



ДЕРЖАВНА СЛУЖБА УКРАЇНИ З НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЙ

**ЛЬВІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БЕЗПЕКИ
ЖИТТЄДІЯЛЬНОСТІ**

**Навчально-науковий інституту пожежної та техногенної безпеки
Кафедра права та менеджменту у сфері цивільного захисту**

ЛЕКЦІЯ

з дисципліни «ЕКСПЕРТИЗА ТА АУДИТ ПРОЄКТІВ»

**для студентів за спеціальністю
073 «МЕНЕДЖМЕНТ»**

**Тема 1. АУДИТ У СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО
СУТЬ**

**Львів
2023**

© к.е.н., доцент Ігор СТЕЦІВ

Тема 1. Аудит у системі економічного контролю та його суть

План

1. Історичні аспекти розвитку аудиту в світі та Україні.
2. Місце аудиту в системі економічного контролю
3. Суть аудиту, його мета і завдання
4. Нормативно-правове регулювання аудиту в Україні.
5. Види аудиту

1. Історичні аспекти розвитку аудиту

З визначенням Україною курсу на розвиток ринкової економіки виникла потреба вивчення досвіду зарубіжних країн. Одним із характерних рис і невід’ємною складовою якого є аудит. Аудиторський контроль, як складова частина фінансово-господарського контролю, розкриває нові явища у підприємницькій діяльності господарюючих суб'єктів, встановлює закономірності з метою удосконалення цієї діяльності на наукових основах. На всіх стадіях розширеного виробництва, яке охоплює виробництво, розподіл, обмін і споживання продукту в суспільстві, аудиторський контроль вивчає продуктивні сили і виробничі відносини з метою виявлення суперечностей і своєчасного регулювання їх із застосуванням економічних важелів.

Слово “аудит” походить від латинського слова “audio” (він слухає, відповідно “auditor” – той, хто слухає).

Спеціалістів із аудиту у різних країнах називають по – різному: у США – громадськими бухгалтерами; в Англії – ревізорами або присяжними бухгалтерами; у ФРН – контролерами господарства, контролерами книг; у країнах СНД – аудиторами, економістами з обліку й аудиту. Незважаючи на різне найменування фахівців із аудиту, всі вони виконують одні й ті ж самі функції.

Історія виникнення аудиту пов’язана з розвитком капіталізму та ринкових відносин. Однак різноманітні примітивні форми контролю існували і за первісно – общинного, рабовласницького та феодального ладу.

У Стародавньому Єгипті були чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. За часів правління I та II династій (3400 – 2980 рр. до н.е.) через кожних два роки проводилися інвентаризації рухомого і не рухомого майна, а вже за часів правління IV династії періодична інвентаризація була замінена поточною (перманентною). Пізніше почали складати кошториси витрат та контролювати їх дотримання суб'єктами господарювання, що підтверджується документами.

У Вавилонському царстві законодавче регулювання обліку було підпорядковано здійсненню контролю за діяльністю суб'єктів господарювання для повноти і своєчасності сплати податків. Відповідно до законів Хаммурабі (2200-2150 рр. до н. е) передбачалося : купцям – ведення самостійного обліку; храмам – державне рахівництво. Передавання грошей без прописки вважалося не дійсним.

У Ізраїльському царстві, наприклад, облік поєднувався з незалежним контролем. Про це у Біблії зберігся вислів царя Соломона щодо тих, хто постійно перебував у торгових відносинах.

У Китаї у VII ст. до н.е. було запроваджено посаду головного аудитора. Основний його обов’язок полягав у визначенні чесності урядових чиновників, що розпоряджалися державними коштами, майном.

У Римській імперії функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас призначалися прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники з забезпечення державних доходів; квестори займалися фінансовими та судовими справами.

Афіни мали спеціальних чиновників і контролерів, до обов'язків яких належало складання звітів про доходи і витрати держави та їх контроль.

Перша згадка про аудиторів належить до 1299р. У 1324 р. Едуард II призначив трьох державних аудиторів . В указі про призначення зазначалося , що аудитори зобов'язані запитувати , слухати і перевіряти всі рахунки, які ведуться і які будуть заведені у провінціях Оксфордї , Уельсі та ін., відмічати всі зауваження щодо ведення рахунків.

В Італії аудит поширився після падіння Римської імперії . Купці Флоренції, Генуї та Венеції використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торгових кораблів, які перевозили товари в інші країни Європи. В той час метою контролю було попередження помилок в облікових книгах.

Аудит, як і весь фінансово – господарський контроль, тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком. Слід зазначити ,що найбільший внесок у зародження італійської подвійної бухгалтерії вніс францисканський чернець – математик Лука Пачолі (1445-1515), який узагальнив її принципи у Трактаті про рахунки і записи, опублікованому у 1494 р.

У період Середньовіччя разом із розвитком суспільно – економічних відносин удосконалювався облік і контроль господарської діяльності, з'явилися спеціальні трактати про контроль облікових записів і звітності.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в “Табелі про ранги” до військових чинів відніс і аудитора. В 1797 р. аудитори були переведені в цивільні частини ,а в 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі було засновано школу, названо пізніше Аудиторським училищем. За характером посада аудитора поєднувала в собі посади діловода, судового секретаря і прокурора. Професійну організацію аудиторів у Російській імперії так і не вдалося створити.

Поштовхом до розвитку аудиту в Англії став закон про британські компанії, прийнятий у 1862 р. У ньому запропоновано в обов'язковому порядку перевіряти рахунки і звіти компаній аудиторами не рідше одного разу на рік. Це було зумовлено потребою в об'єктивній оцінці звітності акціонерного товариства з тим, щоб мати достовірні дані про дійсний фінансовий стан підприємства і результати його господарської діяльності за конкретний період. Уже через п'ять років після встановлення обов'язкового аудиту в Англії було прийнято такий самий закон у Франції.

Аудиторська діяльність у США виникла під безпосереднім впливом британської практики аудиту. У 1896 р. законодавчими органами штату Нью – Йорк було ухвалено закон, що регулював аудиторську діяльність.

Більшість вчених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту у сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, її членам присвоєно звання “привілейованих бухгалтерів”. Спілка бухгалтерів Единбургу налічувала 180 членів, Інститут бухгалтерів та експертів Глазго – 144, а спілка бухгалтерів Абердіно - 244.

Шотландська бухгалтерська практика стала широко популярною у світі, і вже до початку XX ст. було створено 12 організацій професійних бухгалтерів: 1854 р. – Спілка бухгалтерів Единбургу, 1855 р. – Інститут бухгалтерів та експертів Глазго, 1867 р. – Спілка бухгалтерів Абердіно, 1870 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу, 1880 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Канади, 1886 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Австралії, 1887 р. – Спілка бухгалтерів Австралії, 1887 р. – Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, 1888 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Ірландії, 1891 р. – Привілейована асоціація дипломованих бухгалтерів Англії, 1894 р. – Спілка бухгалтерів Нової Зеландії, 1895 р. – Інститут реєстрованих бухгалтерів Голландії. Сьогодні такі організації діють практично в усіх країнах з ринковою економікою.

З початком домінування з середини XIX ст. капіталістичного типу виробництва в країнах Європи і Північної Америки, реальні власники підприємств майже повністю перестали брати участь в управлінні, яке було передано найманим працівникам – професійним менеджерам. Аудитори стали інструментом реалізації контролю власника за діяльністю найманого персоналу, результати якої знаходили формальне вираження у показниках публічної фінансової звітності.

Відокремлення власників від безпосереднього управління власністю стало важливою передумовою розвитку аудиту і створення інститутів професійних бухгалтерів та аудиторів.

Глобальний характер сучасного бізнесу, збільшення кількості суб'єктів підприємництва й ускладнення їхніх організаційних структур приводить до посилення ролі стратегічного менеджменту, спрямованого насамперед на вибір оптимального шляху підприємства на основі аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища.

Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, суспільних організацій, держави тощо.

Потреба досягнення конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідера в галузі змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів – аудиторів.

Необхідність залучення незалежних аудиторів для здійснення перевірок та експертиз системи управління виникла, передусім у тих компаніях. Які мали філії, дочірні підприємства, а також диверсифіковану структуру.

У зв'язку з розвитком комп'ютерної техніки і сучасних інформаційних технологій за останні десятиріччя посилилася тенденція зростання обсягів фінансово – економічної інформації, доступної для використання різними категоріями користувачів – акціонерами, інвесторами, кредитними і страховими організаціями тощо. Водночас зросла потреба у забезпеченні належної достовірності та якості фінансово – економічної інформації, яка потрапляє на ринок і може розглядатися як специфічний товар. Своєрідним “сертифікатом якості” для такої інформації є висновок незалежних аудиторів, який набагато збільшує її достовірність і, відповідно, вартість. Одже аудит бере безпосередню участь у процесі виробництва та створення нової вартості.

Слід зазначити, що у Радянському союзі бухгалтерський облік було організовано на високому рівні. Зокрема багато уваги приділялося розробці та

вдосконаленню методології ведення бухгалтерського обліку для всіх галузей народного господарства з урахуванням галузевої специфіки ведення обліку. Було розроблено загально прийняті зразки первинних документів. Це зумовлено тим фактом, що держава була єдиним власником майна, а тому існувала потреба у створенні єдиної та чіткої системи облікового контролю.

Самостійний початок розвитку аудиту в Україні почався в 1991 році після набуття Україною незалежності.

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося в 1993 р., у зв'язку з прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність” , у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до даного закону у тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Також у 1993 році згідно того ж Закону України “Про аудиторську діяльність” була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Розвиток аудиту в Україні налічує три етапи:

Перший - 1987 -1992 рр. - створення перших аудиторських структур.

Другий – 1993-1998 рр. - формування нормативно – правової бази аудиту в Україні.

Третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно – правовій базі.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту. За цей час з мало відомого терміну аудит перетворився на невід'ємний елемент ринкових відносин.

Очевидно сьогодні в Україні вже не залишилося людей, які б не чули слова ‘аудит’ у всіх його реальних і нереальних іпостасях. Можна досить впевнено сказати, що незалежний аудит як професія відбувся. Переживши з 1993 р. злети і падіння, аудит поступово завойовує власну нішу в сфері фінансового контролю сучасного підприємництва в досить твердій конкуренції з фіскальним контролем у всіх його проявах. З урахуванням світової інтеграції і глобалізації час ставить перед українським аудитом досить конкретні задачі, на рішення яких і варто зосередитися аудиторській громадськості.

Після перших боязких кроків на початку 90 – х років аудит в Україні став заявляти про себе усе голосніше, займаючи важливе місце в сфері фінансового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання. Це особливо значимо в умовах становлення законодавчої і нормативної бази, реформування власності і системи оподаткування.

Як відомо, аудит у нашій країні одержав розвиток із прийняттям Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ. Відповідно до нього проводилася сертифікація аудиторів, затверджувалися аудиторські фірми і видавалися ліцензії і сертифікати на цей винятковий вид діяльності.

Критерієм високої якості роботи аудиторської фірми чи аудитора в цей період була гарантія правильності податкових розрахунків і своєчасності сплати в їхній бюджет. Орієнтиром же податкових інспекцій було виконання плану по штрафних санкціях. На цьому ґрунті між даними інститутами виникла нездорова конкуренція. Підприємства, з одного боку, були зобов'язані в досить стиснутий термін

здійснювати платний аудит, аудит з іншого боку-не звільнялися від планових перевірок податковими органами.

У результаті численних звертань підприємств у Верховну Раду України з приводу скасування обов'язкового платного аудиту аудиторськими фірмами, а також зусиллями досить впливового у вищому законодавчому органі країни промислового лобі сфера дії ст. 10 Закону була обмежена (постанова Верховної Ради України “Про внесення змін у пункт 7 постанови Верховної Ради України “Про порядок введення в чинність Закону України “Про аудиторську діяльність” від 26 березня 1996 р. №110/96-ВР). У коло суб'єктів, що хазяюють, що піддаються обов'язковому аудиту, входять банки, довірчі товариства, валютні і фондові біржі, інвестиційні фонди і компанії, кредитні союзи, недержавні пенсійні фонди, страхові компанії й інші небанківські фінансові установи.

Радикальні зміни в податковому законодавстві, недостатньо чіткі і суперечливі тлумачення норм податкового права фахівцями податкових органів різного рівня змушували шукати компроміс між ціною аудита і вигодою, отриманою в результаті консультацій і перевірок аудиторськими фірмами. Аудит був затребуваний уже за підсумками фінансово-господарської діяльності підприємств за 1996 рік.

У малих підприємств виникла потреба не тільки в одержанні епізодичних консультацій по бухгалтерському і податковому обліку, але й у його відновленні чи супроводі.

Розвиток інвестиційних процесів в Україні обумовило необхідність посилення контролю за цільовим використанням коштів. Мова йде про контроль з боку як інвесторів за використанням вкладених ними коштів, так і держави – у випадку використання коштів Державного інноваційного фонду України. При цьому аудиторські фірми покликані захищати, насамперед, інтереси власників і не повинні трансформуватися в органи державного контролю.

Особливо високий попит на аудиторські послуги у випадку реорганізації (злиття, придбання, поділу, виділення, перетворення) підприємств через виникнення складних обліково-податкових проблем.

Рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку України від 19 березня 1997 р. затверджені вимоги щодо аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств і підприємств-емітентів облігацій (крім комерційних банків, інституціональних інвесторів). У них визначений зразковий перелік питань, на підставі яких незалежні аудиторські фірми повинні підтвердити повноту і вірогідність бухгалтерської звітності названих суб'єктів, що хазяюють, і сформулювати на цій основі висновки про їх реальний фінансовий стан.

Згідно ст. 22 Закону України “Про цінні папери і фондову біржу” від 18 червня 1994 р. № 1201-XIX (з який на сьогодні втратив чинність) аудит бухгалтерської звітності і фінансового стану емітента при реєстрації випуску цінних паперів є обов'язковим. При наданні регулярної інформації про емітента (не рідше одного разу в рік) обов'язкове підтвердження аудиторською фірмою річного балансу і складання довідки про фінансовий стан.

Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку України, використовуючи надане їй право на розробку і затвердження нормативних документів, що регулюють ринок цінних паперів в Україні, ввела обов'язкове підтвердження бухгалтерського балансу підприємства і звіту про його фінансові результати при реєстрації про емісію цінних паперів.

Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” аудит проводиться з метою визначення вірогідності звітності суб’єктів господарювання, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству і встановленим нормативам. Згідно ст. 8 Закону це повинно бути відзначене в аудиторському висновку.

З прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і положень (стандартів) бухгалтерського обліку в українських аудиторів з’явилася надія, що, нарешті, припиняться дискусії про право їхньої професії на існування, що розпочалися після прийняття Закону України “Про аудиторську діяльність”. Полемічний запал повинний націлюватися на визначення статусу, місця і ролі аудитора.

Податковий характер бухгалтерського обліку і звітності, нерозвиненість фондового ринку, відсутність традицій широкого обнародування фінансової інформації і користувачів, здатних сприймати і використовувати цю інформацію, покладаючись на думку аудитора про її вірогідність, привели до того, що місце і роль аудитора були зведені до консультанта по оподатковуванню й обліку.

Фактично нічого не змінили і Національні нормативи аудиту Аудиторської Палати України, що одночасно з Кодексом професійної етики аудиторів України набрали сили з 1 січня 1999р.

Ці нормативні документи деякою мірою випереджали розвиток реформи бухгалтерського обліку в Україні. Так, у нормативі № 1 “Вимоги національних нормативів аудиту” мова йшла про фінансову звітність, тоді як у нормативних документах, що регулюють облік і звітність, цей термін з’явився лише в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і положення (стандартах) бухгалтерського обліку.

Аудиторська палата України за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів здійснила переклад та видання на державній мові Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів і своїм рішенням “Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів” від 18.04.2003р. №122/2 прийняла Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту а відповідно до рішення АПУ № 168/7 від 30.11.2006р було запроваджено в обов’язковому порядку Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики видання 2006 року для застосування суб’єктами аудиторської діяльності в якості Національних стандартів аудиту, починаючи з 01 січня 2007 року.

На виконання Плану організаційних заходів по впровадженню плану дій Кабінету Міністрів України щодо вдосконалення системи фінансового контролю України, затвердженого Кабінетом Міністрів України 14 листопада 2001 року, Аудиторська палата України започаткувала в 2002 році щорічне удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів та розпочала впроваджувати в Україні зовнішній контроль за якістю діяльності аудиторів.

На сьогодні аудиторська діяльність в Україні регламентована новим Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII- (надалі Закон №2258) а також використовуються міжнародні стандарти аудиту (МСА ()).

2. Місце аудиту в системі економічного контролю

Контроль як функція управління – це система спостереження і перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Розвиток аудиторської діяльності в Україні покликаний до життя зародженням ринкових відносин в її економіці, становленням підприємств різних форм власності. Це вимагало докорінних змін у законодавстві з контролю, оподаткування і податковій системі в цілому.

У теоретико-пізнавальному значенні: система контролю – це взаємопов'язаний комплекс складових, що характеризують контроль як науку, освітню дисципліну і практичну діяльність та функціонують із метою розв'язання проблем формування контрольної інформації (рис. 1).



Рис. 1. Теоретико-пізнавальна модель системи контролю

Таке визначення дозволяє охопити всі аспекти пов'язані з економічним контролем і одночасно виділити підсистеми (теорія і практика) які можуть розглядатися, як окремі системи із характерними ієрархічними зв'язками.

Систему контролю, що функціонує у практиці доцільно розглядати у широкому і вузькому розумінні. Система контролю у широкому змісті – це низка взаємопов'язаних і взаємообумовлених ланок контролю, із певним підпорядкуванням, що виконують визначені функції із метою формування контрольної інформації для задоволення потреб користувачів у регулюванні і прийнятті управлінських рішень (рис. 2).



Рис. 2 Система контролю держави

Наведена модель зображено із абстрагуванням від конкретних назв ланок контролю, так як відбувається процес реформування системи контролю України та вони змінюються. Мета її показати, що ланка може мати характер відомства, що контролює, чи інші аспекти діяльності суб'єкта економіки, так як вона одночасно є суб'єктом економіки, то для кожної ланки характерний внутрішньогосподарський контроль у вигляді облікового та адміністративного, які виконують контрольні функції діяльності такої ланки.

Вузьке розуміння передбачає - розгляд кожної ланки контролю, як системи.

Система контролю у вузькому розумінні це - низка взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів, що взаємодіють із метою формування контрольної інформації для задоволення потреб користувачів при здійсненні регулювання і прийнятті управлінських рішень.

Суть і зміст цієї системи найкраще виразити через структурний і технологічний аспекти. Структурний формує модель, яка показує складові системи, їх взаємозв'язок і зони дотику із зовнішнім середовищем (рис. 3).



Рис. 3 Модель ланки контролю, як системи

Отже, ланка контролю, як система має наступні елементи: контрольна інформація; забезпечення; контрольний процес; підрозділ (служба) контролю; праця спеціалістів які здійснюють контроль.

Технологічний аспект характеризує систему у динаміці, тобто відбиває взаємодію елементів з метою створення контрольної інформації, яка необхідна для прийняття рішень на різних рівнях управління.

До організаційних видів контролю належать:

- державний;
 - муніципальний;
 - власника (внутрішньовідомчий, внутрішньогосподарський);
- незалежний (аудиторський).

Державні органи управління переважно використовують з метою контролю такі форми, як тематичні перевірки, слідство, ревізія. Аналогічні форми контролю використовують муніципальні органи (службове розслідування, слідство).

Внутрішньовідомчий контроль власника проводять міністерства, відомства, органи державного управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій у формі тематичних перевірок і ревізій.

Внутрішньогосподарський контроль власника здійснюється через апарат управління, в тому числі через бухгалтерії. За наявності в структурі управління служби внутрішнього контролю (аудиту) внутрішньогосподарський контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства додатково буде здійснюватися працівниками цієї служби.

Незалежний (аудиторський) контроль виконують незалежні аудитори (аудиторські фірми) у формі аудиторської перевірки (аудиту).

Незалежні аудитори (аудиторські фірми), окрім підтвердження достовірності фінансової звітності, що прийнято називати аудитом, надають суб'єктам

господарювання супутні аудиту послуги. До них належать: консультації з питань бухгалтерського обліку, оподаткування, права, фінансів; складання бізнес-планів; складання звітності тощо. У цьому випадку доцільно розглядати місце окремих аудиторських послуг не лише в системі контролю, а ще як функцію управління, наприклад, складання прогнозів (плану), ведення обліку.

Отже, аудит доцільно розглядати як складник системи економічного контролю, а окремі супутні аудиту послуги – безпосередньо функціями управління.

3. Суть аудиту, його мета і завдання

З визначенням Україною курсу на розвиток ринкової економіки виникла потреба вивчення досвіду зарубіжних країн. Одним із характерних рис і невід’ємною складовою якого є аудит. Аудиторський контроль, як складова частина фінансово-господарського контролю, розкриває нові явища у підприємницькій діяльності господарюючих суб'єктів, встановлює закономірності з метою удосконалення цієї діяльності на наукових основах. На всіх стадіях розширеного виробництва, яке охоплює виробництво, розподіл, обмін і споживання продукту в суспільстві, аудиторський контроль вивчає продуктивні сили і виробничі відносини з метою виявлення суперечностей і своєчасного регулювання їх із застосуванням економічних важелів.

Слово “аудит” походить від латинського слова “audio” (він слухає, відповідно “auditor” – той, хто слухає).

Аудит – це процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об’єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об’єкти дослідження.

Для правильного тлумачення аудиту його слід відрізнити від поняття “аудиторська діяльність”. У ст. 1 Закону України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII (надалі Закон №2258) зазначено, що аудиторська діяльність - незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Аудит представляє собою незалежну експертизу та аналіз публічної фінансової звітності господарюючого суб'єкта уповноваженими на то особами (аудиторами) з ціллю визначення її достовірності, повноти та відповідності діючому законодавству і вимогам, які представляються до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноваженні суб'єктами господарювання на його проведення.

Відповідно до Закону №2258 аудитор – це фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально або створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку.

Аудиторам заборонено безпосередньо займатися торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Необхідність у послугах аудитора виникла з таких причин:

- потреба акціонерів, страхових компаній, банків та інших користувачів у об'єктивній та достовірній інформації про фінансово-господарський стан того, чи іншого суб'єкта господарювання;
- залежність наслідків прийняття рішень користувачами інформації від якості отриманої інформації;
- необхідність спеціальних знань та навиків для перевірки інформації;
- можливість надання менеджерами недостовірної інформації користувачам;
- відсутність у користувачів доступу до інформації для оцінки її якості.

Необхідність проведення аудиту зумовлюється потребою користувачів інформації щодо реального фінансового стану суб'єкту господарювання.

Користувачами цієї інформації можуть бути:

- уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади;
- власники, засновники господарюючого суб'єкта;
- інші юридичні та фізичні особи, які мають матеріальну зацікавленість у результатах господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання (кредитори, інвестори, постачальники та ін).

Метою аудиту є підтвердження правильності звітності, обліку, оцінка відповідності внутрішнього контролю політиці, цілям діяльності суб'єкта економіки та ін.

Завдання аудиторського контролю поділяються на загальні і часткові.

До загальних завдань аудиту доцільно відносити:

- розробку внутрішньо фірмових нормативів аудиту;
- складання робочих документів аудитора;
- розробку типового плану і програми аудиту;
- складання тестів системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

Часткові завдання аудиту залежать від виду аудиторських послуг.

При здійсненні аудиту фінансової звітності до них можна віднести:

- вивчення статуту, установчої угоди й інших документів, що засвідчують правове поле діяльності суб'єкта перевірки;
- ознайомлення з бізнесом клієнта, зі системою господарювання й управління;
- оцінку ефективності системи внутрішнього контролю;
- контроль здійснення господарських операцій процесів постачання, виробництва, реалізації, інвестування;
- встановлення повноти відображення всіх господарських та фінансових операцій, підприємства у бухгалтерському обліку;
- перевірку реальності розрахунків із постачальниками і покупцями;
- встановлення достовірності розрахунків із бюджетом і позабюджетними фондами;

- реальність визначення фінансових результатів тощо.

Крім перевірки системи бухгалтерського обліку і підтвердження реальності та достовірності фінансової звітності, як зовнішні, так і внутрішні аудитори виконують різноманітні послуги: аналіз системи обліку і внутрішнього контролю, консультації з питань менеджменту, маркетингу й оподаткування, розробку проектів управлінських рішень, проведення оперативного, ретроспективного і стратегічного аналізу, розробку фінансових прогнозів, аналіз фінансового стану та ін.

У кожному конкретному випадку, зауважуючи характер тієї чи іншої аудиторської послуги, буде визначатися те чи інше завдання. Наприклад, в аналізі фінансового стану підприємства основними частковими завданнями аудитора (аудиторської фірми) будуть: оцінка реальності та достовірності статей балансу й інших форм фінансової звітності, визначення показників ліквідності, економічної активності, заборгованості, прибутковості, використання акціонерного капіталу. Наступним завданням є здійснення порівняльного аналізу з показниками попередніх років, інших аналогічних підприємств або середньо галузевими тощо.

При наданні послуг з питань оподаткування основними завданнями аудиту будуть: вивчення чинної нормативно-правової бази з того чи іншого питання, оцінка системи внутрішнього контролю і виявлення порушень, надання консультації з приводу виправлення допущених у системі обліку і звітності помилок та інших порушень чинного законодавства.

Отже, конкретні завдання аудиту найбільшою мірою визначаються характером наданих послуг і конкретизуються у договорі про виконання тих чи інших робіт аудиторськими службами.

До чинників, що визначають мету і завдання аудиту, належить підхід до аудиту (еволюція методології аудиту).

На ранніх стадіях розвитку аудиту (підтверджувальний аудит) основною процедурою дослідження було підтвердження записів у системі обліку шляхом суцільної перевірки.

З розвитком аудиту орієнтація аудиторів змістилася на користь вибіркової перевірки на підставі результатів оцінки системи внутрішнього контролю й оцінки аудиторського ризику. Для підтвердження попередньо визначеного рівня аудиторського ризику аудитори стали використовувати тести системи внутрішнього контролю, залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

В економічній літературі більшість вчених виділяє три етапи розвитку аудиту: *підтверджувальний, системно-орієнтований, ризико-орієнтований*.

В умовах підтверджувального аудиту основною метою і завданням аудиторської перевірки є попередження і виявлення помилок, зловживань і шахрайства. При системному або ризико-орієнтованому аудиті основною метою перевірки є підтвердження достовірності фінансової звітності.

Отже, на основі вивчення джерел наукової спеціальної літератури, аналізу чинних міжнародних стандартів аудиту (МСА) та практичного досвіду українських і закордонних аудиторських фірм можна дійти висновку, що на мету і завдання аудиту (аудиторських послуг) впливають такі чинники:

- види аудиту та аудиторських послуг;
- зміст договору на аудиторську перевірку;
- підходи до аудиту (еволюція його розвитку).

Функціональні завдання аудиту тісно пов'язані з функціональними обов'язками. Зі зміною виду аудиторських послуг і етапів аудиторського процесу змінюються функціональні завдання. У процесі аудиту фінансової звітності ці завдання такі:

- вивчення бізнесу клієнта й укладання договору на аудиторську перевірку;
- розробка плану і робочої програми перевірки;
- дослідження та збір аудиторських доказів;
- коригування плану та робочої програми;
- складання аудиторського звіту й акту виконання робіт.

Отже, аудит в Україні стає однією з важливих галузей науки і практики. Він значно розширює і якісно поліпшує традиційні форми контролю. З розвитком ринкової інфраструктури зростає потреба в об'єктивній кількісній та якісній оцінці господарських явищ і фактів при визначенні їх відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти господарської діяльності підприємства. В цьому вбачається основна мета аудиту.

У зарубіжній практиці зовнішній аудит поділяють на три види:

- 1) аудит на підтвердження фінансової звітності;
- 2) аудит на відповідність вимогам;

аудит ефективності фінансово-господарської діяльності.

В сучасних умовах застосовується закордонний підхід до аудиторських послуг та виконання аудиту.

3. Нормативно-правове регулювання аудиту в Україні

Аудиторська діяльність в Україні регламентована Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII- (надалі Закон №2258). Відповідно до ст 2. Сфера дії Закону він поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування. Закон не поширюється на діяльність органів державної влади, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю, а також на діяльність з внутрішнього аудиту юридичних осіб, органів державної влади та органів місцевого самоврядування.

Аудит також регламентується й іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту.

Міжнародні стандарти аудиту (*англ.* International Standards on Auditing (ISA)- сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості, які визначені міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, що прийняті Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів та оприлюдненим Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ), *англ.* International Federation of Accountants (IFAC) - глобальна організація бухгалтерів, заснована в 1977 році.

До її складу входять понад 170 членів з більш, ніж 125 країн і юрисдикцій, які об'єднують понад 2,5 мільйона бухгалтерів, зайнятих в суспільній практиці, промисловості, торгівлі, управлінні та академічній діяльності.

Через Ради, що входять до МФБ, а саме, Комітет з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності інформації, англ. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) - незалежний орган, який розробляє стандарти аудиту, оглядові перевірки та інші завдання, що дозволяють контролювати і гарантувати якість аудиторської діяльності в усьому світі; організація встановлює міжнародні стандарти в області етики, аудиту, освіти та бухгалтерського обліку в державному секторі.

На основі міжнародних стандартів регламентується аудиторська діяльність і в Україні.

У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить Закон №2258, застосовуються правила міжнародного договору.

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються Законом №2258 та іншими актами законодавства.

4. Види аудиту

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі наведено погляд різних економістів на види аудиту та його класифікацію.

Розглянемо основні види, на які поділяють аудит більшість учених:

Ознака	Вид аудиту
1. Суб'єкт аудиту	- зовнішній - внутрішній
2. Обов'язковість	- обов'язковий - необов'язковий
3. Напрями аудиту фінансової звітності	-на відповідність -управлінський -економічний

Зовнішній аудит в Україні здійснюється незалежними сертифікованими аудиторами на договірній основі зі суб'єктами господарювання.

Внутрішній аудит здійснюється висококваліфікованими штатними працівниками самого підприємства. Для внутрішніх аудиторів сертифікат не обов'язковий.

Обов'язковий аудит фінансової звітності - аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом №2258.

Необов'язковий – аудит може проводитися з ініціативи господарюючих суб'єктів.

Аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у здійсненні перевірки та аналізу фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Державний фінансовий аудит здійснюється Рахунковою палатою та органами державного фінансового контролю відповідно до закону.

Аудит на відповідність – перевірка фінансового стану підприємств, підтвердження достовірності показників звітності та іншої інформації на вимогу законодавства.

Внутрішній (управлінський) аудит – це процес виявлення й оцінки господарських явищ і фактів з метою надання рекомендацій управлінню суб'єкта господарської діяльності щодо економічного й ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого фінансового результату і програмних цілей.

Діяльність внутрішнього аудитора регламентується Міжнародними Стандартами Внутрішнього Аудиту (International Internal Audit Standards Board – IASB). Стандарти викладені у вигляді принципів та надають основу для виконання і просування внутрішнього аудиту. Стандарти є обов'язковими вимогами, що містять:

- 1) заяви щодо основних вимог до професійної практики внутрішнього аудиту, а також для оцінки її ефективності (вимоги мають міжнародну застосовність як на персональному рівні, так і на рівні організації);
- 2) інтерпретацій, які роз'яснюють терміни і поняття в контексті положень;
- 3) глосарій термінів.

Радою з Міжнародних Стандартів Внутрішнього Аудиту здійснюється перегляд стандартів. Стандарти, які розглянуті та схвалені Наглядовою Радою Міжнародної Професійної Практики (International Professional Practice Framework Oversight Council – IPPFOC) та використовуються в аудиторській практиці з 1 січня 2013 року.

Податковий аудит – найпопулярніший і затребуваний вид аудиторської перевірки, хоча не є аудитом як таким згідно МСА (міжнародним стандартам аудиту), не обов'язковий згідно із законодавством України.

Перевірці підлягає податкова звітність підприємства.

Основне завдання такого виду аудиту – виявлення ризиків нарахування штрафних санкцій при податкових перевітках.

Міжнародні компанії, які відкрили в Україні дочірні підприємства, або є інвесторами українських компаній, крім аудиту достовірності фінансової звітності, для контролю фінансової діяльності підприємства власниками, проводять квартальний / річний податковий аудит, щоб уникнути ризиків при перевітках контролюючими органами.

Договір на надання послуг з проведення податкового аудиту, як правило, передбачає відповідальність аудитора в разі нарахування штрафів при перевірках. Тому, перевірка правильності складання податкової звітності та сплати податків, є дорогою послугою, і надається переважно аудиторськими компаніями, відповідальність яких застрахована.

Нагадуємо, що з 2015 року, були внесені революційні за своєю суттю зміни в правила ведення податкового обліку, оскільки вперше, за всю історію податкового обліку в Україні, податковий облік максимально зблизили з бухгалтерським, за виключення деяких поправок, передбачених Податковим кодексом (ПКУ).

У зв'язку з цим, податковий аудит передбачає так само підтвердження достовірності даних фінансової звітності, з урахуванням правил ПКУ.

Кожне підприємство відповідно до ПКУ, крім сплати податку на прибуток / єдиного податку так само несе відповідальність за нарахування та сплату:

- ПДФО;
- ЄСВ.

А в залежності від обраної системи оподаткування та видів діяльності:

- Податку на додану вартість;
- Акцизного податку;
- Екологічного податку;
- Рентної плати;
- Інших податків і зборів, передбачених ПКУ

Правильність нарахування та сплати усіх необхідних податкових зобов'язань і є об'єктом податкового аудиту.

Практично кожна консалтингова компанія має свої методи і способи проведення податкового аудиту оскільки, як уже зазначалося раніше, регламентів проведення податкового аудиту немає. Однак власники бізнесу і керівники компаній, як правило, з великою довірою ставляться до якості проведення податкового аудиту саме аудиторськими компаніями, відповідальність яких застрахована.

Методика проведення податкового аудиту Українською національною аудиторською компанією передбачає наступні етапи:

- Зустріч з клієнтом, докладний узгодження завдань перевірки, підбір аудитора, твердження вигідної ціни і додавання в завдання з аудиту максимум користі для замовника;
- Знайомство з бізнесом клієнта;
- Перевірка підтверджуючих документів про подання всієї необхідної звітності у встановлені законодавством терміни;
- Перерахунок всіх податків суцільним методом;
- Перевірка відповідності показників податкових декларацій даними бухгалтерського обліку;
- Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів методом аудиторської вибірки;
- Перевірка істотних господарських операцій на «дійсність угоди» (перевірка договорів);
- Виявлення ризиків нарахування штрафних санкцій при податкових перевірках .;
- Надання рекомендацій щодо усунення виявлених порушень;

- Складання уточнених податкових декларацій;

Податковий аудит може бути, як загальним (перевіряються всі необхідні до нарахування та сплати підприємством податки / збори) так і об'єктним (по окремих податках / зборах).

Проведення податкового аудиту гарантує спокій і впевненість у завтрашньому дні Вашої компанії.

Екологічний аудит – це перевірка дотримання екологічних вимог (екологічного законодавства).

Екологічний аудит - це документально оформлений системний незалежний процес оцінювання об'єкта екологічного аудиту, що включає збирання і об'єктивне оцінювання доказів для встановлення відповідності визначених видів діяльності, заходів, умов, системи екологічного управління та інформації з цих питань вимогам законодавства України про охорону навколишнього природного середовища та іншим критеріям екологічного аудиту. Про екологічний Закон України від 24 червня 2004 року № 1862-IV.

Аудит інвестиційних програм і проєктів це перевірка відповідності витрат та на реалізацію проєкта та інших питань пов'язаних з його реалізацією.

Відповідно до ст. 6 Аудиторська діяльність Закону №2258

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право надано в порядку та на умовах, визначених цим Законом.

Суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати неаудиторські послуги, за умови що надання таких послуг не призводить до виникнення загроз щодо незалежності аудитора.

Аудиторська діяльність має обмеження щодо сумісності з підприємницькою та іншими видами діяльності.

Законом №2258 встановлюються обмеження на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та таких неаудиторських послуг:

1) складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

2) консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки,

обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб.

Суб'єкт аудиторської діяльності та/або учасник аудиторської мережі (мережі) має право надавати послуги, передбачені пунктом 7 частини четвертої цієї статті, у разі, якщо:

а) такі послуги не впливають прямо або мають несуттєвий вплив окремо або в цілому на фінансову звітність, що підлягає аудиту;

б) оцінка впливу на фінансову звітність, що підлягає аудиту, належним чином задокументована та пояснена у додатковому звіті, що направляється аудиторському комітету замовника;

в) суб'єкт аудиторської діяльності дотримується принципів незалежності, встановлених цим Законом.

Аудитори можуть провадити викладацьку, творчу та наукову діяльність, підготовку публікацій з отриманням відповідних гонорарів.

Дякую за увагу!

Література

1. Господарський кодекс України <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/436-15>
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII <https://zakon.rada.gov.ua>
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні Закон України від 26 січня 1993 року № 2939-XII <https://zakon.rada.gov.ua>
4. Міжнародні стандарти аудиту
5. Сайт аудиторської палати України Електронний ресурс режим доступу <https://www.apu.com.ua>
6. Аудит: Практ. Посobie/А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик и др.; Под ред. А.Кузьминского.-К.: Учетинформ, 1996.-с.11-13.
7. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: навч. посібник: 3-тє вид., перероблене і доповнене.- Київ: Знання, 2007. 443с.
8. Білуха М.Б. Курс аудиту.-К.:Вища школа.-Знання, 1998.-с.73-92.
9. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту.- К.: Ділова Україна, 1996.-с.19-23.
10. Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М. Аудит: теорія і практика: Навч. посібник Львів: Вид-во нац. університету "Львівська політехніка", 2004. 453с.
11. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навчальний посібник. Житомир: ЖІТІ, 2000.-с.81-102.
12. Лозовицький С.П. Аудит: навч. посібник- Львів: «Магнолія 2006», 2011. 466с.
13. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. К.: КНЕУ, 2003. 260с.