

DOI: <http://www.doi.org/10.21272/legalhorizons.2018.i10.p33>

## АУДИТ ЗА ОНОВЛЕНИМ ЗАКОНОДАВСТВОМ УКРАЇНИ



*Добровольська Володимира Володимирівна,  
кандидат юридичних наук, доцент,  
доцент кафедри господарського права і процесу,  
Національний університет «Одеська юридична академія»,*

У статті досліджується поняття, ознаки та сутність аудиту як комплексної категорії економіко-правового характеру. Практичним проявом аудиту є проведення аудиторської діяльності, якої притаманні самостійні чинники, у тому числі й суб'єктно-об'єктний склад, з урахуванням новітніх змін діючого законодавства та міжнародних стандартів. На сьогоднішній день в Україні прийнятий новий спеціальний законодавчий акт, який має вступити в дію наприкінці 2018 року – Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та містить ряд новел та змін щодо аудиторської діяльності та виокремлює її економічну направленість у рамках відповідних правовідносин. Змістом зазначених правовідносин є здійснення контролю відповідними уповноваженими суб'єктами незалежної професійної діяльності з метою перевірки фінансово-платоспроможного характеру будь-якого суб'єкта господарської діяльності, незалежності від його організаційно-правової форми та форми власності.

За допомогою аудиту настає можливість отримання повних точних відомостей з певною періодичністю щодо фінансового стану суб'єкта господарювання з метою попередження, запобігання та виявлення ознак його неплатоспроможності, що також може призвести до банкрутства та прийняттям негайних заходів (резервів) щодо їх усунення.

За своїм характером аудит є діяльністю фінансово-контролюючого характеру, за результатами проведення якої можливо оцінити реальне економічно-фінансове становище будь-якого суб'єкта господарювання. Саме аудит дозволяє виокремити важливі чинники господарської діяльності, а саме: самостійність, незалежність, ефективність та конкурентоспроможність.

Ключові слова: аудит, аудиторська діяльність, оновлене чинне законодавство, контроль, суб'єкти аудиту, об'єкти аудиту, фінансова звітність, економіко-правова характеристика.

**Dobrovolskaya V.V. Audit according to the updated legislation of Ukraine.** The article deals with the concept, features and essence of audit as a complex category of economic and legal nature. The practical manifestation of the audit is the carrying out of the audit activity, which is inherent in independent factors, including the subject-object structure, taking into account the latest changes in the current legislation and international standards. To date, a new special legislative act has been adopted in Ukraine, which is to come into force at the end of 2018 - the Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Auditing" and contains a number of short stories and changes regarding audit activity and distinguishes its economic orientation within the framework of the relevant legal relations. The content of these legal relations is the control of the relevant authorized agents of independent professional activity in order to verify the financial and solvent nature of any entity of economic activity, regardless of its organizational and legal form and ownership.

With the help of an audit, it is possible to obtain complete precise information with a certain periodicity regarding the financial condition of the entity in order to prevent, prevent and identify signs of its insolvency, which may also lead to bankruptcy and the adoption of immediate measures (provisions) for their elimination.

By its nature, the audit is a financially-controlling activity, the results of which are possible to assess the real economic and financial situation of any entity. It is the audit that allows us to distinguish the

important factors of economic activity, namely: independence, independence, efficiency and competitiveness.

Key words: audit, audit activity, updated current legislation, control, auditors, audit objects, financial reporting, economic and legal characteristics.

Важливим комплексним інститутом вітчизняної науки господарського права і законодавства є аудит, як певна незалежна система, практичним виразом якої є діяльність і відносини, яким притаманні самостійні ознаки, що надає можливість виявити та дослідити її характер. Комплексність зазначеного поняття полягає в поєднанні його економічних, правових та інших аспектів, що є актуальним у світлі оновленого нормативного регулювання, тобто прийняття нового законодавчого акту від 2018 року, що обумовлює актуальність наукового дослідження. Аудит є за доцільним також в силу свого фінансово-контролюючого характеру, що впливає на такі ознаки суб'єктів господарювання як самостійність, ефективність, конкурентоспроможність.

Питання виникнення та розвитку аудиту як економічно-правової категорії досліджували такі вчені як А. Білоусова, В. Бондар, Л. Кінащук, О. Петрик, В. Савченко, Г. Сиротюк, Й. Тимко, О. Чупрун та інші, але багато питань залишилися не вирішеними та потребують подальшого аналізу з урахуванням новітніх нормативних змін.

Метою статті є визначення поняття, ознак і сутності аудиту як економіко-правової категорії, з урахуванням норм чинного оновленого законодавства з визначенням суб'єктно-об'єктного його складу та притаманних характеристик.

Основний матеріал. Важливим чинником будь-якого суб'єкта господарювання є його фінансове становище, яке практично реально може бути визначено, як правило за допомогою проведення аудиту (перевірки). Аудит є інститутом господарського права та економічною категорією, практичним виразом якого є аудиторська діяльність, яка проводиться певними суб'єктами та має відповідні об'єкти. З жовтня 2018 року набере чинності новий законодавчий акт щодо аудиту, а саме – Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»[1] (надалі – Закон про аудит), у якому аудиторська діяльність визначається як незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг. Стаття 3 зазначеного акту містить систему законодавства щодо аудиту, на чолі із Конституцією України, міжнародними та іншими нормативними актами. Економічні засади аудиту

визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[2]. У Законі про аудит скасований підприємницький характер аудиторської діяльності та посилений її економічний аспект. Так, слушно зазначається, що закон матиме істотний вплив на обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, за якими здійснюватиме нагляд новостворений регулюючий орган. Закон містить посилені вимоги щодо звіту аудитора підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Вимоги покликані розширити розуміння зацікавленими сторонами аудиту. Закон також пояснює, яким чином необхідно реагувати на виявлені значні ризики.

Крім того, він вимагає від аудиторів підприємств, що становлять суспільний інтерес, готувати додатковий письмовий звіт для аудиторського комітету. Метою нового законодавства та зміст його стосовно підприємств, що становлять суспільний інтерес, та їх аудиторів є підвищення якості аудиторських послуг і зміцнення корпоративного управління для всіх зацікавлених сторін. Посилення вимог до звітування та зміцнення нагляду за аудиторською діяльністю, вдосконалення взаємодії з регулюючими органами сприятиме більшій прозорості процесу аудиту та упорядкуванню ринку аудиторських послуг в Україні. Крім того, структурований аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес, може виявити більш широкі системні проблеми [3, с. 11].

Важливою ознакою Закону про аудит є те, що більшість його норм та мета розробки і прийняття покликані практично реалізувати План імплементації деяких актів законодавства Європейського союзу в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема Директиви 2006/43/ЄС, з урахуванням норм Регламенту (ЄС) № 537/2014 Європейського парламенту і Ради від 16.04.2016 року про особливі вимоги щодо аудиту суспільно значущих суб'єктів господарювання. Так, аудиторська фірма зобов'язана відповідати ряду характеристик, мати достатній рівень кваліфікації персоналу і ключового партнера при наявності в штаті за основним місцем роботи певної кількості аудиторів і залученого персоналу. Однак, основні вимоги ставляться до зобов'язань щодо забезпечення належної якості надання аудиторських послуг. Крім того, аудиторська

фірма, що здійснює аудит підприємств, що мають суспільний інтерес, або члени її мережі, не має права прямо чи опосередковано надавати неаудиторські послуги такому підприємству або його материнської компанії (резиденту України) та / або дочірнім підприємствам (резидентам України) [4, с. 7].

Важливою самостійною ознакою аудиту є його суб'єктно-об'єктний склад, який визначений Законом про аудит та містить декілька новел з цього приводу. Так, за статтею 1 зазначеного акту суб'єкт аудиторської діяльності це аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа - підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності. Тобто, встановлений вичерпний перелік суб'єктів аудиторської діяльності за індивідуальною та колективною ознакою. До зазначених суб'єктів також відноситься пов'язана особа суб'єкта аудиторської діяльності - будь-який суб'єкт господарювання незалежно від організаційно-правової форми, пов'язаний із суб'єктом аудиторської діяльності спільною власністю, контролем та управлінням.

Новелою законодавства є поява такого суб'єкта як аудиторська мережа (мережа) - структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори, діяльність якої спрямована на отримання прибутку або розподіл витрат, або яка має спільну власність, перебуває під спільним контролем або управлінням, має спільні політику та процедури з контролю якості, спільну ділову стратегію, надає послуги під однаковим знаком для товарів та послуг або має спільні професійні ресурси та ключовий партнер з аудиту - аудитор, який: призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності від імені аудиторської фірми, у разі аудиту групи - аудитор, призначений аудиторською фірмою відповідальним за проведення аудиту консолідованої фінансової звітності групи, та аудитор, призначений відповідальним за проведення аудиту фінансової звітності дочірніх підприємств та підписує аудиторський звіт. Тобто, є суб'єкти, повноваження яких щодо здійснення аудиторської діяльності є обмеженими та чітко визначаються законом.

Об'єктом аудиту за Законом про аудит є відомості, що у подальшому становлять зміст аудиторського звіту, а саме за ч. 1 статті 14 це фінансова звітність та/або консолідована фінансова звітність, що відповідає вимогам національних

положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або інших вимогам. Зазначене є економічним чинником аудиту, адже саме через зазначену звітність визначається економічна ефективність діяльності суб'єкта господарювання, який за статтею 1 визначається як замовник. Легальне визначення звітності містить стаття 1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», за якою фінансова звітність це звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, а консолідована фінансова звітність це фінансова звітність

підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним

контролюються, як єдиної економічної одиниці. У літературі фінансова звітність визначається як бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, а метою її складання є надання користувачам для прийняття рішень повної правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства [5, с. 117].

У науковій літературі існують різні погляди щодо суті економічного та правового аспекту аудиту, які досить є часто суперечливі. Так, визначається, що аудит - це процес, під час якого компетентна, незалежна особа збирає й оцінює свідчення про кількісну інформацію, яка стосується конкретного економічного суб'єкта, з метою встановлення і відображення у звіті ступеня відповідності цієї кількісної інформації встановленим критеріям.

Існує і таке визначення: аудит - це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про його реальний фінансовий стан [6, с. 88].

Вчені-економісти розглядають аудит у контексті існування підприємства, що впливає на економічну складову його діяльності та надає можливість визначити види аудиту. Так, О. Макоєв вважає, що аудит умовно можна поділити на управлінський аудит, що здійснюється в інтересах керівництва і аудит, що здійснюється в інтересах власників [7, с. 12]. А. Білоусова, О. Нетикша вважають, що за критерієм доцільності аудиту можливо прийняти масштаб діяльності підприємства, від якого залежить: чи потрібен додатковий контроль за діяльністю підприємства; чи не перевищують витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його використання [8, с. 55; 9, с. 47].

Сиротюк Г.В. вважає, що об'єктивна необхідність запровадження внутрішнього аудиту на підприємстві зумовлена тим, що керівник чи власник хоче отримати відомості про реальний стан справ на підприємстві. Крім цього, внутрішні аудитори допомагають керівництву попередити або виявити недоліки, порушення, вони здійснюють незалежне експертне оцінювання управлінських функцій. В основному, внутрішній аудит розглядає бухгалтерську інформацію та її достовірність. Метою внутрішнього аудиту є вдосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання. Також внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства. Його можна назвати системою, що суттєво зменшує вплив різноманітних ризиків [10, с. 11]. Т. Каменська тісно пов'язує аудит із управлінням та зазначає, що аудит системи корпоративного управління є новим інструментом, використання якого дозволить підприємствам розробити поетапну програму поліпшення практики корпоративного управління, а його методи дозволять збалансувати витрати, вигоди та ризики та накласти зміни на середньо- та довгострокову стратегію підприємства [11, с. 7-8]. Тобто, саме через наявність такого суб'єкта господарювання як підприємство визначається взаємозв'язок економічної та правової складової аудиту.

Правовий аспект аудиту також визначає його певна правова форма – договір, який за статтею 7 Закону про аудит є договором про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником. У договорі про надання аудиторських послуг передбачаються предмет, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту. Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів. За своїм характером зазначений договір є господарсько-правовим, адже саме господарський договір це «дитина» економічного ладу суспільства. Від того, яким чином влаштовані економічні відносини, залежить зміст і направленість господарських договорів [12, с. 256].

Важливою складовою зазначеного договору є відповідальність аудиторів. Так, Дорош Н.І. підкреслює, що «у договорі про проведення аудиту необхідно передбачити відповідальність за

некваліфіковане проведення перевірок, а також за відхилення від умов договору, які погіршили результати роботи». Потрібно дійти єдиної думки із замовником стосовно того, що саме можна вважати «некваліфікованим проведенням перевірки, а, можливо, і яку суму збитку вважати суттєвою, а яку – ні» [13, с. 143]. Аудиту взагалі внутрішньо притаманний ризик видачі помилкового висновку внаслідок об'єктивних обставин, який може бути суттєво знижений лише шляхом проведення перевірки в обсягах, які співпадають або більше, аніж обсяг роботи, раніше проведеної бухгалтерією клієнта. Це, в свою чергу, накладає на роботу аудиторів часові та вартісні межі, оскільки перевірка повинна проводитися у відносно обмежений проміжок часу, а вартість аудиторських послуг залежить від витраченого робочого часу. Навіть використання методів економічної статистики та теорії ймовірності не може звести ризик аудиторської помилки до нуля. Як показує практика, помилки можливі і в роботі великої транснаціональної аудиторської компанії, яка користується світовим визнанням.

Подібна присутність постійного ризику видачі помилкового висновку підвищує значення правильного юридичного оформлення договору на проведення аудиту та надання аудиторських послуг. Необхідно чітко розмежувати та зафіксувати обов'язки і відповідальність клієнта, обов'язки і відповідальність аудитора, для того щоб згодом при виникненні спірної ситуації сторони змогли надійно захистити свої інтереси [14, с. 250]. Новелою Закону про аудит є окремий розділ щодо професійної відповідальності аудиторів, яка, у тому числі наступає за порушення, невиконання або неналежне виконання умов договору.

Деякі вчені розглядають аудит як соціально-економічне явище, що входить до складу інфраструктури економіки і покликане усунути можливі суттєві викривлення фінансової інформації. Поява аудиту в Україні пов'язана з переходом на ринкові методи господарювання та появою економічних суб'єктів, проведення аудиту для яких є обов'язковою умовою їх успішного функціонування [15, с. 388].

Також аудит пов'язаний із загальними економічними процесами країни, політичного, економічного та соціального контексту. Так, слушно зазначається у літературі, що нині ринок аудиту зазнає суттєвих змін, які, насамперед, пов'язані зі змінами в економіці країни. Спостерігається тенденція до зменшення як аудиторів, так і суб'єктів аудиторської діяльності, що зумовлено посиленням вимог до аудиторської професії, змінами у податковому законодавстві,

підвищенням вимог до якості професійних аудиторських послуг тощо. Для задоволення попиту користувачів, в цілях підвищення конкурентоспроможності, аудиторські фірми пропонують широкий перелік послуг, що постійно розширюється. Лише незначна кількість аудиторських фірм спеціалізується на аудиті, більшість надають супутні аудиту послуги, а саме: ведення обліку, консалтинг, бюджетування, аутсорсинг, розробка та впровадження бухгалтерського програмного забезпечення та інші. Питома вага таких послуг є найбільшою і у 2015 р. становила 48,9 %, що порівняно з 2008 р. на 8,6 % більше, а їх вартість зросла майже у 2 рази. Відносно новою послугою, яку надають аудиторські фірми потенційним інвесторам, є Due Diligence, що дозволяє об'єктивно оцінити стан справ підприємства, визначити його реальну вартість і можливі ризики для оцінки інвестиційної привабливості з метою придбання [16, с. 99]. Тобто, види аудиторської діяльності підлягають розширенню у зв'язку із змінами потреб сфери господарювання, адже саме за допомогою аудиту можливо визначити реальне фінансове становище та підвищити конкурентоспроможність будь-якого суб'єкта господарювання.

Висновки:

- аудит є певною економіко-правовою

категорією, комплексним поняттям, практичним виразом якого є здійснення аудиторської діяльності, яка є різновидом незалежної професійної діяльності;

- аудит сприяє ефективності, самостійності, незалежності, інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності існування та діяльності будь-якого суб'єкта господарювання;

- змістом аудиту є правовідносини, фінансово-контролюючого та характеру, порядок та умови здійснення яких встановлені нормами чинного законодавства;

- суб'єктно-об'єктний склад визначений нормами чинного законодавства загального та спеціального характеру. Суб'єктами є аудитори (індивідуальні і колективні), замовники – будь-які суб'єкти господарювання та інші особи, а об'єктами є документи, які містять відомості фінансово-розрахункового характеру;

- класифікувати аудит можливо за наступними критеріями: в залежності від строків – постійний та тимчасовий; в залежності від характеру – державний та недержавний; в залежності від підстав – добровільний та обов'язковий; в залежності від об'єкту – щодо бухгалтерських документів, щодо податкових документів, щодо окремої господарської операції та змішаний (комплексний).

### Література:

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2018. - № 9. - Ст. 50.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. - № 40. - Ст. 365.
3. Терешенко Ю. Що готує новий закон про аудит? / Ю. Терешенко // від 26 грудня 2017 року. Інформаційний ресурс. Режим доступу: <https://biz.nv.ua>
4. Гаращук К. Новий погляд юриста на новий закон про аудит / К. Гаращук // від 12 лютого 2018 року. Інформаційний ресурс. Режим доступу: <https://www.bdo.ua>
5. Слав'юк Р.А. Фінанси підприємств. Підручник / Р.А. Слав'юк. - К.: Знання, 2010. – 550с.
6. Савченко В.Я. Аудит Навчальний посібник / В.Я. Савченко. - Київ КНЕУ. – 2005. – 322 с.
7. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение / О. Макоев // Аудитор. –1999. – № 11. - С. 11-15.
8. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А. Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. - № 2. – С. 54-57.
9. Нетикша О. Організація процесу внутрішнього аудиту / О. Нетикша // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – С. 46-49.
10. Сиротюк Г.В. Проблеми організації внутрішнього аудиту / IV Международная научно-практическая конференция "Социально-экономические реформы в контексте интеграционного выбора Украины (15-16 марта 2007 г.)". Інформаційний ресурс [http://www.confcontact.com/2007mart/3\\_sirotiuk.php](http://www.confcontact.com/2007mart/3_sirotiuk.php)
11. Каменська Т. Внутрішній аудит системи корпоративного управління / Т. Каменська // Ринок цінних паперів України. – 2009. - № 11-12. – С. 3-8.

12. Господарське право: Підручник / О.П. Подцерковний, О.О. Квасніцька, А.В. Смітюх та ін., за заг. ред. О.П. Подцерковного. – Х.: Одісей, 2010. – 60 с.
13. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
14. Шалімова Н.С. Специфіка договору на проведення аудиту та цивільно-правової відповідальності аудиторів / Н.С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – 2007. - Вип. 12, Ч.І. – С. 248-260.
15. Борисова Ю. Ю. Історико-правовий аналіз становлення аудиту в Україні / Ю.Ю. Борисова // Часопис Київського університету права. - 2015. - № 3. – С. 387-390.
16. Сиротюк Г. Ринок аудиторських послуг України: стан та перспективи в умовах євроінтеграції / Г. Сиротюк // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. – 2016. – Випуск 3. – С. 97-104.