

ВІДМІННІ РИСИ АУДИТУ ВІД ІНШИХ ФОРМ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ У КОНТЕКСТІ ЗАКОНОДАВЧО-НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ

DIFFERENT FEATURES OF AUDIT FROM OTHER FORMS OF FINANCIAL CONTROL IN THE CONTEXT OF LEGISLATIVE AND REGULATORY REGULATION

Ефективність функціонування та економічна безпека суб'єктів господарювання неможливе без якісного інформаційно-аналітичного забезпечення процесів підготовки та моніторингу виконання управлінських рішень. Саме тому діагностика фінансового стану, зокрема за допомогою аудиту та інших видів фінансового контролю, потрібні сучасному керівнику. У статті відображено сутність понять «аудит», «судово-економічна експертиза», «ревізія» та «державний фінансовий аудит» у рамках українського законодавства, здійснено їх порівняльний аналіз, зроблено висновок про їх схожість та суттєві відмінності. Наведено порівняльну характеристику суб'єктів аудиторської діяльності, судових експертів, ревізорів та державних аудиторів відповідно до чинного законодавства, а також охарактеризовано документи, на підставі яких проводяться зазначені види фінансового контролю. Проведено аналіз документів, якими оформляються результати проведення аудиту, судово-економічної експертизи та державного фінансового аудиту.

Ключові слова: законодавчо-нормативне регулювання, аудит фінансової звітності, аудиторська діяльність, державний фінансовий контроль, судова експертиза, ревізія, державний фінансовий аудит.

УДК 657.6(477)

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.76-35>

Новак У.П.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національний лісотехнічний університет
України

Говда Г.А.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту
Національний лісотехнічний університет
України

Падюка М.В.

магістр
Національний лісотехнічний університет
України

Novak Ulyana

Ukrainian National Forestry University

Hovda Halyna

Ukrainian National Forestry University

Padyuka Mariya

Ukrainian National Forestry University

Effective functioning and economic security of business entities is impossible without high-quality information and analytical support for the processes of preparation and monitoring of the implementation of management decisions. That is why diagnostics of the financial condition, in particular with the help of audit and other types of financial control, are needed by the modern manager. The article reflects the essence of the concepts of «audit», «forensic economic examination», «revision» and «state financial audit» within the framework of Ukrainian legislation, carried out their comparative analysis, concluded about their similarities and significant differences. It has been established that audit differ from other types of financial control in terms of subjects and objects, organizational and management support, reasons for conducting and documenting the results of their conduct, legal regulation, funding procedure and duration of conduct. An analysis of the legal regulation of audit, forensic economic examination, revision and state financial audit was carried out. Thus, the main legislative and regulatory act that regulates the audit is the Law of Ukraine «On the audit of financial statements and audit activity», forensic economic expertise – the Law of Ukraine «On forensic expertise», revision and state financial audit – the Law of Ukraine «On basic principles implementation of state financial control in Ukraine». The comparative characteristics of subjects of audit activity, court experts, inspectors and state auditors in accordance with the current legislation are given. The documents on the basis of which the specified types of financial control are carried out are characterized, in particular, the audit is carried out on the basis of an agreement on the provision of audit services, a forensic economic examination – on the basis of a procedural document on the appointment of an examination or an agreement with an expert, revision and state financial audit – on the basis of the referral of the established The Ministry of Finance of Ukraine sample. An analysis of the reporting documents was carried out, which formalize the results of the verification. Thus, the results of the audit are presented in the auditor's report, the forensic economic examination – in the expert's conclusion, the revision – in the revision report, and the state financial audit – in the state auditor's report.

Key words: legislative and regulatory regulation, audit of financial statements, audit activity, state financial control, forensic examination, revision, state financial audit.

Постановка проблеми. Ефективне здійснення регулюючої функції держави в економічній сфері передбачає запобігання, виявлення та припинення фінансових правопорушень. Наявність добре налагодженої та дієвої системи державного фінансового контролю є необхідною умовою раціонального та ефективного господарювання підприємств усіх форм власності з метою нарощення конкурентоспроможності економіки України і поступового зміцнення економічної стійкості для забезпечення економічної безпеки держави.

У нормативному документі [11] наголошено, що основними загрозами у сфері фінансової безпеки є: низький рівень бюджетної дисципліни; значний обсяг дефіциту державного бюджету; недостатній рівень фінансової інклюзії; невіршені питання

щодо активів та фінансових зобов'язань на тимчасово окупованих територіях України; високий рівень тінізації економіки; втрата доходів бюджету внаслідок поширених явищ «сірого» імпорту та контрабанди; непослідовність правового регулювання відносин у податковій сфері; недостатній розвиток довгострокового кредитування; значна частка непрацюючих кредитів у кредитному портфелі банків; функціонування системи пенсійного забезпечення в умовах високого демографічного навантаження; низький рівень ліквідності фондового ринку, захисту прав інвесторів; поширення явища легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом. З огляду на ці загрози, зростає роль аудиту та інших форм фінансового контролю за фінансово-господарською діяльністю всіх суб'єктів господарювання.

На сьогоднішній день постійно з'являються нові законодавчо-нормативні акти та доповнюються раніше прийняті, посилюються правила та вимоги до ведення підприємницької діяльності суб'єктами господарювання. Це вимагає від управлінців підприємств та організацій завжди бути в курсі останніх змін законодавства для уникнення можливих санкцій та штрафів із боку зовнішніх контролюючих служб.

Актуальність цієї теми дослідження зумовлена також потребою якісної перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства за допомогою аудиту або ревізії як із зовнішньої сторони (фіскальних органів, перевірок за рішенням суду, прокуратури тощо), так і з внутрішньої сторони з метою виявлення неправильного ведення бухгалтерського обліку та пошуку резервів покращення фінансового стану. Крім цього, керівництву підприємств важливо своєчасно отримувати достовірну, інформативну та своєчасну фінансову інформацію з метою виявлення обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень, щоб отримувати прибутки та розвивати свій бізнес.

Завдяки системі фінансового контролю стає можливим перехід на новий рівень управління підприємством через інтеграцію, координацію та орієнтацію діяльності виробничих підрозділів підприємства на досягнення поставлених оперативних і стратегічних цілей розвитку в конкурентних умовах, що забезпечують його стабільний фінансовий стан.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Оцінка сучасного стану аудиту та інших форм фінансового контролю неможлива без напрацювань науковців у цій сфері. Так, дослідженню питань теорії та методології аудиту присвятили праці такі українські вчені: Бондаренко Н. О., Бутинець Ф. Ф., Гончарук Я. А., Давидов Г. М., Дорош Н. І., Кулаковська Л. П., Петрик О. А., Піча Ю. В., Понікаров В. Д., Попова С. М., Рудницький В. С., Усач Б. Ф. та ін. Теорію та практику інших форм фінансового контролю, зокрема судово-економічної експертизи (у т.ч. судово-бухгалтерської експертизи), ревізії, державного фінансового аудиту розглядали такі українські вчені, як Бардаш С. В., Гуцаленко Л. В., Дерій В. А., Дрозд І. К., Остап'юк Н. А., Стефанюк І. Б. та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Як зазначають українські науковці [12; 14; 17], аудит, ревізія та судово-економічна експертиза досліджують один і той ж предмет (фінансово-господарську діяльність підприємств), використовують одні і ті ж методи і процедури, однакові джерела інформації (первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність підприємств), а також виявляють негативні чинники, які впливають на

провадження фінансово-господарської діяльності. Водночас у своїх працях [12; 14; 17] вітчизняні вчені наголошували на відмінностях між цими різновидами контролю. З плином часу і з огляду на зміни і доповнення у чинному українському законодавстві, ці розбіжності між ними деякою мірою змінились.

Постановка завдання. Метою написання статті є виявлення відмінних рис аудиту від інших форм фінансового контролю у контексті законодавчо-нормативного регулювання шляхом розкриття їх сутності, суб'єктів, об'єктів, організаційно-управлінського забезпечення тощо.

Виклад основного матеріалу дослідження. У 2017 році відбулась реформа аудиту в Україні з прийняттям Закону України [3], основні положення якого узгоджені з європейськими нормами. Внаслідок цього підвищились вимоги до організації роботи суб'єктів аудиторської діяльності, їх незалежності та об'єктивності, розроблено чітку систему реєстрації суб'єктів аудиторської діяльності в Україні. Окрім того, стандартизовано вимоги до аудиторського звіту, створено Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також посилено вимоги до контролю якості аудиторських послуг, особливо тих аудиторів, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес.

Аудиторська перевірка необхідна власникам підприємств, інвесторам, кредиторам, а також державним органам, судам, прокурорам і слідчим для підтвердження достовірності фінансової звітності. Аудиторський контроль не заміняє державний фінансовий контроль, оскільки його метою є висловлення думки про достовірність проведених господарських операцій та відповідність ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству, а існує поряд з ним.

Розглянемо трактування понять «аудит», «судова експертиза», «ревізія», і «державний фінансовий аудит», які наведені в чинних законодавчих актах [3–6].

Відповідно до чинного законодавства [3] розрізняють обов'язковий та ініціативний аудит. Ініціативний аудит на підприємстві проводиться з метою виявлення та усунення порушень, щоб уникнути притягнення до відповідальності та водночас завдяки рекомендаціям аудитора покращити фінансові результати діяльності. Обов'язковий аудит на підприємстві проводиться з метою підтвердження достовірності фінансової звітності, адже вони зобов'язані оприлюднити фінансову звітність разом з аудиторським звітом на своїй веб-сторінці. Судово-економічні експертизи призначаються для вирішення відповідних питань щодо розслідування економічної злочинності у господарських, цивільних або кримінальних справах за допомогою експертів-економістів. Ревізія про-

Порівняння сутності аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудит	Судова експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
<p>Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг</p> <p>Аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам НП(С) БО, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [3]</p>	<p>Судова експертиза – це дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об'єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду [5].</p> <p>Судово-економічні експертизи слід розуміти як експертні дослідження матеріальних об'єктів (документів бухгалтерського, податкового обліку та звітності), що містять інформацію про обставини справи та підлягають дослідженню у суді за їх змістом та формою і допомагають суду досягти об'єктивності у доказуванні [15].</p> <p>В межах економічної експертизи проводяться такі види експертизи [6]: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій.</p>	<p>Інспектування здійснюється органом державного фінансового контролю у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [5]</p>	<p>Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю 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 [5]</p>

водиться з метою виявлення фінансових порушень та зловживань на державних підприємствах, а також підприємствах, які одержують бюджетні кошти та притягнення до відповідальності осіб, які вчинили ці порушення та зловживання.

Аудит насамперед відрізняється від судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту суб'єктами проведення (табл. 2).

Чинним законодавством передбачено, що і суб'єкти аудиторської діяльності, і суб'єкти всіх судових експертиз повинні бути включені у відповідні реєстри. У зв'язку з військовим станом в Україні доступ до відомостей цих реєстрів, розміщених на офіційних вебсайтах Міністерства юстиції України та Аудиторської палати України, зараз закрито.

Зазначимо, що станом на 31 грудня 2020 р. в Україні було зареєстровано 2713 аудиторів. При цьому динаміка стосовно включених в Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності є такою: на кінець 2016 р. – 2646 аудиторів; на кінець 2017 р. – 2653; на кінець 2018 р. – 2725; на кінець 2019 р. – 2720; на кінець 2020 р. – 2713 аудиторів. У 2020 р. в аудиторських фірмах працювало 2153 аудиторів, у т.ч. за основним місцем роботи –

1886 осіб. Станом на 31 грудня 2020 р. в Реєстрі знаходилось 893 суб'єктів аудиторської діяльності, у т.ч. 851 аудиторська фірма та 42 фізичних осіб – підприємців [16].

Особи, які одержали кваліфікацію судового експерта відповідно до Закону України «Про судову експертизу» [6], включаються до Державного реєстру атестованих судових експертів. Станом на середину 2021 р. цей Реєстр налічував в Україні понад 12000 атестованих судових експертів, які провадили свою діяльність в державних та приватних експертних установах [19].

Розглянувши відмінності між суб'єктами проведення, зосередимо увагу на об'єктах аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту (табл. 3).

Як бачимо, чинним законодавством чітко регламентований лише перелік об'єктів ревізії та державного фінансового аудиту. Об'єкти аудиту та судово-економічної експертизи і надалі залишаються предметом наукової дискусії вчених.

Аудит та інші види фінансового контролю регламентуються різними законодавчо-нормативними актами (табл. 4).

Таблиця 2

Суб'єкти аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудит	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
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 Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності [3]	Державні спеціалізовані установи, їх територіальні філії, експертні установи комунальної форми власності, а також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань у порядку та на умовах, визначених Законом України «Про судову експертизу». Судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. Судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності [6]	Працівник або група у складі двох і більше працівників органу державного фінансового контролю, що в межах компетенції органу державного фінансового контролю проводять ревізію або зустрічну звірку [9]	Державний аудитор – посадова особа органу Держаудитслужби, яка наділена повноваженнями з проведення аудиту та користується правами, визначеними статтею 10 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [10]

Таблиця 3

Об'єкти аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудит	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
Об'єктами аудиту є окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно. Так, до об'єктів аудиту відносять: установчі документи; ресурси підприємства; господарські процеси; результати діяльності; конкретні господарські засоби або джерела їх утворення тощо [13,20]	Об'єктами судово-економічної експертизи є: 1) документи бухгалтерського, податкового обліку і звітності, зокрема первинні і зведені документи; облікові реєстри; бухгалтерська, фінансова, податкова і статистична звітність. 2) інші матеріали справи, зокрема акти ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств; протоколи допитів, свідчення звинувачених і свідків; висновки експертів інших спеціальностей [15]. Об'єкти експертизи обмежені рамками матеріалів, які надані експерту в рамках справи.	Об'єктами контролю є підконтрольна установа, інший суб'єкт господарювання, включаючи його структурні та відокремлені підрозділи, які не є юридичними особами, щодо якого орган державного фінансового контролю має повноваження та підстави для проведення ревізії відповідно до законодавств [9]	Об'єктами аудиту є суб'єкт господарювання державної і комунальної власності, підприємства, утворені в установленому порядку органами державної влади, органами місцевого самоврядування та уповноважені на отримання державних коштів, взяття за ними зобов'язань і здійснення платежів, у т.ч. державні, казенні, комунальні підприємства, а також господарські товариства, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50%, їх дочірні підприємства, а також підприємства, господарські товариства, у статутному капіталі яких 50 і більше % належить державним, у т.ч. казенним, комунальним підприємствам та господарським товариствам, у статутному капіталі яких державна або комунальна частка акцій перевищує 50%, об'єднання таких підприємств [10]

Зауважимо, що Закон України «Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності» [4] визначає можливість здійснення декількох видів контролю, у т.ч. економічного. Якщо певне підприємство на плановий період включене до планів перевірок кількох контролюючих органів одночасно, такі перевірки здійснюються комплексно – одночасно всіма такими контролюючими органами.

На відміну від інших видів фінансового контролю аудит є різновидом підприємницької діяльності та проводиться на підставі договору про надання аудиторських послуг між суб'єктом аудиторської діяльності та суб'єктом господарювання (табл. 5).

Організаційно-управлінське забезпечення аудиту та інших форм фінансового контролю, яке передбачене українським чинним законодав-

Таблиця 4

Правове регулювання аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудит	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», інші нормативно-правові акти та міжнародні стандарти аудиту [3]	Закон України «Про судову експертизу» [5], інші нормативно-правові акти, зокрема Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень [7]	Бюджетний кодекс України, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [4], інші законодавчо-нормативні акти, зокрема Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами [9]	Бюджетний кодекс України, Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [4], інші законодавчо-нормативні акти, зокрема Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання [10]

Таблиця 5

Підстава проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудит	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
Договір про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником [3]	Процесуальний документ про призначення експертизи , складений уповноваженою на те особою (органом), або договір з експертом чи експертною установою, укладений за письмовим зверненням особи у випадках, передбачених законом. В інших випадках проводиться експертне дослідження, підставою для якого є договір з експертом чи експертною установою, укладений за письмовою заявою замовника, з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються [7]	На проведення ревізії органу державного фінансового контролю на кожну посадову особу органу державного фінансового контролю та залученого спеціаліста оформляється в двох примірниках направлення встановленого Міністерством фінансів України зразка. Перед початком ревізії посадові особи органу державного фінансового контролю та залучені спеціалісти повинні під розписку на примірнику органу державного фінансового контролю видати керівнику об'єкта контролю чи його заступнику направлення та копію рішення суду (у разі проведення позапланової виїзної ревізії за рішенням суду) [9]	Аудит проводиться згідно із затвердженим у встановленому порядку планом проведення заходів державного фінансового контролю, що розміщується на офіційному веб-сайті Держаудитслужби. Для проведення аудиту та/або збору інформації за місцезнаходженням об'єкта аудиту та/або учасника аудиту на кожного державного аудитора оформляється у двох примірниках направлення за встановленими Міністерством фінансів України зразками, яке підписує керівник органу Держаудитслужби [10]

ством, покликане забезпечити належне їх провадження (табл. 6).

Таким чином, організаційно-управлінське забезпечення аудиту покладено на Аудиторську палату України та Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, судово-економічної експертизи – на Міністерство юстиції України, ревізії та державного фінансового аудиту – на Державну аудиторську службу України.

Суттєвою відмінністю аудиту від інших форм фінансового контролю є порядок фінансування їх проведення (табл. 7).

Аналізуючи відмінності між аудитом та іншими видами фінансового контролю, доцільно звернути

увагу на документальне оформлення результатів їх проведення (табл. 8).

Незалежний аудитор на підставі проведеної перевірки в аудиторському звіті складає висновок про те, чи система бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання відповідає законодавчо-нормативним вимогам; чи достовірно та у повній мірі його фінансова звітність відповідає даним бухгалтерського обліку. Аудитор у своєму звіті засвідчує, що на підприємстві є/немає суттєвих порушень та помилок, а фінансова звітність достовірно/недостовірно та у повній/неповній мірі відображає його фінансовий та майновий стан.

Організаційно-управлінське забезпечення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудиторська діяльність	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
<p>Суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Деякі повноваження делегуються Аудиторській палаті України, за умови що її організаційна структура унеможливіє виникнення конфлікту інтересів. Аудиторська палата України є юридичною особою, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, та утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування [3]</p>	<p>Організаційно-управлінські засади діяльності державних спеціалізованих установ покладаються на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність. Для розгляду найважливіших питань розвитку судової експертизи, що мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється Координаційна рада з проблем судової експертизи [6]</p>		<p>Організаційно-управлінське забезпечення здійснюється центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України на реалізацію державної політики у сфері державного фінансового контролю, а саме Державною аудиторською службою України, її міжрегіональними територіальними органами [5]</p>

Таблиця 7

Фінансування проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудиторська діяльність	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
<p>Аудиторська діяльність фінансується за рахунок коштів замовника аудиту.</p>	<p>Проведення судових експертиз державними спеціалізованими установами у кримінальних провадженнях за дорученням слідчого, дізнавача, прокурора, суду та у справах про адміністративні правопорушення здійснюється за рахунок коштів, які цільовим призначенням виділяються цим експертним установам з Державного бюджету України. Проведення інших експертних досліджень і обстежень державними спеціалізованими установами здійснюється за рахунок замовника [3]</p>		<p>Проведення ревізії та державного фінансового аудиту здійснюється за рахунок коштів Державного бюджету України [5]</p>

Таблиця 8

Документальне оформлення результатів аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудиторська діяльність	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
<p>Результати проведення аудиту викладаються в аудиторському звіті. Аудиторський звіт – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог Закону [3]. Він передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам НП(С)БО, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [3]</p>	<p>Результати проведення експертиз та експертних досліджень викладаються у письмовому документі – висновку експерта [7]. Висновок експерта – це докладний опис проведених експертом досліджень, зроблені у результаті них висновки та обґрунтовані відповіді на питання, поставлені експертові, складений у порядку, визначеному законодавством [1]</p>	<p>Результати ревізії викладаються в акті [5]. Акт ревізії – документ, який складається посадовими особами органу державного фінансового контролю, що провели ревізію, фіксує факт її проведення та результати [9]</p>	<p>Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті державного аудитора [5]</p>

Висновок експерта повинен базуватися на інформації, яку він отримав у ході вивчення матеріалів, які йому надали для проведення експертного дослідження. Експерт складає висновок від свого імені і несе безпосередню відповідальність за його складання. Запитання, поставлені експертові, не можуть виходити за рамки спеціальних знань експерта [2]. Висновок експерта не можна оцінювати окремо від інших доказів, одержаних внаслідок проведення розслідування кримінального провадження слідчих дій. Лише після належного оцінювання всіх доказів у сукупності можливо встановити обґрунтованість та достовірність висновку експерта [18].

В акті ревізії ревізор фіксує всі виявлені недоліки, включаючи помилки, порушення та зловживання, вказує норми яких законодавчо-нормативних актів було порушено, з високою точністю підраховує суму завданих збитків та вживає заходів стосовно визначення винних осіб та відшкодування заподіяної шкоди.

Чинним законодавством передбачена різна тривалість проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту (табл. 9).

Зазначимо, що відповідно до ст. 30 Закону України [3] підприємство, що становить суспільний

інтерес, для виконання першого завдання з аудиту фінансової звітності призначає суб'єкта аудиторської діяльності як мінімум на один рік. Тривалість виконання такого завдання це підприємство може продовжити максимум до 10 років.

Загалом аудитор під час перевірки фінансової звітності підприємства ретельно аналізує питання, які стосуються формування собівартості, прибутку, оподаткування, розрахунків з бюджетом та позабюджетними фондами, особливу увагу зосереджує на відповідності ведення обліку законодавчим вимогам, запобіганні штрафним санкціям, мінімізації втрат та податкових виплат.

Аудит на відміну від інших форм фінансового контролю виконує роль радше радника, консультанта, помічника всім фахівцям підприємства, які обробляють та використовують дані бухгалтерського обліку. Аудитори не лише оцінюють достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання, законність господарських операцій, а й допомагають виявити допущені помилки, виправити їх, а також налагодити таку систему обліку, яка дасть змогу надалі максимально уникати помилок.

Висновки. Провівши порівняльний аналіз різних аспектів проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту можна зробити такі висновки:

Таблиця 9

Тривалість проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту

Аудиторська діяльність	Судово-економічна експертиза	Ревізія	Державний фінансовий аудит
Тривалість проведення аудиторської перевірки залежить від величини досліджуваного підприємства, складності господарських операцій, чи належить воно до підприємств, які становлять суспільний інтерес тощо.	Тривалість проведення експертизи встановлюється керівником експертної установи (або заступником керівника чи керівником структурного підрозділу) і не повинен перевищувати 90 календарних днів. У разі значного завантаження експерта (за наявності у нього на виконанні одночасно понад 10 експертиз, у т.ч. комісійних та комплексних) більший розумний строк установлюється за письмовою домовленістю з органом (особою), який призначив експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. Час попереднього вивчення матеріалів не повинен перевищувати 15 робочих днів [7]	Тривалість планової виїзної ревізії не повинна перевищувати 30 робочих днів. Тривалість позапланової виїзної ревізії не повинна перевищувати 15 робочих днів. Подовження термінів проведення планової або позапланової виїзної ревізії можливе лише за рішенням суду на термін, що не перевищує 15 робочих днів для планової виїзної ревізії та 5 робочих днів для позапланової виїзної ревізії [5]	Загальна тривалість проведення першого та другого етапу процесу аудиту ¹ становить не більш як 90 робочих днів. Тривалість проведення першого та другого етапу процесу аудиту в межах загально визначеного строку може бути продовжено за рішенням керівника органу Держаудитслужби або заступника з одночасним внесенням у разі потреби в установленому порядку відповідних змін до плану проведення заходів державного фінансового контролю [10]

¹ Відповідно до Порядку [10] процес аудиту складається з таких етапів:

- 1) планування та організація аудиту (попереднє вивчення об'єкта аудиту, складання та затвердження робочого плану та програми аудиту);
- 2) проведення аудиторських процедур, формування і оформлення аудиторських доказів, підготовка аудиторських висновків, пропозицій та рекомендацій;
- 3) звітування за результатами аудиту шляхом оформлення та узгодження проекту звіту про результати аудиту, підписання протоколу узгодження звіту про результати державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, формування, підписання та подання звіту об'єкту аудиту;
- 4) моніторинг виконання поданих за результатами аудиту пропозицій та рекомендацій та результатів їх впровадження.

- всі види контролю спрямовані на виявлення помилок та порушення суб'єктом господарювання чинних норм законодавства;
- всі види контролю є оплачуваними процедурами. Головна відмінність полягає в тому, хто оплачує процедуру, але у всіх випадках і аудит, і судово-економічна експертиза, і ревізія, і державний фінансовий аудит потребують витрат;
- проведення аудиту, судово-економічної експертизи, ревізії та державного фінансового аудиту здійснюється відповідно до встановленого плану та включає спеціальні методи;
- обов'язковим елементом перевірки незалежними аудиторами, експертами, ревізорами та державними аудиторами є фінансова документація суб'єкта господарювання;
- особи, які мають право проводити аудит та інші види фінансового контролю повинні мати спеціальні дозволи, відповідну освіту та практичний досвід;
- маудиту судово-економічна експертиза, ревізія та державний фінансовий аудит проводяться з певною частотою, але з різною тривалістю.

Таким чином, проведене дослідження дозволило ширше розглянути характеристики та особливості аудиту та інших видів фінансового контролю, було виявлено їх особливості та проведено порівняльну характеристику, що дало змогу зробити висновок про те, що вони відрізняються суб'єктами здійснення та об'єктами, організаційно-управлінським забезпеченням, підставами проведення та документальним оформленням результатів їх проведення, правовим регулюванням, порядком фінансування та тривалістю проведення.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Господарський процесуальний кодекс України: Закон України від 06.11.1991 р. № 1798-XII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (дата звернення: 05.08.2022).
2. Кримінальний процесуальний кодекс України: Закон України від 13.04.2012 р. № 4651-V. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (дата звернення: 01.08.2022 р.).
3. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 02.08.2022).
4. Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності: Закон України від 05.04.2007р. № 877-V. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (дата звернення: 02.08.2022).
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 05.08.2022).
6. Про судову експертизу: Закон України від 25.02.1994р. №4038-XII. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 04.08.2022).
7. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5 у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 р. № 1950/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#n14> (дата звернення: 05.08.2022).
8. Положення про Державну аудиторську службу України, Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (дата звернення: 06.08.2022).
9. Порядок проведення інспектування Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами, Постанова Кабінету Міністрів України 20.04.2006 р. № 550. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (дата звернення: 06.08.2022).
10. Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.03.2019 р. № 252. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (дата звернення 05.08.2022).
11. Стратегія економічної безпеки України на період до 2025 року: Указом Президента України від 11.08.2021 р. № 347/2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#n2> (дата звернення: 01.08.2022).
12. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 300 с.
13. Аудит : підручник / [Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін.]. Київ : Знання, 2009. 495 с.
14. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит : навч. посіб. Львів : Світ, 2002. 296 с.
15. Економічна експертиза. Науково-дослідна лабораторія судових експертиз. URL: <https://ndlse.com.ua/ekonomichna-ekspertryza.html> (дата звернення 01.08.2022).
16. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2020 році. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/06/7> (дата звернення: 10.08.2022).
17. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: навч. посіб. Київ : Каравела, 2006. 312 с.
18. Линник О. В. Використання висновку судово-бухгалтерської експертизи як доказу у кримінальному процесі України. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020 № 2. С. 390–392.
19. Реєстр атестованих судових експертів. URL: <https://rase.minjust.gov.ua/page/835> (дата звернення: 10.08.2022).
20. Утенкова К. О. Аудит: навч. посіб. Київ : Алерта, 2011. 408 с.

REFERENCES:

1. Hospodarskyi protsesualnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 06.11.1991 r. № 1798-XII [Code of commercial procedure of Ukraine: Law of Ukraine of 06.11.1991 № 1798-XII]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text> (accessed 05.08.2022).
2. Kryminalnyi protsesualnyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 13.04.2012 r. № 4651-V [Criminal Procedure Code of Ukraine: Law of Ukraine of 13.04.2012 № 4651-V]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text> (accessed 01.08.2022).
3. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorську діяльність: Zakon Ukrainy vid 21.12.2017 r. № 2258-VIII [On the audit of financial statements and audit activity: Law of Ukraine of 21.12.2017 № 2258-VIII]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (accessed 02.08.2022).
4. Pro osnovni zasady derzhavnoho nahliadu (kontroliu) u sferi hospodarskoi diialnosti: Zakon Ukrainy vid 05.04.2007 r. № 877-V [About the main principles of state supervision (control) in the field of economic activity: Law of Ukraine of 05.04.2007. № 877-V]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/877-16#Text> (accessed 02.08.2022).
5. Pro osnovni zasady zdiisnennia derzhavnoho finansovoho kontroliu v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 26.01.1993 r. № 2939-XII [On the basic principles of state financial control in Ukraine: Law of Ukraine of 26.01.1993 № 2939-XII]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (accessed 05.08.2022).
6. Pro sudovu ekspertyzu: Zakon Ukrainy vid 25.02.1994 r. № 4038-XII [On forensic examination: Law of Ukraine of 25.02.1994 № 4038-XII]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (accessed 04.08.2022).
7. Instruksiia pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen: Nakaz Ministerstva yustytzii Ukrainy 08.10.1998 r. № 53/5 u redaktsii nakazu Ministerstva yustytzii Ukrainy vid 26.12.2012 r. № 1950/5 [Instructions on the appointment and conduct of forensic examinations and expert studies: Order of the Ministry of Justice of Ukraine of 08.10.1998 № 53/5 in the edition of the order of the Ministry of Justice of Ukraine of 26.12.2012 № 1950/5]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#n14> (accessed 05.08.2022).
8. Polozhennia pro Derzhavnu audytorську службу Ukrainy, Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.02.2016 r. № 43 [Regulations on the State Audit Service of Ukraine, Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 03.02.2016 № 43]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text> (accessed 06.08.2022).
9. Poriadok provedennia inspektuvannia Derzhavnoiu audytorською службою, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy, Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy 20.04.2006 r. № 550 [Procedure for inspection by the State Audit Service, its interregional territorial bodies, Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 20.04.2006 № 550]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/550-2006-%D0%BF#Text> (accessed 06.08.2022).
10. Poriadok provedennia Derzhavnoiu audytorською службою, yii mizhrehionalnymy terytorialnymy orhanamy derzhavnogo finansovoho audytu diialnosti subiektiv hospodariuvannia, Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 27.03.2019 r. № 252 [The procedure for conducting state financial audits of business entities by the State Audit Service and its interregional territorial bodies, Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine of 27.03.2019 № 252]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#Text> (accessed 05.08.2022).
11. Stratehiia ekonomichnoi bezpeky Ukrainy na period do 2025 roku: Ukazom Prezydenta Ukrainy vid 11.08.2021 r. № 347/2021 [Strategy of economic security of Ukraine for the period until 2025: Decree of the President of Ukraine of 11.08.2021 № 347/2021]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/347/2021#n2> (accessed 01.08.2022).
12. Bondarenko N. O., Ponikarov V. D., Popova S. M. (2004) *Audyt subiektiv pidpriemnytskoi diialnosti* [Audit of business entities]. Kyiv, 300 p. (in Ukrainian)
13. Davydov H. M., Davydov I. H., Davydov Yu. H. ta in. (2009) *Audyt* [Audit]. Kyiv: Znannia, 495 p. (in Ukrainian)
14. Honcharuk Ya. A., Rudnytskyi V. S. (2002) *Audyt* [Audit]. Lviv: Svit, 296 p. (in Ukrainian)
15. Ekonomichna ekspertyza. Naukovo-doslidna laboratoria sudovykh ekspertyz [Economic expertise. Scientific and research laboratory of forensic examinations]. Available at: <https://ndlse.com.ua/ekonomichna-ekspertyza.html> (accessed 01.08.2022).
16. Informatsiia pro stan audytorської діяльності v Ukraini u 2020 rotsi [Information on the state of audit activity in Ukraine in 2020]. Available at: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2021/06/7> (accessed 10.08.2022).
17. Kulakovska L.P., Picha Yu. V. (2006) *Osnovy audytu* [Basics of auditing]. Kyiv: Karavela, 312 p. (in Ukrainian)
18. Lynnyk O. V. (2020) *Vykorystannia vysnovku sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzy yak dokazu u kryminalnomu protsesi Ukrainy* [Using the conclusion of the forensic accounting examination as evidence in the criminal process of Ukraine]. *Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal*, vol. 2, pp. 390–392.
19. Reiestr atestovanykh sudovykh ekspertiv [Register of certified forensic experts]. URL: <https://rase.minjust.gov.ua/page/835> (data zvernennia: 10.08.2022).
20. Utenkova K. O. (2011). *Audyt* [Audit]. Kyiv: Alerta, 408 p. (in Ukrainian)