

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**«ХАРКІВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»**

**Кафедра соціології і публічного управління**

**КОНТЕНТ ЛЕКЦІЙ**  
**з навчальної дисципліни**  
**«Соціальний аудит в організації»**

**Харків – 2023**

## **ТЕМА 1.Історична еволюція теорії та практики соціального аудиту.**

- 1. Сутність і завдання соціального аудиту.**
- 2. Складові соціального аудиту.**
- 3. Діяльність аудитора.**

### **1. Сутність і завдання соціального аудиту.**

Останнім часом у країнах з розвинутою економікою у відповідь на істотне збільшення обсягу і складності соціальних проблем у роботі з кадрами закономірно виник соціальний аудит як своєрідний інструмент управління, подібний до фінансового чи бухгалтерського аудиту. Його суть зводиться до діагностики проблем, що виникають в організаціях, передусім соціального характеру, оцінки їх важливості, причин виникнення і можливостей розв'язання, формулювання конкретних рекомендацій для керівництва підприємства.

Він ставить за мету оцінити здатність підприємства розв'язувати соціальні проблеми, що виникають як усередині, так і за його межами, і управляти тими з них, що безпосередньо впливають на трудову діяльність працівника. Тому цілями соціального аудиту є експертиза роботи органів управління підприємством у сфері підвищення ефективності трудової діяльності, зниження плинності кадрів, абсентеїзму, підвищення задоволеності працею своїх працівників.

Основними фігурантами, суб'єктами, замовниками соціального аудиту є підприємці та роботодавці – через менеджмент, що представляє їх інтереси і – відповідно – наймані працівники – через професійні союзи, що представляють їх інтереси на підставі українського законодавства.

Виходячи зі свого соціального призначення та соціальної потреби, інтегрований в систему соціального партнерства соціальний аудит зможе вирішувати наступні завдання:

- визначення загального стану соціального клімату, основних тенденцій розвитку соціальних відносин на підприємстві;
- виявлення основних чинників, здатних дестабілізувати внутрішнє соціальне середовище та стійкість підприємства (організації), і одночасно – визначення важливих інтересів персоналу, реалізація яких дозволить згуртувати трудовий колектив;
- виявлення реальних загроз та потенційних ризиків загострення соціальних відносин, визначення основних причин виникнення соціальних ризиків та вивчення різних варіантів мінімізації цих ризиків;
- проведення діагностики соціальних відносин на різних рівнях їх розвитку;
- встановлення порушень правових норм міжнародного та національного законодавства в галузі соціальних відносин, невідповідності реальної соціальної ситуації на різних рівнях регулювання соціально-трудова відносин міжнародним стандартам та моральним нормам;
- включення в об'єкт аудиторського обстеження умов і змісту різних угод та колективних договорів, що підвищить рівень виконання взаємних обов'язків соціальних партнерів;
- визначення специфіки змісту інтересів та вимог найманих працівників на державному, галузевому, регіональному та територіальному рівнях, на підприємствах великого, середнього та малого бізнесу;
- обґрунтування вимог та очікувань найманих працівників та визначення джерела задоволеності цих потреб;
- надання об'єктивної і більш широкої інформації (в порівнянні з даними офіційної статистики, документами політичних партій, матеріалами різних наукових центрів та інформаційних фондів) щодо соціального становища в різних галузях національної економіки та в цілому в країні;
- визначення рівня реалізації національних соціальних проектів, в тому числі, шляхом проведення конкурсів з соціальної тематики;

- залучення приватного бізнесу до більш широкої та масштабної благодійної діяльності, спільному фінансуванню соціальних об'єктів та проектів із захисту навколишнього середовища;

- розробка практичних рекомендацій оперативного, тактичного та стратегічного характеру з управління людськими ресурсами тощо.

Реалізація цих завдань перетворює соціальний аудит у важливий чинник удосконалення системи соціального партнерства в цілому, підвищення ефективності механізму її функціонування.

## **2. Складові соціального аудиту.**

У рамках соціального аудиту здійснюються:

- аудит відповідності;
- аудит ефективності;
- стратегічний аудит.

Аудит відповідності оцінює відповідність практичних дій нормам, правилам, планам і розпорядженням, що існують в організації, а також якість інформаційного обміну між його підрозділами.

Аудит відповідності включає також такі напрями:

- аналіз штатного розпису, оцінка його обґрунтованості, наявності плану розвитку персоналу;
- оцінка відповідності посадових інструкцій кваліфікаційним характеристикам працівників;
- оцінка добору і найму персоналу (якими методами, вартість наймання);
- аналіз реалізації плану кадрового зростання;
- аналіз виконання програми підвищення професійної кваліфікації, вартість підвищення кваліфікації;
- аналіз облікового складу працівників за віком, освітою, статтю і його відповідність потребам підприємства;
- аналіз умов праці та техніки безпеки.

Для управління персоналом в організації розробляється комплекс процедур, які формалізуються в довідниках, посібниках і в інших нормативних документах. У процесі аудиту перевіряється, з одного боку, їх дотримання, а з іншого — спрямованість на забезпечення інтересів підприємства.

Аудит ефективності (аудит управління) оцінює відповідність методів внутрішнього управління підприємством його цілям і можливість їх удосконалювання.

Для розробки й обґрунтування пропозицій аудитор повинен вивчити не тільки досягнуті результати, а й спектр процедур, за допомогою яких вони були досягнуті.

Аудит ефективності починається з аудиту процедур. При цьому необхідно отримати відповідь на такі запитання:

- Чи відповідають результати поставленим цілям?
- Чи відповідають процедури внутрішнього контролю в управлінні підприємством поставленим цілям?
- Чи можна поліпшити процедури управління підприємством для більш легкого досягнення поставлених цілей?

Нарешті, виходячи з результатів аудитор визначає передбачувані і непередбачувані наслідки своєї діяльності (неналежні дії, витрати, спровоковані дисфункції).

Аудитор вивчає можливості поліпшення управління підприємством для ефективнішого досягнення поставлених завдань, включаючи нові адміністративні технології (інформаційну, канцелярську і телекомунікаційну).

Аудит управління персоналом підприємства включає:

- оцінку поточного стану політики і практики управління персоналом підприємства;
- визначення відповідності практики управління персоналом попередньо встановленим стандартам;

- розробку плану необхідних дій з метою посилення практики і політики управління персоналом.

Його проведення повинне дати відповідь на наступні запитання:

- Чи відповідальна служба управління персоналом за зовнішнє оточення, тобто чи вважає вище керівництво організації, що його виробництво, маркетинг, обслуговування, фінанси і сприятливі функції обслуговувались даною службою на необхідному рівні, і чи відчуває персонал організації, що роботодавці справедливі?

- Чи ефективно організована служба управління персоналом для виконання своїх функцій?

- Чи інтегровані політика і практика управління персоналом у стратегічне планування?

- Чи укомплектована служба управління персоналом компетентними людьми, здатними до тісного співробітництва з іншими службами організації для досягнення стратегічних цілей?

Аудит служби управління персоналом здійснюється по трьох рівнях:

- стратегічний — зосереджений на практиці управління персоналом з погляду вищого керівництва. Він включає в себе ступінь інтеграції практики управління персоналом в організаційну стратегію і планування, а також ступінь централізації функцій управління персоналом;

- управлінський — фокусується на конфліктах служби управління персоналом з лінійними менеджерами, а також на ступені правильності застосування лінійними менеджерами рекомендацій служби управління персоналом;

- операційний — спрямований на детальний розгляд правильності окремих процедур, що характеризують функціонування служби управління персоналом.

І нарешті, стратегічний аудит виявляє ступінь узгодження політики управління персоналом з цілями організації, його глобальною і соціальною

стратегіями, а також установлює ступінь зв'язку соціальної політики зі специфікою підприємства і зовнішніми умовами.

Аудитор повинен також перевірити зв'язок між основними управлінськими принципами політики управління людськими ресурсами і цінностями, проголошеними організацією у своєму плані розвитку.

#### Внутрішній і зовнішній аудит

Внутрішній аудит - організована на економічному суб'єкті в інтересах його власників і регламентована його внутрішніми документами система контролю над дотриманням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку й надійності функціонування системи внутрішнього контролю.

Основними об'єктами внутрішнього аудита є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й перевірка інформаційних систем підприємства. Об'єкти внутрішнього аудита можуть бути різними залежно від особливостей економічного суб'єкта й вимог його керівництва й (або) власників. Внутрішній аудит - невід'ємна частина управлінського контролю підприємства; він може бути й незалежним, тобто безпосередньо підпорядковуватися не виконавчому органу підприємства, а зовнішнім засновникам.

Потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв'язку з тим, що вище керівництво не займається повсякденним контролем діяльності організації й нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит подає інформацію про цю діяльність і підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний головним чином для запобігання втрат ресурсів і здійснення необхідних змін усередині підприємства. Як правило, до функцій внутрішнього аудита належать:

- перевірка систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, їх моніторинг і розробка рекомендацій з поліпшення цих систем;
- перевірка бухгалтерської й оперативної інформації, включаючи експертизу засобів та способів, що використовуються для ідентифікації, оцінки, класифікації такої інформації й складання на її основі звітності, а

також спеціальне вивчення окремих статей звітності, включаючи детальні перевірки операцій, залишків по бухгалтерських рахунках;

- перевірка дотримання законів і інших нормативних актів, а також вимог облікової політики, інструкцій, рішень і вказівок керівництва й (або) власників;

- перевірка діяльності різних ланок управління;

- оцінка ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінка контрольних перевірок у філіях, структурних підрозділах економічного суб'єкта;

- перевірка наявності, стану й забезпечення збереження майна економічного суб'єкта;

- робота над спеціальними проектами й контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю;

- оцінка використовуваного економічним суб'єктом програмного забезпечення;

- спеціальні розслідування окремих випадків, наприклад підозр у зловживаннях;

- розробка й подання пропозицій по усуненню виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління.

Відповідальність за виконання своїх обов'язків внутрішній аудитор несе тільки перед власниками й (або) керівництвом підприємства.

Таким чином, у рамках внутрішнього аудита здійснюється не тільки детальний контроль за збереженням активів, але й контроль за політикою і якістю менеджменту.

Зовнішній аудит - виконують фірми (аудитори ) за договорами з замовниками. Замовник у листі пропонує фірмі (аудитору) мету завдання та масштаб аудиту. Зовнішній аудит проводиться тільки незалежними особами і аудитор має право його проводити, якщо відсутній тиск на аудитора з будь-якого боку. Якщо принцип незалежності порушений аудитор не має права проводити перевірку та формулювати свою думку.



Внутрішній і зовнішній аудит багато в чому доповнюють один одного. Багато функцій внутрішніх аудиторів можуть бути виконані запрошеними незалежними аудиторами; при рішенні багатьох завдань внутрішні й зовнішні аудитори можуть використовувати однакові методи - різниця полягає лише в ступені точності й детальності застосування цих методів.

### **3. Діяльність аудитора.**

Як правило, в організаціях використовується зовнішній аудит. Керівництво звертається до консалтингової фірми із запрошенням провести експертизу соціального характеру, наприклад при впровадженні нової технології, перепрофілюванні виробництва, структурній реорганізації, створенні тимчасових чи оперативних творчих груп, вирішення конфліктних ситуацій між працівниками і роботодавцем.

Відповідальність соціальних аудиторів за якість надаваних ними аудиторських послуг умовно поділена на чотири частини:

- відповідальність перед об'єктом соціального аудиту, що перевіряється (у зв'язку з порушенням умов договору, цивільного законодавства чи недбалістю при наданні послуг); щоб уникнути помилок перевірка повинна проводитись у відповідності до загальноприйнятих правил соціального аудиту; зобов'язання сторін і відповідальність соціального аудитора повинні бути чітко обумовлені в договорі;

- відповідальність перед третіми особами; як підтвердження своєї правоти соціальний аудитор повинен спиратися на загальноприйняті правила соціального аудиту та довести непричетність третьої сторони до договору;

- відповідальність кримінальна;

- відповідальність, пов'язана з дотриманням конфіденційності.

Кожен професійний соціальний аудитор при проведенні перевірки або наданні інших послуг зобов'язаний:

- a) дотримуватися правил етики і бути чесним.

б) об'єктивно розглядати всі виникаючі ситуації і реальні факти, не допускаючи особистої упередженості;

в) бути незалежним;

г) дотримуватися професійної компетентності;

д) зберігати конфіденційність отриманої інформації.

Соціальний аудитор в ході перевірки інформації про справи заказчика без обмеження в часі і незалежно від збереження або припинення відносин з ним. Він не вправі використовувати цю інформацію для своєї вигоди або для вигоди будь-якої третьої сторони, а також на шкоду інтересам замовника. Публікація і інше розголошення конфіденційної інформації про справи замовника не є порушенням професійної етики у випадках:

- коли це зроблено з дозволу замовника, а також з урахуванням інтересів усіх сторін, яких вона може торкнутися;

- коли це передбачено законодавством або рішеннями судових органів;

- для захисту професійних інтересів соціального аудитора в ході офіційного розслідування або приватного розгляду, проведеного керівниками або представниками замовника;

- коли замовник не навмисно або незаконно втягнув соціального аудитора в дії, що суперечать професійним нормам.

Основні етапи діяльності аудитора:

- ознайомлення з поставленими завданнями;

- визначення меж своїх дій;

- вивчення соціального балансу підприємства;

- ознайомлення з документацією самого підприємства і нормативними документами;

- складання запитальників і анкет, підготовка деталізованої робочої програми;

- виконання аналітично-дослідницької роботи;

- складання звіту.

Перед початком обстеження аудитор повинен чітко зафіксувати для себе три основні відправних моменти:

1) переконатися в тому, що існує реальність створення чіткої рівноваги між вигодою підприємства і сподіваннями та надіями персоналу;

2) оцінити можливість використання одержуваних результатів для проведення в життя головної мети — підвищення рівня компетентності персоналу;

3) визначити тип аудиту й об'єкти вивчення.

Після цього повинен бути складений деталізований план досліджень. Для ознайомлення з підприємством, розробки програми перевірки аудитор спочатку проводить попереднє анкетування чи опитування співробітників. Значний обсяг інформації дає вивчення соціального балансу підприємства на основі нормативної інформації і планів соціального розвитку.

## **Тема 2. Історія виникнення та розвитку аудиту.**

### **1. Історичні етапи виникнення аудиту до XIX ст.**

### **2. Етапи становлення аудиту з XIX ст.**

### **3. Етапи інтернаціоналізації аудиту**

#### **1. Історичні етапи виникнення аудиту.**

Ще в Стародавньому Єгипті (близько 2600 років до н.е.) існували чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. В Римській імперії (I-II ст. до н.е.) функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас з ними діяли прокуратори — намісники провінцій, фінансові чиновники з забезпечення державних доходів, а квестори займалися фінансовими та судовими справами.

Інші дослідники доводять корені існування аудиту в Стародавній Греції. В той період, особлива увага приділялася контролю збереження власності, зокрема майна. Крадіжку греки розглядали як матеріальну шкоду. Нестача цінностей покривалася матеріально відповідальною особою або його

поручителями, причому якщо нестача кваліфікувалася як розкрадання, то відшкодування її відбувалося у десятиразовому розмірі. Афіни мали спеціальних чиновників і контролерів, до обов'язків яких належало складання звітів про доходи і витрати держави та їх контроль.

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.

Наступною віхою в розвитку аудиту став період розквіту італійських міст-держав. Тут мало місце паралельне співіснування контролю на приватному та державному рівнях.

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. В цих трактатах наголошувалося на необхідності піддавати ретельній перевірці звіти; регулярно проводити інвентаризацію залишків цінностей, дебіторської заборгованості, підтверджувати правильність цін та ін.

## **2. Етапи становлення аудиту з XIX ст.**

Значним поштовхом у розвитку фінансово-господарського контролю в світі, а отже, і професії аудитора, було зародження капіталістичного способу виробництва. Починаючи з середини XIX ст., коли капіталістичний тип виробництва почав домінувати у країнах Європи і Північної Америки, реальні власники підприємств (акціонери, пайовики, засновники) майже повністю перестали брати участь в управлінні, яке було передано найманим працівникам — професійним менеджерам. Відразу почалися конфлікти інтересів: власники прагнули не тільки зберегти, а й примножити власність, а менеджери намагалися самі перейти до категорії власників, часто використовуючи надані їм можливості на шкоду своїм роботодавцям.

Звичайно, у цьому конфлікті власники мали законне право вимагати від менеджерів продуктивної праці та сумлінного виконання обов'язків, але реально контролювати їх не могли. Тому виникла ідея запрошувати висококваліфікованих і незалежних працівників (насамперед бухгалтерів), котрі могли б надавати об'єктивну інформацію про реальне збереження активів підприємства, величину прибутку тощо.

Отже, аудиторі 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.

Більшість вчених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в 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 — 224.

Шотландська бухгалтерська практика стала широко популярною у світі, і вже до початку ХХ 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. Сьогоднішні такі організації діють практично в усіх країнах з ринковою економікою.

Існування певних тенденцій глобалізації бізнесу, концентрації інтелектуальних ресурсів у процесі розподілу праці, стрімке зростання інформаційної складової систем управління стало значним поштовхом у подальшому розвитку аудиту на вищому рівні.

Але виник аудит, як вважають більшість дослідників, у Китаї в 700 р. до нашої ери, де вже тоді існувала посада генерального аудитора, котрий був гарантом чесності державних службовців. Є історичні свідчення того, що в третьому тисячолітті до нашої ери аудит існував у таких рабовласницьких державах, як Єгипет, Вавилон, Рим, Греція. У цих країнах призначали аудиторів (чиновників казначейства) для контролювання рахівництва в конкретних володіннях, провінціях.

Так, в Афінах народні Збори контролювали доходи і витрати держави, а її фінансова система включала державних аудиторів. У Римі державні фінанси знаходились під контролем Сенату, а державний бюджет перевірявся штатом аудиторів під наглядом казначея.

Згодом у Франції барони щорічно проводили публічні читання рахунків управлінців своїх володінь перед аудиторами, а в Англії аудиторі проводили перевірку письмових рахунків, що велися управителями господарств. Найдавнішим відомим документом, в якому згадується аудит – це архів Казначейства Англії та Шотландії, який датується 1130р. Перший законодавчий акт, який регулює діяльність аудиторів, виданий у 1285р. королем Англії Едвардом I. Метою перших обов'язкових перевірок був незалежний розгляд бухгалтерських записів і звітів, а роботу осіб, які їх проводили прирівнювали майже до фінансового аудиту в сучасному його розумінні.

Зростання ролі професії аудитора спостерігається у період інтенсивного розвитку промислових та торговельних підприємств. На невеликих підприємствах аудитор міг виконувати функцію бухгалтера,

готувати звіти. На великих підприємства, де власник не завжди міг бути управляючим, з метою перевірки роботи апарату управління запрошували аудитора. Розвиток податкової системи посилив зацікавленість держави у повноті і своєчасності сплати податків, тоді виникає новий напрям діяльності аудиторів – контроль розрахунків і сплати податків в інтересах держави.

В період з V по IX століття в країнах Європи та США відбулось багато гучних справ, пов'язаних з банкрутством підприємством, що призвело до значного попиту на послуги професійного бухгалтера-експерта. Хвиля фінансових криз зумовила необхідність прийняття цілого ряду законодавчих актів з регулювання підприємницької діяльності в напрямку запобігання банкрутства підприємств, що також посилює роль аудиторів.

Першим документально зафіксованим випадком проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств вважається крах “Південно-морської компанії” у Великій Британії у 1720р.

Після промислової революції, яка викликала розширення підприємств, зростання обсягів випуску продукції, створення акціонерних товариств і відокремлення акціонерів від процесу господарювання, виникає необхідність обов'язкового подання фінансової звітності всіма такими компаніями, і ця звітність має бути підтверджена незалежним експертом, ревізором, аудитором. Відповідні закони було прийнято у Великобританії (1844р.), Франції (1867р.), США (1887р.), Німеччині (1931р.).

Офіційною датою виникнення зовнішнього аудиту вважається 23 жовтня 1854р., коли Спілці Бухгалтерів Единбургу був наданий статус Королівської, а її членам присвоєно звання “Привілейованих бухгалтерів”. В тому ж році у Шотландії створена перша професійна організація аудиторів – Інститут присяжних бухгалтерів, а згодом такі організації були створені по всій Європі і США.

### **3.Інтернаціоналізації аудиту**

Особливого значення аудит набув після економічної кризи 1930-х років. Аудитори виконували в цей період роль захисників інтересів як окремих підприємців, так і економіки цілих держав.

Початком інтернаціоналізації аудиту було створення у 1977р. Міжнародної федерації бухгалтерів зі штаб-квартирою у Нью-Йорку, на яку покладені функції розробки положень та стандартів щодо аудиту.

Останні десятиріччя ХХ ст. характеризуються розвитком міжнародної торгівлі, збільшенням інвестиційних потоків і глобалізацією економічних процесів. Глобалізація розвивається під впливом сукупності об'єктивних політичних, економічних і соціальних факторів, серед яких можна виділити:

- геополітичні та гео економічні трансформації, пов'язані з розпадом соціалістичної системи господарювання, появою групи "пострадянських" незалежних держав. Внаслідок цього значно посилилася політична і ринкова уніфікація сучасного світу;

- науково-технологічні досягнення, зокрема в галузі новітніх інформаційно-комунікаційних систем;

- поглиблення вагомих проблем як економічного, так і екологічного характеру.

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.

Ці фактори визначають необхідність глибокого аналізу зовнішнього середовища. Релевантне зовнішнє середовище фірми дуже широке, оскільки в нього входять соціальні й економічні фактори, проте ключовий аспект



зовнішнього оточення фірми — це галузь (або галузі), в якій вона веде конкурентну боротьбу.

Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants – IFAC), створена в 1977 р. Її штаб-квартира розташована в Нью-Йорку, США. У сучасних умовах в IFAC входять 129 національних бухгалтерських організацій, які представляють 92 країни.

Стандарти аудиту вирішують проблеми практичного виконання різноманітних аудиторських завдань.

Стандарти аудиту приписують основні принципи і методики, яким, як очікується, будуть наслідувати при проведенні аудиту члени професійної організації аудиторів. Якщо в тексті стандартів не вказане інше, стандарти аудиту застосовуються у всіх випадках проведення аудиту.

Сьогодні у світі існує так названа «велика шестірка», що включає в себе такі транснаціональні аудиторські фірми: «Ернст енд Янг Інтернешнл ЛТД», КПМГ (Клинвельд Піт арвік Герделер), «Делойт енд туш», «Артур Андерсен енд Ко», «Прайс Уотерхауз Куперз». Послуги аудиторських фірм ціняться дуже високо. Так у 1988 р. всі аудиторські фірми у світі заробили 6,5 млрд дол США.

1. перевірка і підтвердження;
2. системно-орієнтований підхід;
3. орієнтація на можливий ризик при проведенні аудиторської перевірки.

На підтверджувальній стадії під час проведення перевірки аудитор перевіряв та підтверджував практично кожен господарську операцію, вів власні облікові реєстри. В наш час таку послугу називають відновленням або веденням обліку.

Системно-орієнтований аудит передбачає спостереження систем, які контролюють операції. Це привело до того, що аудитори стали проводити експертизу на основі внутрішнього контролю. При хорошій роботі системи

внутрішнього контролю значно полегшується проведення зовнішнього аудиту.

Аудит, що базується на ризику — такий вид аудиту, який передбачає проведення вибіркового дослідження господарських операцій виходячи із умов роботи підприємства, вивчення так званих «вузьких місць» в його роботі. Базується на статистичних або нестатистичних вибіркових дослідженнях. Це дозволяє зменшити або уникнути ризику аудитора.

Розвиток і поглиблення ринкових відносин сприяли тому, що сфера аудиторської діяльності значно розширилась. Аудит може охоплювати підприємство в цілому, коли оцінюють достовірність балансу чи стану бухгалтерського обліку, або мати локальний характер, якщо оцінюють якість обліку матеріалів, аналіз використання їх у виробництві.

Результатом аудиту може бути висновок про минулий або теперішній стан об'єктів (реальність статей балансу, законність та доцільність господарських операцій), а також про можливий стан об'єктів у майбутньому (прогнозовані економічні показники щодо вдосконалення системи управління, обліку, контролю, проектні розробки тощо).

Початком інтернаціоналізації аудиту було створення у 1977р. Міжнародної федерації бухгалтерів зі штаб-квартирою у Нью-Йорку, на яку покладені функції розробки положень та стандартів щодо аудиту.

На підставі розглянутого можна виділити наступні основні етапи розвитку і становлення аудиту:

1. Античність – 1600. Види: Державний, незалежний. Мета: розкриття шахрайства.

2. 1600р.- аудит є державним та незалежним, основне його завдання – викриття шахрайства.

3. 1600-1850рр. - аудит має на меті викриття шахрайства та виявлення помилок в облікових записах.

4. 1850-1905рр - аудиторські перевірки проводились з метою визначення правдивості та якості фінансової звітності й викриття шахрайства.

5. 1905-1940рр. – існував державний, незалежний та внутрішній аудит. Перші спроби надання оцінки внутрішньому контролю на об'єктах перевірки.

6. 1940-1960рр. – перевірки достовірності та правдивості фінансової звітності.

7. 1960р-теперішній час – поява нових нормативних документів, що сприяють розвитку аудиту, в т.ч. і незалежному.

На світовому ринку аудиту сьогодні діють сотні тисяч аудиторських фірм, однак тільки окремі з них здобули міжнародне визнання. Це так звані аудиторські фірми „великої п'ятірки” (наприклад, „ПрайсУотерхауз”, „Ернст ендЯнг” та ін.).

Таблиця 1

Характеристика аудиту в зарубіжних країнах

Країна	Основна мета аудиту	Органи, які регулюють аудит. діяльність і готують аудиторські кадри
Франція	Зовнішній фінансовий контроль достовірності фінансової звітності недержавного сектора економіки	<input type="checkbox"/> Національна палата ревізорів <input type="checkbox"/> Орден бухгалтерів-експертів
США	Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами та експертно-консультативна	<input type="checkbox"/> Федерація спілок аудиторів <input type="checkbox"/> Інститут внутрішніх ревізорів <input type="checkbox"/> Інститут бухгалтерів

	діяльність	
Швеція	Перевірка фінансової звітності підприємств, компаній, банків, організацій	<input type="checkbox"/> Комісія з аудиторської діяльності <input type="checkbox"/> Шведська спілка аудиторів
Китай	Повний державний контроль за доходами і витратами усіх міністерств, відомств та органів влади	Державна аудиторська адміністрація

Отже, в умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникла необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликало потребу створення госпрозрахункових органів фінансового контролю, тобто аудиту.

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності. Таким чином аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

### **3. Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні**

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р., через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність". З того часу кожен рік додавав щось

нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії у суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. З екзотичного і досить туманного терміну аудит перетворився на звичний елемент ринкового механізму, який працює насамперед на користь громадян — бізнесменів і службовців, акціонерів і власників. Отже, розвиток аудиту в Україні має три етапи: Перший — 1987-1992 рр. — створення перших аудиторських структур. Другий — 1993-1998 рр. — формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

Третій — 1999-2002 рр. — діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні.

Четвертий — 2003 р. — дотепер — прийняття Міжнародних стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національних стандартів аудиту.

### **ТЕМА 3. Організація аудиторської діяльності в зарубіжних країнах**

#### **1. Особливості організації проведення аудиту в світі.**

#### **2. Створення і функціонування аудиторських фірм**

#### **3. Аудиторські професійні організації**

#### **4. Атестація аудиторів**

#### **5. Правила професійної етики аудиторів**

#### **1. Особливості організації проведення аудиту в світі.**

Інтенсивна інтеграція політичних та економічних систем країн Західної Європи знаходить свій прояв в уніфікації законодавства для країн-учасниць ЄС, у функціонуванні Європейського парламенту, уряду (Європейська комісія) і судових органів, в ухваленні загальноєвропейської валюти (євро), в створенні єдиного емісійного центру та інших формах співпраці. Це не може

не відображатися і на процесах регулювання питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком і звітністю. Директиви – це законодавчі акти, які містять загальні положення, які країни-учасниці ЄС повинні конкретизувати у спеціальних постановах або національних законах. При обов'язковому характері поставленої мети директива передбачає вільний вибір форм і засобів її виконання країнами-учасницями. Найбільш істотний вплив на систему бухгалтерського обліку західноєвропейських країн зробили 4-а і 7-а Директиви. Важливе значення має також і 8-а Директива, присвячена порядку здійснення аудиторської діяльності (табл. 2.1). Законодавство зарубіжних країн у більшості випадків вимагає 11 підтвердження бухгалтерських звітів компаній незалежними аудиторами (аудиторськими фірмами). Директива Європейського співтовариства № 8 вимагає проведення аудиторської перевірки всіх великих компаній, дозволяючи самим країнам-членам ЄС вирішувати, чи потрібні такі перевірки малих і середніх фірм.

Таблиця 2.

Директива ЄЕС	Рік прийняття	Зміст
4	1978	Визначає вимоги до переліку і групування показників, за якими повинні складатися бухгалтерський баланс і звіт про прибутки (збитки), містить набір основних вимог до бухгалтерського обліку у комерційних організаціях.
7	1983	Дія директиви обумовлена необхідністю уніфікації питань відображення в обліку та звітності операцій з іноземною валютою, методів приведення показників бухгалтерського балансу, звіту про прибутки

		(збитки), а також інших форм до єдиної валюти, термінів складання звітності, методів забезпечення зіставності даних і способів консолідації звітів.
8	1984	Формулює вимоги до рівня кваліфікації аудиторів, етичних норм, порядку здійснення аудиту.

Розглянемо особливості організації проведення аудиту в деяких країнах.

Іспанія. Закон про аудит 1988 року і випущені на його основі інструкції 1990 року ввели в дію в Іспанії положення Директиви ЄС № 8 12 і визначили, які компанії повинні піддаватися аудиторським перевіркам, а також сформулювали вимоги до кваліфікації аудиторів і уточнили порядок проведення аудиторських перевірок. Основне призначення аудиту – надати висновок фахівця про те, чи забезпечує бухгалтерська звітність, що надається, «дійсне і неупереджене уявлення» про загальний і фінансовий стан компанії і чи відображає вона дійсний її прибуток та зміну фондів за звітний період відповідно до встановлених норм. Аудитор повинен також перевірити чи звіт керівників компанії не розходиться з даними бухгалтерської звітності. Крім надання аудиторських звітів про щорічні бухгалтерські документи аудитор зобов'язаний проводити перевірки, а в деяких інших випадках (наприклад, при злитті або розділенні компаній) оцінку вартості акцій (якщо правила, що діють в компанії, контролюють порядок переходу акцій від одного власника до іншого). Аудитори призначаються акціонерами на термін від 3 до 9 років. Після закінчення загального 9-річного терміну аудиторського обслуговування однієї компанії фахівець повинен зробити щонайменше трирічну перерву в роботі з даною компанією.

Франція. Питання, пов'язані з аудитом, регулює Міністерство юстиції. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту звітності всіх компаній із обмеженою відповідальністю і повних товариств, є Закон про промислово-торговельні компанії. Аудитора у Франції називають комісаром з рахунків, він призначається власниками підприємства (акціонерами) строком на шість років для проведення аудиту. Термін роботи аудитора з підприємством-клієнтом може бути продовжено ще на один термін.

Проведення аудиту у Франції є обов'язковим для фінансових організацій, страхових компаній, сільськогосподарських кооперативів, інвестиційних фондів, спортивних організацій.

Великобританія. На відміну від інших країн ЄС, усі компанії Великобританії без винятку повинні надавати свої річні звіти для перевірки аудиторам. Основним законодавчим актом, який вимагає проведення аудиту у Великобританії, є Акт про компанії 1985 року. Аудитор призначається власниками компанії. У Данії аудиторів призначають акціонери на щорічних загальних зборах. Аудитори мають право надавати професійні послуги конкретній організації аж до наступних зборів. Обмежень на кількість призначень аудиторської фірми для проведення перевірки однієї організації не існує. У аудиторському звіті необхідно вказати, що бухгалтерські звіти організації-клієнта пройшли через аудиторський контроль і відповідають вимогам закону. У звіті, наданому не атестованим фахівцем, може бути, вказано, що не було можливості для проведення перевірки атестованим аудитором.

В Нідерландах Закон про бухгалтерський облік і звітність 1970 року вимагає представлення «правдивої і достовірної думки», що відповідає 4-й Директиві ЄС. Для дотримання цього в записці-поясненні до бухгалтерської звітності повинна бути вказана вся додаткова інформація. Рекомендується також дотримуватися



міжнародних принципів бухгалтерського обліку: безперервності діяльності, послідовного застосування облікової політики, тимчасової визначеності фактів господарської діяльності, обачності, пріоритету змісту над формою.

Сполучені Штати Америки. До рубежу 20 ст. незалежний аудит в США проводився за англійською моделлю, яка передбачає детальне вивчення даних, які стосуються балансу. Поступово американський аудит перетворився на «тестовий аудит». Окрім методів тестування аудиторі почали практикувати збір доказів про діяльність фірмиклієнта у партнерів по бізнесу з метою перевірки операцій. У США аудиту підлягають державні і недержавні підприємства. Це, у свою чергу, сформувало чотири основні типи аудиторів у США:

- 1) аудиторі головної служби обліку, які працюють у позавідомчій службі законодавчої гілки федерального уряду. Основна функція таких аудиторів – виконувати аудиторські функції для Конгресу.
- 2) податкові інспектори проводять аудит декларацій платників податків з метою визначення відповідності їх законам про оподаткування (ці перевірки можна розглядати як аудит на відповідність).
- 3) внутрішньогосподарські аудиторі. Цих аудиторів запрошують приватні компанії для аудиту діяльності своїх адміністрацій. Обов'язки внутрішньогосподарських аудиторів визначаються залежно від того, хто є їх наймачем, і мети перевірки.
- 4) присяжні бухгалтери (незалежні аудиторі), основним обов'язком яких є перевірка річної звітності компаній, які оприлюднюють свої звіти, а також аудит у більшості інших великих і середніх компаній та некомерційних організацій.

## **2. Створення і функціонування аудиторських фірм**

Протягом багатьох років діяльності аудиторських фірм у зарубіжних країнах сформувалось кілька їх основних видів: 1) міжнародні (транснаціональні), які складають «велику п'ятірку» аудиторських фірм; 2) інші національні аудиторські фірми; 3) регіональні та місцеві фірми.

До «великої п'ятірки» входять такі аудиторські фірми світового значення: Ernst&Young, Deloitte&Touche, PricewaterhouseCoopers (PWC), KPMG, ArthurAndersen. Етап організації діяльності аудиторської фірми включає три елементи: 1) формування організаційної структури управління; 2) добір і підготовку кадрів; 3) створення інформаційно-нормативної і матеріально-технічної бази. При формуванні організаційної структури управління аудиторської фірми вказуються її підрозділи, функції, повноваження працівників.

Національні аудиторські фірми (у яких працюють тільки аудитори України), як правило, мають нескладну структуру управління. Очолює фірму директор (сертифікований аудитор). Для проведення аудиторських перевірок набирається група аудиторів, що складається з основного аудитора, молодших аудиторів, асистентів. Аудиторська фірма може мати кілька функціональних відділів: інформаційний відділ, консультаційний відділ та ін. Становить інтерес вивчення зарубіжного досвіду організаційної структури аудиторських фірм, у яких персонал розподіляється в такий спосіб: партнер, менеджер, старший співробітник, молодший співробітник.

Організаційна структура аудиторської фірми  
Як свідчить зарубіжний і вітчизняний досвід аудиторської практики, аудиторська перевірка складається з окремих послідовних етапів:

1) підготовчий етап (вибір економічного суб'єкта; визначення умов роботи; складання з економічним суб'єктом договору; одержання й аналіз даних про діяльність підприємства; ознайомлення з системою бухгалтерського обліку; попередня оцінка ефективності внутрішнього

контролю; оцінка величини аудиторського ризику; планування роботи її призначення аудиторів).

2) проміжний етап (перевірка системи внутрішнього контролю, дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності; вибір основних напрямків і методів перевірки фінансової звітності з застосуванням відповідних тестів операцій і аналітичних процедур).

3) здійснення аудиторської перевірки, що передбачає здійснення конкретних аудиторських процедур по перевірці показників звітності за встановленими критеріями: повнота відображення, оцінка, реальність існування, належність, правильність відображення, законність, відповідність).

### **3. Аудиторські професійні організації**

Міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів є Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). МФБ – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована у 1977 році. Її мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання своїх думок в питаннях, що викликають широкий суспільний інтерес, де її професійні знання найбільш вагомі. МФБ складається зі 159 організацій-членів з усього світу, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, що працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та у сфері освіти. В світі немає інших бухгалтерських організацій, та є лише декілька інших професійних організацій, що мають таку ж широку міжнародну підтримку, як МФБ. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMСАНВ) розробляє МСА та Міжнародні стандарти завдань з огляду,

що стосуються аудиту та завдань з огляду історичної фінансової звітності, та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, які стосуються завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. РМСАНВ також розробляє положення про супутню практику. Ці стандарти та положення є взірцем для створення високоякісних стандартів з аудиту та надання впевненості в усіх країнах світу. Вони встановлюють основні принципи та процедури для аудиторів та інших професійних бухгалтерів та надають їм інструментарій, що дозволяє відповідати на постійно зростаючі вимоги, що змінюються, до звітності з фінансової інформації. Крім цього, вони слугують посібником в спеціалізованих питаннях.

До того ж, РМСАНВ розробляє стандарти контролю якості для фірм та груп по завданням з практичних питань аудиту, надання впевненості та супутніх послуг. Національні професійні організації аудиторів проводять роботу по розробці нормативів аудиту з урахуванням економічних та законодавчих особливостей своїх країн. У США є такі професійні аудиторські організації: 1) Американський інститут присяжних бухгалтерів (AICPA) є професійною організацією, яка об'єднує дипломованих бухгалтерів, і нараховує близько 350 тис. учасників, які працюють у комерційному та промисловому секторах економіки. AICPA розробляє етичні стандарти професії, стандарти аудиту комерційних компаній, а також проводить екзамени на статус дипломованого бухгалтера;

2) Комісія з цінних паперів (SEC) була створена в 1934 році як незалежна регулююча організація уряду США. Її основною функцією є регулювання усіх аспектів випуску та продажу цінних паперів комерційними організаціями;

3) Головна служба обліку (GAO);

4) Американська асоціація бухгалтерів (AAA); 5) Національна асоціація бухгалтерів (NAA);

6) Асоціація спеціалістів з комп'ютерного аудиту (EDPAA) та ін.

У Великобританії створено такі організації, які об'єднують присяжних бухгалтерів, аудиторів:

1) Асоціація дипломованих присяжних бухгалтерів (ACCA) заснована у 1904 році як некомерційна професійна організація бухгалтерів вищої кваліфікації;

2) Інститут присяжних бухгалтерів у галузі управлінського обліку (CIMA) заснований у 1919 році, є професійною організацією спеціалістів з управлінського обліку на промислових і торгових підприємствах;

3) Громадський інститут національних фінансів і бухгалтерського обліку (CIPFA) заснований у 1885 році, є професійною організацією бухгалтерів, які працюють в державних органах;

4) Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS) – найстаріша професійна організація бухгалтерів, приймає участь у розробці стандартів професійної освіти, проведенні атестацій;

5) Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI) бере участь у розробці стандартів професійного навчання, проведенні атестацій, контролює якість послуг, які надаються присяжними бухгалтерами. У Франції діють дві головні професійні організації аудиторів і бухгалтерів:

1) Орден експертів-бухгалтерів (OEESSA) об'єднує аудиторські організації і окремих аудиторів на національному і регіональному рівнях, офіційно представляє усі аудиторські організації країни у відносинах з міжнародними організаціями.

2) Національна компанія комісарів з рахунків (CNCC).

Крім того, у Франції створено Асоціацію керівників аудиторських фірм (АРБФ).

У Німеччині з 1961 року під керівництвом міністерства економіки діє офіційний орган для контролю за діяльністю аудиторів, який також здійснює реєстрацію всіх аудиторів країни. Крім того, існує добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів.

#### 4. Атестація аудиторів

Директива ЄС №8 вимагає забезпечення належної кваліфікації аудиторів. Кожна країна самостійно встановлює правила підготовки та атестації аудиторів, контролю якості їх роботи. Загальні вимоги, які висуваються до аудиторів окремих країн наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2

Характеристика кваліфікаційних вимог до аудиторів окремих країнах

Країна	Тільки спеціальний екзамен	Спеціальна освіта або екзамен	Спеціальна освіта та спеціальний екзамен	Необхідний практичний досвід, років
Бельгія	×	3		
Данія	× (1)	3		
Франція	× (2)	3		
Німеччина	×	5		
Греція	×	11		
Італія	×	2		
Люксембург	×	3		
Нідерланди	×	Формально		

		не існує		
Португалія	×	3		
Іспанія	×	3		
Великобританія	× (2)	3		

Примітки:

- 1 – за наявності відповідної освіти може бути суттєво скорочений матеріал, який вноситься на екзамен.
- 2 – за наявності відповідної освіти може бути дещо скорочений матеріал, який вноситься на екзамен.

## 5. Правила професійної етики аудиторів

Аудитор повинен дотримуватись наступних фундаментальних принципів:

1) чесність (аудитор повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках);

2) об'єктивність (аудитор не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження);

3) професійна компетентність та належна ретельність (аудитор зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та технології. Надаючи професійні послуги, аудитор повинен діяти сумлінно і дотримувались технічних та професійних стандартів);

4) конфіденційність (аудитор повинен поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і

не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації. Професійний бухгалтер не повинен використовувати конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних та ділових стосунків, в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін);

5) професійна поведінка (аудитор повинен дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію)

#### **Тема 4. Сучасний стан соціального, державного аудиту в Україні та перспективи його розвитку**

**1. Система народного контролю в Україні на поч. ХХ ст.**

**2. Особливості ревізій і перевірок в українському суспільстві в 1960-90 рр.**

**3. Становлення соціального аудиторства в Україні на поч. ХХІ ст.**

**1. Система народного контролю в Україні на поч. ХХ ст.**

Історію державного аудиту в Україні доречно розглядати з моменту становлення державного фінансового контролю. Історія державного фінансового контролю нерозривно пов'язана з історією становлення державності України. При цьому, перебуваючи у складі Російської імперії, Україна не мала власних органів державного фінансового контролю. Контрольні функції, як і на всій території Росії, виконувало згідно з "Положенням про місцеві контрольні установи в імперії" від 3 січня 1866 р. Управління державного контролю, яке працювало при Міністерстві фінансів.

Навіть революційна зміна форми влади не вплинула суттєво на основні функції контролю. У березні 1917 р. в Україні створено Тимчасовий уряд, який здебільшого зберіг управлінський апарат царської Росії. В губерніях, повітах і волостях функціонували відповідні контрольні палати державного



контролю, і така структура проіснувала в Україні до встановлення радянської влади, тобто до 1919 р. Тимчасовий уряд (березень - грудень 1917 р.), Центральна Рада (березень 1917 - квітень 1918 р.), уряд гетьмана П. Скоропадського (квітень - листопад 1918 р.) та Директорія на чолі з С. Петлюрою (грудень 1918 р. - лютий 1919 р.) основним завданням контрольних органів вбачали забезпечення цільового використання фінансових ресурсів та кредитів, одержаних від іноземних держав на потреби війська та утримання органів влади<sup>1</sup>.

Керівники молодої Української держави усвідомлювали надзвичайно важливу роль контрольних функцій Міністерства фінансів, Державної скарбниці і банків. Тому за часів Директорії було створено спеціальний апарат - державний контролер із надзвичайними правами і повноваженнями. Цей орган державного контролю було створено 2 квітня 1918 р. як відділ контролю, що згодом був перетворений на Секретаріат державного контролю. Пізніше декретом Тимчасового робітничо-селянського уряду України від 29 січня 1919 р. у м. Харкові утворено Народний комісаріат державного контролю УСРР. З цього часу органи фінансового контролю неодноразово реорганізовувались, але його функції залишались незмінними.

Так, із січня 1924 р. спеціальним органом документального та подальшого фінансового контролю оголошено Фінансово-контрольне управління (ФКУ) СРСР. Діяльність ФКУ спочатку охоплювала тільки союзний та республіканські бюджети, а з липня 1925 р. її поширено і на місцеві бюджети. З метою впровадження звітної, бюджетної та касової дисципліни на ФКУ та його органи покладалися такі функції:

- 1) проведення подальшого документального контролю доходів та видатків державного бюджету;

- 2) здійснення фактичної перевірки оборотів усіх грошових та матеріальних цінностей, що перебувають в установах та підзвітних касах;

3) подання на затвердження наркомун фінансів СРСР загальних правил обертання сум у підзвітних касах та установах, а також загальнообов'язкових правил та форм фінансового обліку і звітності;

4) здійснення раптових ревізій кас усіх відомств тощо. Проте ФКУ не мало права передавати обревізованим установам обов'язкові для них вимоги, а тому в багатьох випадках результати ревізій залишалися нереалізованими, а недоліки та порушення - не усуненими<sup>1</sup>.

Втім, нові загальнодержавні економічні чинники (впровадження плановості, посилення темпів індустріалізації; розвиток кооперативних підприємств та колективізація сільського господарства) спричинили перебудову системи контролю.

У листопаді 1926 р. Фінансово-контрольне управління СРСР реорганізовано в Державний фінансовий контроль та його місцеві органи, які отримали більшу самостійність і права у таких сферах:

- контроль за виконанням союзного, республіканських та місцевих бюджетів;

- діяльність Державного банку, державних органів стосовно розпоряджання бюджетними коштами;

- контроль за формуванням, надходженням та витрачанням спеціальних коштів установ, що перебувають на бюджеті; нагляд за правильним веденням обліку, звітності, рухом та збереженням грошових і матеріальних цінностей бюджетних установ;

- складання ревізійних висновків до звіту про виконання державного бюджету СРСР тощо.

Однак цим контроль не обмежувався. Так, у промисловості діє окремий контроль, що перебуває у складі Вищої ради народного господарства. Нарешті, право перевіряти роботу усіх частин державного апарату та всього господарства радянських підприємств мають органи робітничо-селянської інспекції.

У кінці 1932 - на початку 1933 рр. Фінансово-контрольне управління УСРР перетворилось на Фінансово-бюджетну інспекцію, яка існувала до 1937 р. У жовтні 1937 р. у складі Наркомфіну СРСР починають створюватися спеціальні Контрольно-ревізійні управління. Положення про це управління було затверджено урядом країни. Контрольно-ревізійне управління (КРУ) мало право проводити документальні ревізії всіх наркомів, відомств, організацій, закладів і виробництв. Відповідно до цього з 1937 до 1956 р. фінансовий контроль в Україні здійснювало Контрольно-ревізійне управління Наркомату, пізніше Міністерство фінансів СРСР. У 1956 р. контрольно-ревізійне управління входило до складу Міністерства фінансів України.

## **2. Особливості ревізій і перевірок в українському суспільстві в 1960-90 рр.**

Наприкінці 1960-х - на початку 1970-х років силами контрольно-ревізійного апарату Міністерства фінансів УРСР щорічно проводилося близько 12 тис. ревізій та перевірок, у тому числі 350 комплексних ревізій виконання бюджетів областей, міст і районів республіки; 6 тис. ревізій та перевірок бюджетних установ і стільки само перевірок на підприємствах та в господарських організаціях. Наприклад, тільки за результатами ревізій та перевірок, проведених у 1971 р., перераховано в дохід бюджету 16,2 млн крб, скорочено асигнування на суму 4,5 млн крб та стягнуто до бюджету 1,5 млн крб.

У грудні 1965 р. з метою більш активного залучення громадськості до наглядової діяльності органи партійно-державного контролю перетворено на органи народного контролю, важливою ланкою яких стали комітети, групи і пости народного контролю, уповноважені здійснювати систематичний контроль за виконанням державних планів та завдань, вишукувати резерви підвищення ефективності суспільного виробництва, економного витрачання

ресурсів і шляхи для впровадження у виробництво нового та прогресивного, а також проводити нагляд за організацією відомчого контролю.

У травні 1991 р. V сесією Верховної Ради СРСР поряд із законами, пов'язаними з ринковою економікою, ухвалено Закон про Контрольну палату СРСР, яка отримала статус вищого органу фінансово-економічного контролю за виконанням союзного бюджету, використанням союзного майна, грошовою емісією, використанням кредитних і валютних ресурсів, золотого запасу, алмазного фонду, а також за витрачанням коштів союзного бюджету з погляду їх законності, доцільності та ефективності. Однак у грудні 1991 р. під час розпуску органів державного управління СРСР його Контрольну палату було ліквідовано.

Втім, незважаючи на такий історичний досвід розвитку контролю, слід зазначити, що в Україні система контролю сформувалася на фундаменті командно-адміністративного устрою, де шляхом сильної централізації управлінських структур увага зосереджувалася на політичних функціях контролю і його масовості, що негативно впливало на компетентність та об'єктивність. У результаті цього об'єкти управління поступово стали відходити від реального контролю, а сам процес ставав все більше формальним, що, передусім, вплинуло на темпи розвитку економіки.

### **3. Становлення соціального аудиторства в Україні на поч. ХХІ ст.**

В умовах ринкових відносин стали формуватися нові органи державного контролю. Після здобуття Україною незалежності виникла необхідність у підвищенні ролі державного фінансового контролю і в 1993 р. було прийнято Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні", а Указом Президента України від 27 серпня 2000 р. № 1031 "Про заходи щодо підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи" Головному контрольно-ревізійному управлінню України надано статус центрального органу виконавчої влади. Також 11 липня 1996 р. Верховною Радою України прийнято Закон України "Про Рахункову палату", де

зазначено, що Рахункова палата є постійно діючим органом державного фінансового контролю.

Таким чином, у колишньому СРСР функціонував тільки державний контроль у формі ревізії, тобто діяв принцип "виявити і покарати". Нові ринкові умови господарювання, що сформувалися в Україні та в інших країнах СНД після краху командно-адміністративної системи (внаслідок роздержавлення власності, створення приватних підприємств), об'єктивно зумовили необхідність розвитку нових форм фінансового контролю. У 1991 р. разом із прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність" з'явився аудит як незалежна форма фінансового контролю.

Історія виникнення і розвитку аудиту в Україні вимірюється лише декількома роками, що принесли багато здобутків, успіхів і розчарувань. Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р., через два роки після проголошення незалежності України, у зв'язку з прийняттям Закону України "Про аудиторську діяльність". З того часу кожен рік додавав щось нового до теорії та практики аудиту і збільшував престижність аудиторської професії у суспільстві. Підприємці, банкіри, інвестори, державні службовці вже добре знають, що таке аудит, і широко користуються його послугами. З екзотичного і досить туманного терміну аудит перетворився на звичний елемент ринкового механізму, який працює насамперед на користь громадян — бізнесменів і службовців, акціонерів і власників. Отже, розвиток аудиту в Україні має три етапи: Перший — 1987-1992 рр. — створення перших аудиторських структур. Другий — 1993-1998 рр. — формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

Третій — 1999-2002 рр. — діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі та посилення монопольного становища представників провідних іноземних аудиторських послуг в Україні.

Четвертий — 2003 р. — дотепер — прийняття Міжнародних стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національних стандартів аудиту.

Наступний етап розвитку аудиту в Україні характеризується вивченням можливостей використання аудиту в державному секторі. Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна", який було прийнято 15 грудня 2005 р., вперше визначено, що державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю<sup>1</sup>.

Отже, послідовність становлення державного аудиту в Україні можна представити як чотири етапи (рис. 1).



Рис. 1 Етапи становлення державного аудиту в Україні

Аналіз сучасного стану організації та функціонування системи державного аудиту в Україні виявив низку невирішених практичних проблем, серед яких основними є відсутність систематизованої та завершеної нормативно-правової бази (у тому числі загальних стандартів державного аудиту); необхідність реформування організаційних структур контролюючих органів (ДАС України та Рахункової палати України), а також напрямів їх діяльності; невідповідність методологічних засад державного аудиту сучасним умовам; низьке матеріально-технічне (враховуючи соціально-побутове) та фінансове забезпечення функціонування органів контролю. Перераховані негативні явища є суттєвими перешкодами на шляху становлення справді ефективної та гідної системи державного аудиту.

Доцільно конкретизувати, що однією з основних причин несформованості цілісної системи можна визначити недосконале законодавство. Система державного фінансового контролю України загалом та державного аудиту зокрема функціонує без базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між контролюючими органами та органами державної і місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань. Норми чинних законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджені між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти.

Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль та державний аудит. Діяльність державних органів, що реалізують контрольні, контрольно-ревізійні, наглядові і фіскальні дії щодо бюджетних коштів, регулюється окремими спеціальними законами і нормативно-правовими актами.

Зважаючи на недоліки в системі державного аудиту, можна вирізнити і значні напрацювання з цього приводу. Слід зазначити, що повноваження щодо здійснення державного аудиту в Україні покладено на Рахункову палату та ДАС України, тому процес становлення і розвитку системи державного аудиту відбувається в межах діяльності цих органів.

У 2005 р. було здійснено спробу реформувати систему державного фінансового контролю та державного аудиту з урахуванням європейських вимог. Кабінетом Міністрів України було прийнято Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на 2005-2009 рр., яка спрямована на зміну ідеології фінансового контролю відповідно до норм і правил Європейського Союзу, вдосконалення правового поля у сфері державного фінансового контролю. Концепцію спочатку було затверджено на 5 років, але потім, з урахуванням корективів Світового банку, цей термін було подовжено до 2012 р.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 р. № 142-р було схвалено Стратегію реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки.

Підвищення фінансової дисципліни у державному секторі економіки та оцінка ефективного, законного, цільового, результативного використання бюджетних коштів є важливим завданням в умовах обмеженості державних фінансових ресурсів. З цією метою у червні 2016 року Кабінетом Міністрів України завершена реорганізація Державної фінансової інспекції у Державну аудиторську службу. Цей крок має забезпечити перехід від функцій контролю до аудиту, що буде спрямований на запобігання нецільовому, неефективному використанню бюджетних коштів та майна, переорієнтування інспектування саме на значні фінансові порушення, а також забезпечення проведення ревізій виключно з урахуванням рівня ризиків.

Разом з тим на шляху до досягнення цієї мети існує ряд перешкод. Зокрема, заходи фінансового інспектування все ще не достатньою мірою базуються на ризикоорієнтованому відборі об'єктів з акцентом на серйозні



порушення та шахрайство. Причиною цього є відсутність у Державній аудиторській службі доступу до всієї необхідної інформації та недосконалість відповідної методики. Крім того, спроможність Державної аудиторської служби щодо проведення спеціалізованих аудитів залишається низькою.

Метою цієї Стратегії є підвищення ефективності державного фінансового контролю.

Показником, за яким вимірюється досягнення результату, є збільшення частки об'єктів контролю, відібраних на основі ризикоорієнтованого підходу.

Завдання 1. Посилення інституційної спроможності Державної аудиторської служби щодо проведення державних фінансових аудитів (спеціалізованих аудитів)

Державною аудиторською службою очікується вдосконалення та консолідацію методологічного та інформаційного забезпечення системи державного фінансового аудиту, розроблення програми розвитку діючих та впровадження нових напрямів аудиту у Державній аудиторській службі та їх стандартизацію, пошук підходів та запровадження навчальних програм підвищення кваліфікації для державних аудиторів.

Завдання 2. Підвищення ефективності фінансового інспектування

Державною аудиторською службою планується вдосконалення методики ризикоорієнтованого відбору, що застосовується для проведення фінансових інспекцій, та створення інформаційно-аналітичної системи для автоматизованого ризикоорієнтованого відбору об'єктів контролю.

Отже, можна дійти висновку, що, незважаючи на значні проблеми та недоліки, система державного аудиту в Україні вже встановлена та має позитивну тенденцію розвитку.

**Тема 5. Принципи проведення соціального аудиту: планування, методика проведення, звітність**

- 1. Планування соціального аудиту.**
- 2. Методика проведення соціального аудиту**
- 3. Оформлення результатів соціального аудиту**
- 4. Контроль якості соціального аудиту**

### **1. Планування соціального аудиту**

Під час планування соціального аудиту контрольна група має визначити масштаб, час і напрям аудиту, а також розробити програму аудиту.

З цією метою контрольна група повинна:

- ідентифікувати характеристики аудиту, що визначатимуть його масштаб (наприклад, застосована концептуальна основа звітності, галузеві вимоги до звітності, кількість та місце знаходження об'єктів аудиту та їх підрозділів, ступінь потенційної довіри аудитора до результатів роботи внутрішніх аудиторів тощо);

- розглянути чинники, які вважаються важливими з точки зору спрямування зусиль контрольної групи;

- розглянути результати попередніх аудитів та підтвердити актуальність інформації про об'єкт аудиту, отриманої за результатами попередніх аудитів;

- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання аудиту.

При плануванні соціального аудиту аудиторю необхідно вивчити види та масштаби діяльності об'єкту аудиту та середовище, в якому вона здійснюється, включаючи систему внутрішнього контролю.

Попереднє вивчення об'єкту аудиту та його середовища здійснюється в обсязі, достатньому для виявлення і оцінки ризиків викривлення різноманітної звітності, що стало наслідком помилок або недобросовісних дій керівництва і (чи) працівників об'єкта аудиту, а також достатньому для планування і виконання подальших аудиторських процедур. На цьому етапі доречним може бути запит щодо отримання соціальної, фінансової та

бюджетної звітності для її попереднього вивчення або здійснення попереднього вивчення (аналізу) безпосередньо на об'єкті соціального аудиту.

Розуміння діяльності об'єкта аудиту і середовища, в якому він функціонує, має велике значення при проведенні аудиту. Зокрема, таке розуміння дає основу для планування аудиту та вираження професійного судження аудитора про оцінку ризиків викривлення соціального, фінансової і бюджетної звітності та дій, які необхідно зробити у зв'язку з цими ризиками в процесі аудиту, таких, як:

- встановлення рівня суттєвості та оцінка того, чи залишиться судження про суттєвість незмінним в процесі проведення аудиту;
- розгляд доцільності вибору і порядку застосування облікової політики і адекватності розкриття інформації у звітності;
- виявлення сфер діяльності об'єкта аудиту, що вимагають особливої уваги аудитора;
- планування і виконання подальших аудиторських процедур в цілях скорочення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня;
- оцінка достатності і прийнятності отриманих аудиторських доказів, таких, як прийнятність припущень, а також усних і письмових заяв і роз'яснень керівництва об'єкту аудиту.

Під час попереднього вивчення об'єкта аудиту та його середовища проводиться аналіз:

- 1) нормативно-правових актів, що стосуються діяльності об'єкта аудиту;
- 2) даних щодо бюджетних призначень та фактичних витрат з Державного бюджету України;
- 3) структури об'єкта аудиту;
- 4) виконання об'єктом аудиту бюджетних програм та інших повноважень у частині, що стосується використання державних коштів,

вивчення стану повернення кредитів до державного бюджету, погашення державного та гарантованого боргу;

5) матеріалів попередніх контрольних заходів, проведених Рахунковою палатою з питань, які перевіряються, а також результатів перевірок, що проводилися іншими контрольними органами;

б) матеріалів засобів масової інформації.

Належне вивчення об'єкта аудиту та його середовища надає аудитору розуміння про:

- сферу діяльності об'єкта аудиту, нормативно-правову базу, рішення, ініційовані за межами об'єкта аудиту, як, наприклад, затвердження нових державних цільових та бюджетних програм або застосування бюджетних обмежень та інші зовнішні чинники;

- характеристику об'єкта аудиту, у тому числі його цілі, стратегію та відповідні ризики діяльності, організаційну структуру, розподіл функцій, повноважень та відповідальності на кожному рівні управління, фінансування, а також вибір і застосування облікової політики, у тому числі причини внесення до неї змін;

- систему звітності та моніторингу діяльності об'єкта аудиту з метою отримання об'єктивної та достовірної інформації про результати його діяльності;

- процедури та заходи щодо забезпечення збереження фінансових та матеріальних ресурсів тощо.

Аудитор повинен використовувати професійне судження для визначення необхідного обсягу знань про діяльність об'єкта аудиту і його середовище. Першочерговим завданням аудитора є з'ясування того, чи достатньо досягнутого ним розуміння діяльності об'єкта аудиту для оцінки ризиків викривлення фінансової та бюджетної звітності, а також для планування і виконання подальших аудиторських процедур.

## **2. Методика проведення соціального аудиту**

Проведення соціального аудиту передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів для підтвердження аудиторських знахідок у разі виявлення порушень та недоліків.

Виконання аудиторських процедур може супроводжуватись із застосуванням таких методів, як перевірка, запит, анкетування, підтвердження, перерахунок, аналітичні процедури.

Перевірка різноманітних реєстрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру та джерела їх отримання.

Запит полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб. Процедура опитування може бути як у вигляді формальних письмових запитів так і у вигляді неформального усного опитування працівників об'єкту аудиту. Відповіді на запит можуть дати інформацію, якою аудитор раніше не володів чи яка підтверджує аудиторські докази.

Анкетування - це один із прийомів опитування, що полягає в отриманні від працівників об'єкта аудиту та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджувальної інформації, яка міститься в документах. Наприклад, фінансовий аудитор, як правило, шукає пряме підтвердження сум дебіторської заборгованості, зв'язуючись із боржниками об'єкта аудиту. Перерахунок полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні безпосередніх підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають оцінку фінансової інформації шляхом аналізу імовірних зв'язків між фінансовими та нефінансовими даними та зокрема, включають дослідження виявлених відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій доречній інформації або мають відхилення від очікуваних величин. Наприклад, це порівняння фінансової інформації з інформацією за минулі періоди, що піддаються порівнянню; плановими розрахунками, такими як бюджети, прогнози; очікуваннями аудитора тощо.

Зміст документів аудитор може перевіряти суцільним чи вибіркоким способом. З метою отримання аудиторських доказів досліджується зміст операцій, при цьому аудитор установлює їх законність, доцільність та достовірність.

Законною операція вважається тоді, коли її зміст не суперечить нормам чинного законодавства та іншим нормативно-правовим актам.

Доцільність операцій визначається їх цілеспрямованістю на виконання завдань, які стоять перед установою за умов дотримання законності. Слід зазначити, що операція може бути законною, але недоцільною, і навпаки.

Достовірність соціальної діяльності встановлюється під час формальної і арифметичної перевірки документів.

Основними прийомами фактичного контролю, які застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, є: інвентаризація; контрольний замір; експертна оцінка; спостереження на місцях та інше.

Виявлені за допомогою аудиторських процедур аудиторські знахідки свідчать про відхилення фактичного стану операції від заданого критерію. Такі знахідки про існування недоліків в системі бухгалтерського обліку, порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів аудитор систематизує і використовує в подальшому під час складання звіту за результатами аудиту.

При опрацюванні знахідок аудитор повинен упевнитись в достатності та прийнятності зібраних ним аудиторських доказів. Чим більше доказів буде зібрано під час аудиту, тим обґрунтованішими будуть висновки та рекомендації щодо усунення виявлених порушень та недоліків.

Аудиторські докази отримуються, в основному, за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. Проте можуть включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад з попередніх аудитів (за умови, що не було змін після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту).

Аудиторські докази включають як інформацію, що підтверджує та підкріплює відповідність критеріям, так і будь-яку інформацію, що суперечить їм. У деяких випадках відсутність інформації (наприклад, відмова управлінського персоналу надати пояснення на запит аудитора) також використовується аудитором і є аудиторським доказом.

Достатність аудиторських доказів – це необхідна кількість аудиторських доказів, яка залежить від ризику викривлення, а також якості цих аудиторських доказів.

Прийнятність аудиторських доказів – це міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність для забезпечення підтвердження висновків за результатами аудиту та достовірність.

Мета діяльності внутрішніх аудиторів, тобто, аудиторів, які проводять внутрішній аудит, зазвичай визначається керівництвом об'єкта аудиту. Не дивлячись на те, що функції та завдання внутрішніх аудиторів відрізняються від функцій зовнішніх аудиторів – аудиторів Рахункової палати, окремі шляхи можуть бути схожими з точки зору досягнення результатів.

Зовнішній аудитор, виходячи на об'єкт аудиту, який має в структурі підрозділ внутрішнього аудиту, ставить перед собою ціль визначити:

- чи може бути та якою мірою може бути застосована робота внутрішніх аудиторів;
- у разі використання роботи внутрішніх аудиторів – чи є їх робота адекватною в контексті проведення аудиту.

У разі, якщо зовнішній аудитор використовує роботу внутрішніх аудиторів, він зобов'язаний включити до аудиторської документації висновки щодо оцінки відповідності та адекватності роботи внутрішніх аудиторів, а також опис здійснених аудиторських процедур з цього питання.

Зазначена оцінка проводиться з метою визначення ступеня довіри фактам порушень та недоліків, виявлених внутрішніми аудиторами (аудиторським знахідкам), а також визначення, чи є робота внутрішніх

аудиторів такою, на результати якої зовнішній аудитор може покластися при винесенні аудиторського судження.

Зовнішній аудитор повинен отримати достатнє розуміння функціонування внутрішнього аудиту для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій та бюджетній звітності, а також для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.

Окрему увагу заслуговують аудиторські знахідки внутрішнього аудиту, які мають системний характер та впливають на результати фінансово-господарської діяльності. В такому випадку, аудитор повинен вивчити надані внутрішніми аудиторами рекомендації та перевірити, які заходи були вжиті керівництвом об'єкта аудиту та відповідальними посадовими особами для усунення наслідків.

### **3. Оформлення результатів соціального аудиту**

За результатами здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту складається акт, у якому зазначаються: фактичний стан справ щодо предмета аудиту, а в разі виявлення фактів порушень законодавства або недоліків ці факти зазначаються з наведенням інформації про акти законодавства, що порушені, а також розмір заподіяних збитків, факти неефективного використання коштів державного бюджету. В акті наводиться перелік документів, інших матеріалів, які перевірялися, аналізувалися, оцінювалися під час здійснення аудиту ефективності, фінансового аудиту.

Керівник контрольної групи несе персональну відповідальність за об'єктивність та обґрунтованість викладених у акті фактів.

Акт підписується керівником контрольної групи, членами контрольної групи та керівником об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадовою особою об'єкта контролю, яка його заміщує).

Примірник підписаного акта надається об'єкту контролю.

За наявності зауважень щодо змісту акта керівник об'єкта контролю (а в разі його відсутності - посадова особа об'єкта контролю, яка його заміщує)



підписує такий акт із застереженнями та подає (надсилає) у строк, визначений Статутом. Такі зауваження додаються до акта і є його невід'ємною частиною, під час складання звіту за результатами здійснення заходів державного зовнішнього фінансового контролю (аудиту).

За результатами здійснення заходів зовнішнього контролю (аудиту) складається звіт, складовими частинами якого є акт (у разі наявності), висновки та рекомендації (пропозиції).

У звіті щодо соціального аудиту та аудиту ефективності обов'язково наводяться висновки за критеріями. Звіт підписує та представляє на засіданні відповідальний за здійснення відповідного заходу соціального зовнішнього аудиту.

У п'ятиденний строк об'єкт контролю може надати письмові зауваження щодо змісту проекту звіту відповідному члену, який їх розглядає та складає довідку про результати розгляду зауважень. Такі зауваження і довідка додаються до звіту і є його невід'ємними частинами.

Після затвердження на засіданні звіт надсилається об'єкту контролю.

#### **4. Контроль якості соціального аудиту**

Забезпечення якості поряд зі зміцненням незалежності зовнішнього аудиту дозволить належним чином підтримати реформи системи управління, наслідками яких повинні стати законність, економічність, ефективність, результативність та прозорість управління державними фінансами.

Філософське розуміння якості соціального аудиту полягає у визначенні його специфічної сутнісної характеристики, а також стійких взаємозв'язків тих властивостей, що виділяють його з-поміж інших видів контролю. З економічної точки зору, якість соціального аудиту – це його здатність задовольнити суспільні потреби у достовірній, повній, точній і своєчасній інформації про те, як здійснюється державне управління. Водночас існують визначальні фактори, що впливатимуть на якість державного аудиту.

По-перше, це стан теорії соціального аудиту, що має відобразити сформованість понятійного апарату, основоположних постулатів і принципів, належний стан підтримання незалежності державних аудиторів, професіоналізм та дотримання норм етики аудиторів.

По-друге, це стан методології соціального аудиту, яка сьогодні має ґрунтуватися на Міжнародних стандартах вищих органів державного аудиту (ISSAI) і включати деталізацію на національному рівні у вигляді конкретних методик за формами проведення державного аудиту.

По-третє, має бути законодавчо закріплена організаційна система соціального аудиту з чітким визначенням функцій, завдань і повноважень вищого органу державного аудиту (ВОДА), професійних вимог до соціальних аудиторів тощо.

По-четверте, має існувати відпрацьований механізм оцінки якості аудиту, що включає тлумачення якості, чіткі і зрозумілі вимоги до неї з боку суспільства (як замовника державного аудиту) та систему контролю якості. Важливу роль відіграватимуть складові якості аудиту – якість системи у цілому та кожної конкретної аудиторської перевірки.

Необхідно розробити політику і процедури, покликані забезпечити розумну впевненість у тому, що він має достатньо людських ресурсів (персоналу) для виконання робіт належної якості з дотриманням етичних норм. Приміром, група фахівців, направлена на проведення певного аудиту, має бути сформована з таких членів, що у сукупності володіють потрібними специфічними знаннями та досвідом і здатні виконати роботу якісно. Кадрова політика має враховувати процедури набору персоналу відповідної кваліфікації, оцінку ефективності, професійний розвиток, надання можливостей (зокрема, часу на проведення аудиту), компетенції (етичної та технічної), кар'єрне зростання, просування по службі тощо. Організація повинні сприяти навчанню та підготовці кадрів відповідної кваліфікації та актуалізації професійних навичок для відповідного розуміння особливостей діяльності контрольованого суб'єкта.

Проведення аудитів та інших робіт. Організація повинен розробити політику і процедури, покликані забезпечити розумну впевненість у тому, що його аудит та інші роботи проводяться відповідно до чинних стандартів та нормативних вимог. При цьому необхідно керуватися розробленими стандартами та методиками, правильно застосовувати професійне судження, а у випадку розбіжностей потрібно все ретельно задокументувати для обговорення і винесення остаточного рішення. Також ретельно необхідно відстежувати суворе дотримання термінів проведення робіт і своєчасне документування. Вагома роль відводиться збалансуванню конфіденційності документації та забезпеченню потрібної прозорості та підзвітності.

Організація повинна проводити моніторинг, покликаний забезпечити розумну впевненість у тому, що політика і процедури, пов'язані з системою контролю якості, актуальні та адекватні і працюють ефективно. Особи, що проводять моніторинг, мають бути досвідченими, відповідальними та незалежними, тобто вони не повинні брати участь у заходах, щодо яких проводять пізніше моніторинг якості. Іноді можлива експертна оцінка системи контролю якості з боку незалежних. Крім того, заохочується наявність зворотного зв'язку від контрольованих суб'єктів у вигляді опитування та процедури розгляду скарг чи заяв з приводу якості виконаних робіт.

Необхідно зазначити, що вітчизняна система контролю якості соціального аудиту чітко не сформована, існують лише окремі її елементи. На сьогоднішній день існують певні напрацювання у сфері забезпечення контролю якості соціального внутрішнього аудиту. Стосовно контролю якості зовнішнього соціального аудиту (тобто діяльності вищого органу державного аудиту) все набагато складніше.

Належні нагляд та контроль виконуваної роботи з аудиту мають здійснюватися аудиторами з дотриманням принципів незалежності, чесності, об'єктивності та конфіденційності, а також норм професійної поведінки.

Забезпечення зовнішнього контролю якості базується на наявності і належному функціонуванні вищого органу аудиту, який повинен бути легітимним (тобто мати чітко і недвозначно визначений статус у Конституції та інших законах). Повноваження вищого органу соціального аудиту мають бути чіткими, зрозумілими, закріпленими у національному законодавстві. Крім того, реалізація матеріалів проведених контрольних заходів повинна мати прозорі для громадськості наслідки. Надзвичайно важливим аспектом є забезпечення високого ступеня довіри громадськості до результатів діяльності соціального аудиту. При цьому його існування і функціонування повинно мати широку підтримку в суспільстві, що залежить, у тому числі, від розуміння неможливості "придбання" аудиторського звіту контрольованими суб'єктами.

Позитивно впливатиме на організацію контролю якості соціального аудиту відкритий доступ до останніх напрацювань у цій сфері, передового світового досвіду, а також можливість їх використання на практиці.

## **Тема 6. Підготовка фінального звіту за результатами соціального аудиту**

### **1.Опис методології проведення соціального аудиту.**

### **2. Адвокаційна діяльність, як складова соціального аудиту**

#### **1. Опис методології проведення соціального аудиту. У**

Структура фінального звіту за результатами соціального аудиту може бути різною і залежить від специфіки кожного конкретного соціального аудиту. Утім, певні частини звіту є обов'язковими.

Цій частині важливо писати, як саме проводився соціальний аудит. Опис має бути сконструйований так, щоб ваш соціальний аудит могла провести будь-яка особа. Не забудьте описати:

- час проведення соціального аудиту;
- короткий опис команди соціального аудиту;
- скільки було залучено волонтерів (як проводились тренінги волонтерів);
- скільки осіб було залучено до соціального аудиту (скільки осіб було опитано, скільки осіб взяли участь в зустрічах);
  - як обирались люди, яких було опитано.

Опис поточної ситуації з наданням послуги (реалізації політики).

У цій частині надайте посилання на нормативно-правові акти, які стосуються процесу надання послуги (реалізації політики), а також опишіть поточний стан справ. За наявності включіть вхідні дані. По суті, це той документ, який ваша команда має підготувати вже на етапі аналізу документів.

Опис стейкхолдерів.

Надайте перелік з коротким описом зацікавлених сторін, за бажанням можна додати інформацію щодо вашої комунікації з цими зацікавленими сторонами.

Опис результатів дослідження.

В цій частині опишіть основні здобутки дослідження.

Для учасницького опитування громади: узагальніть відповіді респондентів.

Для окремих оцінок можете надати тлумачення. У додатку обов'язково розмістіть опитувальник.

Для оцінювання послуг громадою: надайте бали карток, опишіть індикатори. У додатках розмістіть отримані за результатами зустрічей картки.

Для фактичних перевірок: опишіть, скільки об'єктів пройшло перевірку успішно, скільки – неуспішно, які були основні види порушень. У додатках обов'язково розмістіть форму, відповідно до якої здійснювалась оцінка.

## **2. Адвокаційна діяльність, як складова соціального аудиту,**

Адвокаційна діяльність, як складова соціального аудиту, має на меті провадження змін в процес реалізації політики або надання послуг. Тож основні комунікації мають вестися саме органом державної влади або надавачем послуг. Адвокаційна кампанія може вестися на всіх етапах соціального аудиту. Засобом масової інформації можна надати інформацію про початок соціального аудиту, проведені перемовини з органами державної влади або зустрічі зі стейкхолдерами.

Адвокаційна кампанія може бути і невідкладною.

Але рекомендуємо вам створити в соціальних мережах сторінку соціального аудиту.

Заходи у межах адвокаційної кампанії:

1. Надайте органу державної влади або надавачу послуг попередню версію звіту. Попросіть орган державної влади або надавача послуг звернути вашу увагу на будь-які фактичні помилки та надати загальний відгук щодо звіту. Запропонуйте провести нараду для обговорення результатів та рекомендацій. Обговоріть з ними дедлайн, щоб вони встигли сформулювати свої зауваження. Якщо органи державної влади або надавачі послуг надають зауваження, підтвержені доказами, не бійтеся вносити відповідні правки до тексту звіту. Існує низка переваг спільної підготовки звіту з органом влади (надавачем послуг). По-перше, це показує реальний інтерес команди соціального аудиту до співпраці. По-друге, в такому випадку після публікації звіту орган влади (надавач послуг) не зможе стверджувати, що висновки у звіті містять фактичні помилки. По-третє, це може допомогти у вашому наступному кроці, а саме в організації громадських слухань. Нарешті, це може допомогти побудувати довгострокове співробітництво для збільшення рівня прозорості та підзвітності державного органу (надавача послуг).

2. Влаштуйте публічну презентацію звіту.

Для цього необхідно розіслати прес-реліз у ЗМІ щодо проведення заходу.

Запросіть на цю подію зацікавлених сторін, а також представників влади. Бажано, щоб органи влади (надавач послуг), щодо якого проходив соціальний аудит, також представляв звіт. Однак намагайтеся уникати прямих конфліктів, які можуть виникнути під час частини питання-відповіді. Для цього на початку презентації розкажіть про мету соціального аудиту і підкресліть, що він не є методом пошуку винних, а є, скоріше, початком спільної довгострокової співпраці. Подякуйте органу влади (надавачу послуг) за співпрацю.

### 3. Влаштуйте громадські слухання.

Громадські слухання є одним з законодавчо затверджених механізмів громадської участі у прийнятті владних рішень. Територіальна громада має право проводити громадські слухання не рідше одного разу на рік. Пропозиції, які вносяться зарезультатами громадських слухань, підлягають обов'язковому розгляду органам місцевого самоврядування. Порядок ініціювання громадських слухань та їх проведення закріплені в статуті конкретної територіальної громади. Запросіть на громадські слухання зацікавлених сторін. Можливо, вам доведеться кооперуватися з іншими громадськими організаціями, щоб стимулювати проведення громадських слухань.

### 4. Проводьте семінари, конференції, круглі столи тощо.

Цікавим способом адвокації є проведення семінарів, тренінгів та круглих столів, на яких можна поділитися здобутками проведеного дослідження, вислухати критику та заручитися необхідною підтримкою. Крім цього, така форма адвокації сприяє поширенню інформації та збільшує потенціал соціального аудиту, як засобу збільшення рівня прозорості та підзвітності органів державної влади та надавачів послуг.

5. Підпишіть з органом влади (надавачем послуг) меморандум про виконання плану дій.

Підписати такий меморандум можна і раніше, якщо орган влади (надавач послуг) активно залучений в процес проведення соціального аудиту.

Така ситуація відбувається за ідеальних умов, але це також можливо.

6. Якщо орган державної влади відмовляється від співпраці, можна спробувати класичні засоби адвокаційних кампаній. Якщо орган влади (надавач послуг) змінив свою позицію (оскільки ми пам'ятаємо, що необхідною умовою для проведення соціального аудиту є сприяння органу влади), то можна застосовувати агресивніші методи адвокаційної кампанії, які, впершу чергу, спрямовані на створення медійного та адміністративного тиску.

Проте, враховуючи необхідність подальшої співпраці, доцільніше спробувати з'ясувати причини зміни позиції органу та фасилітувати конфлікт.

Методи створення тиску:

- пікетування; ● судові позови;
- мистецькі акції;
- кампанії зовнішньої агітації;
- звернення громадян;
- звернення до органів, яким підпорядкований орган (надавач послуг)