерами або учасниками. Члени спостережної (наглядової) ради акціонерного товариства обираються загальними зборами акціонерів (ст. 41 Закону України “Про господарські товариства”; пп. 2 п. 2 ст. 159 Цивільного кодексу України). Контроль за діяльністю дирекції (директора) товариства з обмеженою відповідальністю здійснюється ревізійною комісією, що обирається зборами учасників товариства з їх числа (ст. 63 Закону України “Про господарські товариства”; п. 2 ст. 146 Цивільного кодексу України). Члени дирекції не можуть бути членами ревізійної комісії, а отже, можуть бути незалежні від них. Така незалежність дозволить побудувати систему заборон і противаг, коли голова спостережної (наглядової) ради на підставі інформації внутрішнього аудиту (ревізійної комісії) зможе мотивовано заперечити генеральному директору і, у разі потреби, добитися змін у проєкті ще не оприлюдненої фінансової звітності.

Підписання фінансової звітності, що оприлюднюється акціонерами (учасниками) господарського товариства – генеральним директором і головою спостережної (наглядової) ради, що призначаються, є більш обґрунтованим, оскільки дозволяє вибудувати систему заборон і противаг при наданні звітності зовнішнім користувачам.

І в першому, і в другому випадку, особа, яка підписує фінансову звітність повинна бути фахівцем з бухгалтерського обліку.

Для передачі другого підпису на фінансовій звітності від головного бухгалтера голові спостережної (наглядової) ради, чи будь-кому іншому, необхідно внести відповідні зміни у п. 1 ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”.

Необхідно також внести зміни в Закон України “Про господарські товариства” та Цивільний кодекс України, розповсюдивши відповідальність за стан бухгалтерського обліку в суспільстві не тільки на виконавський орган, але і на інші особи, що підписують фінансову звітність відповідно до чинного законодавства. Необхідно уточнити цю ж статтю для того, щоб відповідальність застосовувалася не за організацію, стан і порядок ведення бухгалтерського обліку, а за достовірність та об’єктивність оприлюдненої фінансової звітності.

Хто б не підписував звітність, що оприлюднюється, на наш погляд, вона повинна перевірятись державним аудитором.* Державні органи контролю повинні нести відповідальність перед суспільством за збитки, нанесені громадянам фальсифікованою звітністю.

Про якість національного аудиту можна судити хоча б за наступними даними. Відкриті акціонерні товариства: “Оріана”, “Макієвський металургійний комбінат”, “Запорізький виробничий алюмінієвий комбінат”, “Лисичанськнафтооргсинтез” та “Епос-Холдинг” взяли іноземні кредити під держгарантії і станом на 01.07.05 р. не повернули їх відповідно (млн.грн.) – 993,2; 814,7; 396,0; 319,6 та 265,5 [1, с. 36].

На даний момент (березень 2006 р.) підприємства не погасили 1,8 млрд.дол. кредитів виданих під держгарантії. Держава сьогодні продає за півціни права вимоги по кредитах [1, с. 35-36].

Чи здійснювався “незалежний” аудит на цих підприємствах, коли банки видавали

іноземні кредити? Безумовно. Тож яка ціна такого аудиту? Хто в державі за це несе відповідальність? Хто відбирав та рекомендував аудиторські фірми для перевірки фінансового стану підприємств, що одержували кредити? Чи немає тут наперед передбачуваної корупції? Ось ціна національного “незалежного” аудиту, його якість.

Наведемо ще один приклад. “Я, Юркевич Ірина Володимирівна, директор з питань аудиту ТОВ “Лисичанськаудит”, засвідчую, що показники балансу та звіту про фінансові результати, які наведені в інформації про додатковий випуск акцій відкритого акціонерного товариства “Лисичанська сода” відповідають показникам фінансової звітності, які підтверджені нашими аудиторськими висновками за 2005 рік від 27 січня 2006 року. Юркевич І.В.”

“Інформація про порушення справи про банкрутство ВАТ “Лисичанська сода”:

1. Ухвала про порушення провадження у справі про банкрутство № 10/104 б від 14.07.1999 року. Ухвала про припинення провадження у справі винесена 24.04.2002 року.

2. Ухвала про порушення провадження у справі про банкрутство № 9/59 б від 24.04.2002 року. Ухвала про припинення провадження у справі винесена 17.06.2002 року.

3. Ухвала про порушення провадження у справі про банкрутство № 10/35 б від 28.04.2004 року. Керуючого санацією або ліквідатора у судовому порядку емітенту не призначено.

В судовому порядку емітента банкрутом не визнано” [2, с. 14-15].

Фінансова звітність за 2005 рік складена товариством не раніше 20-х чисел січня 2006 р. Аудиторський висновок ТОВ “Лисичанськаудит” надало 27.01.06 р. Чи можна виконати досить великий обсяг аудиторської роботи за 7-10 днів? На підприємстві працює 2577 штатних працівників, воно має 11 ліцензій на провадження певних видів діяльності, виручка становить близько 187 млн. грн., а збиток – 10 млн. грн. Чи могли

* Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / За редакцією проф. Ф.ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.

фізично аудитори глибоко вивчити виробничо-фінансову діяльність цього товариства і впевнитись, що оприлюднена звітність відповідає даним бухгалтерського обліку? Чи проводили аудитори інвентаризацію активів? Без цього їх висновки – фікція. Ось як за допомогою “незалежного” аудиту формуються потенційні банкрути, розбазарюється майно підприємств, вводяться в оману працюючі. Чому при такому річному збитку керівництво не дало згоди корпорації про надання інформації про їх середню заробітну плату? Грамотній людині зрозуміло...

Здавалося б зрозуміло і дитині. Так ні ж бо галасливість спекуляції навколо цієї проблеми, яку зводять у ранг непереборної сили, набирає все нових масштабів. Аудит зводиться до нуля, а дисертації з цієї проблеми наближається до сотень.

Світлим променем у цьому царстві птьми є наші публікації, які, на жаль мало, хто читає, аналізує та здійснює реальні наукові дослідження.

Наш однозначний висновок: в Україні має бути державний аудит звітності публічних компаній. Для всіх інших – громадський, теперішній “незалежний”. І саме про це заявлено у наших працях, саме про це ми наголошуємо на всіх форумах.

Хочеться сподіватися, що наші рекомендації нарешті остудять гарячі голови поборників “незалежного” фіктивного аудиту в Україні. Адже ще до цього часу мусується питання про те, що нібито так званій “незалежний” аудит в Україні – це єдине спасіння її економіки. Навпаки це приховування безладдя та розбазарювання майна держави та членів суспільства.

Що тут можна сказати? Давайте порівняємо стан аудиту у нас і, скажімо в Росії чи Білорусії. Там держава тримає аудит під своїм контролем. Там є свої недоліки, але такого формалізму і безвідповідальності за стан контролю в державі немає.

Нам не підходить і не може бути вказівним орієнтиром також аудиторське законодавство США. Там інший менталітет учасників бізнесу та контролю.

Реальність життя така, що Україна масово заповнюється безграмотними та безвідповідальними аудиторами, вона перебуває в інформаційному просторі США. Цей простір не для нас. Ми маємо інше виховання, менталітет та культуру.

І хто не бажає цього сприйняти, той просто завдає немисливо важкої шкоди багатостраждальному українському народу, який з величезними труднощами буде свою економіку. У нас до цього часу немає і належної пропаганди реального українського аудиту. Хто, наприклад, популяризує хоча б такий факт: аудитор зафіксував у своєму висновку, що підприємство чи банк “М” наближаються до банкрутства? Чому ми не перевіряємо жодної іноземної компанії? Нам не довіряють чи немає закону?

Наведемо ще один приклад. Корпорація “Еліта-Центр” спричинила збитки більш ніж у 400 млн.грн. Від афери постраждало понад 1,5 тис.чол. За фактом шахрайства порушено кримінальну справу [6, с.4]. Хто там здійснював аудит? Яка відповідальність фірми? Про це навіть преса не повідомляє. А тим часом аудиторська фірма продовжує свою діяльність – допомагає аферистам приховувати злочин.

Побудова контролю, створення контрольного середовища – це повинно бути прерогативою самої держави. І навіть якщо всі підприємства будуть приватизовані, аудит їм повинна визначати держава, свій, державний; а для малих – підприємств теж узгоджений з державою, але тут може бути лише громадський аудит. Так роблять в усьому цивілізованому світі.

Внутрішній контроль. Ревізійні комісії наділенні достатніми повноваженнями в межах чинного законодавства, які можуть розширятися статутом товариства. Передача другого підпису на звітності члену спостережної (наглядової) ради або іншій особі, яка безпосередньо призначається акціонерами і генеральному директору, що не підпорядковується напряму, дозволить трансформувати формальні ревізійні комісії в ефективно функціонуючі служби внутрішнього контролю, що є незалежним

джерелом інформації для особи, що ставить другий підпис на фінансовій звітності. Можливо в процесі такої трансформації необхідним буде внесення змін в законодавство про юридичних осіб для розширення повноважень внутрішнього контролю (ревізійних комісій).

У роботі українських підприємств служба внутрішнього контролю материнської компанії іноді стикається з тихою протидією проведенню перевірки з боку керівництва дочірнього або підлеглого підприємства. Може є доцільним розглянути законодавче спрощення роботи служб внутрішнього контролю груп, що консолідуються. Оскільки українське цивільне законодавство орієнтовано на регулювання діяльності окремих юридичних осіб, вирішення питання бачиться в рамках загальних процедур корпоративного управління.

Ефективна система внутрішнього контролю є першим бар'єром на шляху зловживань у фінансовій звітності. Цілеспрямоване формування підприємствами процедур внутрішнього контролю позитивно позначиться на якості фінансової звітності. В той же час детальні законодавчі вимоги до системи внутрішнього контролю навряд чи доцільні, оскільки складно врахувати відмінності в розмірі та структурі різних підприємств, а виконання декларативної законодавчої норми про необхідність здійснення внутрішнього контролю складно забезпечити на практиці.

У першу чергу, внутрішній контроль необхідний для компаній з публічною підзвітністю, оскільки важливість їх звітності для користувачів виправдовує додаткові витрати на забезпечення її якості.

У даному випадку доцільно у Закон "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" внести доповнення, які б зобов'язували генерального директора разом з підтвердженням об'єктивності і достовірності фінансової звітності підписатися про свою відповідальність за створення і підтримку системи внутрішнього контролю, що забезпечує надання йому достовірної інформації. Підписання такого твердження,

якщо воно є явно недостовірним, повинне призводити до виникнення цивільно-правової, адміністративної і кримінальної відповідальності.

Суперечливою є доцільність введення законодавчої вимоги про необхідність перевірки твердження керівництва публічної компанії про стан внутрішнього контролю незалежним аудитором у рамках аудиту фінансової звітності. Досвід свідчить про затратність такої перевірки при неочевидній корисності її результатів для користувачів фінансової звітності. Узгодженої позиції з даного питання на даний момент немає, а тому і тема потребує подальшого обговорення.

Необхідність регулярно підписувати твердження про внутрішній контроль і можливість відповідальності за нього виведуть питання внутрішнього контролю в сферу уваги вищого керівництва публічних компаній, що позитивним чином позначиться на якості фінансової звітності.

Незалежність аудитора. Закону України "Про аудиторську діяльність" забороняє проведення аудиту аудиторам, які мають прями родинні стосунки з керівництвом підприємства, що перевіряється, майнові інтереси до такого підприємства; або аудиторам, які є власниками або працівниками підприємства, що перевіряється. Але в Законі відсутні заборони на проведення аудиту протягом 3 років із закінчення надання послуг з ведення обліку і складання звітності, а також відсутні заборони щодо одночасного надання послуг з ведення обліку і складання звітності та проведення аудиту відносно одного звітного періоду.

Ризик того, що аудитор перевірятиме свою власну роботу, виникає не тільки у разі надання ним послуг з ведення обліку і складання фінансової звітності в тому ж звітному періоді. Такий ризик виникає і при наданні послуг з впровадження систем фінансової інформації, оцінки, актуарних розрахунків, аутсорсингу внутрішнього аудиту, виконання управлінських функцій і функцій відділу кадрів, юридичних, брокерських, ділерських, інвестиційно-банківських послуг і послуг з інвестиційного консультування. При виконанні аудитором для

клієнта брокерських, дилерських, інвестиційно-банківських послуг одночасно виникає і протилежний конфлікт інтересів – вказівка в аудиторському висновку на проблеми ускладнить подальше надання цих послуг. Стандарти аудиторської діяльності піднімають питання незалежності аудитора, але відповідні положення носять достатньо загальний характер і не висловлені на законодавчому рівні. Доцільно скористатися досвідом США і заборонити аудитору надання перерахованих послуг одному і тому ж клієнту публічної компанії одночасно з аудитом.

Небезпеку також представляють ситуації, коли аудиторські фірми погоджуються провести аудит публічної компанії в збиток собі з метою встановлення добрих відносин з клієнтом і надання йому інших послуг: управлінське консультування, корпоративні фінанси, податкове консультування, юридичні послуги і т.д. У цьому випадку втрата клієнта означатиме для аудиторської фірми не лише втрату платні за аудит, але і втрату виручки від надання всіх інших послуг. Співробітник, відповідальний за такий аудит, у даній ситуації піддається тиску не лише з боку клієнта, і з боку своїх колег з інших відділів, що ускладнює конфлікт інтересів аудиторського партнера.

Призначення “незалежного” аудитора і визначення йому винагороди менеджментом компанії (повним складом ради директорів, в яку входять залежні директори) створює конфлікт інтересів аудитора, оскільки менеджмент є і особою, що замовляє аудит, і клієнтом, що перевіряється. З одного боку, аудитор перевіряє діяльність менеджменту. З іншого – аудитор зацікавлений у співпраці з клієнтом на тривалий час. При виникненні певної конфліктної ситуації аудитор може бути поставлений перед вибором погодитися з позицією менеджменту або втратити фірму як клієнта.

Для вирішення цієї проблеми, на першому етапі можна передати повноваження з визначення аудитора і його винагороди Асоціації аудиторів, яка повинна складатися з незалежних аудиторів певного регіону.

Асоціації аудиторів призначатимуть аудитора лише для публічних і фінансових груп. Публічні компанії достатньо великі і можуть дозволити собі нести витрати по забезпеченню діяльності асоціації аудиторів. Суспільна значущість їх звітності, на якій довіряє необмежена кількість користувачів, виправдовує такі витрати.

На підприємства, що не оприлюднюють звітність та мають обмежену кількість її користувачів, не повинна поширюватися вимога на обов’язкове призначення аудитора асоціацією.

Мінімізувати ризик, що виникає від зниження платні за аудит у загальній сумі винагороди, одержуваної аудитором від клієнта публічної компанії, можна у разі вказівки в законі на необхідність отримання згоди Асоціації із аудиту на надання аудитором додаткових послуг таким клієнтам.

Ротація аудиторської фірми. Якщо аудитом займається одна і та ж фірма упродовж багатьох років, її відносини з клієнтом можуть стати занадто близькими для перевіряючих і перевіряємих. З одного боку, це може збільшити імовірність змови і зловживань. З іншого боку, виникає бажання і можливість уникнути визнання допущених помилок. Для мінімізації такого ризику необхідно передбачити в законі ротацію аудиторського партнера на клієнті не рідше ніж раз на 5 років.

Обов’язкова ротація аудиторських фірм пов’язана зі зростанням трудових витрат аудитора, оскільки виникає необхідність вивчення бізнесу клієнта всім персоналом аудиторської фірми, який бере участь в перевірці, що призведе до підвищення вартості аудиту для клієнтів. Недостатнє знання клієнта в перший рік проведення перевірки новою аудиторською фірмою може негативно вплинути на якість перевірки за перший рік. Таким чином, обов’язкова ротація аудиторських фірм в даний час має ряд недоліків та переваг.

Вище розмова йшла лише про контроль у вітчизняних підприємствах. Як бачимо, успіхів у цій справі небагато. Але ж на території України знаходиться велика

кількість іноземних компаній. Чи контролюється їх доцільність з боку держави? Який облік вони ведуть, перед ким звітують, чи сплачують сповна податки, чи виділяють кошти на соціальний розвиток міст, в яких розташовані, чи захищені соціально українські громадяни, що працюють в цих компаніях.

На перший погляд здається, що ці питання не мають відношення до обліку та господарського контролю. Це лише на перший погляд. А насправді...

Через відсутність обліку або через його комерційну таємницю адміністрація міст та працюючі іноземних підприємств не володіють даними про їх прибутки, а звідси, виникає багато питань.

Звернемось до конкретних прикладів. Газета "Контракти" в квітні 2006 року оприлюднила наступну інформацію: "Більшість транснаціональних корпорацій (ТНК) з'явилися в Україні на початку 90-х. Відбувалося це так: відкривалося представництво з двома-трьома працівниками, які супроводжували пробні поставки товару. Маленькі офіси перетворилися на повноцінні представництва наприкінці минулого десятиріччя, коли внаслідок зростання внутрішнього споживання збільшився й імпорт продукції ТНК. Найбільш сміливі й розважливі транснаціонали взялися купувати і навіть будувати фабрики з заводи. Сьогодні в Україні діють кілька десятків великих за світовими масштабами ТНК" [6, с. 27].

На перший погляд, внесок ТНК у вітчизняну економіку невеликий. Обсяги інвестицій кожної глобальної групи в Україну за всі 10-14 років присутності – в середньому \$150-200 млн. (удвічі менше від середнього обсягу прямих іноземних інвестицій у нашу

країну лише за один квартал).^{**} Говорити про підтримку суміжних галузей – мовляв, при виході ТНК на ринок за ланцюжком створюються додаткові робочі місця по всій країні – не випадає: багато компаній дотепер закупають більшу частину сировини й обладнання за кордоном, у своїх власних підрозділів. Тому співпраця ТНК з місцевими виробниками є обмеженою^{***} [7, с. 28].

Про середній рівень зарплат працездатних і відданих співробітників директор не говорить: конфіденційна інформація. "Наші зарплати значно вищі, ніж у середньому по Україні", – запевняє він. Неможливо дізнатися й про фінансові показники українського підрозділу Coca-Cola: увазі громадськості пропонуються лише дані по регіону^{****} [7, с. 28]

ТНК, працюючи зі значно вищою продуктивністю, ніж українські компанії, змушують місцевий бізнес замислитися про ефективність. "Саме ТНК підвищили якість української продукції. Ще 10 років тому якість українських товарів була жахливою порівняно з продуктами ТНК. А сьогодні місцевий бізнес активно конкурує з міжнародними гравцями. Це пряма заслуга глобальних корпорацій", – каже Павло Шеремета, декан Києво-Могилянської бізнес-школи [7, с. 28-30]

Вихід ТНК на ринок країни третього світу є позитивним сигналом для інших іноземних інвесторів. У зв'язку з тим, що в нашій країні транснаціональних корпорацій не так багато, кожен прихід на ринок нового міжнародного гравця підвищує привабливість країни. Нарешті, заслуга, часто приписувана ТНК, – вирощування українських "білих комірців". Наприклад, з компанії Kraft Foods вийшли 15 українців, які нині очолюють підрозділи

^{**} А чи не є це результатом безконтрольної активності зарубіжних компаній на території України?

^{***} Навіщо ж нам така співпраця? Хіба що для забруднення наших територій.

^{****} Ось приклад повної комерційної діяльності зарубіжних компаній.

* Який там облік, хто здійснює контроль за їх діяльністю?

компанії в інших країнах. А Coca-Cola, наприклад, за словами Сільвіу Поповича, вклала \$1 млн. у професійне зростання своїх українських підопічних [7, с. 30]

Скуповування тютюнових фабрик у 1993-1995 роках або війну за цементні активи, що розгорнулася наприкінці 90-х, коли місцевий великий бізнес ще перебував у зародковому стані, не варто вважати показовими прикладами поведження глобальних гравців на вітчизняному ринку [7, с. 30].

Більшість ТНК котируються на фондових біржах США і Європи, їхні папери вважаються найліквіднішими, тому будь-які негативні новини про компанію – особливо факти хабарництва – можуть різко знизити її ринкову вартість. А тому ТНК, зважаючи на їхній досить тихий характер, вважаються виключно благодійниками, особливо з огляду на перманентну участь у всіх культурних і суспільних заходах національного масштабу [7, с. 30].

Однак не можна сказати, що в країнах перебування ТНК не любіють свої інтереси. Зазвичай їхніх представників можна зустріти в національних або галузевих організаціях, у рамках яких вони тиснуть на рішення виконавчої влади, причому не завжди прозорими методами. Одним з легальних способів тиску на владу з боку ТНК є ультиматум залишити ринок країни. Хоча іноді й такий крок не приносить успіху – компанія Motorola, наприклад, не зумівши домовитися з українським урядом, згорнула діяльність на нашому ринку [7, с. 30-31].

Вивезення капіталу з України транснаціональними корпораціями, за їхнім визначенням, поки що не вигідне: весь прибуток реінвестується в завоювання українського ринку. В Україні внутрішнє споживання збільшується вражаючими темпами – поглинати гамбургери, пральний порошок, цемент, шоколадки й мобільні телефони український ринок готовий нескінченно довго й у величезних кількостях. Понад те, якщо український бізнес найчастіше відчуває необхідність у залученні великого

капіталу, то для представників ТНК материнські компанії, по суті банки, готові в будь-який момент кредитувати дочірню компанію [7, с. 32-33].

Інтереси ТНК у країнах третього світу обслуговують аудиторські компанії “великої четвірки”^{*} й відокремлені від них консалтингові фірми. Представництва ТНК в Україні приходять у компанію, якщо їхній головний офіс також працює аудитором. Спектр послуг, надаваних тут транснаціональними компаніям, значно вужчий тих, за якими звертається український бізнес. З огляду на те, що підрозділи ТНК в Україні позикових ресурсів не потребують ми надаємо їм точкові послуги – в оптимізації оподаткування, супроводженні угод M&A, впровадженні систем управління. До речі міжнародні юридичні компанії воліють не представляти інтереси ТНК у судах країн третього світу на кшталт України. Цю прерогативу залишають місцевим юристам та адвокатам – здебільшого через високий рівень корупції на ринках, що розвиваються [7, с. 34].

Mittal Steel. Думати по-індійськи. Нарендра обіймає посаду генерального директора найбільшого у країні метзаводу – Міттал Стіл Кривий Ріг (колишня Криворіжсталь). Не з Лондона (місце дислокації штаб-квартири Mittal Steel) нам плани скидають. Усі наші інвестиційні проекти – ініціатива місцевих менеджерів.

Кожен начальник зобов’язаний стати міні-бізнесменом, лідером, хазяїном своєї ділянки, цеху, відділу, бюро. Але на криворізькому заводі до цього далеко.

Одним із перших кроків нового власника колишньої Криворіжсталі були саме звільнення. Зараз за бухгалтерію, постачання, збут продукції, зв’язки з інвесторами відповідають варяги – менеджери, які раніше працювали на інших підприємствах Mittal Steel. [7, с. 27]

* Чому не можуть обслуговувати національні аудиторські фірми? Це слід передбачити нашим законодавством.

На підприємстві зараз офіційно (у штаті) працюють 14 варягів, ще кілька десятків приїжджих “придивляються”. Порівняно з 56-тисячним колективом – крапля в морі. (С. 27-28)

Coca-Cola. Шалені бульбашки. Сільвіу – генеральний директор Coca-Cola Beverages Ukraine. У компанії Coca-Cola НВС працює 13 років. У 2004-му Сільвіу приїхав до нашої країни з Росії, де провів 6 років і встиг побувати практично на всіх управлінських посадах. [7, с. 28]

За його словами, у більшості країн ринок газованих напоїв поділений між двома глобальними гравцями – Pepsi-Cola й Coca-Cola. В Україні все інакше: тут багато сильних національних виробників. Причому вони мають якісні продукти, продуману маркетингову стратегію й налагоджену систему дистрибуції. [7, с. 28]

Одразу після розпаду СРСР у Києві було відкрито офіційне представництво Coca-Cola. Продукція постачалася з-за кордону, деяку її частину виробляли на заводі у Львові, де компанія встановила устаткування з розливу напоїв. У 1998 році збудували новий завод у Броварах, що коштувало Coca-Cola \$270 млн. Щоправда, виробництво вітчизняної Coca-Cola стартувало тільки в лютому 1999 року. (7, с. 28)

За словами пана Поповича, обороти Coca-Cola в Україні за останні три роки подвоїлися [7, с. 28].

Але фінансово залежати від головного офісу в Афінах український підрозділ перестав зовсім недавно. За словами Сільвіу, зараз весь прибуток підприємства реінвестується в розширення виробництва. За кордон Coca-Cola Beverages Ukraine не віддає ані цента: вершки прибутків компанія зніме пізніше [7, с. 28].

British American Tobacco. Дим стелеться. Джон Річардсон, генеральний директор British American Tobacco Україна. Вперше він опинився в Україні в листопаді 2003 року. Якщо ви зайняті в міжнародному бізнесі, то повинні враховувати, що одного разу вам доведеться залишити затишний офіс на Батьківщині й вирушити працювати до зовсім незнайомої країни [7, с. 30].

British American Tobacco стала першим іноземним інвестором у тютюнову галузь України. Зараз компанія ділить понад 90 % внутрішнього ринку з іншими закордонними виробниками. У 1993 році було зареєстровано спільне підприємство British American Tobacco з Прилуцькою тютюновою фабрикою – АТ “Тютюнова компанія “В.А.Т. – Прилуки”. Тоді створення СП було основним способом виходу тютюнових компаній на ринки країн колишнього соцтабору.

Згодом глобальна корпорація довела свою частку в статутному фонді спільного підприємства з 65% у 1993 році до 99,9% у 2006-му, скуповуючи акції працівників підприємства. “Зараз наша фабрика нічим не відрізняється від будь-якої тютюнової фабрики у світі”, – вважає Джон. Інвестиції у виробництво перевищили \$80 млн. Необхідність постійного припливу коштів з “материнської” British American Tobacco менеджер пояснює нехитро: ринок зростає, у країні є освічена й кваліфікована робоча сила, інвестиційний потенціал України ще не вичерпаний [7, с. 30].

Про зарплати працівників менеджер воліє не говорити, мовляв, стандартний набір у вигляді пільг, тренінгів і бонусних програм наявний, а самі зарплати перевищують оплату праці в інших міжнародних компаніях, представлених у нашій країні. Загалом у British American Tobacco Україна працює близько 1000 осіб, 12 з яких – іноземці. Усі – “білі комірці”.

Henkel Bautechnik. Сухо і комфортно. Роланд Кашні, заступник генерального директора компанії Henkel Bautechnik в Україні, вперше відвідав Київ 14 років тому. Україна, на його думку, зараз мало чим відрізняється від більшості західних країн. “Я навіть не можу випросити собі прибавку до зарплати, як це часто буває з іншими експатами: моє начальство чудово знає, що в Україні жити добре і жодних скарг нашталт: “Боже, куди ви мене заслали?!” – не приймає”. Зараз на вітчизняних теренах працюють два заводи з виробництва сухих будівельних сумішей німецької групи. За словами Роланда, компанія довго шукала актив для купівлі. Але в кінцевому підсумку

дійшла висновку, що простіше збудувати власний завод, ніж продовжувати пошуки.

Один завод збудували у Вишгороді – поруч з активно розбудовуваним Києвом. Другий – у Балаклі, неподалік цементного заводу “Балцем”. В Україні є й власний досвідний центр, що обслуговує інноваційні потреби російського ринку. “Київ – це своєрідний головний офіс підрозділу компанії в країнах СНД”, – каже Роланд.

Поки що весь прибуток українського підрозділу реінвестується в розширення бізнесу. Строки повернення капіталу в головну компанію пан Кашні назвати не може. “Ми завойовуємо ринки не для того, щоб у терміновому порядку окупити витрати з організації виробництва, – каже він. – Henkel входить до індексу DAX-30 на німецькій фондовій біржі. Тому для нас важливо не лише утримувати лідируючі позиції на реальному ринку, тобто продавати нашу продукцію в усьому світі, а й зростати на фондовій біржі” [7, с. 31].

Robert Bosch. Німецька точність. Людек Шміда – генеральний директор Robert Bosch Україна Ltd [7, с. 31-32].

Він змінив затишну Чехію на непередбачену Україну, – кар’єрне зростання. Тут він поки що процвітає: через три місяці Людек, який почав роботу в Bosch з посади торгового представника, вирушить управляти регіональним офісом в Угорщині й курируватиме відразу кілька ринків збуту – Угорщину, Словенію, Хорватію, Сербію та Боснію. Компанія Robert Bosch розгорнула бізнес в Україні у 1993 році [7, с. 32].

До 1999 року українська Robert Bosch працювала як представництво, імпортуючи в країну продукцію Bosch, вивчаючи ринок і готуючись до повноцінної роботи на ньому [7, с. 32].

Зараз у Robert Bosch Україна працюють 117 осіб. Потрапити сюди на роботу, на перший погляд, нескладно.

Фінансування діяльності компанії в Україні не залежить від головного офісу в Німеччині. “Bosch ніколи не відкриває представництва на нових ринках, щоб перманентне інвестувати в них, – каже Людек Шміда. – Нам дають товар, ми продаємо його з певною маржею й

розплачуємося з постачальником. За рахунок цієї маржі й живемо” [7, с. 32].

Про створення виробництва в Україні не йдеться. Виробничих потужностей за кордоном у Туреччині, Польщі, Іспанії цілком достатньо, щоб з лихвою покривати споживчий попит в усьому світі. Та й збільшення частки локального ринку, за словами Людека Шміди, компанію мало цікавить [7, с. 32].

Kraft Foods. Труднощі перекладу. Генеральний директор Kraft Foods Ukraina Юрій (Джордж) Лопуш [7, с. 34].

Виходець з української діаспори у США Юрій Лопуш мешкає в Україні вже 14 років економічний теоретик (професор університету в Нью-Йорку) довів свою переконливість як переговорник і бізнесмен. До переходу в Kraft Foods Лопуш був керівником українських офісів ще двох транснаціональних компаній – R.J. Remolds Tobacco (нині – Japan Tobacco) і аудиторської фірми KPMG. Але якщо в цих двох компаніях топ-менеджер пропрацював загалом лише чотири роки, то в Kraft Foods Юрій Лопуш давно: “солодкий” бізнес він очолює понад десять років. У Kraft Foods Ukraina працюють 1,5 тисячі осіб [7, с. 34].

Загалом, за його словами, Kraft Foods інвестувала у становлення українського підрозділу компанії \$150 млн. [7, с. 34].

Жити в Україні простіше, ніж в Америці, зізнається він. – Тут люди привітні, чуйні, з ними легко спілкуватися [7, с. 34].

Який висновок можна зробити з наведених фактів?

По-перше, кожна з ТНК в Україні не працює собі на збиток. То чому ж в містах де розташовані компанії суцільна біднота: відсутні дороги, не працюють дитячі ясла, бібліотеки, кінотеатри, немає медобслуговування і т.д.

По-друге, чому жоден із керівників ТНК не розповідає про фінансові показники компанії, зарплати менеджерів та робітників, соціальні виплати і т.д.

По-третє, чому кожен із керівників жодного слова не сказав про організацію та ведення бухгалтерського обліку, а також про здійснення контролю в компанії? Вони там, що відсутні? Хто і як здійснює облік, на

підставі чого складає і кому надає звітність, хто її перевіряє, які податки надходять в українську казну? Все це, як бачимо, комерційна таємниця. Від кого? Від народу, що надав територію для розміщення компанії, від народу, що працює на капіталіста, на їх державу. Ось вам підтвердження фактів, викладених у ленінській праці: “Как господа капиталисты прячут прибыли”?

Загальні висновки. Науковцям слід ставити питання про підвищення якості бухгалтерської звітності, яка пов'язана в більшій мірі пов'язується з оцінкою достовірності і прозорості звітності, з підвищенням її інформативності.

Достовірність звітності забезпечується чітким дотриманням правил організації та ведення бухгалтерського обліку і повнотою представлення в звітності даних, що характеризують специфіку суб'єкта господарювання, яка передбачає самостійне формування звітності, тобто її індивідуалізацію за формою при універсальності змісту показників.

Підвищення інформативності звітності повинно передбачати її широку інтерпретацію, формування доповнень і пояснень, в яких бухгалтерська (фінансова) інформація, що одержується із звітності, тісно переплітається з необліковою внутрішньою (дані про виробничий потенціал підприємства, якість і склад нематеріальних активів і основних засобів, кадровий склад співробітників, корпоративну культуру, в першу чергу, про місію і стратегію підприємства) і зовнішньою інформацією (дані про розвиток товарного ринку, ринку праці і капіталу, показники роботи конкурентів і т.п.). Ось що потрібно бачити у нашій звітності.

Не спадає гострота дискусій про роль аудиту в забезпеченні достовірності звітності, зокрема більш чітке відображення в аудиторських висновках думки аудиторів про можливість реалізації принципу безперервності функціонування аудированого підприємства, тобто висловлення думки про достатність ресурсів для подальшої роботи. Це особливо важливо для тих суб'єктів господарювання, які працюють із залученими коштами (банки, страхові компанії, інвестиційні фонди і т.п.).

Основним завданням в сучасних умовах є контроль над реальним застосуванням стандартів обліку і аудиту, посилення відповідальності за їх порушення або невиконання.

Як вирішальний чинник забезпечення якості аудиторських перевірок слід розглядати підвищення кваліфікації аудиторів, дотримання ними основних вимог Кодексу етики аудиторської професії. У зв'язку з цим, слід істотно переглянути програми підготовки аудиторів і порядок організації щорічного підвищення їх кваліфікації, посилення вимог до кваліфікаційних іспитів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Держава // Бізнес. – 2006. – №13 (27). – С. 35-36.
2. Інформація про додатковий випуск акцій відкритого акціонерного товариства “Лисичанська сода” // Голос України. – 2006. – № 63 (3813). – С. 14-15.
3. Цивільний кодекс України № 435-IV 16 січня 2003 року.
4. Закон України “Про господарські товариства” №1576-ХІІ 19 вересня 1991 р.
5. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV 16 липня 1999.
6. Урядовий кур'єр – № 70. – С. 4.
7. Шкарпова О., Дубогриз Є. Гості із майбутнього // Контракти. – 2006. № 14(725). – С. 26-34.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, Заслужений діяч науки і техніки України, заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету, сертифікований аудитор, атестований судовий експерт.

Наукові інтереси:

- теорія бухгалтерського обліку;
- аудиторська діяльність;
- історія розвитку обліку і аудиту, контролю та ревізії