

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

Л. Л. Гевлич

# **АУДИТ ТА БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА**

Конспект лекцій

Вінниця  
2025

УДК 657.6+657.92(075.8)

Г 276

*Рекомендовано до друку вченою радою економічного факультету  
Донецького національного університету імені Василя Стуса  
(протокол № 10 від 21 березня 2025 р.)*

**Автор:**

*Гевлич Л. Л.*, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса.

**Рецензенти:**

*Волкова Н. І.*, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів і банківської справи Донецького національного університету імені Василя Стуса;

*Таранич О. В.*, кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри менеджменту та поведінкової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса.

**Гевлич Л. Л.**

**Г 276** Аудит та бухгалтерська експертиза: конспект лекцій для здобувачів вищої освіти ОС «Бакалавр» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2025. 146 с.

Конспект лекцій з дисципліни «Аудит та бухгалтерська експертиза» розкриває такі теми курсу: «Загальні положення про аудит», «Регламентация аудиторської діяльності», «Етика аудитора», «Планування процесу аудиту», «Аудиторський ризик і оцінка СВК», «Методика аудиту», «Робочі документи аудитора», «Виявлення викривлень в ході аудиту», «Диджитал-аудит», «Теоретичні основи СБЕ», «Організація СБЕ», «Методичне забезпечення СБЕ», «Узагальнення та оцінка результатів СБЕ». Їх розгляд дає змогу сформулювати результати навчання, зазначені у силабусі та освітньо-професійних програмах за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. Конспект лекцій побудовано на основі практико-орієнтованого підходу та рекомендовано для студентів ОС «Бакалавр» усіх форм навчання, викладачів, облікових працівників.

**УДК 657.6+657.92(075.8)**

© Гевлич Л. Л., 2025

© ДонНУ імені Василя Стуса, 2025

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	5
<b>ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТ</b> .....	7
1.1. Генезис та розвиток аудиту .....	7
1.2. Основні елементи, що визначають сутність аудиту: предмет, об'єкти, суб'єкти .....	10
1.3. Класифікація аудиту .....	11
Питання для самоперевірки.....	13
<b>Тема 2. РЕГЛАМЕНТАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	14
2.1. Система стандартів аудиту .....	14
2.2. Статус і атестація аудиторів в Україні .....	17
Питання для самоперевірки.....	21
<b>ТЕМА 3. ЕТИКА АУДИТОРА</b> .....	22
3.1. Кодекс етики професійних бухгалтерів .....	22
3.2. Регламентація етичної поведінки аудиторів в Україні.....	25
Питання для самоперевірки.....	31
<b>ТЕМА 4. ПРОЦЕС АУДИТУ ТА ЙОГО ПЛАНУВАННЯ</b> .....	33
4.1. Процес аудиту і сутність його організаційної стадії .....	33
4.2. Планування аудиту.....	37
Питання для самоперевірки.....	38
<b>ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ</b> .....	40
5.1. Модель прийняттого рівня аудиторського ризику .....	40
5.2. Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю під час аудиту .....	43
Питання для самоперевірки.....	46
<b>ТЕМА 6. МЕТОДИКА АУДИТУ</b> .....	48
6.1. Поняття і процедури збору аудиторських доказів.....	48
6.2. Аналітичні процедури.....	50
6.3. Аудиторська вибірка як метод аудиторської перевірки.....	51
Питання для самоперевірки.....	55
<b>ТЕМА 7. РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА</b> .....	56
7.1. Аудиторська документація як формалізація ходу перевірки .....	56
7.2. Аудиторські звіти .....	59
Питання для самоперевірки.....	65
<b>ТЕМА 8. ВИЯВЛЕННЯ ВИКРИВЛЕНЬ У ХОДІ АУДИТУ</b> .....	66
8.1. Ризики невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.....	66
8.2. Дії аудитора у відповідь на виявлені ризики.....	70
Питання для самоперевірки.....	73

<b>ТЕМА 9. ДИДЖИТАЛ-АУДИТ</b> .....	75
9.1. Цифрові технології бізнес-середовища .....	75
9.2. Технології диджитал-аудиту.....	77
9.3. Проблеми організації цифрового незалежного аудиту в Україні .....	81
Питання для самоперевірки .....	83
<b>ТЕМА 10. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ</b> .....	84
10.1. Поняття та особливості судової експертизи .....	84
10.2. Класифікація судових експертиз .....	85
10.3. Об'єкти та суб'єкти СБЕ .....	87
Питання для самоперевірки .....	92
<b>ТЕМА 11. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ</b> .....	93
11.1. Етапи проведення СБЕ .....	93
11.2. Нормативно-правове регулювання судової експертизи .....	95
11.3. Фінансове та організаційне забезпечення СБЕ.....	97
Питання для самоперевірки .....	99
<b>ТЕМА 12. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ</b> .....	101
12.1. Методи СБЕ .....	101
12.2. Особливості проведення інвентаризації в рамках судової експертизи... ..	104
Питання для самоперевірки .....	107
<b>ТЕМА 13. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ</b> .....	108
13.1. Структура та зміст експертного висновку.....	108
13.2. Процесуальна оцінка висновку СБЕ .....	111
Питання для самоперевірки .....	112
<b>СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	114
<b>ДОДАТКИ</b> .....	117

## ВСТУП

Аудит як незалежна перевірка фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення думки про достовірність його інформації є важливим інструментом гарантії якості управлінських рішень бізнес-середовища. Дисципліна «Аудит та бухгалтерська експертиза» містить як загальні положення щодо змісту процесів аудиту та бухгалтерської експертизи, їх регламентації вітчизняними та міжнародними нормативними документами, так і відомості щодо особливостей організації, проведення аудиторської перевірки, судово-бухгалтерської експертизи та оформлення їх результатів.

**Мета вивчення навчальної дисципліни** – формування знань і навичок організації, проведення та оформлення результатів аудиторських перевірок та бухгалтерської експертизи, зокрема:

- усвідомлювати сутність об'єктів обліку, контролю, аудиту, розуміти їх роль в господарській діяльності;
- знати та дотримуватися вимог вітчизняних і міжнародних регламентів аудиторської та експертної діяльності, зокрема Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- планувати проведення аудиту та надання аудиторських послуг;
- формувати методику дослідження в межах окремих облікових об'єктів;
- складати аудиторські звіти та експертні висновки;
- оцінювати з погляду аудитора фінансову звітність суб'єктів господарювання;
- узагальнювати отримані знання та навички з метою ухвалення ефективних управлінських рішень.

Навчальна дисципліна формує міждисциплінарні взаємозв'язки з дисциплінами «Бухгалтерська справа», «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік» та є основою для подальшого вивчення дисциплін «Організація та методика аудиту», «Організація обліку».

Вивчення навчальної дисципліни передбачає формування та розвиток у здобувачів вищої освіти компетентностей та програмних результатів навчання відповідно до освітніх програм «Облік і оподаткування» та «Диджитал-облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування.

**Компетентності**, які формуються у здобувача за результатами вивчення навчальної дисципліни:

*Загальні компетентності (ЗК):*

Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями (ЗК01).

Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу (ЗК02).

Здатність працювати в команді (ЗК03).

Здатність працювати автономно (ЗК04).

Здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів) (ЗК6).

Здатність бути критичним та самокритичним (ЗК7).

Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності (ЗК08).

Здатність проведення досліджень на відповідному рівні (ЗК13).

*Спеціальні компетентності (СК):*

Використовувати математичний інструментарій для дослідження соціально економічних процесів, розв'язання прикладних завдань у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування (СК02).

Застосовувати методики проведення аудиту й послуг з надання впевненості (СК7).

Ідентифікувати та оцінювати ризики недосягнення управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів (СК8).

Здійснювати зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування (СК9).

Здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків (СК10).

***Результати навчання***, які формує навчальна дисципліна:

Визначати сутність об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності (ПР03).

Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств (ПР05).

Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності (ПР06).

Розуміти теоретичні засади аудиту та вміти застосовувати його методи і процедури (ПР10).

Виконувати професійні функції з урахуванням вимог соціальної відповідальності, трудової дисципліни, вміти планувати та управляти часом (ПР20).

## ТЕМА 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ПРО АУДИТ

### 1.1. Генезис та розвиток аудиту

1.2. Основні елементи, що визначають сутність аудиту: предмет, об'єкти, суб'єкти

### 1.3. Класифікація аудиту

#### 1.1. Генезис та розвиток аудиту

Національна економічна система і господарство окремого суб'єкта мають свої цільові функції, що реалізуються за допомогою ефективно дієвого управління. Однією з функцій управління є контроль як процес, що забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Формою контролю у процесі його класифікації за метою і цільовою спрямованістю є *аудит*.

Термін «аудит» походить від латинського «*audio*» («слухає»): у середньовічній Європі аудитором називали службовця, який мав вислуховувати звіти посадових осіб з метою викриття фактів обману і шахрайства. Наразі *аудит* – це незалежна перевірка фінансової звітності і фінансової інформації суб'єкта господарювання з метою вираження думки (судження, висновку) про якість даних (повноту, достовірність звітності, її відповідність нормативним вимогам). Із розвитком ринкових відносин зросла популярність послуг аудиторів (аудиторських фірм) із *бухгалтерської експертизи*: аналізу фінансового стану, виявлення резервів підвищення ефективності діяльності, надання консультацій щодо вирішення обліково-економічних, зокрема, податкових, проблем.

*Передумови* виникнення аудиту у світі представлені у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

#### Передумови виникнення аудиту у світі

Передумова	Сутність передумови
Теорія агентів	Необхідність незалежного та кваліфікованого підтвердження інформації, наданої суб'єктами управління власнику, відокремленому від нього
Потреби інвестора	Необхідність отримання достовірних відомостей про фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання зовнішніми користувачами
Державні потреби	– Задоволення інформаційних потреб державних органів щодо реального фінансового стану суб'єктів недержавного сектору економіки без залучення бюджетних коштів; – Захист державою інтересів громадян через упровадження обов'язкового аудиту певних категорій суб'єктів господарювання та регламентацію аудиторської діяльності
Теорія мотивації	Зростання відповідальності менеджерів щодо складання звітності за наявності її обов'язкової перевірки незалежним кваліфікованим експертом-аудитором

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» дає тлумачення основних напрямів аудиторської діяльності, викладене у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

**Тлумачення основних напрямів аудиторської діяльності**

Напрямок	Сутність напрямку
Аудиторська діяльність	Незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг
Аудит 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 національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам
Аудиторські послуги	Аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту

Аудит як дослідження визначається поставленою *метою* та *завданнями* (див. рис. 1.1).

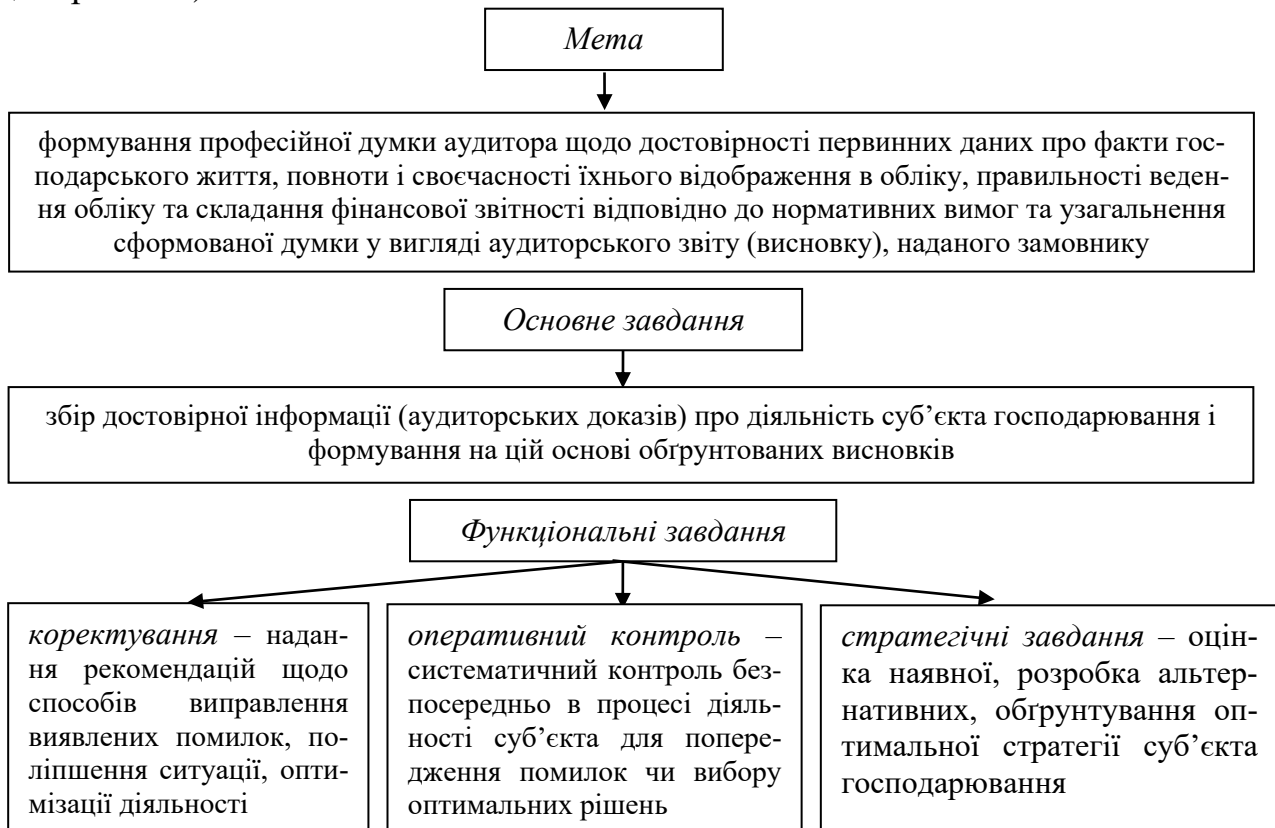


Рис. 1.1. Мета та завдання аудиторської діяльності

Конкретні завдання аудиторської перевірки (послуги) визначаються договором із клієнтом (замовником аудиторських послуг) із врахуванням встановлених

нормативних вимог і обмежень. **Функції аудиту** як основні напрями, що характеризують його сутність, зміст, соціальне значення, цілі і завдання, представлені у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Функції аудиту

Назва функції	Сутність функції
Системоутворююча	Розгляд підприємства як відкритої системи, що зазнає впливу від навколишнього середовища і саме впливає на нього
Констатуюча	Пізнання обліково-економічних явищ під час перевірки
Евристична	Відкриття закономірностей, що виникають у процесі розвитку предмета дослідження
Інформаційна	Інформування суб'єктів господарських відносин про обліково-економічні явища діяльності, зокрема, викривлення інформації звітності, порушення нормативних вимог ведення діяльності, обліку, складання звітності
Методологічна	Визначення ефективних прийомів і способів перевірки
Профілактична	Попередження викривлень інформації та порушення нормативних вимог ведення діяльності, обліку, складання звітності
Прогностична	Визначення тенденцій розвитку досліджуваних явищ відповідно до закономірностей їхнього розвитку

Інформація аудиторських висновків задовольняє **інформаційні потреби** різних груп користувачів (див. табл. 1.4).

Таблиця 1.4

### Інформаційні потреби користувачів аудиторських висновків

Групи користувачів	Інформаційні потреби
Власники	– Оцінка ефективності управління на основі досягнутих показників діяльності; – Оцінка стратегії розвитку суб'єкта господарювання
Інвестори	Оцінка ризику та прибутковості реальних і потенційних інвестицій
Постачальники та підрядники	– Оцінка вірогідності розрахунків за зобов'язаннями у вказані строки та у вказаних сумах; – Оцінка перспектив продовження співробітництва на коротко- та довгострокову перспективу
Покупці та замовники	Оцінка перспектив продовження співробітництва на коротко- та довгострокову перспективу
Банки	– Визначення доцільності та умов надання кредитів; – Оцінка ризику повернення позики, сплати відсотків; – Оцінка майбутньої платоспроможності суб'єкта господарювання
Працівники	Оцінка поточної та майбутньої стабільності та прибутковості суб'єкта господарювання
Державні органи, органи місцевого самоврядування	– Ведення статистичного спостереження; – Оцінка податкових надходжень; – Оцінка фінансових результатів та результатів діяльності для макроекономічного планування, розвитку територій тощо
Правоохоронні органи	Бухгалтерська експертиза у ході досудового слідства чи судового розгляду

Водночас аудиту може підлягати не тільки фінансова, а й інші види звітності: статистична, спеціальна, фіскальна, внутрішня, а джерелами інформації є дані облікової системи, необлікова інформація суб'єкта господарювання, нормативна база, дані про конкурентів, стан регіону, національної економіки тощо.

### **1.2. Основні елементи, що визначають сутність аудиту: предмет, об'єкти, суб'єкти**

**Об'єктом аудиторської перевірки** є підприємство, установа, організація, розглянуті у певному ракурсі: усі без винятку господарські факти й операції, господарські процеси та діяльність в цілому або окремі їхні різновиди, наприклад, тільки економічні, організаційні, інформаційні, технологічні тощо.

Класифікація **об'єктів аудиту** представлена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

#### **Класифікація об'єктів аудиту**

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Види об'єктів</b>
За видом	– Ресурси; – Джерела їх утворення; – Господарські процеси; – Методи і функції управління; – Організаційна форма суб'єкта господарювання
За складністю об'єктів	– Прості; – Складні
За відношенням до сфери діяльності	– Матеріально-технічне постачання; – Виробництво; – Збут; – Фінансово-інвестиційна сфера
За відношенням до часу	– Об'єкти, стан яких оцінюється в минулому; – Об'єкти, стан яких оцінюється в теперішньому; – Об'єкти, стан яких оцінюється в майбутньому
За характером оцінки стану об'єктів	– Підлягають вартісній оцінці; – Підлягають кількісній оцінці; – Підлягають кількісно-вартісній оцінці
За тривалістю перебування у полі зору аудитора	– Об'єкти, які постійно знаходяться в полі зору аудитора; – Об'єкти періодичної аудиторської діяльності; – Об'єкти одноразової оцінки
За відношенням до видів аудиту	– Об'єкти зовнішнього аудиту; – Об'єкти внутрішнього аудиту

**Предмет** аудиту як діяльність суб'єкта господарювання та інформація про неї, сформована в системі обліку і поза його межами, визначається в ході конкретної аудиторської перевірки (послуги) та має враховувати **характер аудиту** (див табл. 1.6). **Суб'єктами** аудиту виступають аудиторська фірма або аудитор, що відповідають таким критеріям:

- 1) провадить аудиторську діяльність як фізична особа-підприємець або незалежну професійну діяльність;
- 2) набув право на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених законодавством;
- 3) включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

Таблиця 1.6

### Характер аудиту

Назва	Сутність
Ретроспективний	Дослідження минулих фактів, подій, що відбулися раніше
Реконструктивний	Відтворення картини минулого за наявними доказами шляхом реконструкції ланцюга взаємозалежних фактів
Профілактичний	Розробка заходів для збереження майна власника, економії ресурсів, попередження неефективного господарювання, запобігання фактів розкрадань, марнотратства тощо
Стратегічний	Розробка альтернативних стратегій діяльності підприємства

### 1.3. Класифікація аудиту

Класифікація аудиту за основними ознаками представлена у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

### Класифікація аудиту за основними ознаками

Ознака класифікації	Різновиди аудиту	Сутність
За національним законодавством	Аудит фінансової звітності	Аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам
	Аудиторські послуги	Аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту
За історичними стадіями розвитку	Підтверджуючий аудит	Перевірка і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і звітності
	Системно-орієнтований аудит	Перевірка, масштаб якої залежить від оцінки аудитором системи внутрішнього контролю
	Аудит, що базується на ризику	Перевірка, що концентрується на областях з більш високим можливим ризиком викривлень
За видами діяльності суб'єкта господарювання	Загальний	Аудит суб'єктів господарювання та їхніх об'єднань, різних за організаційно-правовою формою і видами власності
	Банківський	Аудит фінансових установ
За об'єктами	Аудит фінансової звітності	Перевірка достовірності інформації фінансової звітності та дотримання визначених законодавством і обліковими стандартами вимог щодо діяльності

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Різновиди аудиту</b>	<b>Сутність</b>
		суб'єкта господарювання, процесу функціонування облікової системи, складання звітності
	Погоджений (аудит на відповідність)	Перевірка дотримання специфічних процедур чи правил, зокрема, встановлених адміністрацією
	Операційний аудит	Перевірка частини господарської системи з метою оцінки її ефективності
	Екологічний	Дослідження господарської діяльності з погляду впливу на зміну стану навколишнього середовища, дотримання вимог природоохоронного законодавства, оптимізації використання природних ресурсів, запобігання техногенних катастроф
	Бухгалтерський	Перевірка стану організації і ведення обліку
За суб'єктами	Внутрішній	Здійснюється кваліфікованим працівником (відділом) суб'єкта господарювання, регламентується внутрішніми нормативними документами, діє в інтересах власників
	Зовнішній (незалежний)	Здійснюється аудиторськими фірмами (аудиторами), регламентується законодавчо і професійно, дає змогу зовнішнім групам потенційно контролювати діяльність суб'єкта господарювання та його керівництва
	Державний	здійснюється органами державного фінансового контролю з метою перевірки законного та ефективного використання активів держави чи громади, правильності ведення обліку, достовірності звітності
За ініціативою здійснення	Обов'язковий	Аудит фінансової звітності законодавчо визначених суб'єктів господарювання, проводиться суб'єктами аудиторської діяльності в порядку, передбаченому законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
	Ініціативний (добровільний)	Усі види аудиторських послуг та аудит фінансової звітності, що не є обов'язковим
Залежно від тривалості співробітництва	Первинний	Проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для цього клієнта, характеризується підвищеним ризиком невиявлення викривлень та трудномісткістю
	Повторний	Здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) НЕ вперше для цього клієнта, характеризується підвищеним ризиком усталеного уявлення про клієнта
Стосовно атестації	Атестовані послуги	Потребують надання аудиторського висновку
	Неатестовані послуги	НЕ потребують надання аудиторського висновку
За способом проведення	Суцільний	Перевірка всіх первинних документів і облікових реєстрів за весь період аудиту
	Вибірковий	Вивчення певної частини первинних документів і облікових реєстрів, відібраних на основі науково обґрунтованої схеми за визначений період часу
	Комбінований	Суцільне вивчення однієї частини первинних документів і облікових реєстрів і вибіркове – іншої частини
За часом	Попередній	Розробка, аналіз, оцінка проєктів, кошторисів, іншої

<b>Ознака класифікації</b>	<b>Різновиди аудиту</b>	<b>Сутність</b>
проведення		документації зі створення нового підприємства, виду діяльності, продукції тощо
	Поточний	Консультавання суб'єкта господарювання у періоді здійснення операцій
	Наступний	Дослідження після закінчення періоду, що перевіряється

### **Питання для самоперевірки:**

1. Як змінювалась роль аудиту з часом?
2. Яким є сучасне звучання передумов розвитку аудиту?
3. У чому полягає сутність теорії мотивації як передумови розвитку аудиту?
4. Як теорія агентів вплинула на розвиток аудиту?
5. Які завдання виконує аудит у сучасних економічних умовах?
6. Які основні напрями аудиторської діяльності визначає Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»?
7. Чим аудиторські послуги відрізняються від аудиту фінансової звітності?
8. У чому полягає сутність профілактичної функції аудиту?
9. Якою є основна функція аудиту у системі управління підприємством?
10. Які функції аудиту можливі у період повоєнного відновлення України?
11. Які інформаційні потреби задовольняє аудиторський висновок для різних груп користувачів?
12. Що може бути об'єктом аудиту?
13. Як класифікують об'єкти аудиту за складністю?
14. У чому полягає сутність предмета аудиту?
15. Хто може бути суб'єктом аудиту, які вимоги до нього висуваються в Україні та світі?
16. Як аудитори класифікують об'єкти перевірки щодо сфери діяльності?
17. Які основні завдання виконує незалежний аудит в умовах воєнного стану?
18. Якими є основні критерії класифікації аудиту?
19. Чим внутрішній аудит відрізняється від зовнішнього?
20. Які бувають різновиди аудиту за історичними стадіями розвитку?

## ТЕМА 2. РЕГЛАМЕНТАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 2.1. Система стандартів аудиту

### 2.2. Статус і сертифікація аудиторів в Україні

### 2.1. Система стандартів аудиту

Аудиторська діяльність регламентується професійно та законодавчо за допомогою законів, інших нормативних документів, постулатів і стандартів аудиту.

**Постулати аудиту** являють собою твердження, що ухвалюються без доказів і використовуються для побудови системи стандартів, які регулюють аудиторську діяльність. Найвідоміші постулати аудиту сформульовані **Р. К. Мауцем і Х. А. Шарафом** у 1961 р. та скориговані **Дж. Робертсоном** у 1990 р. (див. табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Постулати аудиту

Постулати Р. К. Мауца і Х. А. Шарафа	Постулати Дж. Робертсона
Фінансова звітність і фінансові дані можуть бути перевірені	Фінансові звіти та інформацію можна верифікувати
Конфлікт аудитора й адміністрації не є немичним	Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівників підприємства, що перевіряється
Фінансова звітність та інша інформація, що підлягає перевірці, не обов'язково містить обумовлені таємною змовою або інші незвичні викривлення	—
Задовільна система внутрішнього контролю унеможливує виникнення невідповідностей	Задовільна структура внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок
Постійне дотримання стандартів дає змогу мати об'єктивну картину про фінансовий стан і результати господарської діяльності	Послідовне дотримання стандартів приводить до точного відображення фінансового стану і результатів операцій
Те, що було справедливим для підприємства в минулому, буде справедливим і надалі, якщо немає доказів протилежного	Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, правильна для підприємства, що перевіряється, у минулому, буде правильною і в майбутньому
Якщо перевірка фінансової інформації виконується з метою висловлення незалежної думки, то діяльність аудитора регламентується тільки його повноваженнями	Перевіряючи фінансову інформацію з метою скласти незалежний висновок про неї, аудитор діє тільки як аудитор
Професійний статус незалежного аудитора є адекватним його професійним зобов'язанням	Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання

Оскільки постулатів недостатньо для регулювання аудиторської діяльності, державними та професійними органами формується система **стандартів (норм) аудиту** як основних правил діяльності, яких необхідно дотримуватися під час здійснення аудиторських процедур незалежно від умов проведення перевірки. За

рівнем розробки стандарти поділяють на *міжнародні, національні та внутрішньофірмові* (див табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Зіставлення стандартів аудиту за рівнем прийняття**

<b>Ознаки зіставлення</b>	<b>Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг</b>	<b>Національні стандарти (нормативи) аудиту</b>	<b>Внутрішньофірмові стандарти</b>
Визначення	Правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів, які є єдиними у світовому масштабі	Нормативні документи, що регламентують правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів у конкретній країні	Внутрішні нормативні документи, що конкретизують правила організації, здійснення аудиторської діяльності та оформлення її результатів в окремій аудиторській фірмі
Розробник	Міжнародна федерація бухгалтерів	Національні державні чи професійні органи	Керівник аудиторської фірми
Статус	Рекомендаційні, не можуть превалювати над національними нормативами аудиту	Обов'язкові або рекомендаційні залежно від того, що встановлено національним законодавством	Обов'язкові, конфіденційні, не можуть суперечити міжнародним / національним стандартам / нормативам аудиту

**Призначення стандартів:**

- 1) допомога аудитору у веденні переговорів із замовником, а користувачам – у розумінні процесу аудиторської перевірки;
- 2) забезпечення зв'язку окремих елементів аудиторського процесу;
- 3) забезпечення високої якості аудиторської перевірки за відсутності контролю з боку державних органів;
- 4) сприяння використанню в аудиторській практиці нових наукових досягнень.

**Структура стандартів:**

- 1) загальні положення (мета, сфера застосування, наявні обмеження);
- 2) основні поняття і визначення, що використовуються в стандарті;
- 3) сутність стандарту;
- 4) дата набрання чинності;
- 5) практичні додатки (конкретизація окремих положень, тлумачення окремих ситуацій, цифрові приклади тощо).

Перелік Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (*Міжнародних стандартів аудиту – МСА*) представлений у табл. 2.3.

## Перелік міжнародних стандартів аудиту

Групи МСА	Перелік МСА
Загальні принципи та відповідальність	200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» 230 «Аудиторська документація» 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності» 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності» 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями» 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики	300 «Планування аудиту фінансової звітності» 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» 320 «Суттєвість під час планування та проведення аудиту» 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» 402 «Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги» 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»
Аудиторські докази	500 «Аудиторські докази» 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів» 505 «Зовнішні підтвердження» 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду» 520 «Аналітичні процедури» 530 «Аудиторська вибірка» 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» 550 «Пов'язані сторони» 560 «Події після звітного періоду» 570 «Безперервність діяльності» 580 «Письмові запевнення»
Використання роботи інших фахівців	600 «Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включно з роботою аудиторів компонентів)» 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» 620 «Використання роботи експерта аудитора»
Аудиторські висновки та звітність	700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності» 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора» 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
Спеціалізовані	800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відпо-

Групи МСА	Перелік МСА
сфери	відно до концептуальних основ спеціального призначення» 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту» 810 «Завдання зі звітування щодо узагальненої фінансової звітності»
Аудит та огляд історичної фінансової інформації	2400 «Завдання з огляду історичної фінансової звітності» 2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації» 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» 3420 «Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії»
Супутні послуги	4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації» 4410 «Завдання з компіляції інформації»

В Україні з 01.01.1999 р. розроблені *Аудиторською палатою України (АПУ)* на основі міжнародних стандартів аудиту обов'язкові *Національні нормативи аудиту (ННА)*, які 18.04.2003 р. рішенням АПУ затверджені як *Стандарти аудиту й етики* Міжнародної федерації бухгалтерів (*МСА*).

*Внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА)* покликані забезпечувати єдиний підхід до аудиту у фірмі та зазвичай деталізують:

- 1) правила етики аудиторів та вирішення конфліктів;
- 2) внутрішньофірмовий документообіг;
- 3) методику проведення перевірки і надання аудиторських послуг.

Для досягнення високої якості ВСА мають бути апробованими в процесі аудиторської діяльності.

## **2.2. Статус і атестація аудиторів в Україні**

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності в порядку та на умовах, визначених у законі України *«Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»*. *Аудитором* може бути фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та включена до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (див. табл. 2.4).

## Вимоги до аудитора згідно із національним законодавством

Умова	Сутність умови
Вища освіта	Наявність диплому про вищу освіту, що визнається в Україні
Наявність теоретичних знань	Знання за напрямками: 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність; 2) міжнародні стандарти аудиту; 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички); 4) управління ризиками та внутрішній контроль; 5) фінансовий аналіз; 6) управлінський облік; 7) міжнародні стандарти фінансової звітності; 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; 9) податкове законодавство та законодавство про ЄСВ; 10) господарське, цивільне та трудове законодавство; 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом; 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи; 13) фінанси підприємств; 14) економіка підприємства та статистика
Професійна компетентність	Успішне складання кваліфікаційного іспиту в <i>незалежному центрі оцінювання знань</i> (свідоцтво є чинним протягом <i>п'яти років</i> )
Практична підготовка	Працевлаштування / стажування у суб'єкта аудиторської діяльності <i>не менше 3 років</i> незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів (обов'язкова позитивна характеристика від суб'єкта аудиторської діяльності)
Безперервне професійне навчання	У юридичних осіб, які відповідають вимогам комісії з атестації, аудиторських фірмах із власними програмами безперервного професійного навчання, визнаних професійними організаціями-членами Міжнародної федерації бухгалтерів, професійних організаціях аудиторів та/або бухгалтерів
Включення до Реєстру	Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності ведеться Аудиторською палатою України
Чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності	Треба мати під час провадження обов'язкового аудиту фінансової звітності

Аудиторам *забороняється*:

1) займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності (що не виключає їхнього права отримувати дивіденди, доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди та відчуження рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи);

2) використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди, прийняття обіцянки чи пропозиції щодо такої вигоди для себе чи інших осіб (що не виключає їхнього права займатися громадською, освітньою, викладацькою та науковою діяльністю, підготовкою публікацій з отриманням відповідної винагороди);

3) ставати аудитором за наявності непогашеної або незнятої в установленому порядку судимості, адміністративного стягнення за вчинення корупційних правопорушень чи стягнення у вигляді виключення з Реєстру за подання до Реєстру недостовірної інформації, накладених протягом останнього року.

**Аудиторська фірма** має дотримуватися таких додаткових вимог до організації діяльності:

1) загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі **не може перевищувати 30 відсотків**;

2) посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює **керівництво** аудиторською фірмою, має бути **аудитор**;

3) керівник аудиторської фірми **не може бути керівником іншої** юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю;

4) аудиторська фірма повинна мати **добру репутацію** (аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо **протягом двох років поспіль** до аудиторської фірми застосовувалося **більше трьох разів** стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес). Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, **виключається з Реєстру** за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Національним законодавством встановлюються **обмеження на одночасне надання** підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та таких **неаудиторських послуг**:

1) складання податкової звітності, розрахунок обов'язкових зборів і платежів, представництво юридичних осіб у спрах із зазначених питань;

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

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

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

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

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, серед яких і послуги з надання персоналу, що ухвалює управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг із надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень через емісію цінних паперів юридичних осіб.

Суб'єкт аудиторської діяльності **має право надавати** вищевказані послуги, якщо:

1) такі послуги не впливають прямо або мають несуттєвий вплив окремо або загалом на фінансову звітність, що підлягає аудиту;

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

3) суб'єкт аудиторської діяльності дотримується принципів незалежності, встановлених національним законодавством.

Аудитора та аудиторську фірму протягом **семи років** з дня вчинення професійного проступку може бути притягнуто до **професійної відповідальності** відповідно до умов табл. 2.5.

Таблиця 2.5

### Умови професійної відповідальності аудиторів

Умова	Сутність умови
Приклади проступків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Невиконання або неналежне виконання своїх професійних обов'язків.</li> <li>– Недотримання вимог незалежності.</li> <li>– Порухення міжнародних стандартів аудиту.</li> <li>– Ухилення від проведення перевірки з контролю якості, невиконання рекомендацій, наданих за результатами проведення таких перевірок.</li> <li>– Порухення вимог закону щодо повноти, достовірності та своєчасності подання відомостей для оприлюднення у Реєстрі.</li> <li>– Порухення інших обов'язків, визначених законодавчо</li> </ul>
Види стягнень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>Попередження</i> (вимагає припинення неприйнятної поведінки, усунення порушення, утримання від подібних повторних дій).</li> <li>– <i>Зупинення права на надання послуг</i> з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, на строк від 1 місяця до 3 років.</li> <li>– <i>Офіційна заява</i> Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю або АПУ про невідповідність аудиторського звіту вимогам законодавства.</li> <li>– Накладення <i>штрафу</i>.</li> <li>– <i>Виключення з Реєстру</i></li> </ul>
Розмір штрафу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>До 30 % суми винагороди</i> за договором про надання аудиторських послуг у разі укладення договору без належного забезпечення виконання встановлених вимог та обмежень.</li> <li>– <i>До 10 % суми винагороди</i> за договором про надання аудиторських послуг у разі надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності без чинного договору страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами</li> </ul>

Відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності *перед замовником аудиторських послуг та третіми особами* обмежується виключно реальними збитками, що виникли внаслідок неправомірної дії або бездіяльності суб'єкта аудиторської діяльності у разі надання послуг із обов'язкового аудиту або огляду фінансової звітності. Упущена, втрачена вигода, додаткові витрати, що можуть бути понесені замовником аудиторських послуг та/або третіми особами, не відшкодовуються.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Чим постулати відрізняються від стандартів аудиту?
2. Які основні документи регламентують аудиторську діяльність?
3. У чому відмінності між постулатами аудиту Р. К. Мауца і Х. А. Шарафа та Дж. Робертсона?
4. Якими бувають стандарти аудиту за рівнем їх прийняття?
5. Чим відрізняються міжнародні та внутрішньофірмові стандарти аудиту?
6. Якими є основні функції стандартів аудиту?
7. Якою є структура стандартів аудиту?
8. Які міжнародні стандарти визначають загальні принципи та відповідальність аудитора?
9. Якими є основні принципи оцінки ризиків за стандартами МСА?
10. Які стандарти регулюють питання використання роботи інших фахівців у процесі аудиту?
11. Які стандарти визначають вимоги до аудиторського висновку та звітності?
12. У чому полягає значення внутрішньофірмових стандартів аудиту?
13. Які умови має виконати фізична особа, щоб працювати аудитором в Україні?
14. Які теоретичні знання повинен мати аудитор для отримання сертифікації?
15. Якими є вимоги до практичного досвіду аудитора?
16. Як здійснюється безперервне професійне навчання аудиторів?
17. Які обмеження встановлені для аудиторів на рівні законодавства України?
18. Які додаткові умови висуваються до аудиторських фірм?
19. Яку відповідальність несе аудитор в Україні?
20. Які види стягнень накладаються на аудитора в межах професійної відповідальності?

## ТЕМА 3. ЕТИКА АУДИТОРА

### 3.1. Кодекс етики професійних бухгалтерів

### 3.2. Регламентация етичної поведінки аудиторів в Україні

#### 3.1. Кодекс етики професійних бухгалтерів

Міжнародна федерація бухгалтерів з огляду на особливість бухгалтерської професії – прагнення досягати спільних цілей унаслідок дотримання певних принципів – розробила міжнародний *Кодекс етики професійних бухгалтерів*.

Кодекс установлює норми поведінки професійних бухгалтерів і стверджує засадничі принципи, яких мають дотримуватися професійні бухгалтери у світі (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

#### Зміст Кодексу етики професійних бухгалтерів

Засади поведінки бухгалтера	Сутність засад поведінки бухгалтера
Інтереси громадськості	Захист колективного добробуту співтовариства людей та організацій, яким професійні бухгалтери надають послуги та які покладаються на об'єктивність і добросовісність професійних бухгалтерів щодо питань надійного фінансового обліку і звітності, ефективності управління фінансами і компетентних консультацій щодо різних сфер економічної діяльності та оподаткування
Цілі професії	Виконання роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, досягнення найкращих результатів діяльності
Принципи	Добросовісність – відвертість та чесність у процесі надання професійних послуг
	Об'єктивність – справедливість, відсутність упередженості, конфлікту інтересів, впливу інших осіб
	Професійна компетентність та належна ретельність – надання послуг з належною старанністю, постійне підтримання високого рівню професійних знань і вмінь
	Конфіденційність – заборона використання чи розголошення отриманої під час перевірки інформації, окрім випадків наявності юридичного чи професійного права або обов'язку щодо її розкриття
	Професійна поведінка – дії, що відповідають добрій репутації професії, і уникнення будь-яких дій, які б могли її дискредитувати
	Технічні стандарти – ретельне і кваліфіковане виконання інструкцій клієнта тією мірою, якою вони сумісні з вимогами добросовісності та об'єктивності, дотримання Міжнародних або національних стандартів аудиту

Щодо *практикуючих аудиторів* Кодекс етики регламентує *сім* моментів:

#### 1. Незалежність, що розглядається як:

1) *незалежність думки* – така спрямованість думок, що дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, який може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

2) *незалежність поведінки* – уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм аудитора перебувають під загрозою.

На незалежність потенційно впливають *загрози*, представлені у табл. 3.2. Для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня аудитор повинен застосувати *застережені заходи*, представлені на рис. 3.1.

Таблиця 3.2

### Загрози, що впливають на незалежність аудитора

Загроза	Сутність загрози
Загроза власного інтересу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Прямий або суттєвий непрямий фінансового інтерес до клієнта.</li> <li>– Позики або гарантії, що їх надає / отримує клієнт чи його посадові особи.</li> <li>– Неналежна залежність загальної суми гонорару від обсягу перевірки.</li> <li>– Занепокоєння щодо можливості втратити завдання.</li> <li>– Тісні ділові стосунки із клієнтом.</li> <li>– Домовленість про майбутнє працевлаштування в компанії клієнта</li> </ul>
Загроза власної оцінки	Попередній аудит зі сформованим судженням щодо клієнта або попередня робота аудитора директором, посадовою особою чи працівником клієнта, що готував дані
Загроза захисту	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Здійснення операцій або реклама акцій чи інших цінних паперів клієнта.</li> <li>– Виконання ролі адвоката за дорученням клієнта в судовій справі або під час вирішення спірних питань із третіми сторонами</li> </ul>
Загроза особистих та сімейних стосунків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Наявність в аудитора близького родича, який є директором або посадовою особою клієнта і впливає на дані чи ситуацію.</li> <li>– Наявність тривалих стосунків старшого члена аудиторської групи із клієнтом.</li> <li>– Від клієнта прийняті подарунки або знаки гостинності і їх цінність є доволі значною</li> </ul>
Загроза тиску	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Загроза заміни через незгоду із застосуванням облікового принципу;</li> <li>– Тиск із метою неналежного заниження обсягів виконаної роботи для зменшення суми гонорарів</li> </ul>

**2. *Обов'язки у зв'язку із залученням осіб, які не є бухгалтерами:*** якщо аудитор не має необхідної компетенції для надання певних професійних послуг, він може звернутися за технічними консультаціями до експертів (інших професійних бухгалтерів, юристів, актуаріїв, інженерів, оцінювачів тощо) та зобов'язаний стежити за дотриманням експертами вимог етичної поведінки шляхом:

- 1) звернення до експертів із проханням вивчити етичні кодекси;
- 2) вимоги письмового підтвердження розуміння етичних вимог;
- 3) надання консультаційної допомоги в разі виникнення конфліктів.



*Рис. 3.1. Застережні заходи, що використовуються аудитором для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня*

**3. Гонорар**, що має бути справедливим відображенням вартості професійних послуг, наданих клієнтові, з урахуванням:

- 1) навичок та знань, необхідних для конкретного виду послуг;
- 2) рівня підготовки та досвіду осіб, найнятих для надання послуг;
- 3) часу, витраченого кожною особою, найнятою для надання послуг;
- 4) ступеня належної відповідальності.

Гонорари зазвичай розраховуються на підставі погодинних чи денних ставок з урахуванням часу, витраченого кожною особою, найнятою для надання професійних послуг. Професійний бухгалтер-практик не повинен платити комісійних для залучення клієнта чи отримувати комісійні за посередництво у вигляді направлення клієнта до третьої особи або за посередництвом передачу виготовленої продукції чи наданих послуг.

**4. Діяльність, несумісна з бухгалтерською практикою:** аудитор не повинен одночасно брати участь у будь-якому бізнесі, виді занять чи діяльності, що завдають або можуть завдати шкоди чесності, об'єктивності, незалежності чи добрій репутації аудиторської професії, а тому є несумісними з наданням професійних послуг.

**5. Платіжні засоби клієнтів, передані аудиторю:** якщо подібна практика дозволяється національним законодавством, необхідно дотримуватися таких правил щодо цих платіжних засобів:

- 1) зберігати їх окремо від особистих коштів або платіжних засобів аудиторської фірми;
- 2) використовувати їх лише за цільовим призначенням.

Аудитор має бути готовим поінформувати про ситуацію із цими засобами осіб, які мають право одержати таку інформацію.

**6. Стосунки з іншими професійними бухгалтерами-практиками:** якщо клієнт створив підрозділ у місцях, де не практикує теперішній аудитор, для надання професійних послуг може бути залучений інший аудитор на таких умовах:

- 1) клієнт може залучити нового аудитора після попереднього обговорення і консультації з теперішнім аудитором, як за його рекомендацією, так і без звернення до нього;
- 2) теперішній аудитор може залучити нового аудитора тільки після консультації з клієнтом за умови належного дотримання обов'язку конфіденційності.

**7. Реклама** (якщо це дозволяється національним законодавством): реклама має бути спрямована на об'єктивне інформування громадськості, відповідати вимогам чесності, достовірності, гарного смаку, пропонування послуг із використанням примусу або нав'язування заборонено. До заходів, що **НЕ** відповідають етичним критеріям, належать такі:

- 1) формування помилкових, оманливих чи невиправданих очікувань сприятливих результатів;
- 2) натяк на можливість впливу на рішення суду, арбітражної установи, регулювального органу або посадової особи;
- 3) хвалебні заяви про себе, що не ґрунтуються на фактах, які можна перевірити;
- 4) порівняння з іншими професійними бухгалтерами-практиками;
- 5) заходи, що містять рекомендації або підтвердження інших осіб;
- 6) заходи, що містять будь-які інші заяви, які можуть призвести до того, що навіть розсудлива людина неправильно їх зрозуміє або буде введена ними в оману;
- 7) необґрунтоване проголошення себе експертом або фахівцем у певній сфері бухгалтерського обліку.

### **3.2. Регламентація етичної поведінки аудиторів в Україні**

Усі суб'єкти аудиторської діяльності в Україні *підлягають суспільному нагляду* з боку Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (у складі Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості), а

етика поведінки аудитора додатково регламентується законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (див. табл. 3.3).

Таблиця 3.3

### Регламентація етики аудитора в Україні

Позиція	Сутність позиції
Обов'язки	<p>1) Забезпечити <i>етичну професійну поведінку</i> із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.</p> <p>2) Дотримуватися принципу <i>професійного скептицизму</i>.</p> <p>3) <i>Критично та із сумнівом</i> підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.</p> <p>4) Вживати заходи для забезпечення <i>незалежності</i> під час надання аудиторських послуг, зокрема, недопущення наявного або потенційного конфлікту інтересів, впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь аудитор, аудиторська фірма, її власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники, залучені до надання аудиторських послуг.</p> <p>5) <i>Зберігати конфіденційність</i> інформації, отриманої під час надання аудиторських послуг</p>
Заборона	<p>1) <i>Надавати аудиторські послуги</i>, якщо аудитор, аудиторська фірма, її власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники, залучені до надання таких послуг, їх близькі родичі або члени сім'ї:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– є власниками фінансових інструментів, емітованих юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або юридичної особи, пов'язаної з такою юридичною особою спільною власністю, контролем та управлінням, крім тих, що належать такій юридичній особі опосередковано через інститути спільного інвестування;</li> <li>– беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими, гарантованими або в інший спосіб підтримуваними юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, крім операцій у межах інститутів спільного інвестування;</li> <li>– перебували протягом періодів, зазначених законодавчо, у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, фінансова звітність якої підлягає перевірці, що можуть призвести до конфлікту інтересів</li> </ul> <p>2) <i>вимагати або брати гроші або негрошові подарунки</i> від юридичної особи, фінансова звітність якої підлягає перевірці, або пов'язаної особи, крім випадків та в розмірі, дозволених законодавством;</p> <p>3) протягом <i>щонайменше 1 року</i>, а у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, протягом <i>щонайменше 2 років</i> після надання послуг:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– обіймати керівні посади в органі управління юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;</li> <li>– призначатися членом аудиторського комітету юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності або членом органу, що виконує відповідні функції;</li> <li>– призначатися (бути обраним) членом адміністративного або наглядового органу юридичної особи, якій надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності</li> </ul>

**Метою** професійного самоврядування аудиторів є об'єднання зусиль аудиторів на професійній основі задля:

- 1) виконання покладених на них законодавством обов'язків і забезпечення їхніх прав;
- 2) представництва професійних інтересів аудиторів в органах державної влади та місцевого самоврядування;
- 3) захисту професійних інтересів та соціальних прав аудиторів;
- 4) сприяння підвищенню професійного рівня аудиторів та надання їм методичної допомоги;
- 5) захисту інтересів фізичних і юридичних осіб у разі заподіяння їм шкоди внаслідок незаконних дій або недбалості аудиторів;
- 6) здійснення саморегулювання аудиторської діяльності.

Професійне самоврядування аудиторів здійснюється через **Аудиторську палату України**, що функціонує на **засадах** законності, гласності, незалежності, демократичності, колегіальності, виборності, обов'язковості членства аудиторів та виконання рішень органів професійного самоврядування, ухвалених відповідно до їх компетенції, забезпечення рівних можливостей доступу аудиторів до участі у професійному самоврядуванні. Основні моменти організації діяльності Аудиторської палати України представлені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

### Організація діяльності Аудиторської палати України

Позиція	Сутність позиції
Функції	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.</li> <li>2) Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.</li> <li>3) Регулювання взаємовідносин між членами АПУ у процесі провадження аудиторської діяльності.</li> <li>4) Дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.</li> <li>5) Контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.</li> <li>6) Участь в експертизі законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності.</li> <li>7) Узагальнення інформації про практику застосування міжнародних стандартів аудиту та надання рекомендацій на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань.</li> <li>8) Представлення аудиторів України у відносинах з органами державної влади, місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, громадськими об'єднаннями;</li> <li>9) Захист професійних прав аудиторів.</li> <li>10) Забезпечення доступу та відкритості інформації стосовно аудиторів України</li> </ol>

Позиція	Сутність позиції
Права	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Мати доступ до даних щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, які стосуються виконання професійних обов'язків.</li> <li>2) Отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язаної з виконанням професійних обов'язків.</li> <li>3) Проводити перевірки суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, у частині виконання ними професійних обов'язків.</li> <li>4) Вносити пропозиції органам державної влади щодо формування та реалізації державної політики у сфері аудиторської діяльності.</li> <li>5) Оскаржувати до суду рішення, які порушують права чи законні інтереси членів АПУ.</li> <li>6) У порядку, передбаченому законодавством, отримувати від Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю інформацію, необхідну для виконання повноважень АПУ.</li> <li>7) Проводити перевірки дотримання членами АПУ вимог Положення про членські внески, що затверджує з'їзд аудиторів України.</li> <li>8) Застосовувати до членів АПУ передбачені законодавством дисциплінарні заходи.</li> <li>9) Здійснювати міжнародне співробітництво.</li> <li>10) Використовувати працю найманих працівників, встановлювати структуру, штатний розпис, чисельність працівників, форми і розміри оплати та матеріального стимулювання їхньої праці згідно із законодавством та в межах кошторису АПУ згідно із законодавством</li> </ol>
Обов'язки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Належним чином виконувати делеговані повноваження.</li> <li>2) Дотримуватися вимог законодавства, Статуту та рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.</li> <li>3) Надавати Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю звіти та будь-яку іншу інформацію про виконання делегованих повноважень.</li> <li>4) Дотримуватися рекомендацій, наданих Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо дій, які необхідно здійснити для належного виконання делегованих повноважень.</li> <li>5) Здійснювати реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності відповідно до вимог законодавства.</li> <li>6) Розглядати скарги на дії членів АПУ.</li> <li>7) Забезпечувати в порядку, передбаченому законодавством та Статутом, вільний доступ до інформації про свою діяльність</li> </ol>

Щорічно Аудиторська палата України отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до **Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю** узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні.

Органами управління Аудиторської палати України є **з'їзд аудиторів України та Рада Аудиторської палати України**. З метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності у складі АПУ створюється **Комітет з контролю якості аудиторських послуг**. Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює **Секретаріат**, що очолює **Виконавчий директор**, який призначається на посаду з'їздом аудиторів України та працює в Аудиторській палаті України за основним місцем роботи. Виконавчий директор має бути непрак-

тикуючою особою. За рішенням з'їзду аудиторів України у складі АПУ можуть створюватися *комісії* з членів Ради Аудиторської палати України, до роботи в яких можуть залучатися експерти, які не є членами Ради АПУ. За рішенням з'їзду аудиторів України можуть бути утворені *регіональні відділення Аудиторської палати України*. Характеристика зазначених органів управління представлена у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

### Характеристика органів управління аудиторською діяльністю в Україні

Орган	Характеристика
З'їзд аудиторів України	Вищий орган управління АПУ, до компетенції якого належать питання: – Делегування аудиторів до Ради АПУ та дострокового припинення їхніх повноважень. – Затвердження Статуту АПУ, Положення про Раду АПУ, Положення про Комітет з контролю якості аудиторських послуг, Положення про Секретаріат АПУ, Положення про регіональні відділення, Порядку скликання та проведення з'їзду, Регламенту з'їзду. – Затвердження Положення про членські внески, визначення їх розміру. – Заслуховування звітів членів Ради АПУ та Голови АПУ. – Схвалення звіту про виконання кошторису АПУ. – Ухвалення рішень про вступ АПУ до інших організацій та вихід із них
Рада Аудиторської палати України	Обирається <b>на 5 років</b> членами АПУ на з'їзді аудиторів України з представників висококваліфікованих аудиторів зі стажем аудиторської діяльності не менше <b>5 років</b> у загальній кількості <b>11 осіб</b>
Голова Аудиторської палати України	Обирається з'їздом аудиторів України з членів Ради АПУ, на громадських засадах виконує обов'язки: представницькі функції від імені АПУ, головування на засіданнях Ради АПУ, контроль виконання рішень Ради АПУ, інші повноваження, передбачені законодавством
Комітет з контролю якості аудиторських послуг	Очолюється головою, який призначається на посаду з'їздом аудиторів України та працює в АПУ за основним місцем роботи, обов'язковий досвід у сфері аудиту та/або бухгалтерського обліку не менше <b>10 років</b> , бездоганна репутація, припинення на момент призначення на посаду діяльності із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності

Аудитори мають право об'єднуватися у громадські організації за професійною ознакою і створювати *професійні організації аудиторів* з метою сприяння розвитку та поширенню професії незалежних аудиторів, підвищення значення професії аудитора в Україні, задоволення економічних інтересів суспільства, удосконалення аудиторської діяльності, представництва в органах державної влади, органах місцевого самоврядування, захисту професійних інтересів та соціальних прав своїх членів, міжнародного визнання професійної кваліфікації аудиторів України.

Професійні організації аудиторів мають *право* в порядку, визначеному законодавством:

1) здійснювати підготовку фізичних осіб до складання кваліфікаційного іспиту та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;

- 2) створювати незалежні центри оцінювання знань для проведення кваліфікаційних іспитів та іспитів з теоретичних знань з метою атестації аудиторів;
- 3) проводити безперервне професійне навчання аудиторів;
- 4) пропонувати кандидатури для обрання членами Ради нагляду, членами Ради Аудиторської палати України;
- 5) брати участь у розробленні проєктів нормативно-правових актів та методичних рекомендацій з питань аудиторської діяльності;
- 6) здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.

**Контроль якості аудиторських послуг** суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог національного законодавства. **Система контролю якості** аудиторських послуг складається з політики та процедур, розроблених та впроваджених суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до МСА (див табл. 3.6).

Таблиця 3.6

### Характеристика органів контролю якості аудиторських послуг в Україні

Орган	Характеристика
Інспекція із забезпечення якості	Здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, а саме: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості, рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості.</li> <li>– Затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок.</li> <li>– Призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості.</li> <li>– Ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості.</li> <li>– Затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок.</li> <li>– Готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості</li> </ul>
Аудиторська палата України	Здійснює контроль якості послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, крім тих, що становлять суспільний інтерес, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості.</li> <li>– Розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості, щорічні плани-графіки проведення перевірок та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.</li> <li>– Створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг.</li> <li>– Затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості, рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок.</li> <li>– Застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім тих, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес)</li> </ul>

**Обов'язковий контроль якості** аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – **один раз на три роки**;

2) інших суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, – **один раз на шість років**.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою **власною ініціативою**.

Контроль якості аудиторських послуг **передбачає** тестування внутрішніх процедур, перевірку робочих документів, аудиторських та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, що мають застосовуватися під час надання аудиторських послуг, щодо:

1) дотримання міжнародних стандартів аудиту, вимог незалежності та інших вимог чинного законодавства, зокрема і забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;

2) кількості та якості використаних ресурсів, зокрема і дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;

3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;

4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;

5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається законодавчо, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

У разі виявлення порушень у системі контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності Інспекція та Аудиторська палата України надають відповідному суб'єкту аудиторської діяльності обов'язкові до виконання **рекомендації** щодо їх виправлення та встановлюють **строк** їх виправлення, але не більше 12 місяців з дати завершення перевірки.

### **Питання для самоперевірки:**

1. У чому полягає принцип доброчесності у професійній діяльності бухгалтера?

2. Як принцип об'єктивності впливає на діяльність бухгалтера та аудитора?

3. Які складові незалежності розглядає Кодекс етики професійних бухгалтерів?
4. Які загрози можуть впливати на незалежність аудитора?
5. Як можна зменшити загрози, що впливають на незалежність аудитора?
6. Як аудитор може усунути загрози власного інтересу?
7. Які етичні вимоги встановлює Кодекс щодо гонорарів аудиторів?
8. Чому аудитор не повинен займатися діяльністю, несумісною з бухгалтерською практикою?
9. Які правила зберігання платіжних засобів клієнтів має дотримуватися аудитор?
10. Як регулюються стосунки між професійними бухгалтерами-практиками?
11. Які вимоги висуваються до реклами аудиторських послуг?
12. Які органи здійснюють суспільний нагляд за аудиторською діяльністю в Україні?
13. Які загальні принципи етичної поведінки аудитора передбачені законодавством України?
14. Які обмеження встановлені для аудиторів щодо володіння фінансовими інструментами клієнтів?
15. Чому аудиторам заборонено брати подарунки або гроші від клієнтів?
16. Якою є роль АПУ в управлінні аудиторською діяльністю в Україні?
17. Які функції виконує Аудиторська палата України?
18. Які права має Аудиторська палата України щодо контролю діяльності аудиторів?
19. Які органи управління Аудиторської палати України здійснюють нагляд за діяльністю аудиторів?
20. Яким чином здійснюється контроль якості аудиторських послуг в Україні?

## ТЕМА 4. ПРОЦЕС АУДИТУ ТА ЙОГО ПЛАНУВАННЯ

### 4.1. Процес аудиту і сутність його організаційної стадії

### 4.2. Планування аудиту

#### 4.1. Процес аудиту і сутність його організаційної стадії

Процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі *етапи* залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур: **організаційний, підготовчий (планування), технологічний, результативний** (див. табл. 4.1).

Таблиця 4.1

#### Характеристика етапів процесу аудиту

Назва етапу	Сутність процедур
Організаційний (етап попереднього дослідження)	– Отримання <b>розуміння бізнесу клієнта</b> (знайомство з діяльністю суб'єкта господарювання, його економічним середовищем функціонування, установчими документами, організацією і станом бухгалтерського обліку, звітності і внутрішнього контролю). – Підготовка <b>листа-угоди</b> на проведення аудиту. – Укладення <b>договору</b> на проведення аудиту чи надання послуг
Підготовчий (етап планування)	– Вироблення загальної <b>стратегії</b> аудиту. – Складання загального <b>плану</b> аудиту. – Розробка детальної <b>програми</b> аудиту
Технологічний	Проведення <b>аудиторських процедур</b> для отримання <b>аудиторських доказів</b> як основи формування <b>аудиторської думки</b>
Результативний	Підготовка і надання письмової інформації замовнику за результатами проведеного аудиту, узгодження результатів із замовником, складання і підписання <b>аудиторського звіту і висновку</b>

Розглянемо більш детально зміст основних етапів аудиту.

#### 1. Організаційний етап

Перед складанням договору на проведення аудиту (надання аудиторських послуг) для професійної оцінки бізнесу підприємства та його ризиків, виявлення проблем, а також планування перевірки аудитор має вивчити галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту.

Порядок одержання інформації про стан справ на підприємстві регламентується **МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»** та містить напрями, викладені у табл. 4.2.

В інтересах як суб'єкта господарювання, так і аудитора доречна формалізація бачення аудитором майбутньої перевірки у **листі-угоді з аудиту** та його надсилання замовнику перевірки. Форма та зміст листа-угоди з аудиту можуть варіюватися залежно від особливостей суб'єкта господарювання, але мають ґрунту-

ватися на положеннях МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (див. табл. 4.3).

Таблиця 4.2

### Напрями дослідження аудитором бізнесу клієнта

Назва напрямку	Сутність напрямку
<b>Суб'єкт господарювання і його середовище</b>	
Середовище клієнта	Доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включно із застосовною концептуальною основою фінансової звітності
Характер клієнта	Діяльність, структура власності та корпоративного управління, види інвестицій, які клієнт здійснює чи планує здійснити, структура і спосіб фінансування
Облікова політика клієнта	Вибір і застосування облікової політики, включно із причинами для внесення змін до неї, а саме: чи є облікова політика клієнта прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі й обліковим політикам галузі
Стратегії клієнта	Цілі, стратегії, пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення
<b>Внутрішній контроль суб'єкта господарювання</b>	
Середовище контролю	Чи створив та підтримує управлінський персонал культуру чесності й етичної поведінки, чи створюють у сукупності елементи середовища контролю прийнятну основу для інших компонентів внутрішнього контролю, чи мають недоліки середовища контролю негативний вплив на інші компоненти
Процес оцінки ризиків	Ідентифікація бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності, оцінка значущості ризиків, ймовірності їх виникнення, ухвалення рішень про механізми розгляду цих ризиків
Інформаційна система	Пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності, та повідомлення інформації: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Класи операцій, які є значними для фінансової звітності.</li> <li>– Процедури ІТ-систем для ініціалізації, запису, обробки, коригування операцій, перенесення до головної книги, відображення у звітності.</li> <li>– Відповідні облікові записи, підтверджувальна інформація та окремі рахунки звітності.</li> <li>– Виправлення інформації.</li> <li>– Реєстрація ІТ-системою подій та умов, які не є операціями та які є значними для фінансової звітності.</li> <li>– Процес складання фінансової звітності, включно зі значними обліковими оцінками та розкриттям.</li> <li>– Заходи контролю за записами, включно з нестандартними записами для реєстрації разових, незвичайних операцій або коригувань</li> </ul>
Заходи контролю	Наявність заходів контролю, доречних для аудиту, реальність їх проведення, ефективність
Моніторинг заходів контролю	Наявність системи моніторингу клієнтом проведення заходів контролю, оцінка їх ефективності

У разі проведення **повторної перевірки** складання нового листа-угоди доречне, якщо:

1) існують ознаки того, що суб'єкт господарювання неправильно розуміє мету й обсяг аудиту;

2) умови завдання з аудиту були переглянуті або є особливими;

3) відбулася зміна старшого управлінського персоналу, права власності, характеру чи обсягу бізнесу суб'єкта господарювання, законодавчих чи нормативних вимог, концептуальної основи фінансової звітності.

Таблиця 4.3

### Зміст листа-угоди з аудиту

Характер інформації	Сутність інформації
Обов'язкова	<ul style="list-style-type: none"><li>– Мета та обсяг аудиту фінансової звітності.</li><li>– Відповідальність аудитора.</li><li>– Відповідальність управлінського персоналу.</li><li>– Ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності.</li><li>– Посилання на очікувану форму і зміст звітів, що їх надасть аудитор.</li><li>– Констатація того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту</li></ul>
Додаткова	<ul style="list-style-type: none"><li>– Уточнення обсягу аудиту, включно з посиланням на застосовне законодавство, нормативні акти, МСА, етичні та інші стандарти професійних організацій, яких дотримується аудитор.</li><li>– Форма будь-якого іншого повідомлення результатів завдання з аудиту.</li><li>– Факт, що через властиві аудиту обмеження існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.</li><li>– Домовленість стосовно планування та виконання аудиту, включно зі складом аудиторської групи.</li><li>– Очікування, що управлінський персонал надасть письмові запевнення.</li><li>– Згода управлінського персоналу вчасно надавати аудитору проекти фінансової звітності та іншу інформацію, щоб він мав змогу завершити аудит відповідно до запропонованого графіка.</li><li>– Згода управлінського персоналу інформувати аудитора про факти, що можуть вплинути на фінансову звітність та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати аудиторського звіту до дати оприлюднення фінансової звітності.</li><li>– Основа для обчислення гонорарів, домовленості про виставлення рахунків.</li><li>– Домовленості щодо залучення до перевірки інших аудиторів, експертів, внутрішніх аудиторів та інших працівників суб'єкта господарювання.</li><li>– Будь-яке обмеження зобов'язання аудитора, якщо воно існує.</li><li>– Посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором і замовником аудиту.</li><li>– Зобов'язання надати аудиторські робочі документи іншим сторонам.</li><li>– Прохання до управлінського персоналу підтвердити отримання листа-угоди з аудиту та дати згоду на умови завдання, наведені в ньому</li></ul>

Приклад листа-угоди з аудиту фінансової звітності загального призначення представлений у *Додатку А*.

*Договір на проведення аудиту* є основним документом, що засвідчує факт досягнення домовленості про проведення аудиторської перевірки між замовником і виконавцем.

За формою договір не відрізняється від звичайних контрактів, що використовуються в підприємницькій діяльності, фіксує права, обов'язки, відповідальність сторін, однак він має істотну **відмінність у змісті**: враховує інтереси третіх осіб (користувачів інформації фінансової звітності), які не брали участі у складенні договору, але перед якими аудитор несе відповідальність (і матеріальну також) у разі нанесення збитків через неякісну перевірку. Типова **структура договору** представлена у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

### Структура договору з аудиту

Назва розділу	Сутність розділу
Преамбула	Найменування документа, його номер, місце, дата підписання, найменування сторін: замовника і виконавця аудиту, ПІБ посадових осіб, які підписали договір від кожної сторони
Предмет договору	Найменування аудиторської послуги, мета, масштаб перевірки
Зобов'язання сторін: – замовника	– Надання аудитору можливості доступу до будь-якої необхідної інформації. – Відмова від дій з метою впливу на висновок аудитора. – Зобов'язання щодо приймання й оплати послуг тощо
– аудитора	– Дотримання умов конфіденційності інформації та інших принципів аудиту. – Форма підсумкової документації. – Необхідність дотримання вимог нормативних документів щодо якості перевірки із зазначенням, яких саме документів. – Інформування замовника у разі виявлення недоцільності подальшої роботи тощо
Порядок здачі і прийому результатів робіт	Перелік, характеристика, послідовність процедур під час передачі результатів роботи, умови і порядок оформлення відмови замовника від приймання виконаних робіт
Вартість робіт і порядок розрахунків	Основа розрахунку гонорарів, відсоток та умови авансування робіт, порядок розрахунків
Права сторін	Процедура припинення робіт однієї зі сторін чи за взаємною згодою
Відповідальність сторін	Конкретні види відповідальності або посилання на чинне законодавство
Особливі умови	– Можливість невиявлення істотних помилок. – Право аудитора відмовити у видачі аудиторського висновку. – Умови відмови виконавця від продовження роботи на будь-якому її етапі. – Терміни надання клієнтом необхідних документів. – Зобов'язання клієнта надавати допомогу аудитору в процесі перевірки. – Надання клієнту додаткових конкретних послуг. – Порядок розв'язання конфліктів щодо договору. – Пункти про оплату фактично виконаної роботи аудитором у разі одностороннього розриву договору клієнтом чи аудитором тощо
Реквізити сторін	Юридична назва, адреса, номер сертифіката аудитора, коли виданий, ПІБ представників сторін тощо

Зразок договору на проведення аудиту фінансової звітності представлений у **Додатку Б**.

#### 4.2. Планування аудиту

Як будь-яка діяльність, що проводиться у певні строки задля досягнення визначеної мети, аудиторська перевірка має ретельно плануватися. **Планування** аудиту є безперервним і повторюваним процесом, який часто розпочинається невдовзі після завершення попереднього аудиту та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту. Характер та обсяг заходів із планування залежать від розміру, складності клієнта, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Відповідно до положень **МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»** спочатку аудитор має визначити **загальну стратегію** аудиту, яка охоплює:

1) ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту, зокрема, використання у сферах високого ризику членів аудиторської групи з відповідним досвідом або залучення експертів зі складних питань;

2) час застосування визначених ресурсів, наприклад, на підготовчому етапі аудиту або на основні дати зміни облікових періодів;

3) управління, використання та нагляд за визначеними ресурсами, наприклад, графік проведення інструктажів, нарад групи за результатами роботи, огляду якості виконання завдання.

Порядок дій аудитора у процесі розробки загальної стратегії перевірки представлений на рис. 4.1.

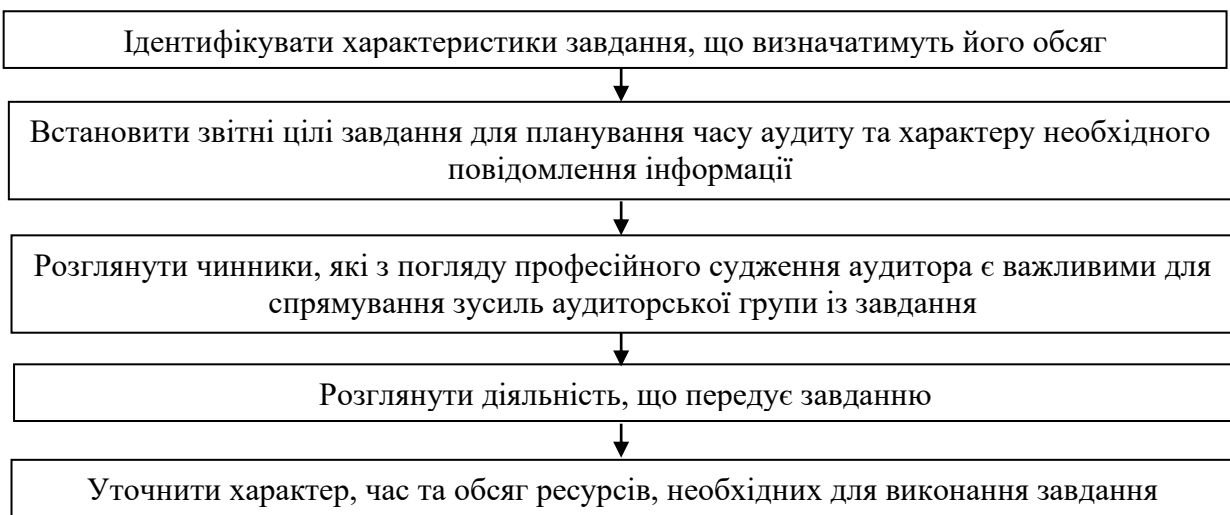


Рис. 4.1. Порядок дій аудитора в процесі розробки загальної стратегії перевірки

Формалізація та конкретизація стратегії здійснюється у **плані аудиту**, де визначається характер, час, обсяг запланованих процедур, зокрема:

- 1) визначення процедур оцінки ризиків;
- 2) вивчення законодавчої та нормативної бази, що застосовуються до суб'єкта господарювання, а також рівня дотримання ним її вимог;
- 3) визначення суттєвості;
- 4) залучення експертів;
- 5) виконання інших процедур.

Аудитор може обговорити елементи планування з управлінським персоналом суб'єкта господарювання для полегшення виконання й керування завданням з аудиту (наприклад, для координації виконання запланованих аудиторських процедур із роботою персоналу суб'єкта господарювання), однак розробка загальної стратегії та плану аудиту залишаються **обов'язком аудитора**. У разі потреби за результатами дослідження загальна стратегія і план аудиту можуть бути **змінені**, що також фіксується письмово.

Приклад загального плану аудиту кредиторської заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками представлений у **Додатку В**.

**Програма аудиторської перевірки** містить детальні інструкції для асистентів щодо сутності, часу, порядку їхніх дій, вирішення проблем, що виникають, звітування. Види, зміст і час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту (див. **Додаток Г**). Записи і висновки за кожним розділом програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, що використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського висновку.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Якими є основні етапи процесу аудиту?
2. У чому полягає мета організаційного етапу аудиту?
3. На якому етапі процесу аудиту відбувається укладення договору на проведення аудиту?
4. Що саме досліджує аудитор у межах розуміння бізнесу клієнта?
5. Чому аудитору важливо оцінити середовище функціонування підприємства?
6. Якими є основні вимоги до змісту листа-угоди з аудиту?
7. За яких умов доцільно скласти новий лист-угоду на повторний аудит?
8. Якою є структура типового договору на проведення аудиту?
9. Чим договір на проведення аудиту відрізняється від контракту, що використовується у підприємницькій діяльності?
10. Які особливі умови можуть бути включені до договору на проведення аудиту?
11. Якими є обов'язки аудитора та замовника під час проведення аудиту?

12. *Якою є основна мета планування аудиту?*
13. *Якими є основні етапи формування загальної стратегії аудиту?*
14. *Які ресурси необхідні для ефективного проведення аудиту?*
15. *Як аудитори оцінюють ризики суттєвого викривлення?*
16. *Чому важливо залучати експертів під час проведення аудиту?*
17. *Які елементи має містити загальний план аудиту?*
18. *Чим загальна стратегія аудиту відрізняється від плану аудиту?*
19. *Що таке програма аудиторської перевірки?*
20. *Як узгоджуються питання плану та програми аудиту?*

## ТЕМА 5. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

### 5.1. Модель прийняттого рівня аудиторського ризику

### 5.2. Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю під час аудиту

### 5.1. Модель прийняттого рівня аудиторського ризику

У процесі перевірки існує імовірність того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку – **аудиторський ризик**, складові якого відповідно до МСА представлені у табл. 5.1.

Таблиця 5.1

#### Складові аудиторського ризику

Назва складової	Сутність ризику
1. Ризик суттєвого викривлення	Ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту
а) Властивий ризик	Можливість існування суттєвого викривлення класу операції, залишку на рахунку, розкриття інформації, не зважаючи на існування відповідних заходів контролю, встановлених підприємством
б) Ризик контролю	Ризик того, що потенційне суттєве викривлення класу операцій, залишку на рахунку, розкриття інформації не буде попереджене або своєчасно виявлене та виправлене за допомогою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
2. Ризик невиявлення	Ризик того, що процедури, виконані аудитором для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, не дадуть змоги виявити існуюче суттєве викривлення
а) Ризик вибірки	Ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосувавши до всієї генеральної сукупності такі самі аудиторські процедури (ризик, пов'язаний із неякісною роботою аудитора щодо пошуку зон ризику)
б) Ризик завдання з надання впевненості	Ризик того, що фахівець-практик надасть невідповідний висновок (ризик, пов'язаний із неякісною роботою аудитора в зоні ризику)

У межах перевірки аудитор здійснює **процедури оцінки ризиків** – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, визначення й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Факторна модель аудиторського ризику є добутком його складових:

$$AP = BP \times PK \times PH$$

або

$$AP = BP \times PK \times PB \times PZ,$$

де AP – аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

РК – ризик контролю;

РВ – ризик вибірки;

РЗ – ризик завдання з надання впевненості.

Прийнятний аудиторський ризик виражає міру готовності аудитора підтвердити якість процедур підготовки та інформації звітності підприємства, що перевіряється. Зазвичай у професійному середовищі не встановлено абсолютного рівня ризику, лише вказана необхідність його мінімізації до розумної величини, на практиці ризик визначається багатьма факторами, що пов'язані із особливостями як клієнта, так і конкретної перевірки, та зазвичай становить 2–5 %.

Водночас аудитор не може безпосередньо впливати на ризик того, що будуть істотні помилки в облікових записах і звітності підприємства. Тільки пропонуючи рекомендації з поліпшення системи внутрішнього контролю, він може зменшити цей ризик під час наступної перевірки, якщо підприємство врахує ці рекомендації. Аудитор може і повинен керувати ризиком невиявлення за допомогою збільшення обсягу виконуваних робіт, залучення експертів, підвищення рівня професійних знань, застосування адекватних аудиторських процедур тощо.

**Процедури** оцінки ризиків мають містити:

1) подання *запитів* до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, що, ймовірно, допоможе під час ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

2) *аналітичні процедури*;

3) *спостереження*;

4) *інспектування*.

Процедури оцінки ризиків *починаються на стадії підготовки* до аудиту, повторюються протягом перевірки за результатами отриманих доказів та *остаточно формуються під час винесення думки* щодо якості інформації, що перевірялася аудитором. Аудитор несе відповідальність за збереження **професійного скептицизму** протягом усього аудиту.

Дії аудитора в межах оцінки ризиків спрямовуються на визначення **значущості (суттєвості) викривлень** (безпосередньо або в сукупності з іншими викривленнями) як спроможності впливати на ухвалення управлінських рішень, базованих на такій інформації.

**Питання**, на які має відповісти аудитор у процесі оцінки значущості ризиків, зокрема такі:

1. Чи є виявлений ризик ризиком шахрайства?

2. Чи пов'язаний виявлений ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та іншими обставинами і, відтак, потребує особливої уваги?

3. Наскільки складними є операції?

4. Чи має виявлений ризик відношення до значних операцій із пов'язаними сторонами?

5. Яким є рівень суб'єктивності у разі здійснення оцінки фінансової інформації, що стосується виявленого ризику?

6. Чи включає виявлений ризик значні операції, що є незвичними?

**МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»** називає умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, зокрема представлені у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

**Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення, згідно зі МСА 315**

Група подій	Приклади умов та подій
Пов'язані із загрозами середовища	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Діяльність в економічно нестабільних регіонах, зокрема, у країнах зі значною девальвацією грошової одиниці або високим рівнем інфляції.</li> <li>– Обмеження доступності капіталу та кредиту.</li> <li>– Зміни в галузі, в якій працює суб'єкт господарювання.</li> <li>– Зміни в ІТ-середовищі.</li> <li>– Подання запитів щодо діяльності чи фінансових результатів суб'єкта господарювання регуляторними або урядовими органами.</li> <li>– Застосування нових стандартів бухгалтерського обліку</li> </ul>
Пов'язані з особливостями діяльності суб'єкта господарювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Діяльність, чутлива до нестабільних ринків, наприклад, ф'ючерсна торгівля.</li> <li>– Діяльність, яка значною мірою підлягає заходам із комплексного регулювання.</li> <li>– Існування складних альянсів і спільних підприємств.</li> <li>– Використання позабалансових фінансів, підприємств спеціального призначення та інших складних фінансових угод.</li> <li>– Значні операції з пов'язаними сторонами</li> </ul>
Пов'язані із системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Недоліки у внутрішньому контролі, зокрема ті, на які не реагує управлінський персонал.</li> <li>– Недостатня кількість персоналу з відповідними навичками ведення обліку та складання фінансової звітності.</li> <li>– Невідповідність між ІТ-стратегією суб'єкта господарювання та його бізнес-стратегіями.</li> <li>– Попередні викривлення, історія помилок або суттєва кількість коригувань на кінець періоду.</li> <li>– Значна кількість незвичайних або несистематичних операцій, включно з операціями між компаніями та операціями зі значними прибутками на кінець періоду.</li> <li>– Операції, які реєструються на основі намірів управлінського персоналу, зокрема, рефінансування боргу, активи для продажу, класифікація ринкових цінних паперів</li> </ul>
Пов'язані із рішеннями суб'єкта господарювання	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Припущення щодо безперервності діяльності та питання ліквідності, включно із втратою значних клієнтів.</li> <li>– Зміни в логістичному ланцюзі.</li> <li>– Розробка або пропонування нових продуктів чи послуг або започаткування нових видів діяльності.</li> </ul>

Група подій	Приклади умов та подій
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розширення у нові регіони.</li> <li>– Зміни суб'єкта господарювання, зокрема, великі придбання, реорганізації, інші незвичайні події.</li> <li>– Ймовірний продаж суб'єкта господарювання або сегментів бізнесу.</li> <li>– Встановлення значних нових ІТ-систем, пов'язаних із фінансовою звітністю.</li> <li>– Зміни у складі основного персоналу, включно із виходом основних керівників.</li> <li>– Облікові оцінки, які містять складні процеси.</li> <li>– Події або операції, які містять значну невизначеність оцінки, включно з обліковими оцінками.</li> <li>– Позови та умовні зобов'язання, зокрема, гарантії продажу, фінансові гарантії, відновлення навколишнього середовища</li> </ul>

## 5.2 Оцінка стану внутрішньогосподарського контролю під час аудиту

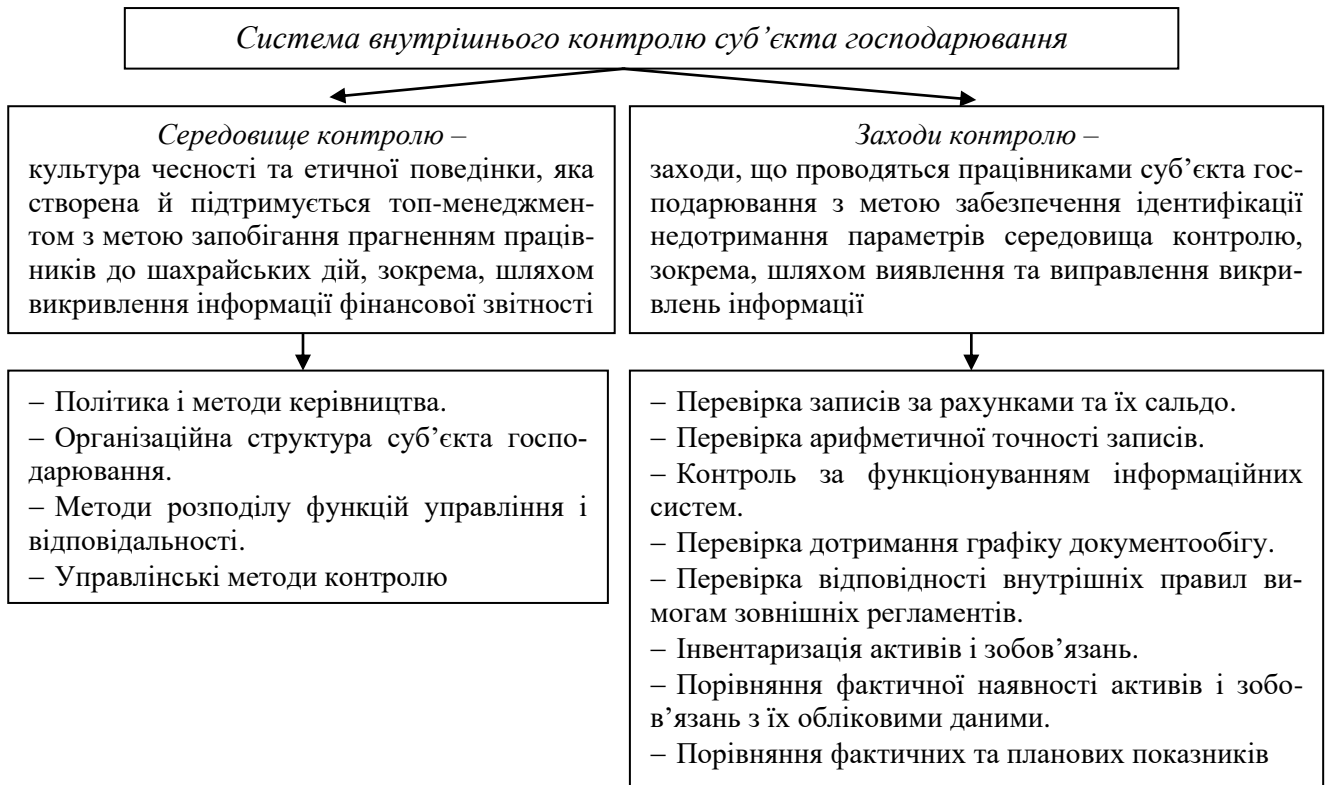
Під час перевірки аудитор першочергово вивчає систему внутрішнього контролю клієнта як таку, що визначає напрями та обсяги аудиторської перевірки.

**Система внутрішнього контролю (СВК)** – це внутрішні правила і процедури контролю, запроваджені керівництвом суб'єкта господарювання для забезпечення стабільного та ефективного функціонування, зокрема, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження та раціонального використання ресурсів, достовірності та повноти облікових записів, своєчасної підготовки звітності, запобігання викривленням інформації.

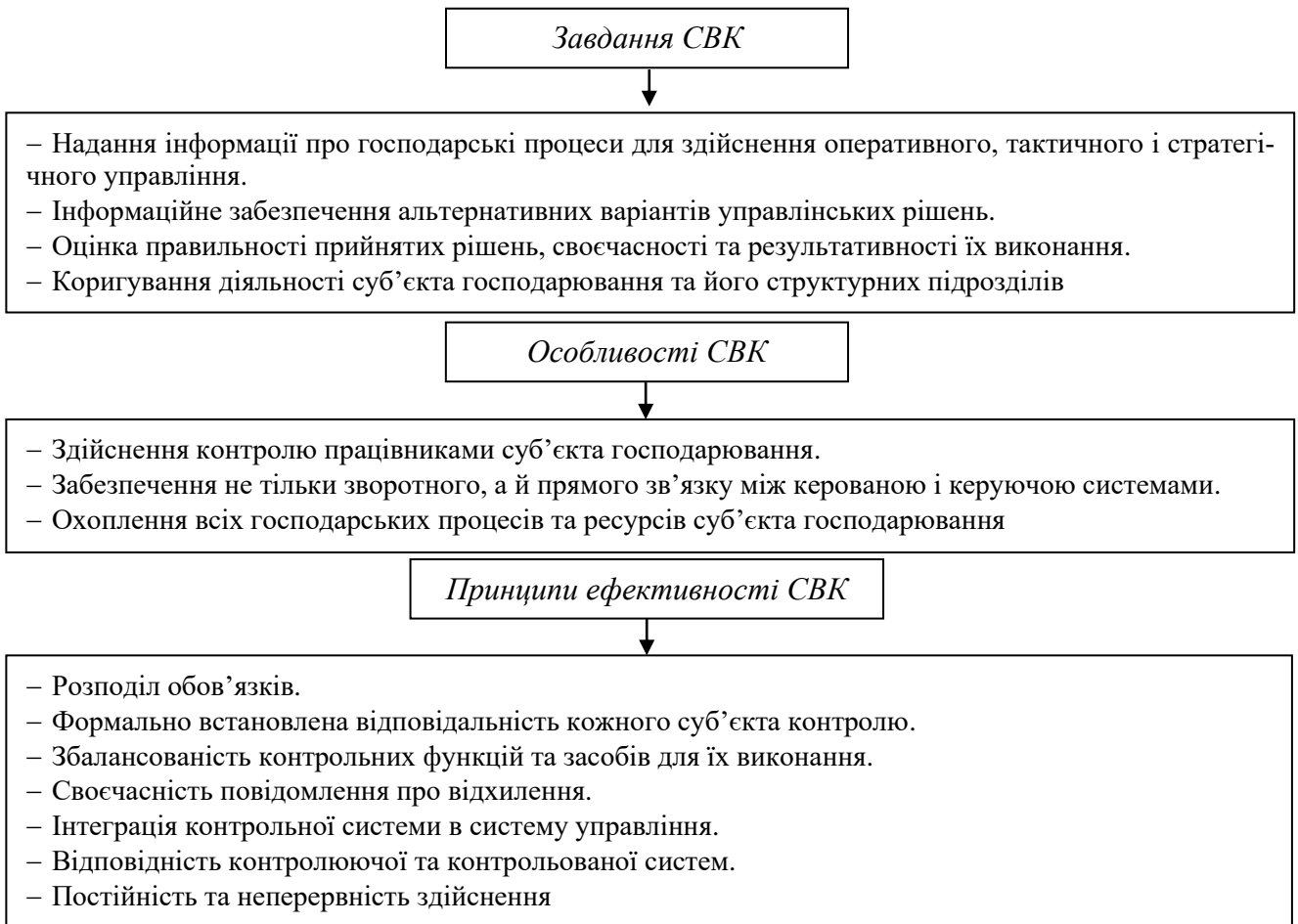
За **МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»** структура СВК представлена середовищем контролю, процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання, інформаційною системою, заходами контролю та їх моніторингом, а у спрощеному вигляді представлена на рис. 5.1.

Необхідність існування системи внутрішнього контролю як способу оцінки відповідності діяльності суб'єкта господарювання поставленим завданням зафіксована Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а відповідальність щодо її організації покладена на власника або керівника (керівний орган) відповідно до статутних документів. На підставі внутрішніх регламентів щодо організації СВК визначені посадові особи здійснюють систематичний оперативний контроль за діяльністю підрозділів суб'єкта господарювання, за результатами якого керівництво приймає рішення щодо усунення негативного впливу. Основні моменти організації ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання представлені на рис. 5.2.

Відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту аудитор має оцінити систему внутрішнього контролю клієнта у три етапи, представлені у табл. 5.3.



*Рис. 5.1. Спрощена структура системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання*



*Рис. 5.2. Основні моменти організації ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання*

## Етапи оцінки аудитором системи внутрішнього контролю (СВК) клієнта

Етап	Мета етапу
Загальне ознайомлення з СВК	Отримати уявлення про специфіку діяльності клієнта та систему його бухгалтерського обліку, ухвалити рішення, чи доцільно в межах перевірки спиратися на СВК клієнта
Первинна оцінка надійності СВК	Визначити ступінь довіри до СВК клієнта в межах розробки стратегії, плану та програми перевірки, зокрема, оцінити властивий ризик та ризик контролю
Підтвердження правильності оцінки СВК	Сформуванати аудиторський висновок, спираючись на результати оцінки ефективності середовища та заходів контролю клієнта

Об'єкти та методика перевірки в межах оцінки СВК представлені на рис. 5.3.



Рис. 5.3. Об'єкти та методи перевірки в межах оцінки СВК

Під час оцінки надійності СВК доцільно враховувати **постулати**, викладені у табл. 5.4.

## Постулати оцінки аудитором СВК клієнта

Назва	Сутність постулату
Врахування повноти охоплення	На предмет надійності необхідно перевіряти облікові записи клієнта, заходи контролю тощо за весь звітний період, а не за окремі періоди часу

Назва	Сутність постулату
Врахування особливостей	Під час перевірки необхідно приділити більше уваги періодам / операціям, діяльність в яких мала <i>особливості</i>
Оцінка складових СВК	Оцінка надійності всієї СВК та окремих заходів контролю як «низька» не унеможлиблює оцінки надійності інших окремих заходів контролю як «середня» або «висока»
Ознаки ефективності СВК	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Операції, зафіксовані в правильних сумах у період їх здійснення.</li> <li>– Операції на рахунках обліку, відображені згідно з вимогами зовнішніх і внутрішніх облікових регламентів.</li> <li>– Зафіксовані усі деталі операцій, що мають істотне значення ухвалення управлінських рішень.</li> <li>– Обмежена можливість викривлення інформації</li> </ul>
Збереження професійного скептицизму	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Навіть якщо за підсумками процедури первинної оцінки надійності аудитор оцінив всю СВК та окремі заходи контролю як <i>середньо-</i> або <i>високонадійні</i>, він не повинен абсолютно довіряти цій системі.</li> <li>– Аудитор, який за підсумками процедури первинної оцінки ухвалив рішення про довіру СВК, зобов'язаний під час аудиторської перевірки здійснювати процедури <i>підтвердження</i> достовірності цієї оцінки.</li> <li>– Якщо виявиться, що оцінка СВК загалом виявилася нижче первинної, аудитор зобов'язаний належним чином <i>скоригувати</i> порядок здійснення інших аудиторських процедур, щоб підвищити достовірність своїх висновків за <i>результатами</i> проведення аудиту</li> </ul>
Необхідність документування	Всі етапи оцінки СВК мають належним чином <i>документуватися</i> із зазначенням <i>аргументів</i> , якими керувався аудитор, відповідно оцінюючи надійність всієї системи або окремих засобів контролю, або ухвалюючи рішення, що впливають на планування аудиторських послуг

Якщо аудитор вирішив, що не може покладатися на систему внутрішнього контролю клієнта, або оцінив її надійність як низьку, він повинен планувати перевірку відповідним чином.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке аудиторський ризик?
2. Яким чином розраховується аудиторський ризик?
3. Яким має бути прийнятний рівень аудиторського ризику?
4. Що означає ризик суттєвого викривлення?
5. У чому відмінність між властивим ризиком і ризиком контролю?
6. Чому аудитор не може безпосередньо впливати на властивий ризик?
7. Яким чином аудитор впливає на ризик невиявлення?
8. Як впливає ризик вибірки на аудиторський ризик?
9. Що таке система внутрішнього контролю (СВК) і яка її роль в аудиті?
10. Які основні компоненти системи внутрішнього контролю?
11. Які загрози середовища можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення?

12. *Які етапи проходить аудитор у процесі оцінки системи внутрішнього контролю клієнта?*
13. *З якою метою аудитор здійснює первинну оцінку надійності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання?*
14. *Які методи перевірки використовуються в межах оцінки системи внутрішнього контролю?*
15. *Які основні ознаки ефективності системи внутрішнього контролю?*
16. *Чому аудитор повинен зберігати професійний скептицизм під час оцінки системи внутрішнього контролю?*
17. *Як документуються результати оцінки внутрішнього контролю?*
18. *Які наслідки для аудиторської перевірки має низький рівень надійності системи внутрішнього контролю?*
19. *Як зміни в ІТ-середовищі можуть вплинути на рівень аудиторського ризику?*
20. *Чому аудитор має враховувати попередні викривлення у фінансовій звітності клієнта?*

## ТЕМА 6. МЕТОДИКА АУДИТУ

### 6.1. *Поняття і процедури збору аудиторських доказів*

### 6.2. *Аналітичні процедури*

### 6.3. *Аудиторська вибірка як метод аудиторської перевірки*

### 6.1. *Поняття і процедури збору аудиторських доказів*

*Аудиторські докази* згідно з МСА 500 «Аудиторські докази» являють собою інформацію, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, та на якій ґрунтує свою думку. Приклади аудиторських доказів представлені на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Приклади аудиторських доказів згідно із МСА

Аудиторські докази як база аудиторського висновку **оцінюються безпосередньо аудитором** за показниками, представленими у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

### Показники оцінки аудитором аудиторських доказів

Показник	Сутність показника
Достатність	<i>Міра кількості</i> аудиторських доказів, що залежить від результатів оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення (чим вищий оцінений ризик, тим більше потрібно аудиторських доказів) та якості доказів (чим вища якість, тем менше доказів необхідно)
Прийнятність	<i>Міра якості</i> аудиторських доказів – їх доречність і надійність у підтриманні висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка, що залежить від джерела, характеру, обставин отримання

Показник	Сутність показника
Джерела аудиторських доказів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Достовірність доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;</li> <li>– Достовірність доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені заходи внутрішнього контролю є ефективними;</li> <li>– Докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, внаслідок спостереження), є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити);</li> <li>– Докази в документарній формі (паперовому, електронному, іншому вигляді) є більш достовірними, ніж отримані в усній формі;</li> <li>– Докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені копіями: ксеро-, фото-, цифровими, факсимільними тощо</li> </ul>

Прийоми (методи) отримання аудиторських доказів (*аудиторські процедури*) представлені на рис. 6.2 та у табл. 6.2.

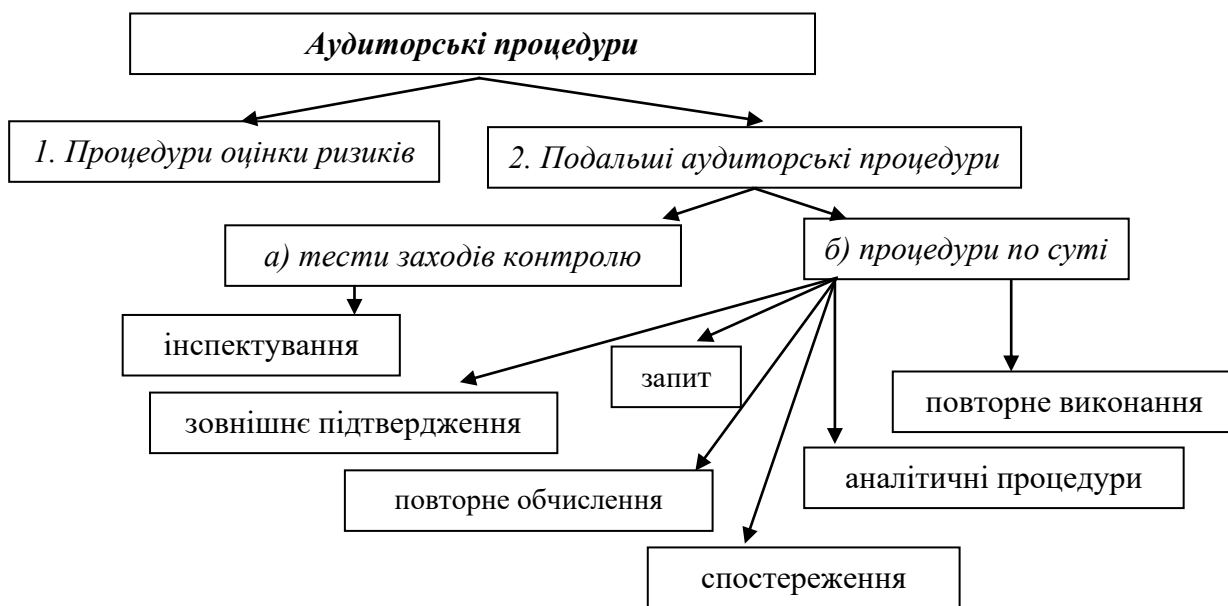


Рис. 6.2. Аудиторські процедури отримання доказів

У процесі перевірки згідно із *МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»* аудитор використовує такі поняття:

1) *процедура по суті* – аудиторська процедура, що призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень та містить:

- тести деталей (класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації);
- аналітичні процедури по суті.

2) *тест заходів контролю* – аудиторська процедура, що розроблена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю для запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.

## Аудиторські процедури отримання доказів

Назва процедури	Сутність процедури
1. Процедури оцінки ризиків	<i>Розуміння бізнесу клієнта</i> як оцінка ризиків співробітництва, починається на стадії попереднього ознайомлення з діяльністю клієнта, містить дослідження економічного середовища функціонування, установчих документів, організації та стану обліку, звітності і внутрішнього контролю
2. Подальші аудиторські процедури: А) Інспектування	<i>Тест заходів контролю</i> – вивчення записів / документів: внутрішніх, зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу;
Б) Процедури по суті: – Запит	Пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами.
– Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувалися як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
– Зовнішнє підтвердження	Докази, отримані у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони у паперовій, електронній, іншій формах.
– Повторне обчислення	Перевірка арифметичної правильності розрахунків у документах чи записах.
– Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними, зокрема, дослідження ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій доречній інформації або значно відрізняються від очікуваних показників.
– Спостереження	Нагляд за процесом, процедурою, яку виконують інші особи, наприклад, за виконанням заходів внутрішнього контролю

## 6.2. Аналітичні процедури

Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури», ці процедури являють собою аналіз інформації суб'єкта господарювання за напрямками, представленими у табл. 6.3.

## Напрями застосування аналітичних процедур

Напрямок	Сутність процедур
Аналіз фінансової інформації	<i>Порівняння фінансової інформації</i> клієнта з: – Інформацією підприємства за попередні періоди. – Очікуваними результатами підприємства: бюджетом, прогнозом, попередніми розрахунками аудитора, наприклад, під час аналізу амортизаційних витрат. – Аналогічною інформацією для галузі, наприклад, порівняння дебіторської заборгованості підприємства із середньою у галузі або у конкурентів
Розгляд взаємозв'язків	– Між елементами фінансової інформації, наприклад, порівняння показників різних форм звітності. – Між фінансовою та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників

Застосування аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними існують і будуть існувати за відсутності відомих умов, що стверджують протилежне. Аналітичні процедури застосовуються до консолідованої фінансової звітності, окремих звітів і елементів інформації та допомагають у процесі формулювання загального аудиторського висновку. Як аналітичні процедури використовуються *різні прийоми* від простих порівнянь до комплексного аналізу та статистичних методів. Різні типи аналітичних процедур забезпечують *різні рівні впевненості*.

*Доцільність застосування* конкретної аналітичної процедури залежить від судження аудитора стосовно основних чинників, викладених у табл. 6.4.

Таблиця 6.4

### Чинники прийнятності аналітичних процедур

Чинник	Сутність чинника
Джерело наявної інформації	Інформація вважається більш достовірною, якщо її отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання
Порівнянність інформації	Необхідність додаткового пошуку, відокремлення чи об'єднання інформації про клієнта, його конкурентів, галузь чи регіон
Характер інформації	Окремий розгляд виду даних: цілі, прогнози, фактичні дані, очікувані результати тощо
Ефективність СВК клієнта	Оцінка заходів внутрішнього контролю за процесом підготовки звітності, розроблених для забезпечення її повноти, точності, достовірності
Прийнятність процедури	Оцінка ефективності конкретної процедури з погляду її спроможності: – виявити викривлення, яке окремо або разом з іншими може призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності; – зменшити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня

Якщо виконані аналітичні процедури встановлять відхилення або взаємозв'язки, які *не узгоджуються* з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин, аудитор має:

- 1) звернутися із запитом до управлінського персоналу;
- 2) виконати інші аудиторські процедури.

### 6.3. Аудиторська вибірка як метод аудиторської перевірки

Порядок використання аудиторської вибірки під час виконання аудиторських процедур регламентується *МСА 530 «Аудиторська вибірка»* (див. табл. 6.5). Аудиторська вибірка дає змогу аудитору отримати й оцінити аудиторські докази щодо деяких характеристик елементів, відібраних для формулювання висновку стосовно генеральної сукупності, з якої робилася вибірка. На основі свого судження аудитор може використати стратифікацію або відбір на основі вартісної величини, водночас обсяг вибірки не має бути критерієм для вибору між *статистичним та нестатистичним підходами*.

## Терміни, що використовуються під час застосування аудиторської вибірки

Термін	Сутність терміна
Аудиторська вибірка	Застосування аудиторських процедур до менш як 100 % елементів генеральної сукупності, яка підлягає аудиту, в такий спосіб, що всі відібрані елементи мають шанс бути відібраними з метою надання аудитору належної основи, на підставі якої формуються висновки щодо всієї генеральної сукупності
Генеральна сукупність	Вся множина даних, із якої здійснюються вибірку і щодо якої аудитор має намір зробити висновки
Ризик вибірки	Ризик того, що висновок аудитора, зроблений на основі вибірки, відрізнятиметься від висновку, який можна було б зробити, застосовуючи такі аудиторські процедури до всієї генеральної сукупності
Ризик, не пов'язаний з вибіркою	Ризик того, що аудитор дійде помилкового висновку з будь-якої причини, не пов'язаної з ризиком вибірки
Аномалія	Викривлення або відхилення, яке очевидно не є репрезентативним для викривлень або відхилень у генеральній сукупності
Елемент вибірки	Окремі елементи, що становлять генеральну сукупність
Статистична вибірка	Підхід до здійснення вибірки, який має такі характерні риси: – Випадковий вибір елементів вибірки. – Використання теорії ймовірностей для оцінки результатів вибірки, зокрема й оцінки ризику вибірки
Стратифікація	Процес розподілу генеральної сукупності на підсукупності, кожна з яких являє собою групу елементів вибірки, що мають подібні ознаки
Допустиме викривлення	Встановлена аудитором грошова сума, яку не має перевищувати фактичне викривлення у сукупності, визначене з належним рівнем упевненості
Допустима норма відхилення	Встановлена аудитором норма відхилення від установлених процедур внутрішнього контролю, яку не має перевищувати фактичний показник відхилення у генеральній сукупності, визначений з належним рівнем упевненості

**Стратифікація** здійснюється з метою зменшення варіативності елементів у межах кожної страти та, відповідно, зменшення обсягу вибірки без збільшення ризику вибірки:

1) за *грошовою вартістю*, що дає змогу приділити більше уваги статтям із більшою грошовою вартістю, аніж тим, які можуть містити найбільше потенційне викривлення;

2) за *конкретною ознакою*, що вказує на підвищений ризик викривлення.

Результати аудиторських процедур, застосованих до вибірки елементів однієї страти, можуть поширюватися лише на елементи, які становлять цю страту. Для висновку щодо всієї генеральної сукупності аудитору потрібно розглянути ризик суттєвого викривлення стосовно будь-яких інших страт, що становлять усю генеральну сукупність.

Робота з вибіркою вимагає від аудитора дотримання алгоритму дій, викладеного у табл. 6.6.

## Алгоритм роботи аудитора з вибіркою

Етап	Процедури етапу
Організація вибірки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Визначити мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка.</li> <li>– Визначити розмір вибірки, достатній для зменшення ризику вибірки до прийнятно низького рівня.</li> <li>– Відібрати статті для вибірки у такий спосіб, щоб кожен елемент вибірки мав шанс бути відібраним</li> </ul>
Виконання аудиторських процедур	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Виконати аудиторські процедури щодо кожного відібраного елемента.</li> <li>– Якщо процедуру неможливо виконати щодо обраного елемента, виконати цю процедуру щодо іншого елемента вибірки (наприклад, якщо у вибірку потрапив чек, анульований легальним способом).</li> <li>– Якщо неможливо застосувати заплановані або альтернативні аудиторські процедури до відібраного елемента (наприклад, у разі втрати клієнтом документів), вважати цю статтю такою, що містить відхилення від установлених заходів контролю (у разі тестів контролю) або викривлення (у разі тесту деталей)</li> </ul>
Визначення причин відхилень та викривлень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розглянути характер та причину будь-яких ідентифікованих відхилень і викривлень та оцінити їх можливий вплив на мету аудиторської процедури й інші сфери аудиту.</li> <li>– Якщо аудитор вважає, що викривлення або відхилення, знайдені у вибірці, є аномалією, отримати високий рівень впевненості у тому, що вони не є репрезентативним для всієї генеральної сукупності шляхом виконання додаткових аудиторських процедур</li> </ul>
Прогнозна оцінка викривлень	Для тестів деталей – спроєктувати викривлення, виявлені у вибірці, на генеральну сукупність
Оцінювання результатів аудиторської вибірки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Оцінити результати вибірки.</li> <li>– Визначити, чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування</li> </ul>

**Ступінь ризику вибірки**, який аудитор готовий прийняти, впливає на необхідний її обсяг так: чим нижчий ризик, тим більшим має бути обсяг. **Обсяг вибірки** визначається шляхом розрахунку за статистичною формулою або професійним судженням. Приклади чинників, що впливають на обсяг вибірки, наведені у табл. 6.7.

Таблиця 6.7

## Чинники, що впливають на обсяг вибірки

Чинник	Напрямок впливу
Збільшення рівня впливу заходів контролю клієнта на оцінку ризиків аудитором	Чим вищий рівень впевненості аудитор очікує отримати від операційної ефективності заходів контролю, тим нижчою буде його оцінка ризику суттєвого викривлення, тим <b>більшим</b> має бути обсяг вибірки
Збільшення допустимої норми відхилення	Чим більшою є допустима норма відхилення, тим <b>меншим</b> може бути обсяг вибірки
Збільшення очікуваної норми відхилення в генеральній сукупності	Чим більшою є очікувана норма відхилення, тим <b>більшим</b> має бути обсяг вибірки для того, щоб аудитор міг зробити обґрунтовану оцінку фактичної норми відхилення

Чинник	Напря́м впливу
Збільшення рівня впевненості аудитора щодо дотримання допустимої норми відхилення з боку фактичної норми відхилення в генеральній сукупності	Чим більший рівень впевненості, якого потребує аудитор для того, щоб результати вибірки були насправді показовими щодо дійсного поширення відхилень у генеральній сукупності, тим <b>більшим</b> має бути обсяг вибірки
Збільшення кількості елементів вибірки в генеральній сукупності	Для великих генеральних сукупностей фактичний обсяг сукупності має <b>незначний вплив</b> на обсяг вибірки, для невеликих генеральних сукупностей аудиторська вибірка може не бути такою ефективною, як альтернативні заходи отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів
Підвищення аудитором оцінки ризику суттєвого викривлення	Чим вищою є оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення, тим <b>більшим</b> має бути обсяг вибірки, бо для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня потрібен низький рівень ризику невиявлення й отримання якнайбільшої кількості аудиторських доказів
Збільшення використання інших процедур по суті, спрямованих на таке саме твердження	Чим більше аудитор покладається на інші процедури по суті для зменшення до прийнятного рівня ризику невиявлення стосовно конкретної генеральної сукупності, тим меншого рівня впевненості аудитор вимагатиме від вибірки і, отже, тим <b>меншим</b> може бути її обсяг
Збільшення допустимого викривлення	Чим більшим є допустиме викривлення, тим <b>меншим</b> може бути обсяг вибірки
Збільшення суми викривлення, яку аудитор очікує знайти в генеральній сукупності	Чим більшу суму викривлення аудитор очікує знайти в генеральній сукупності, тим <b>більшим</b> має бути обсяг вибірки для того, щоб можна було зробити розумну оцінку дійсної суми викривлення в генеральній сукупності
Стратифікація генеральної сукупності, якщо це прийнятно	Якщо генеральну сукупність можна відповідно стратифікувати, загальний обсяг вибірок по стратах загалом буде <b>меншим</b> за обсяг вибірки, ніж той, що був би необхідним для досягнення заданого рівня ризику вибірки у разі формування однієї вибірки з усієї генеральної сукупності

Елементами вибірки можуть бути як фізичні елементи (наприклад, чеки, рахунки-фактури чи перелік дебіторів), так і вартісні величини (наприклад, дебіторська заборгованість за окремими контрактами). У процесі розробки вибірки аудитор визначає **допустиме викривлення** для оцінки ризику того, що сукупність викривлень, кожне з яких не є суттєвим, може викликати суттєве викривлення фінансової звітності. Воно може мати таку саму величину, як і **робочий рівень суттєвості**, або бути нижчим за нього. **Методи відбору** елементів вибірки представлені у табл. 6.8.

Таблиця 6.8

### Методи відбору елементів вибірки

Метод	Сутність методу
Випадковий відбір	Застосування генератора випадкових чисел або таблиць випадкових чисел
Систематичний відбір	Кількість елементів вибірки в генеральній сукупності ділиться на обсяг вибірки для розрахунку інтервалу вибірки, після визначення вихідної точки відбувається вибір елементів із дотриманням інтервалу

Метод	Сутність методу
Відбір монетарних елементів	Один із різновидів відбору на основі вартісної величини, коли обсяг вибірки, відбір та оцінка приводять до висновку в монетарних сумах
Відбір груп	Відбір групи (груп) суміжних елементів із генеральної вибірки використовується рідко

Якщо аудитор доходить висновку, що *аудиторська вибірка не надає достатніх підстав* для висновків щодо генеральної сукупності, яка тестувалася, він має:

1) звернутися із запитом до управлінського персоналу щодо вивчення ідентифікованого викривлення та можливості існування інших викривлень, а також здійснити будь-які необхідні коригування;

2) або ж модифікувати характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур для якнайкращого отримання потрібної впевненості.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке аудиторські докази відповідно до МСА 500?
2. Які є основні джерела аудиторських доказів?
3. Як аудитор оцінює достатність і прийнятність аудиторських доказів?
4. Які фактори впливають на достовірність аудиторських доказів?
5. Які основні методи (процедури) збору аудиторських доказів?
6. Які аудиторські процедури застосовуються для оцінки ризиків?
7. У чому відмінність між тестами заходів контролю та процедурами по суті?
8. Чим відрізняються докази, отримані безпосередньо аудитором, від доказів, отриманих від третіх осіб?
9. Як впливає внутрішній контроль компанії на якість внутрішніх доказів?
10. Яку роль відіграють зовнішні підтвердження у зборі аудиторських доказів?
11. Яких умов має дотримуватися аудитор під час застосування процедури запиту?
12. Чим відрізняються тести деталей від тестів заходів контролю?
13. Чим визначається доцільність застосування аналітичних процедур?
14. Які основні чинники прийнятності аналітичних процедур?
15. Що має зробити аудитор у разі виявлення суттєвих відхилень під час аналітичних процедур?
16. Що таке аудиторська вибірка згідно з МСА 530?
17. Які ризики пов'язані з аудиторською вибіркою?
18. Якою є причина застосування стратифікації?
19. Які методи може використовувати аудитор для формування вибірки?
20. Які дії повинен вжити аудитор, якщо вибірка не надає достатніх підстав для висновків?

## ТЕМА 7. РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

### 7.1. Аудиторська документація як формалізація ходу перевірки

### 7.2. Аудиторські звіти

#### 7.1. Аудиторська документація як формалізація ходу перевірки

**Аудиторська (робоча) документація** згідно із МСА 230 «Аудиторська документація» розглядається як запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор, для досягнення цілей, представлених на рис. 7.1.

Аудиторська документація доводить виконання перевірки відповідно до вимог, що висуваються, проте аудитор не має ані потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту. Зокрема, існування належно задокументованого плану аудиту доводить, що аудитор планував аудит, існування підписаного листа-угоди доводить, що аудитор узгодив умови завдання з аудиту з управлінським персоналом, звіт аудитора, який містить відповідну думку, доводить, що аудитор дотримався вимог до висловлення думки згідно із МСА. Водночас може не бути єдиного способу документування професійного скептицизму аудитора, але аудиторська документація надає докази його застосування через фіксацію конкретних процедур, виконаних для підтвердження відповідей управлінського персоналу на запити аудитора.

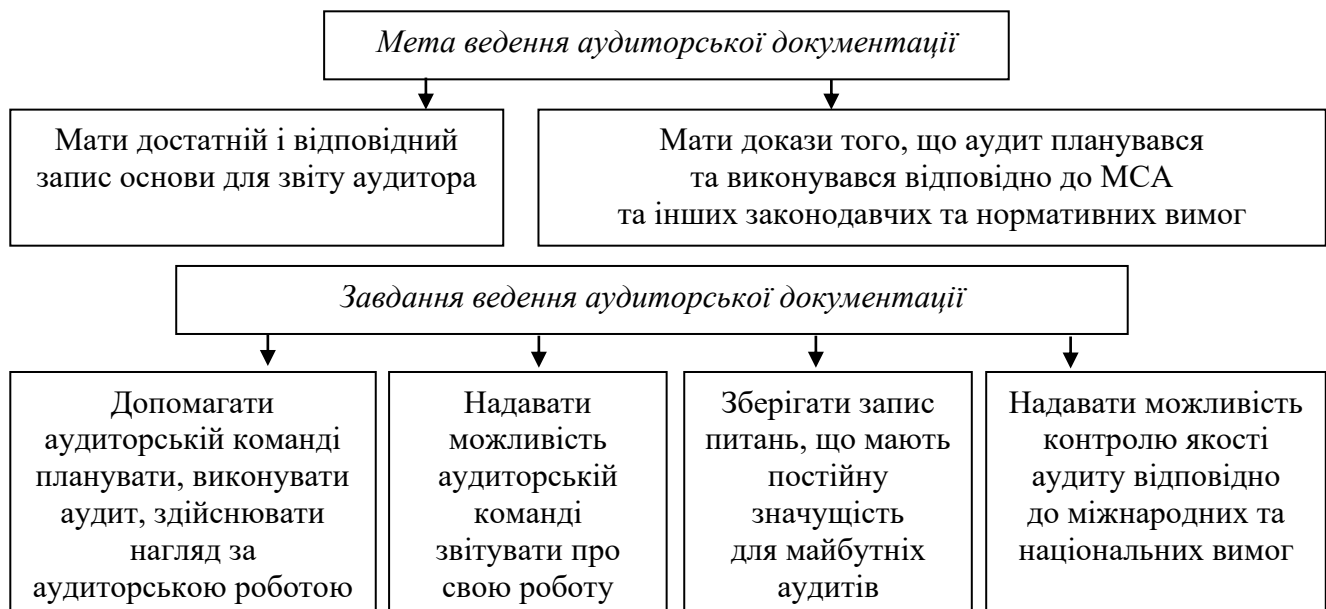


Рис. 7.1. Цілі ведення аудиторської документації

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких **чинників**:

- 1) особливості клієнта;
- 2) характер аудиторських процедур, які необхідно виконати;
- 3) ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;

4) значущість отриманих аудиторських доказів, характер і обсяг ідентифікованих винятків;

5) необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;

б) використані методи аудиту та програмні засоби.

Вимоги МСА 230 до аудиторської документації представлені у табл. 7.1.

Таблиця 7.1

### Вимоги МСА 230 до аудиторської документації

Вимога	Сутність вимоги
Склад документації	<ul style="list-style-type: none"><li>– Характер, час, обсяг аудиторських виконаних процедур.</li><li>– Результати виконаних процедур та отриманих доказів.</li><li>– Значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків</li></ul>
Характеристика виконаних аудиторських процедур	<ul style="list-style-type: none"><li>– Відмітні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються.</li><li>– Хто виконав аудиторську роботу та дата її завершення.</li><li>– Хто здійснив огляд аудиторської роботи, його дата, обсяг.</li><li>– Обговорення значущих питань з управлінським персоналом, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, іншими особами, характер обговорених питань, коли, з ким проходилися.</li><li>– Як аудитор вирішив проблему суперечності, якщо ідентифікована суперечність остаточному висновку щодо значного питання</li></ul>
Дії після дати аудиторського звіту	<ul style="list-style-type: none"><li>– Обставини, що виникли.</li><li>– Виконані нові або додаткові аудиторські процедури.</li><li>– Отримані аудиторські докази, висновки, яких дійшли, їх вплив на аудиторський звіт.</li><li>– Коли і ким внесені остаточні зміни до аудиторської документації та коли й хто виконував їх огляд</li></ul>

Характерні особливості *аудиторського файлу* як сукупності носіїв інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання, представлені у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

### Характеристика аудиторського файлу

Назва	Сутність
Обов'язкові елементи	<ul style="list-style-type: none"><li>– Програми аудиту.</li><li>– Результати аналітичних процедур.</li><li>– Результати інших аудиторських процедур.</li><li>– Резюме важливих питань</li></ul>
Додаткові елементи	<ul style="list-style-type: none"><li>– Меморандуми з конкретних питань.</li><li>– Контрольні переліки.</li><li>– Листування стосовно значущих питань.</li><li>– Витяги чи копії записів суб'єкта господарювання</li></ul>

Недоречні елементи	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Замінені проєкти робочих документів та фінансової звітності.</li> <li>– Примітки, які відображають незавершену чи попередню думку.</li> <li>– Копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки</li> </ul>
Можливі зміни в процесі формування остаточного файлу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ліквідація або видалення заміненої документації.</li> <li>– Сортування, упорядкування робочих документів, внесення перехресних посилань.</li> <li>– Затвердження контрольних переліків питань щодо завершення процедури формування файлу.</li> <li>– Документування аудиторських доказів, які аудитор отримав, обговорив та узгодив із членами аудиторської команди до дати звіту аудитора</li> </ul>

Необхідно пам'ятати, що аудиторська документація не замінює облікових записів суб'єкта господарювання, а завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати звіту аудитора – це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формулюванням нових висновків.

Після завершення формування остаточного аудиторського файлу аудитор не повинен вилучати чи знищувати аудиторську документацію будь-якого характеру до закінчення періоду її зберігання – зазвичай **не менше 5 років** від дати аудиторського звіту підприємства, що перевірялося, або дати аудиторського звіту групи, якщо вона настає пізніше.

Конкретні вимоги до аудиторської документації, зафіксовані в інших міжнародних стандартах аудиту, викладені у табл. 7.3.

Таблиця 7.3

### Вимоги до аудиторської документації згідно із МСА

Назва МСА	Інформація, що фіксується у документації
МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»	Зміст листа-угоди про проведення аудиту
МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»	Зазначені аудитором та відповідальним за контроль якості перевірки питання
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності»	Розуміння аудитором бізнесу клієнта, оцінок ризиків суттєвого викривлення, дій у відповідь на них, повідомлення інформації про шахрайство управлінському персоналу
МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»	Виявлене або підозрюване недотримання законодавчих і нормативних актів та результати їх обговорення з управлінським персоналом
МСА 260 «Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	Повідомлення інформації аудитором тим, кого наділено найвищими повноваженнями
МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»	Стратегія, план аудиту та будь-які значні зміни в них
МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Обговорення, суттєві рішення, основні елементи розуміння кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання, його середовища, внутрішнього контролю, виконані процедури оцінки, ідентифіковані ризики суттєвого

Назва МСА	Інформація, що фіксується у документації
	викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень, пов'язані заходи контролю
МСА 320 «Суттєвість під час планування та проведення аудиту»	Розуміння аудитором середовища контролю клієнта
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Загальні дії для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності, зв'язок аудиторських процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень, висновки щодо довіри до заходів контролю клієнта
МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»	Рівень незначних викривлень, усі викривлення, акумульовані під час аудиту, чи було їх виправлено, висновок аудитора щодо суттєвості не виправлених викривлень, взятих окремо або в сукупності
МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	Основа для висновків аудитора щодо обґрунтованості облікових оцінок, що призводить до значних ризиків, ознаки можливої упередженості управлінського персоналу
МСА 550 «Пов'язані сторони»	Назви виявлених пов'язаних сторін і характер відносин між пов'язаними сторонами
МСА 600 «Особливі положення щодо аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	Результати аналізу компонентів, характер, час та обсяг участі аудиторської команди в роботі, виконаній аудиторами компонентів, обмін письмовою інформацією між ними
МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»	Питання використання аудитором роботи відділу внутрішнього аудиту або внутрішніх аудиторів
МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»	Документація про виконані процедури, інша інформація, щодо якої аудитор виконав роботу

## 7.2. Аудиторські звіти

Нормативні вимоги щодо змісту, структури, умов надання різновидів аудиторської думки (звіту, висновку, судження) розкриті в МСА, представлені у табл. 7.4.

Таблиця 7.4

### Регламентация аудиторського звіту згідно із МСА

МСА	Сутність регламентації
МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»	Містить вимоги щодо загальної структури, змісту, порядку формування та надання аудиторського звіту
МСА 701 «Повідомлення інформації з ключових питань аудиту у звіті незалежного аудитора»	Розглядає відповідальність аудитора за надання інформації з ключових питань аудиту у звіті аудитора
МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Аналізує, як впливає на форму та зміст звіту аудитора висловлення ним модифікованої думки або внесення до звіту аудитора пояснювального параграфа або параграфа з інших питань
МСА 800 «Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»	Розглядає спеціальні положення, якщо фінансова звітність складена відповідно до концептуальної основи спеціального призначення

МСА	Сутність регламентації
МСА 805 «Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту»	Презентує спеціальні положення, які є доречними для аудиту окремого фінансового звіту або окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту

У межах формування звіту *цілями* аудиторів є:

- 1) формування думки щодо фінансової звітності, виходячи з оцінювання висновків на основі отриманих аудиторських доказів;
- 2) чітке висловлення такої думки у письмовому звіті.

Формування думки передбачає виконання основних завдань, викладених у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

### Завдання формування аудиторської думки

Завдання	Питання дослідження
Оцінити, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансового звітування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття стислого викладу обраних та застосованих значущих облікових політик.</li> <li>– Наскільки доречні облікові політики для суб'єкта господарювання та чи викладені вони зрозуміло.</li> <li>– Чи відповідають обрані й застосовані облікові політики вимогам застосовної концептуальної основи фінансового звітування та є належними.</li> <li>– Чи є обґрунтованими облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом.</li> <li>– Чи забезпечує фінансова звітність належне розкриття даних у такий спосіб, щоб визначені користувачі могли зрозуміти вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану у фінансовій звітності.</li> <li>– Чи є належною термінологія, що використовується у фінансовій звітності, включно з назвою кожного фінансового звіту.</li> <li>– Чи зроблено у фінансовій звітності належне посилання на застосовну концептуальну основу або її опис</li> </ul>
Оцінити, чи є інформація, подана у фінансовій звітності, доречною, надійною, порівнюваною і зрозумілою	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чи було включено ту інформацію, яка мала бути включеною, та чи класифіковано, узагальнено чи відокремлено й охарактеризовано таку інформацію.</li> <li>– Чи не погіршилося загальне подання фінансової звітності включенням інформації, що є недоречною або такою, яка ускладнює правильне розуміння розкритих питань</li> </ul>
Оцінити достовірність подання фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Наскільки відповідає нормативним вимогам та особливостям суб'єкта господарювання загальне подання, структура і зміст фінансової звітності.</li> <li>– Чи показує фінансова звітність операції та події, покладені в її основу, у спосіб, що забезпечує достовірне подання</li> </ul>
Обрати форму висловлення думки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чи може аудитор висловити немодифіковану думку.</li> <li>– Що заважає аудитору висловити немодифіковану думку.</li> <li>– Який варіант модифікованої думки висловить аудитор</li> </ul>

Аудитор повинен висловити **немодифіковану думку**, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Аудитор висловлює **модифіковану думку** у двох випадках:

1) спираючись на отримані аудиторські докази, він доходить висновку, що фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення;

2) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень.

Звіт аудитора надається у письмовому вигляді за структурою, рекомендованою **МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»** (див. табл. 7.6).

Таблиця 7.6

### Структура звіту аудитора

Розділ	Перелік інформації
Загальні положенні	– Назва документа. – Адресат
Думка аудитора	– Найменування клієнта. – Зазначення, що фінансова звітність підлягала аудиту. – Вказування назви кожного звіту, що входить до складу фінансової звітності, дати або періоду, за який його складено. – Посилання на примітки до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик. – Думка аудитора щодо відповідності фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах застосованій концептуальній основі. – Зазначення юрисдикції походження концептуальної основи, якщо вона не представлена МСФЗ
Основа для думки	– Зазначення, що аудит було проведено відповідно до МСА. – Посилання на той розділ у звіті аудитора, де викладено відповідальність аудитора відповідно до МСА. – Твердження, що аудитор є незалежним від клієнта відповідно до застосовних до аудиту етичних вимог і що аудитор виконав інші обов'язки з етики із зазначенням їх юрисдикції. – Твердження, що аудитор вважає, що отримані ним аудиторські докази є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для висловлення думки аудитора
Безперервність діяльності	Відповідно до МСА 570
Ключові питання аудиту	Відповідно до МСА 701
Інша інформація	Відповідно до МСА 720
Відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність	– Відповідальність за складання фінансової звітності. – Відповідальність за систему внутрішнього контролю, що забезпечує складання звітності, яка не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. – Відповідальність за оцінку здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі та доречність викорис-

Розділ	Перелік інформації
	<p>тання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для обліку.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Відповідальність за розкриття питань безперервності діяльності.</li> <li>– Зазначення тих, хто несе відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування</li> </ul>
Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Зазначення цілей аудитора.</li> <li>– Зазначення, що обґрунтована впевненість означає високий рівень впевненості, але не є гарантією, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди дає змогу виявити суттєве викривлення, якщо таке існує.</li> <li>– Зазначення, що викривлення можуть бути наслідком шахрайства або помилки.</li> <li>– Зазначення, що викривлення вважаються суттєвими, якщо, взяті окремо або разом, вони, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі цієї фінансової звітності.</li> <li>– Зазначення, що під час проведення аудиту відповідно до МСА аудитор використовує професійне судження та дотримується професійного скептицизму протягом усього завдання з аудиту.</li> <li>– Опис аудиту із зазначенням, що вміщує відповідальність аудитора</li> </ul>
Інша відповідальність	– Відповідно до інших МСА
Кінцеві положення	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Повне ім'я партнера із завдання, підпис, адреса аудитора.</li> <li>– Дата звіту</li> </ul>

У межах перевірки фінансової звітності аудитор несе **відповідальність** за:

- 1) ідентифікацію й оцінку ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки, розробку та виконання аудиторських процедур у відповідь на ідентифіковані ризики;
- 2) отримання аудиторських доказів, що є достатніми та прийнятними для використання як основи для висловлення думки;
- 3) отримання розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту (для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності СВК);
- 4) оцінювання прийнятності застосованих облікових політик, обґрунтованості облікових оцінок та відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;
- 5) формування висновку щодо прийнятності застосування управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, визначення на основі отриманих аудиторських доказів існування сумнівів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати діяльність;
- 6) оцінку загального подання, структури та змісту фінансової звітності, включно з розкриттям інформації;
- 7) у разі застосовності МСА 600 – додатково за керування, нагляд та проведення аудиту групи;

8) *повідомлення* тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформації про запланований обсяг і час проведення аудиту, значні аудиторські результати, виявлені під час аудиту, включно з недоліками заходів внутрішнього контролю.

Якщо разом із фінансовою звітністю наводиться **додаткова інформація**, що не вимагається концептуальною основою, аудитор повинен оцінити, чи є на його професійне судження така інформація невід’ємною частиною фінансової звітності внаслідок її характеру чи способу подання. Якщо це так, думка аудитора має поширюватись і на додаткову інформацію, якщо ж ні, – аудитор оцінює, чи наведено цю додаткову інформацію у спосіб, який ясно та чітко відрізняє її від фінансової звітності. Якщо цього не зроблено, аудитор має звернутися до управлінського персоналу з проханням змінити спосіб подання додаткової інформації, а у разі відмови персоналу зазначити у своєму звіті, що аудит цієї додаткової інформації не проводився.

Приклад звіту незалежного аудитора щодо фінансової звітності наведений у **Додатку Д**.

Якщо аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність загалом містить суттєві викривлення, або він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність загалом не містить суттєвих викривлень, за вимогами **МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»** аудитор має висловити **модифіковану думку**, а саме: **думку із застереженням, негативну думку і відмову від висловлення думки** (див. табл. 7.7). Рішення, яка модифікована думка є належною, залежить від:

- 1) характеру питання, що призвело до модифікації;
- 2) судження аудитора щодо всеохоплюваності впливу або можливого впливу питання на фінансову звітність.

**Всеохоплюючим** вважають вплив, який за судженням аудитора:

- 1) не обмежується конкретними елементами, рахунками чи статтями фінансової звітності;
- 2) якщо і є обмеженим, охоплює або може охоплювати суттєву частину фінансової звітності;
- 3) має принципове значення для розуміння фінансової звітності користувачами.

*Таблиця 7.7*

### Умови модифікації думки аудитора згідно із МСА 705

Різновид думки аудитора	Умови модифікації думки
Немодифікована думка	Аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування

Думка із застереженням	– Аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що взяті окремо або разом викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або – аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим
Негативна думка	– Аудитор отримав прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі та на їх основі дійшов висновку, що викривлення, взяті окремо або разом, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності
Відмова від висловлення думки	– Аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим; або – за надзвичайно рідкісних обставин аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності через потенційну взаємодію невизначеностей та їх можливий кумулятивний вплив на фінансову звітність

Коли аудитор модифікує думку, він має використовувати заголовок «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин для розділу «Думка».

Якщо після прийняття завдання аудитору стає відомо, що *управлінський персонал встановив обмеження на обсяг аудиту*, яке, на думку аудитора, ймовірно приведе до необхідності висловлення думки із застереженням або відмови від висловлення думки щодо фінансової звітності, аудитор повинен попросити управлінський персонал зняти таке обмеження. У разі відмови управлінського персоналу, аудитор має повідомити про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та визначити, чи існує можливість виконати альтернативні процедури для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі. Якщо останнє неможливо, аудитор здійснює такі дії:

1) якщо він доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим, аудитор висловлює думку із застереженням;

2) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим, аудитор:

– відмовляється від завершення аудиту, якщо це можливо та прийнятно за законодавчим або нормативним актом, повідомляючи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених під час аудиту, що призвели б до модифікації думки; або

– відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від аудиту до надання звіту аудитора неможлива чи неприйнятна.

Фрагменти параграфів звіту незалежного аудитора щодо фінансової звітності, що містить формулювання модифікованих думок, наведені у *Додатку Е*.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке аудиторська документація згідно з МСА 230?
2. З якою метою ведеться аудиторська документація?
3. Як аудитор може підтвердити факт планування аудиту через документацію?
4. Які фактори впливають на форму, зміст і обсяг аудиторської документації?
5. Що має містити аудиторський файл?
6. Які характеристики виконаних аудиторських процедур мають бути задокументовані?
7. Що необхідно документувати щодо дій аудитора після дати аудиторського звіту?
8. Які документи можуть бути додатковими елементами аудиторського файлу?
9. Які можливі зміни можуть відбуватися під час формування остаточного аудиторського файлу?
10. Чому аудиторська документація не може замінювати облікові записи суб'єкта господарювання?
11. Якими є завдання формування аудиторської думки?
12. За що відповідає аудитор у межах формування аудиторської думки?
13. Які аспекти формування аудиторського звіту регулює МСА 700?
14. У яких випадках аудитор має модифікувати свою думку відповідно до МСА 705?
15. Які результати аудиту призводять до надання негативної думки?
16. У яких випадках аудитор може висловити немодифіковану думку?
17. Які є відмінності між думкою із застереженням, негативною думкою та відмовою від висловлення думки?
18. Які основні цілі аудитора під час формування звіту?
19. Які чинники аудитор враховує в оцінці достовірного подання фінансової звітності?
20. Які основні розділи має містити аудиторський звіт згідно з МСА 700?

## ТЕМА 8. ВИЯВЛЕННЯ ВИКРИВЛЕНЬ У ХОДІ АУДИТУ

### 8.1. Ризики невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

### 8.2. Дії аудитора у відповідь на виявлені ризики

#### 8.1. Ризики невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

У процесі пошуку викривлень у межах визначення аудиторської думки аудитор стикається із поняттям суттєвості, яка згідно з *МСА 320 «Суттєвість під час планування та проведення аудиту»* зазвичай передбачає, що:

- 1) викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або разом, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, які ухвалюються на основі фінансової звітності;
- 2) судження щодо суттєвості здійснюються з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру, характеру викривлення або їх поєднання;
- 3) судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, здійснюються на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи.

Визначення аудитором суттєвості *є предметом професійного судження* та залежить від розуміння аудитором інформаційних потреб таких користувачів фінансової звітності, які:

- 1) мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю;
- 2) розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості;
- 3) визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій;
- 4) ухвалюють обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Оцінюючи вплив усіх не виправлених викривлень на фінансову звітність, аудитор розглядає *їх розмір, характер, конкретні обставини виникнення*. Як зазначено в *МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, під час аудиту фінансової звітності»*, викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок *шахрайства* або *помилки*. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності. Незважаючи на те, що шахрайство є широким юридичним поняттям, аудитор розглядає шахрайство як суттєве викривлення фінансової звітності. Хоча аудитор може підозрювати або в рідкісних випадках ідентифікувати можливість шахрайства, він *не робить юридичних визначень*. Аудитора стосуються *навмисні викривлення*, охарактеризовані у табл. 8.1.

## Навмисні викривлення, виявлені під час аудиту

Тип викривлення	Приклад викривлення
Шахрайство під час фінансового звітування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Маніпулювання, фальсифікація або змінювання облікових записів чи документації, на основі яких складається фінансова звітність.</li> <li>– Перекручення або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності.</li> <li>– Навмисне неправильне застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання, розкриття інформації</li> </ul>
Шахрайство шляхом нехтування заходами контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Запис фіктивних проводок, особливо наприкінці звітного періоду для маніпулювання результатами операційної діяльності або досягання інших цілей.</li> <li>– Неправильне коригування припущень, зміна суджень, застосованих для оцінки залишків рахунків.</li> <li>– Пропуск, передчасне або із запізненням визнання у фінансовій звітності подій або операцій, які відбулися протягом звітного періоду.</li> <li>– Пропуск, незрозуміле викладення або викривлення розкриттів, які вимагаються концептуальною основою фінансового звітування.</li> <li>– Приховування фактів, які можуть впливати на суми, відображені у фінансовій звітності.</li> <li>– Здійснення складних операцій, структурованих так, щоб перекручувати інформацію про фінансовий стан або результати діяльності.</li> <li>– Зміна записів та умов, пов'язаних зі значними або незвичайними операціями</li> </ul>
Незаконне привласнення активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Привласнення надходжень (наприклад, переведення коштів від дебіторів або надходжень щодо вже списаної дебіторської заборгованості на власні банківські рахунки).</li> <li>– Викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення запасів або змова з конкурентом про розкриття інформації про технологічні дані в обмін на плату).</li> <li>– Спонування суб'єкта господарювання сплачувати за неотримані товари та послуги (наприклад, платежі фіктивним постачальникам або хабарі, сплачені постачальниками посадовим особам підприємства в обмін на завищення цін).</li> <li>– Використання активів суб'єкта господарювання для особистих цілей (наприклад, як застави для забезпечення власної позики чи позики пов'язаній стороні).</li> <li>– Підробка записів або документів, щоб приховати факт нестачі активів або їх використання як застави без належного дозволу</li> </ul>

Основна **відповідальність** за запобігання і виявлення шахрайства покладається на тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінський персонал суб'єкта господарювання. Важливо, щоб вони приділяли особливу увагу запобіганню шахрайства, що може зменшити можливості його скоєння та утримати працівників не вчиняти шахрайство через ймовірність його виявлення і покарання. Це передбачає створення культури чесності та етичної поведінки, яку може укріпити активний нагляд тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

**Ризик невиявлення** суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж внаслідок помилки, бо шахрайство пов'язане зі схемами, розробленими для його приховування (підробка, пропуск запису операцій, навмисне неправильне тлумачення для аудитора), та/або супроводжуються змовою. Ризик невиявлення викривлення внаслідок шахрайства **управлінського персоналу** вищий, ніж внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал має можливість прямо або опосередковано маніпулювати обліковими записами, подавати неправдиву фінансову інформацію або уникати процедур контролю, розроблених для запобігання подібних випадків шахрайства з боку інших працівників.

Під час виконання процедур оцінки ризиків, зокрема, ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, аудитор виконує процедури, представлені у табл. 8.1.

Таблиця 8.1

**Аудиторські процедури оцінки ризиків суттєвого викривлення  
внаслідок шахрайства**

<b>Процедура</b>	<b>Напрями перевірки</b>
Запити управлінському персоналу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Оцінка управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включно з характером, обсягом та періодичністю таких оцінок.</li> <li>– Ідентифікація та вживання дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включно з конкретними ризиками шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал, класи операцій, залишки на рахунках, розкриття інформації, щодо яких можливе існування ризику шахрайства.</li> <li>– Повідомлення управлінським персоналом інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства.</li> <li>– Повідомлення управлінським персоналом інформації працівникам щодо поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку</li> </ul>
Запити персоналу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чи відомі фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або випадки, що розслідуються (були розслідувані) і які впливають на суб'єкт господарювання</li> </ul>
Запити працівникам внутрішнього аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Чи відомі фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або випадки, що розслідуються (були розслідувані) і які впливають на суб'єкт господарювання.</li> <li>– Погляди цих працівників на ризики шахрайства</li> </ul>
Запити тим, кого наділено найвищими повноваженнями	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Розуміння, як здійснюється нагляд за процесами управлінського персоналу, призначеними для ідентифікування ризиків шахрайства та вживання дій у відповідь на них, за внутрішнім контролем, який установив управлінський персонал для зменшення цих ризиків.</li> <li>– Чи відомі фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або випадки, що розслідуються (були розслідувані) і які впливають на суб'єкт господарювання</li> </ul>
Аналіз ідентифікованих незвичайних взаємозв'язків	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Оцінити, чи можуть незвичайні або неочікувані взаємозв'язки, ідентифіковані під час виконання аналітичних процедур, включно з тими, що пов'язані з рахунками доходів, свідчити про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства</li> </ul>

Процедура	Напрями перевірки
Оцінка чинників ризику шахрайства	– Оцінити, чи свідчить інформація, отримана внаслідок інших процедур оцінювання ризиків або виконаної роботи, пов'язаної з ними, про наявність одного чи кількох чинників ризику шахрайства

Приклади чинників ризику шахрайства наведені у *Додатку Ж*, приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства, – у табл. 8.2.

Таблиця 8.2

### Приклади обставин, які свідчать про можливість шахрайства

Клас обставин	Приклади обставин
Розбіжності в облікових записках	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Операції, які реєструються неправильно щодо суми, звітного періоду, класифікації або облікової політики.</li> <li>– Непідтвержені або недозволені залишки чи операції.</li> <li>– Значні коригування додані в останній час.</li> <li>– Докази доступу працівників до систем і записів, що не відповідає їх обов'язкам.</li> <li>– Натяки або скарги аудитору про підозрюване шахрайство</li> </ul>
Суперечливі або відсутні докази	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відсутні або змінені документи.</li> <li>– Значущі непояснені статті, незвичайні зміни в балансі, тенденціях чи важливих коефіцієнтах фінансової звітності.</li> <li>– Суперечливі, невизначені, неправдоподібні відповіді управлінського персоналу або працівників на запити.</li> <li>– Непояснені розбіжності між аналітичними та синтетичними рахунками.</li> <li>– Відсутність значної кількості запасів або реальних активів.</li> <li>– Недоступні електронні докази.</li> <li>– Менша кількість відповідей на підтвердження, ніж передбачалося.</li> <li>– Неспроможність надати докази щодо розробки основних систем і тестування змін у програмах</li> </ul>
Проблемні або незвичайні стосунки між аудитором та управлінським персоналом	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відмова надати доступ до записів, обладнання, працівників, клієнтів, постачальників.</li> <li>– Неприйнятне обмеження в часі, накладене управлінським персоналом, для вирішення складних або суперечливих питань.</li> <li>– Залякування членів аудиторської команди управлінським персоналом.</li> <li>– Незвичайні затримки у разі надання інформації за запитом.</li> <li>– Відмова у доступі до персоналу відділу ІТ.</li> <li>– Небажання додати або виправити інформацію фінансової звітності, щоб зробити її більш повною та зрозумілою.</li> <li>– Небажання своєчасно розглядати ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю</li> </ul>
Інше	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відмова у зустрічі аудитора з тими, кого наділено найвищими повноваженнями.</li> <li>– Облікові політики відрізняються від галузевих норм.</li> <li>– Часті зміни в облікових оцінках, які не є результатом зміни обставин.</li> <li>– Толерантність щодо порушень кодексу поведінки у суб'єкта господарювання</li> </ul>

## 8.2. Дії аудитора у відповідь на виявлені ризики

Аудитор має ідентифікувати й оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для **класів операцій, залишків рахунків і розкриттів** інформації, а також оцінити, які типи доходу, комерційних операцій або тверджень призводять до таких ризиків.

Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких **чинників**, як досвідченість порушника, періодичність та обсяг маніпулювань, ступінь змови, відносний розмір окремих сум, якими маніпулюють, а також від посадового рівня причетних осіб. Водночас аудитору буває важко визначити спричинені викривлення у предметі судження, наприклад, в облікових оцінках, шахрайством або помилкою.

Отримуючи достатню впевненість, **аудитор несе відповідальність** за збереження професійного скептицизму протягом усього аудиту, розгляд можливості уникнення контролю управлінським персоналом і визнання того факту, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилки, можуть бути не ефективними для виявлення шахрайства.

**Аудиторські процедури** з виявлення шахрайства представлені у табл. 8.3. Визначаючи загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, аудитор повинен:

1) призначати персонал і здійснювати нагляд за ним, враховуючи знання, навички та спроможність працівників, яким буде доручена відповідальність за завдання та оцінку ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

2) оцінювати, чи може свідчити вибір та застосування облікових політик суб'єктом господарювання, зокрема суб'єктивних оцінок і складних операцій, про шахрайство під час фінансового звітування;

3) визначати елемент непередбачуваності у виборі характеру, часу й обсягу аудиторських процедур.

Таблиця 8.3

### Аудиторські процедури виявлення шахрайства

Процедура	Напрями перевірки
Тестування відповідності проводок Головної книги та коригувань, зроблених під час складання фінансової звітності	– Запити працівникам, залученим до складання звітності, щодо неналежної або незвичайної обробки проводок та коригувань. – Відбір записів та коригувань, зроблених на кінець звітного періоду. – Розгляд необхідності тестування проводок та коригувань протягом періоду
Огляд облікових оцінок на наявність упередженості та її можливого впливу на ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства	– Оцінка того, чи свідчать судження та рішення, зроблені управлінським персоналом під час визначення облікових оцінок, про можливу упередженість, яка може бути ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Процедура	Напрями перевірки
	– Ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року
Оцінка незвичайних операцій із погляду можливості їх виконання з метою шахрайства	– Оцінити, чи свідчать аналітичні процедури, які виконуються наприкінці аудиту про попередньо нерозпізнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства
Оцінка ідентифікованих викривлень	– Оцінити, чи свідчить таке викривлення про шахрайство; – Оцінити наслідки викривлення стосовно інших аспектів аудиту, зокрема надійності заповінь управлінського персоналу; – Розглянути, чи свідчать обставини про можливу змову за участю працівників, управлінського персоналу або третіх сторін

Аудитор повинен **включити в аудиторську документацію:**

1) значущі *рішення*, яких дійшли під час обговорення з аудиторською командою щодо вразливості фінансової звітності суб'єкта господарювання до суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

2) ідентифіковані й оцінені *ризики суттєвого викривлення* внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;

3) загальні *дії у відповідь* на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансової звітності, характер, час і обсяг аудиторських процедур, а також їх зв'язок з оціненими ризиками суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні тверджень;

4) *результати аудиторських процедур*, включно з розробленими для розгляду ризику нехтуваннями контролем управлінським персоналом;

5) *повідомлення інформації* про шахрайство управлінському персоналу, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, регуляторним органам та іншим сторонам.

Якщо ідентифіковано шахрайство або отримано інформацію, яка свідчить про те, що шахрайство може бути, аудитор має:

1) своєчасно повідомити про це *управлінський персонал* відповідного рівня;

2) своєчасно повідомити про це *тих, кого наділено найвищими повноваженнями*, якщо ідентифікував або підозрює шахрайство за участі:

– управлінського персоналу;

– працівників, які виконують значні ролі у внутрішньому контролі;

– інших працівників, якщо шахрайство призводить до суттєвого викривлення фінансової звітності;

3) визначити, чи несе він відповідальність за надання звіту про випадок або підозру шахрайства *стороні поза межами суб'єкта господарювання*.

Якщо через викривлення, внаслідок шахрайства або підозрюваного шахрайства, аудитор виявляє обставини, які **ставлять під сумнів його спроможність продовжувати виконання аудиту**, він повинен:

1) визначити *професійну та юридичну відповідальність* за цих обставин, зокрема й чи існує вимога, щоб аудитор надавав звіт регуляторним органам;

2) розглянути, *чи є прийнятною відмова від завдання*, якщо це можливо згідно із законодавчими або нормативними актами;

3) у разі *ухвалення рішення про відмову*:

– обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та з тими, кого наділено найвищими повноваженнями, свою відмову від завдання та причини такої відмови;

– визначити, чи існує професійна або юридична вимога надавати звіт особам, які призначили аудит, або регуляторним органам про відмову від завдання та причини такої відмови.

Приклади можливих аудиторських дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства представлені у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

### Аудиторські дії у відповідь на оцінені ризики

Процедура	Дії аудитора
Розгляд на рівні тверджень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відвідування підрозділів або виконання тестів без попередження.</li> <li>– Вимога проведення інвентаризації на кінець періоду для мінімізації ризику маніпулювання залишками в період між датою інвентаризації та кінцем періоду.</li> <li>– Зміна аудиторського підходу в поточному році.</li> <li>– Детальний перегляд коригувань на кінець періоду, вивчення незвичайних за характером або сумою записів.</li> <li>– Вивчення можливої наявності пов'язаних сторін, які підтверджують операції.</li> <li>– Виконання аналітичних процедур із використанням деталізованих даних.</li> <li>– Опитування персоналу, який бере участь у видах діяльності, де було ідентифіковано ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.</li> <li>– Порівняння відібраних рахунків балансу на початок періоду з рахунками попередньо перевіреної фінансової звітності.</li> <li>– Застосування комп'ютеризованих методів;</li> <li>– Тестування цілісності записів та операцій, виконаних за допомогою комп'ютера.</li> <li>– Пошук додаткових аудиторських даних із джерел поза межами суб'єкта господарювання</li> </ul>
Розгляд на рівні фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Щодо визнання доходів:</li> <li>– виконання аналітичних процедур по суті;</li> <li>– використання деталізованих даних, комп'ютерних методів аудиту;</li> <li>– запити підтвердження клієнтами певних умов угод;</li> <li>– запити персоналу відділу збуту та маркетингу, штатним юристам щодо продажів або відвантаження товарів;</li> <li>– спостереження за товарами, які відвантажують;</li> <li>– тестування заходів контролю для визначення, чи надають вони впевненість, що такі операції відбулися та належно записані.</li> <li>– Щодо кількості запасів:</li> <li>– перевірка інвентаризаційних відомостей для ідентифікації підрозділів або статей, які потребують особливої уваги;</li> </ul>

Процедура	Дії аудитора
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– спостереження інвентаризації у певних підрозділах без попередження або у всіх підрозділах в один обраний день;</li> <li>– проведення підрахунку залишків на кінець звітного періоду для мінімізації ризику неналежного маніпулювання протягом періоду;</li> <li>– залучення експертів;</li> <li>– порівняння кількості за поточний період із попередніми періодами за класом, категорією запасів, місцем розташування;</li> <li>– застосування комп'ютерних методів для тестування даних інвентаризації.</li> <li>– Щодо оцінок управлінського персоналу:</li> <li>– залучення експерта для розробки незалежної оцінки та порівняння з оцінками управлінського персоналу;</li> <li>– надання запитів іншим особам для підтвердження спроможності управлінського персоналу здійснювати оцінки</li> </ul>
Розгляд незаконного привласнення активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Підрахунок грошових коштів або цінних паперів на кінець року.</li> <li>– Безпосереднє підтвердження клієнтами операцій з ними.</li> <li>– Аналіз нестачі запасів за місцем розташування або типом товарів.</li> <li>– Порівняння основних показників запасів із галузевою нормою.</li> <li>– Комп'ютерний пошук платіжних відомостей для ідентифікації повторення адрес, ідентифікаційних номерів працівників тощо.</li> <li>– Аналіз роздрібних знижок і повернень товарів на наявність незвичайних схем або незвичайних тенденцій.</li> <li>– Огляд правильності великих або незвичайних витрат.</li> <li>– Огляд дозволів на позики управлінському персоналу та пов'язаним сторонам.</li> <li>– Огляд авансових звітів, поданих старшим управлінським персоналом</li> </ul>

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке суттєвість згідно з МСА 320?
2. Які фактори впливають на судження аудитора щодо суттєвості викривлень?
3. Чому ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства вищий, ніж внаслідок помилки?
4. Яка основна відповідальність управлінського персоналу у запобіганні шахрайству?
5. Чим відрізняється шахрайство від помилки у фінансовій звітності?
6. Які основні види шахрайства може виявити аудитор?
7. Якими можуть бути приклади шахрайства під час фінансового звітування?
8. Як може проявитися шахрайство шляхом нехтування заходами контролю?
9. Які ознаки можуть свідчити про незаконне привласнення активів?
10. Які аудиторські процедури використовуються для оцінки ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства?
11. Як аудитор ідентифікує ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства?
12. Чому аудитор повинен зберігати професійний скептицизм під час аудиту?

13. Які загальні дії аудитор має вжити у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення?

14. Які аудиторські процедури допомагають виявити шахрайство?

15. Які підходи аудитор може застосувати для тестування відповідності проводок у Головній книзі?

16. Як аудитор оцінює облікові оцінки управлінського персоналу щодо можливого шахрайства?

17. Як аудитор оцінює незвичайні операції з погляду можливості їх виконання з метою шахрайства?

18. Які дії аудитора можливі у разі виявлення шахрайства або підозри щодо нього?

19. Коли аудитор повинен повідомити про виявлене шахрайство тим, кого наділено найвищими повноваженнями?

20. Які дії аудитор може вжити у разі виявлення незаконного привласнення активів?

## ТЕМА 9. ДИДЖИТАЛ-АУДИТ

### 9.1. Цифрові технології бізнес-середовища

### 9.2. Технології диджитал-аудиту

### 9.3. Проблеми організації цифрового незалежного аудиту в Україні

#### 9.1. Цифрові технології бізнес-середовища

Термін «*цифрова економіка*» (digital economy) запропонував у 1995 р. *Дон Тенскотт* (канадський економіст, бізнес-консультант, автор книг, спеціаліст із бізнес-стратегії, організаційних перетворень та ролі технологій у бізнесі та суспільстві), а ввів у наукову дискусію *Ніколас Негронте* (інформатик, викладач, автор книг, засновник медіалабораторії Массачусетського технологічного інституту), презентувавши концепцію цифрової економіки як «перехід від обробки атомів до обробки бітів».

*Томас Месенбург* (американський статистик і економіст) у 2001 р. виділив такі складники концепції «цифрова економіка»: опорна інфраструктура (апаратне та програмне забезпечення, телекомунікації, мережі тощо); електронний бізнес (бізнес-процеси з використанням комп'ютерної мережі); електронна комерція (передача товарів під час продажу онлайн).

Найбільш поширені визначення поняття диджитал-економіки подані у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

#### Поняття диджитал-економіки у науковій дискусії

Автор / джерело	Визначення
Д. Тапскот	Виробництво, продаж і збут продукції шляхом цифрових комп'ютерних технологій
С. Фейяз	Світові ринки, що базуються на цифрових технологіях та електронній комерції, чим полегшують торгівлю товарами та послугами
Х. Зіммерманн	Економіка, що активно абсорбує і використовує цифрові технології, і є тим драйвером, що покращує стан конкурентоспроможності, інновацій та економічного розвитку
С. Веретюк, В. Пілінський	Підсистема традиційної економіки, в якій переважають знання суб'єктів та нематеріальне виробництво; розглядається з урахуванням потенційних можливостей – як ще не реалізована трансформація всіх сфер економіки завдяки переміщенню всіх інформаційних ресурсів та знань на комп'ютерну платформу
The Economist	Економіка, що здатна надавати високоякісну ІТ-інфраструктуру і мобілізувати можливості ІТ на благо споживачів, бізнесу, держави
Світовий банк	Абсолютно новий уклад економіки, що базується на новітніх знаннях та технологіях, у межах якої формуються нові цифрові навички і можливості суспільства, бізнесу й держави
І. Кравченко	Економіка нового типу, що базується на електронних методах генерування, збереження, обробки та передачі великих об'ємів даних

*Риси сучасного етапу* економічного розвитку, завдяки яким можна констатувати, що йдеться про цифрову економіку, такі:

- перехід інформаційних даних з аналогових, фізичних і статичних форматів у швидкісні цифрові;
- можливість індивіда контролювати, редагувати особистий професійний контент, направляти інформаційні запити, формувати індивідуальну траєкторію інформаційної діяльності дистанційно в режимі реального часу;
- втрата актуальності вертикальної ієрархічної комунікації, перехід до мережевої структури комунікації та обміну інформацією.

**Цифрові технології** – це електронні інструменти, пристрої та ресурси, що зберігають, обробляють та генерують великі об’єми інформаційних даних. Технології, продукти та послуги, які широко використовуються у бізнес-середовищі, подані в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

### Цифрові технології бізнес-середовища

Технологія	Загальна характеристика технології
BioTech	Використання живих організмів і біологічних процесів у виробництві та медицині
NanoTech	Розробка, упаковка, тестування продуктів мікроелектроніки – напівпровідникових пластин, кристалів кремнію, інтегральних мікросхем із високими стандартами контролю якості
RetailTech	Технології для використання в роздрібній торгівлі: 3D-сканування тіла, відстеження споживачів за допомогою штучного інтелекту тощо
FinTech	Технології у сфері фінансових послуг: програмне забезпечення та фінансові послуги з орієнтацією на кінцевого споживача
LegalTech	Вирішення правових проблем шляхом впровадження інформаційних технологій
InsurTech	Інноваційні рішення на страховому ринку, що передбачають принципову зміну процесу укладання контрактів з метою значного покращення якості обслуговування клієнтів
GovTech	ІТ-продукти, розробки та послуги, які створюють платформу для співпраці громадян, електронних петицій і краудсорсингу: розширення можливостей електронної ідентифікації, інфраструктура, освіта, надання медичних послуг, регулювання, адміністрування
BlockChain	Безперервний послідовний ланцюжок блоків, що містять інформацію, як спосіб побудови децентралізованої фінансової системи, точність якої може перевірити кожен, а також метод зберігання та координації бази даних, копію якої має кожен учасник
Digital marketing	Сукупність інструментів просування, під час яких задіяні цифрові канали, не тотожні інтернет-маркетингу: пошукове просування, контекстна, тизерна, медійна, банерна, вірусна реклама, просування в соціальних медіа, створення мобільних додатків тощо
CRM&BPM	Система продажів, що поєднує функціональність системи управління відносинами з клієнтами (CRM) і системи управління бізнес-процесами (BPM)
Grid-технології	Географічно розподілена інфраструктура, яка забезпечує колективний розподілений метод доступу до ресурсів і пов’язаних із ними послуг у межах глобально розподіленої організації

Технологія	Загальна характеристика технології
Digital-страхування	Реалізація цифрової стратегії страхувальника щодо всього бізнесу для створення тісних стосунків між страховиками та клієнтами, зниження ймовірності шахрайства, підвищення безпеки страхових операцій
ePrescription	Електронний рецепт, що реалізується на базі таких процедур: eCapture – формування електронного рецепту лікарем медичного закладу; eTransfer – конфіденційна передача електронного рецепту до аптеки; eDispensation – передача даних із аптеки назад до медичного закладу, підтвердження
TeleHealth	Надання медичних послуг у форматі online, цифрова підтримка лікарів

## 9.2. Технології диджитал-аудиту

**Світові тенденції використання цифрових технологій** в обліку і аудиті такі:

1. Вимога *стандарту XBRL (eXtensible Business Reporting Language)* під час підготовки фінансової звітності за міжнародними стандартами.

2. Нові *концепції обробки та передачі статистичної інформації*: RTA (обчислення в режимі реального часу), EDI («хмарні технології» обміну електронними даними), CRM (система управління відносинами з клієнтами на підприємстві), ERP (єдина загальна цифрова система, що обслуговує запити співробітників усіх підрозділів підприємства), SCM (система управління ланцюгами постачання й складської служби на підприємстві) тощо.

3. Застосування інноваційних технологій, описаних у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

### Цифрові технології в аудиті

Технологія	Характеристика технології	Приклади застосування в аудиті
Хмарні обчислення	Модель надання комп'ютерних ресурсів, як-от обчислювальна потужність, зберігання даних та програмне забезпечення, через інтернет на вимогу, на відміну від традиційного підходу, коли обчислювальні ресурси розташовані на місцевих серверах або комп'ютерах	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Зберігання великих обсягів аудиторських даних у доступному середовищі, що забезпечує обробку даних із будь-якого місця.</li> <li>– Спільна робота над аудиторськими завданнями, обмін інформацією, інша взаємодія.</li> <li>– Аналіз даних та візуалізація.</li> <li>– Забезпечення конфіденційності аудиторської інформації.</li> <li>– Автоматизація аспектів аудиту, як-от обробка документів, виконання рутинних завдань, генерація звітів.</li> <li>– Ефективне ведення документації</li> </ul>
Блокчейн	Розподілена система збереження та передачі інформації на основі створення послідовного ланцюжка «блоків», у кожному з яких зберігаються дані та хеші (криптографічні підписи) попередніх блоків. Це робить інформацію недоступною для змін або вилучення без виявлення, а блокчейн – надійним	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Створення доказової бази даних.</li> <li>– Підтвердження аудиторських транзакцій.</li> <li>– Відстеження аудиторських процесів.</li> <li>– Відновлення документації.</li> <li>– Створення автоматизованих аудиторських процесів та віртуальних аудиторських паперів.</li> </ul> <p>Підвищення впевненості в аудиті через підтвердження аудиторської діяльності та дотримання аудиторських стандартів</p>

Технологія	Характеристика технології	Приклади застосування в аудиті
Штучний інтелект	Комп'ютерна система з можливостями навчання та вирішення проблем, обробки й аналізу великих масивів інформації в найкоротші терміни	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Автоматизація рутинних завдань, як-от аналіз даних, перевірка документів, обробка транзакцій.</li> <li>– Аналіз великих обсягів даних для виявлення залежностей, шаблонів та аномалій.</li> <li>– Прогнозування та виявлення ризиків, проблем, аномалій та зловживань на основі аналізу історичних даних, шаблонів, незвичайних або підозрілих операцій і даних.</li> <li>– Автоматична генерація звітів на основі аналізу даних та внесених аудиторських результатів.</li> <li>– Аналіз текстової інформації для виявлення ключових відомостей та залежностей.</li> <li>– Прогнозування попиту на аудиторські послуги.</li> <li>– Покращення навчання аудиторів через створення симуляцій аудиторських ситуацій та надання рекомендацій для покращення навичок</li> </ul>
Прогнозна аналітика	Клас методів аналізу даних, що концентрується на прогнозуванні майбутньої поведінки об'єктів та суб'єктів із метою ухвалення оптимальних рішень	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Прогнозування фінансових показників із допомогою статистичних методів та моделей.</li> <li>– Виявлення ризиків та аномалій на основі аналізу даних.</li> <li>– Оцінка вартості активів, прогнозування попиту на продукцію або послуги, аналіз сезонності та циклічності у фінансових даних.</li> <li>– Прогнозування змін у законодавстві або облікових регламентах.</li> <li>– Оцінка ефективності бізнес-стратегій, розробка рекомендацій для їх вдосконалення</li> </ul>
Машинне навчання	Алгоритми та методи, які дають змогу комп'ютерам навчатися на основі даних, вдосконалюючи свою продуктивність без явного програмування	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Виявлення аномалій та зловживань.</li> <li>– Оптимізація аудиту через вибір найбільш ризикових об'єктів за результатами врахування вказаних факторів.</li> <li>– Впізнання, класифікація первинних документів за шаблонами, обробка їх даних.</li> <li>– Аналіз історичних даних аудитів для прогнозування можливих ризиків та результатів.</li> <li>– Аналіз текстової інформації для виявлення ключових слів, які можуть свідчити про потенційні проблеми.</li> <li>– Оптимізація процесів аудиту – відстеження та керування перебігом аудиту, автоматизація завдань перевірки документації, аналізу результатів тощо</li> </ul>

Цифрові технології сприяють **зростанню ефективності аудиту**, підвищенню якості тестування, кадровим змінам, уможливлують розширення переліку оброблюваної інформації про компанію клієнта (наприклад, нефінансової звітності), гарантуючи достовірність таких даних. Перевірка і аналіз 100 % транзакцій дають змогу глибше зрозуміти діяльність компанії, ретельно відслідковуючи тенденції і ризики клієнтів.

Представники Інституту дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу за результатами аналітичного дослідження назвали такі **сфери бізнес-процесів**, які будуть повністю диджиталізовані в найближчому майбутньому:

- нарахування заробітної плати працівників;
- нарахування податків;
- аудит;
- банківські операції.

Водночас диджиталізація аудиту у світових масштабах потребує методичної роботи, зокрема Ради з міжнародних стандартів аудиту та підтвердження достовірності звітності (IAASB) у частині перегляду Міжнародних стандартів аудиту для розуміння впливу цифрових технологій на аудит.

Створюючи умови для значного підвищення якості аудиторських перевірок, диджитал-технології **не применшують ролі людини** в цьому процесі, а переводять її в іншу площину. Так, цифрові технології з допомогою доступу до багатьох даних уможливають деталізацію аудиторських доказів, але не дають змоги робити ключові судження, які залишаються на розсуд професіоналів. Існує також проблема постійної підтримки безпеки даних та забезпечення якості використовуваних диджитал-інструментів, як власних, так і клієнтських. Важлива і доступність вказаних інструментів під час забезпечення узгодженості підходів до групових аудитів.

У розгляді процесу диджиталізації аудиту доцільно звернути увагу на його тісний **взаємозв'язок з бухгалтерським обліком**. Аудиторські фірми, які використовують у своїй діяльності цифрові технології, можуть сприяти цифровізації своїх клієнтів, і навпаки: технологічно передові клієнти можуть спонукати аудиторські фірми до запровадження таких технологій під час надання аудиторських послуг. Кейси впровадження цифрових технологій міжнародними аудиторськими компаніями представлені у табл. 9.4.

Таблиця 9.4

#### Кейси впровадження ІТ-технологій в аудиті

Компанія	Запроваджені технології
Smacc (ФРН), Shoeboxed Wave Accounting (США)	Додатки штучного інтелекту для автоматизації обліку і бухгалтерських завдань
Raedan (UK)	Онлайн-платформа Xero, що інтегрована з Receipt Bank та використовує спеціалізоване машинне навчання для швидкої обробки даних
KPMG з IBM	Системи штучного інтелекту IBM Watson
Deloitte	Технології машинного навчання від компанії Kira Systems для виконання завдань для аудиту клієнтів, програма Argus для складання звітів про ризики за результатами порівняння документів, вибору деталей та розбіжностей, аналізу відмінностей, система штучного інтелекту GRAPA для формулювання стратегій аудиторами

Компанія	Запроваджені технології
Ernst & Young	<i>Цифрові технології у сфері документообігу, оподаткування, оренди, зокрема, технології штучного інтелекту для автоматизації щоденних завдань, застосування комп'ютерного зору під час інвентаризації в процесі аудиту, системи «blockchainanalyzer» для збору даних про транзакції клієнтів та їх розширеного аналізу</i>
Pricewaterhouse Coopers	<i>Програма штучного інтелекту GL.ai для аналізу аудиторських звітів, роботи з великими масштабами даних, філіал у Китаї створив відділ аудиту за технологією блокчейн</i>

Наразі найбільш розповсюдженими є **хмарні технології**: IaaS (Infrastructure as a Service; з англ. – інфраструктура як послуга), PaaS (Platform as a Service – платформа як послуга) та SaaS (Software as a Service – програмне забезпечення як послуга) від таких провайдерів: «Baltnet» (Литва), «FreeAgent» (Великобританія), «IntuitQuickbooks» (США), «KashFlow» (США), «Netsapiens» (США), «Netsuite» (США), «SAPBusinessOne» (Німеччина), «Sage 50cPremium» (США), «Wave» (Канада), «Xero» (Нова Зеландія), серед них є компанія-представник України – «GigaCloud».

Враховуючи вищезазначене, можна констатувати, що процес цифровізації облікової та аудиторської діяльності уможливорює формування нових її **напрямів**, а також нових **гравців** цього ринку. До того ж змінюється **структура компетенцій** аудиторів, до чого має бути готова вища школа, та інститути перепідготовки аудиторських кадрів, адже Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (АССА) вже зараз визнала знання цифрових технологій ключовою сферою компетенції професійних бухгалтерів.

Наразі основною прогалиною сучасних бухгалтерів і аудиторів є **недостатні знання** з використання смарт-технологій (включно з хмарними обчисленнями та використанням великих даних), розуміння процесу глобалізації (аутсорсинг бухгалтерських послуг) та постійних змін у нормативно-правовій базі (податкове регулювання, нові форми корпоративної звітності, інтегроване регулювання звітності тощо). Відповідно мають бути змінені програми підвищення кваліфікації діючих аудиторів в усьому світі. Найважливіша інвестиція у майбутнє аудиторських служб – це час, який буде витрачений на навчання потенційних аудиторів сучасним та майбутнім інструментам, який вони використовуватимуть. Але варто пам'ятати, що цифрові компетенції завтрашніх аудиторів значною мірою залежать від навченого покоління фахівців з бухгалтерського обліку, тому важливо, щоб сьогодні вони вже оволоділи сучасними та перспективними цифровими інструментами.

### 9.3. Проблеми організації цифрового незалежного аудиту в Україні

Попри війну, наразі Україна є однією з країн, яка активно розвиває цифрову економіку: електронну комерцію, онлайн-банкінг та мобільні платежі, сервіси онлайн-освіти, електронне державне управління, зокрема онлайн-послуги через застосунок «Дія» тощо. Водночас диджиталізація в Україні є соціальною тенденцією, бо зосереджена на оптимізації соціальних послуг та організації прозорості соціальної допомоги.

За загальної тенденції до цифровізації кожен фаховий напрям має визначити свої завдання, темпи руху, інформаційні технології до поточного і перспективного застосування. Проблеми аудиту визначаються у розрізі певних видів діяльності, якими займається аудитор. Вони змінюються відповідно до очікувань замовників аудиту, контролюючих органів, інших факторів.

Основною проблемою аудиту традиційно є *невиявлення шахрайства* та помилок як суттєвих викривлень інформації фінансової звітності клієнта під час здійснення аудиторської діяльності. Це пов'язано передусім із тим, що облікові та аналітичні процеси у суб'єктів аудиторської діяльності та підприємств, які вони перевіряють, здійснюються в умовах часткової автоматизації, коли потрібно опрацювати велику кількість паперових документів або носіїв із різних баз даних, що зробити складно, якщо облікові процеси не є бездоганно налагодженими. Ця проблема ефективно розв'язується саме диджиталізацією аудиторської діяльності. Приклади успішного застосування диджитал-технологій в Україні представлені у табл. 9.5.

Таблиця 9.5

#### Кейси впровадження ІТ-технологій в Україні

Технологія	Сутність та застосування
iForma	Онлайн-сервіс підготовки і подання електронної звітності, що забезпечує цілодобовий прийом звітів із їх подальшою перевіркою, переадресуванням і супроводом до відповідних державних установ: «БЕСТ-ЗВІТ ПЛЮС», система електронного документообігу – «М.Е.ДОС» тощо
iFin	Хмарний сервіс, що здійснює генерування та подачу звітності в державні органи, автоматичний розрахунок амортизації основних засобів, автоматизований облік у персоніфікованих аккаунтах співробітників (нарахування заробітної плати за відпрацьований та невідпрацьований час, утримання податків через персональний кабінет фахівця), складання бухгалтерських документів з автоматичним заповненням реквізитів підприємства чи інших даних

Водночас цифровізація викликає *проблеми*, представлені у табл. 9.6.

### Проблеми цифровізації

Проблема	Сутність проблеми
Кібербезпека	Перехід до цифрових платформ може збільшити ризик незахищеності даних, зокрема через кібератаки, а викривлена внаслідок цього інформація може вплинути на точність та надійність аудиту
Комплексність даних	Диджиталізація збільшує обсяги даних, які потрібно обробляти аудиторам, що у свою чергу може призвести до труднощів у зборі, зберіганні та аналізі інформації
Зміна ролі людини в аудиті	Застосування штучного інтелекту і автоматизованих процесів може знизити кількість ручної роботи, але створити нові виклики щодо контролю та інтерпретації результатів
Недостатня кваліфікація персоналу	Недостатня підготовка персоналу може призвести до недоцільного використання технологій, недостатньої точності або безпеки аудиторських процесів
Етичні питання	Використання даних клієнтів в умовах цифрових технологій може породжувати етичні дилеми, пов'язані з конфіденційністю та зберіганням даних
Стандарти та регулювання	Необхідно забезпечити постійне оновлення нормативно-правового середовища, оскільки розвиток технологій швидко перевершує сформовані норми та стандарти аудиторської практики
Залежність від технологій	Висока залежність від цифрових інструментів може створювати ризик, коли технічні проблеми, збої або відмови техніки можуть серйозно ускладнити або зупинити аудиторські процеси

*Стратегічні напрями диджиталізації аудиту в Україні у повоєнний період* потребують комплексного підходу та спільних зусиль укладачів і користувачів звітності, аудиторської та академічної спільноти, контролюючих, зокрема державних, органів. Вони можуть бути представлені такими проблемами, поданими у табл. 9.7.

Таблиця 9.7

### Проблеми цифровізації в Україні

Проблема	Сутність проблеми
Використання Agile-технологій	Agile базується на ідеї тісної співпраці між розробником (аудитором) та замовником (клієнтом), багатоетапному циклі розробки (здійснення перевірки), швидкій зміні вимог до продукту (аудиторської послуги), пропонує гнучкий підхід, за якого діяльність відбувається ітераційно з короткими циклами та тестуванням, що дає змогу забезпечити якість продукту (послуги) та знизити ризики. Наразі в Україні технологія Agile не поширена
Автоматизація аудиторських процесів через єдину програмну оболонку	Розроблення єдиної програмної оболонки є трудомістким, вимагає широкого залучення спеціалістів з аудиту та IT-спеціалістів для використання хмарних середовищ та штучного інтелекту під час автоматизації рутинних процесів з метою виконання таких завдань: автоматичне зіставлення даних із різних джерел для швидкого виявлення розбіжностей; автоматична перевірка документів на наявність та правильність необхідної інформації для ідентифікації пропусків та помилок; аналіз ризиків, пов'язаних із фінансовою звітністю, для виявлення можливих проблем; автоматичне створення звітів та робочих документів аудитора для зменшення часу для підготовки висновків; моніторинг за діяльністю компанії-клієнта для виявлення недоліків у системі внутрішнього контролю

<b>Проблема</b>	<b>Сутність проблеми</b>
Забезпечення доступності результатів аудиту через платформи бізнес-інформації	Акумулює в одному місці інформацію, необхідну для ухвалення рішень щодо інвестування у суб'єкти господарювання, покращує зовнішній контроль за діяльністю аудиторів. Може бути розроблена на базі універсальної аудиторської програми. Проблемно з погляду наявності та використання єдиного програмного продукту та дотримання конфіденційності інформації підприємства-клієнта
Стандартизація бізнес-інформації у XBRL-форматі	XBRL як мова маркування забезпечує точність та однорідність фінансової інформації, зменшує час і витрати на підготовку та обробку даних, спрощує процес звітування. Кожен елемент фінансової звітності отримує унікальний ідентифікатор, що дає змогу легко знайти та ідентифікувати його відповідний елемент в іншому звіті або базі даних. Наразі обов'язковий тільки для підприємств, що становлять звітність за МСФЗ, трудомісткий під час переходу до цього формату

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Чим цифрова економіка відрізняється від традиційної?*
2. *Які риси сучасного економічного розвитку свідчать про перехід до цифрової економіки?*
3. *Що таке цифрові технології та які їхні основні функції?*
4. *Які цифрові технології використовуються в бізнесі?*
5. *Як технології FinTech змінюють фінансовий сектор?*
6. *Яку роль відіграє блокчейн у цифровій економіці?*
7. *Які ключові переваги використання CRM&BPM-систем у бізнесі?*
8. *Як телемедицина (TeleHealth) впливає на надання медичних послуг?*
9. *Які фактори впливають на впровадження сучасних диджитал-технологій в аудиторські процеси? Розгляньте на прикладі світової та вітчизняної аудиторської діяльності.*
10. *Чим диджитал-аудит відрізняється від традиційного аудиту?*
11. *Які ризики пов'язані з використанням диджитал-технологій в аудиті?*
12. *Якими є переваги диджитал-аудиту для аудиторів та клієнтів?*
13. *Якою є роль штучного інтелекту у сучасному диджитал-аудиті? Розгляньте на прикладі «Великої четвірки».*
14. *Які проблеми або виклики пов'язані з організацією цифрового незалежного аудиту в Україні під час воєнного стану та у повоєнній економіці?*
15. *Які навички та компетенції необхідні аудиторам для успішного проведення диджитал-аудиту?*
16. *Які є перспективи розвитку диджитал-аудиту в Україні та світі?*
17. *Як хмарні обчислення застосовуються в аудиті?*
18. *Які переваги використання штучного інтелекту в аудиті?*
19. *Як прогнозна аналітика допомагає аудиторам оцінювати ризики?*
20. *Які основні проблеми виникають під час впровадження цифрового аудиту в Україні?*

## ТЕМА 10. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

### 10.1. Поняття та особливості судової експертизи

### 10.2. Класифікація судових експертиз

### 10.3. Об'єкти та суб'єкти СБЕ

#### 10.1. Поняття та особливості судової експертизи

У широкому розумінні *експертиза* – це процедура дослідження фахівцями (експертами) певних галузей (від лат. «expertus» – досвідчений) питань, що потребують спеціальних знань. Судова експертиза призначається, якщо слідчий чи суддя під час проведення слідчих дій чи судового розгляду потребують допомоги у розв'язанні специфічних питань щодо зафіксованих у матеріалах справи обставин. Законом України «Про судову експертизу» визначено поняття *судової експертизи* як 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.

*Судово-бухгалтерська експертиза (СБЕ)* як різновид економічної судової експертизи належить до найпоширеніших видів експертиз. Її призначенню передуює проведення ревізії господарської діяльності, що фіксує певну проблему (наприклад, непояснену відсутність матеріальних активів), а причини призначення представлені на рис. 10.1.

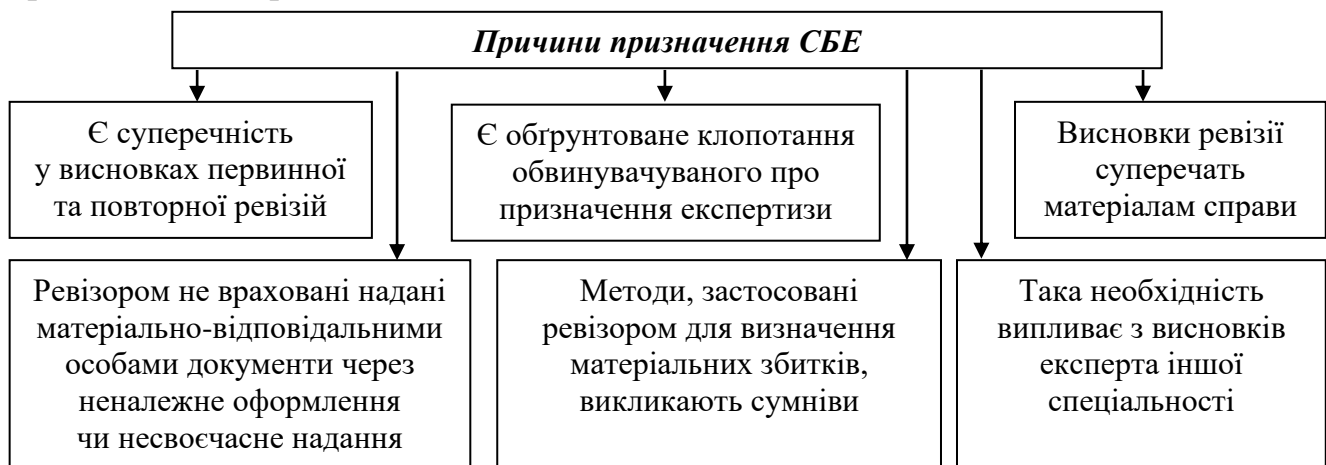


Рис. 10.1. Причини призначення судово-бухгалтерської експертизи

Судово-експертна діяльність здійснюється на основі законодавчо встановлених принципів та має особливі притаманні їй риси, представлені на рис. 10.2.

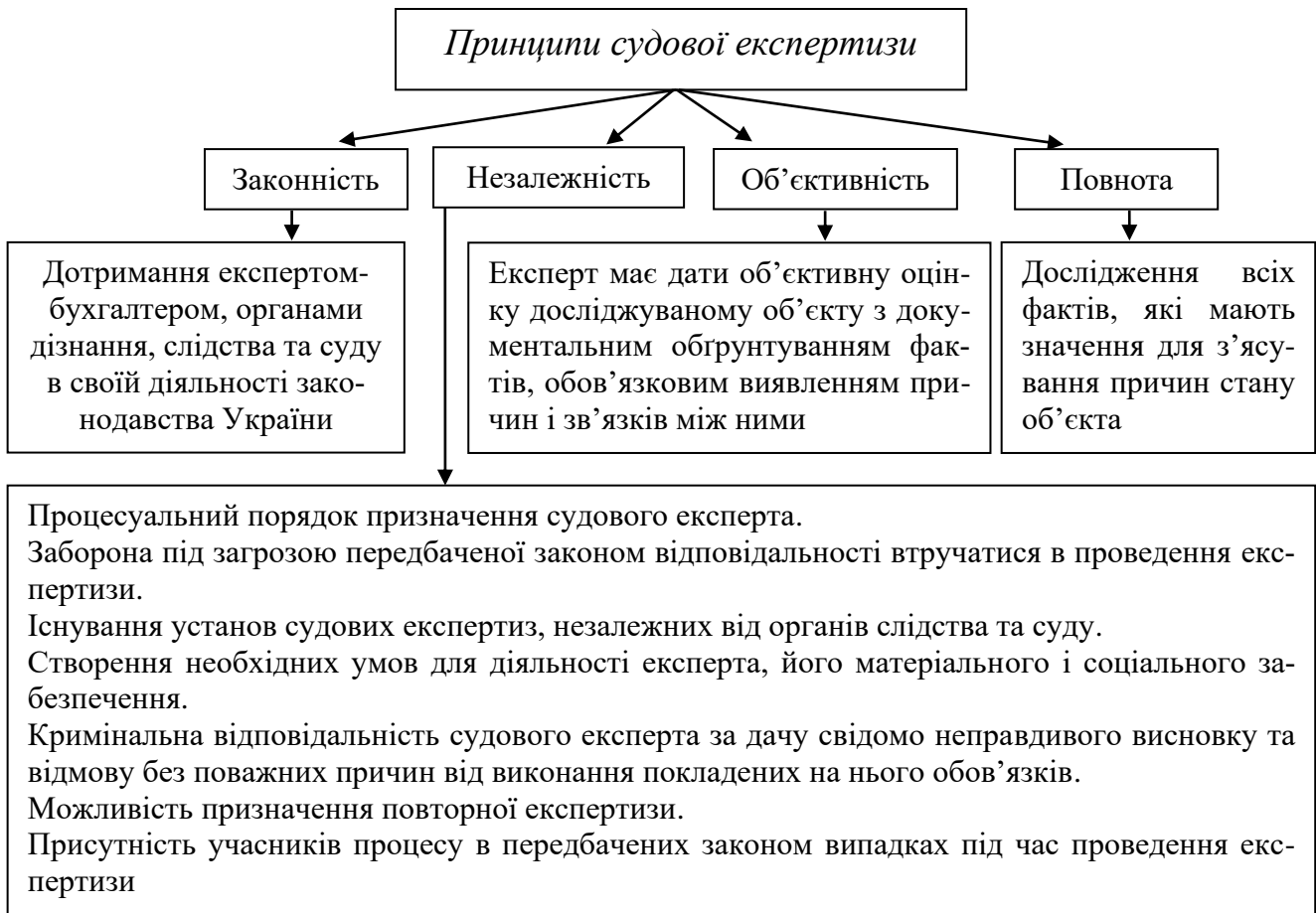


Рис. 10.2. Концептуальні основи судової експертизи в Україні

### 10.2. Класифікація судових експертиз

Класифікація судових експертиз згідно із *Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень* Міністерства юстиції України представлена у табл. 10.1.

## Класифікація судових експертиз за основними ознаками

Ознака класифікації	Різновиди експертиз	Сутність
За послідовністю проведення	Первинна	Об'єкт досліджується вперше
	Повторна	– Досліджуються ті ж об'єкти, вирішуються ті ж питання, що й під час попередньої експертизи, призначається з таких причин: – висновок недостатньо обґрунтований або суперечить іншим матеріалам справи; – виявлене істотне порушення експертом процесуальних норм призначення та проведення експертизи, кваліфікація або ділові якості експерта ставляться під сумнів; – надано нові документи; – у справі є кілька висновків експертів, що принципово суперечать один одному
За повнотою дослідження	Основна	Розв'язує базові питання з досліджуваної справи
	Додаткова	Призначається за потреби додаткових досліджень, досліджень додаткових матеріалів
За процесуальними ознаками	Однопредметна	Досліджує питання одного виду експертизи, одного предмету знань
	Багатопредметна (комплексна)	Проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки, інших спеціальних знань для розв'язання одного спільного завдання
За кількістю експертів	Індивідуальна	Дослідження проводиться одним експертом
	Комісійна	Дослідження проводиться кількома експертами
За видами	Криміналістична	Почеркознавча, авторознавча, технічна експертиза документів, балістична, трасологічна, фототехнічна, портретна, експертиза голограм, відео-, звукозапису, вибухотехнічна, матеріалів, речовин та виробів, біологічна
	Інженерно-технічна	Інженерно-транспортна, дорожньо-технічна, будівельно-технічна, земельно-технічна, пожежно-технічна, безпеки життєдіяльності, гірничотехнічна, інженерно-екологічна, електротехнічна, комп'ютерно-технічна, телекомунікаційна
	Економічна	Бухгалтерського та податкового обліку, фінансово-господарської діяльності, фінансово-кредитних операцій
	Товарознавча	Машин, обладнання, сировини та товарів народного споживання, автотоварознавча, транспортно-товарознавча
	Експертиза у сфері інтелектуальної власності	Літературних та художніх творів, фонограм, відеограм, програм організації мовлення, винаходів і корисних моделей, промислових зразків, сортів рослин і порід тварин, комерційних найменувань, торговельних марок, географічних зазначень, топографій інтегральних мікросхем, комерційної таємниці і раціоналізаторських пропозицій, економічна у сфері інтелектуальної власності
	Психологічна	Встановлює особливості психічної діяльності та їх прояви в поведінці особи, які мають юридичне значення та викликають правові наслідки
	Мистецтвознавча	Розв'язання питань, що стосуються встановлення вартості, авторства, оригінальності, наявності підробок художніх творів, предметів антикваріату чи колекціонування

Ознака класифікації	Різновиди експертиз	Сутність
	Екологічна	Міжгалузеве дослідження, аналіз та оцінка передпроектних, проектних та інших матеріалів чи об'єктів, реалізація і дія яких може негативно впливати або впливає на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей
За етапами вирішення питання	Досудова	Призначаються органами слідства під час збору доказів за справою в досудовому порядку
	Судова	Призначаються судом під час судового розгляду справи

### 10.3. Об'єкти та суб'єкти СБЕ

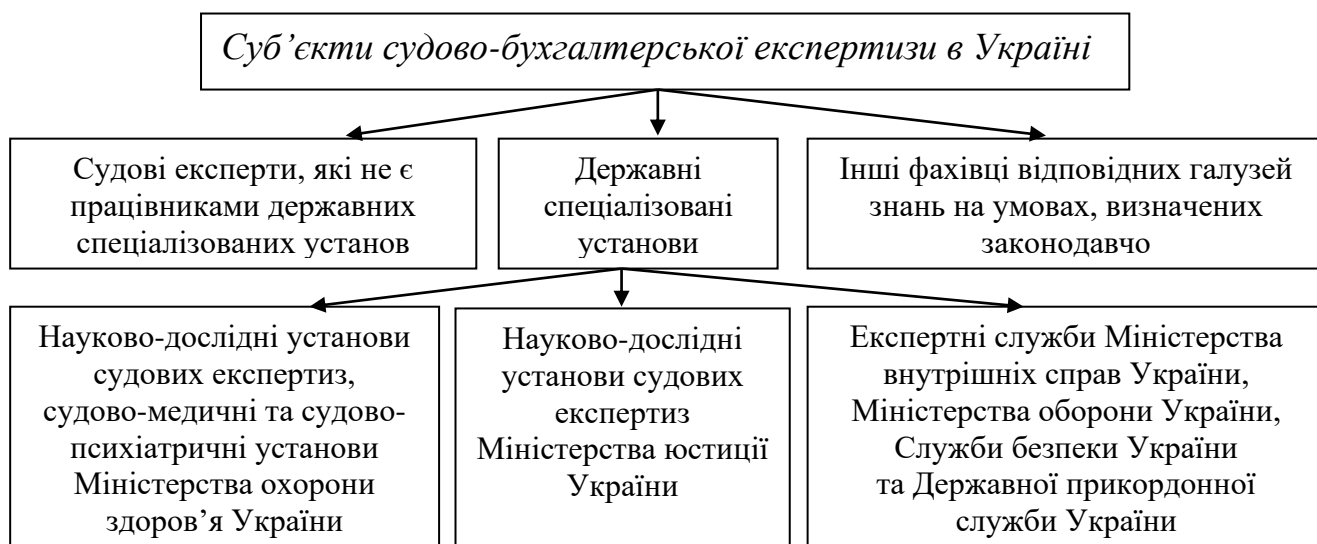
**Предметом** судово-бухгалтерської експертизи є сумнівні фінансово-господарські операції виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання, відображені у бухгалтерських документах і винесені на розслідування та судовий розгляд, достовірність яких потребує підтвердження провідними спеціалістами в галузі обліку та аналізу – експертами-бухгалтерами. Предмет СБЕ формується колом питань, визначених слідчим чи судом.

**Об'єкти** судово-бухгалтерської експертизи як конкретні носії інформації бувають **загальними та спеціальними** (див. рис. 10.3).



Рис. 10.3. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

**Суб'єкти** судово-бухгалтерської експертизи в Україні згідно із законом України «Про судову експертизу» представлені на рис. 10.4.



*Рис. 10.4. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи в Україні*

**Судовими експертами** можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань. Вимоги до судового експерта, згідно із національним законодавством, представлені у табл. 10.2. Судовому експерту забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки та пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб.

*Таблиця 10.2*

**Вимоги до судового експерта  
згідно із національним законодавством**

<b>Умова</b>	<b>Сутність умови</b>
Кваліфікаційні вимоги	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Для експертів державних спеціалізованих установ: відповідна вища освіта (освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста), відповідна підготовка, кваліфікація судового експерта з певної спеціальності.</li> <li>– Для експертів, які не є працівниками державних спеціалізованих установ: відповідна вища освіта (освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста), відповідна підготовка в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України, атестація, кваліфікація судового експерта з певної спеціальності</li> </ul>
Заборона	<p>Не може бути експертом особа:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– визнана в установленому законом порядку недієздатною;</li> <li>– яка має не зняту або непогашену судимість;</li> <li>– на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення правопорушення, пов'язане з корупцією, або дисциплінарне стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта</li> </ul>
Обов'язки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок.</li> <li>– На вимогу особи або органу, які залучили експерта, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку.</li> <li>– Заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які унеможливають його участь у справі.</li> <li>– Інші обов'язки згідно із процесуальним законодавством</li> </ul>

Умова	Сутність умови
Права	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Подавати клопотання про надання додаткових матеріалів, ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи.</li> <li>– Вказувати у висновку експерта на виявлені у процесі проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і щодо яких йому не були поставлені питання.</li> <li>– З дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи.</li> <li>– Подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;</li> <li>– Одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням.</li> <li>– Проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.</li> <li>– Інші права згідно із процесуальним законодавством</li> </ul>
Відповідальність	Юридична – на підставах і в порядку, передбачених законодавством

Метою *атестації* судового експерта є оцінка професійного рівня фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи. Атестовані судові експерти вносяться до відповідного державного *Ресстру атестованих судових експертів*, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України.

Особа або орган, які призначають або замовляють судову експертизу, можуть доручити її проведення судовим експертам, яких внесено до державного Ресстру атестованих судових експертів, або іншим фахівцям із відповідних галузей знань, якщо інше не встановлено законом. Виключно державними спеціалізованими установами здійснюється судово-експертна діяльність, пов'язана з проведенням криміналістичних, судово-медичних і судово-психіатричних експертиз.

В Україні встановлені основні види експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта-бухгалтера фахівцям підприємницьких структур та громадянам (табл. 10.3).

Таблиця 10.3

### Перелік експертних спеціальностей експерта-бухгалтера

Вид судової експертизи	Індекси експертних спеціальностей	Види експертних спеціальностей
11. Економічна експертиза	11.1	Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності
	11.2	Дослідження документів про фінансово-кредитні операції
	11.3	Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій

Права, обов'язки, відповідальність судових експертів згідно з *Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень* наведені в табл. 10.4.

**Права, обов'язки, відповідальність судових експертів згідно з Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень**

<b>Права</b>	<b>Обов'язки</b>	<b>Відповідальність</b>
Ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета експертизи	Заявити самовідвід за наявності передбачених законодавством обставин	За надання завідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, а також за розголошення даних, що стали йому відомі під час проведення експертизи, – передбачена кримінальна відповідальність згідно з чинним законодавством
Відповідно до процесуального законодавства заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи	Взяти до виконання доручену йому експертизу Особисто провести повне дослідження, дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок щодо поставлених питань, а в разі необхідності роз'яснити його	За злісне ухилення від явки до органів досудового розслідування або суду – передбачена адміністративна відповідальність згідно з чинним законодавством
З дозволу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), бути присутнім під час проведення процесуальних, виконавчих дій та ставити питання учасникам процесу, що стосуються предмета чи об'єкта експертизи, та проводити окремі дослідження у їхній присутності	Невідкладно заявити клопотання органу (особі), який призначив експертизу, щодо уточнення питань або надання відповідних матеріалів у разі виникнення сумніву щодо змісту та обсягу доручення (поставлених експертові питань) або виникнення потреби у додаткових матеріалах, необхідних для проведення повного дослідження	За допущені порушення під час проведення експертизи, що не тягнуть за собою кримінальної чи адміністративної відповідальності, – передбачена дисциплінарна відповідальність згідно з чинним законодавством
Зазначати у висновку експерта факти, виявлені під час проведення експертизи, що мають значення для справи, але стосовно яких йому не були поставлені питання, та на обставини, що сприяли (могли сприяти) вчиненню правопорушення	Повідомити в письмовій формі орган (особу), яким призначено експертизу, про неможливість її проведення та повернути надані матеріали справи й інші документи, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо йому надані матеріали, недостатні для розв'язання поставленого питання, а потрібні додаткові матеріали не були надані	
У разі незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремі висновки		
Викладати письмово відповіді на питання, які ставляться під час надання роз'яснень чи показань	З'явитися на виклик органу (особи), який призначив експертизу, для надання роз'яснень, показань чи доповнень щодо проведеної експертизи або причин повідомлення про неможливість її проведення	
На гарантування безпеки за наявності відповідних підстав		
Оскаржувати в установленому законодавством порядку дії та рішення органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), що порушують права експерта або порядок проведення експертизи	Забезпечити збереження об'єкта експертизи. Якщо дослідження пов'язане з повним або частковим знищенням об'єкта експертизи чи зміною його властивостей, експерт повинен одержати на це дозвіл від органу (особи), який призначив експертизу	

Продовження табл. 10.4

<p>Одержувати винагороду за проведення експертизи та відповідно до законодавства, компенсацію (відшкодування) витрат за виконану роботу, та витрат, пов'язаних із викликом для надання роз'яснень чи показань, у разі якщо це не є його службовим обов'язком</p>	<p>Не розголошувати без дозволу органу (особи), який призначив експертизу, відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім органу (особи), який призначив експертизу, чи суду про перебіг проведення експертизи та її результати;</p>	<p>У разі завдання своїми діями майнової шкоди під час проведення експертизи – передбачена матеріальна відповідальність згідно з чинним законодавством</p>
<p>Відмовитися від проведення експертизи, якщо наданих матеріалів недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків, а потрібні додаткові матеріали не надані, або якщо поставлені питання виходять за межі його спеціальних знань (заява про відмову повинна бути вмотивованою)</p>	<p>у разі постановлення ухвали суду про припинення проведення експертизи – негайно повернути матеріали справи та інші документи, що використовувалися для проведення експертизи</p>	

Згідно з цією *Інструкцією* експерту *забороняється*

- 1) проводити експертизу без письмової вказівки керівника (заступника керівника) експертної установи, керівника структурного підрозділу;
- 2) передоручати проведення експертизи іншій особі;
- 3) самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно;
- 4) розв'язувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта, та з'ясування питань права;
- 5) вступати у непередбачені порядком проведення експертизи контакти з особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано зацікавлені в результатах експертизи;
- 6) зберігати матеріали справ та об'єкти експертних досліджень поза службовим приміщенням.

### ***Питання для самоперевірки:***

1. *Що таке судова експертиза, і які її основні особливості?*
2. *Якою є основна причина призначення судової експертизи?*
3. *Які є підстави для призначення судової експертизи?*
4. *Якими є основні принципи судово-експертної діяльності в Україні?*
5. *Чим судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від інших видів економічних експертиз?*
6. *Які законодавчі акти регулюють проведення судової експертизи в Україні?*
7. *За якими ознаками класифікують судові експертизи?*
8. *Чим відрізняються первинна та повторна судові експертизи?*
9. *У чому різниця між основною та додатковою судовою експертизою?*
10. *Які існують види експертиз за предметом дослідження?*
11. *Які особливості має економічна судова експертиза?*
12. *У яких випадках проводять комплексну судову експертизу?*
13. *Що є предметом судово-бухгалтерської експертизи?*
14. *Які існують вимоги до судового експерта згідно із законодавством України?*
15. *Як забезпечується незалежність судового експерта?*
16. *З якою метою проводиться атестація судових експертів?*
17. *Чим відрізняються права судового експерта згідно із законом «Про судову експертизу» та Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень?*
18. *Хто може бути суб'єктом судово-бухгалтерської експертизи?*
19. *Які основні права та обов'язки судового експерта?*
20. *Які види відповідальності передбачені для судових експертів?*

## ТЕМА 11. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

### 11.1. Етапи проведення СБЕ

### 11.2. Нормативно-правове регулювання судової експертизи

### 11.3. Фінансове та організаційне забезпечення СБЕ

### 11.1. Етапи проведення СБЕ

Судово-бухгалтерська експертиза є процесом дослідження, який має мету та чітко визначені строки, тому може бути структурована за етапами, представленими у табл. 11.1.

Таблиця 11.1

### Етапи судово-бухгалтерської експертизи

Назва етапу	Процедури експертизи
Підготовчий	– Підбір експерта-бухгалтера для проведення дослідження. – Визначення кола питань, що потребують дослідження. – Винесення постанови (ухвали) про призначення експертизи. – Вивчення експертом-бухгалтером змісту завдання СБЕ. – Добір експертом-бухгалтером нормативно-правових актів із досліджуваних питань
Організаційно-методичний	– Вивчення змісту і повноти представлених на експертизу матеріалів. – Розробка методики проведення експертизи. – Складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи
Дослідний	– Виконання експертом-бухгалтером конкретних дослідницьких процедур
Узагальнення та оцінки результатів СБЕ	– Узагальнення результатів СБЕ. – Передача висновку експерта органу або особі, які призначили експертизу, та подальше оцінювання цього документа слідчим або судом. – За необхідності – допит експерта слідчим або в суді

Експертизи та дослідження проводяться експертними установами за зонами згідно з *Переліком регіональних зон обслуговування науково-дослідними установами судових експертиз* Міністерства юстиції України. За наявності обставин, що зумовлюють неможливість або недоцільність проведення експертизи в експертній установі за зоною регіонального обслуговування, орган (особа), який призначає експертизу (залучає експерта), зазначаючи відповідні мотиви, доручає її виконання експертам іншої експертної установи.

Структура постанови (ухвали) законодавчо не визначена, але згідно з процесуальними нормами складається з трьох частин, представлених у табл. 11.2.

**Структура постанови (ухвали)  
про призначення судово-бухгалтерської експертизи**

<b>Розділ</b>	<b>Сутність інформації</b>
Вхідна частина	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Місце і дата винесення постанови (ухвали).</li> <li>– Посада, звання та прізвище особи, що призначила експертизу (залучила експерта).</li> <li>– Назва суду.</li> <li>– Назва справи та її номер</li> </ul>
Описова частина	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Обставини справи, які мають значення для проведення експертизи.</li> <li>– Підстави для призначення експертизи.</li> <li>– У разі призначення додаткової або повторної експертизи – мотиви та підстави для її призначення.</li> <li>– Прізвище експерта або назва експертної установи, експертам якої доручається проведення експертизи.</li> <li>– За умови призначення комплексної експертизи – її назва, експертна установа, фахівцям якої доручено її проведення, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, спеціальність, місце роботи, місце реєстрації особи експерта, яка не працює в експертній установі.</li> <li>– У разі доручення проведення комплексної експертизи експертам кількох експертних установ – котра з них є провідною установою</li> </ul>
Резолюція	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Питання, які виносяться на розгляд експертів.</li> <li>– Перелік об'єктів, що підлягають дослідженню (зокрема і порівняльних зразків та інших матеріалів, направлених експертів, або посилення на такі переліки, що містяться в матеріалах справи із зазначенням точного найменування, кількості, міри ваги, серії та номери – для грошей НБУ та іноземної валюти тощо).</li> <li>– Дані, що мають значення для проведення експертизи</li> </ul>

Орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені під час проведення відповідного виду експертизи, наведено в *Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень* Міністерства юстиції України (*Додаток И*). Приклад ухвали про призначення судово-бухгалтерської експертизи наведений у *Додатку К*.

Вже на підготовчому етапі у процесі вивчення змісту завдання СБЕ, а пізніше на організаційно-методичному етапі у процесі вивчення повноти представлених на експертизу матеріалів експерт-бухгалтер визначає рівень достатності наданих йому матеріалів справи для відповіді на поставлені питання. За недостатності інформації експерт подає слідчому (судді) *клопотання про надання додаткових матеріалів* (*Додаток Л*), а якщо протягом 45 календарних днів після подачі клопотання не отримує відповіді, письмово повідомляє орган (особу), який призначив експертизу (залучив експерта), про неможливість надання висновку.

Зміст *календарного плану-графіка* проведення судово-бухгалтерської експертизи залежить від обсягу робіт, наданих для дослідження матеріалів, кілько-

сті залучених експертів-бухгалтерів тощо. Складання плану-графіка здійснюється відповідно до загальних **принципів** планування дослідження, представлених на рис. 11.1.



Рис. 11.1. Принципи складання календарного плану-графіка СБЕ

У межах дослідження експерт використовує поняття **локального стандарту СБЕ** – фіксації основних позицій, необхідних для ретельного розроблення методики проведення конкретної експертизи: *об'єктів* дослідження, *джерел* інформації, *прийомів* проведення експертизи та узагальнення її результатів.

Узагальнення результатів експертизи передбачає групування виявлених відхилень за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, систематизацію результатів, складання висновку та розробку пропозицій із профілактики виявлених недоліків.

## 11.2. Нормативно-правове регулювання судової експертизи

Основні регламенти організації, проведення судово-бухгалтерської експертизи та оформлення її результатів представлені у табл. 11.3.

Таблиця 11.3

### Нормативно-правове регулювання СБЕ

Назва	Статус документа	Напрями регламентації
<i>1. Основний регламент організації та проведення судової експертизи</i>		
Про судову експертизу	Закон України	Визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою й об'єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки
<i>2. Процесуальне законодавство</i>		
Кримінально-процесуальний кодекс України	Кодекс	Регулює порядок порушення, розслідування, розгляду та вирішення кримінальних справ і залучення до цього процесу експерта-бухгалтера за необхідності його спеціальних знань
Цивільно-процесуальний кодекс України	Кодекс	Призначений для врегулювання цивільних спорів, що виникають стосовно майнових і особистих немайнових відносин, основою яких є рівність сторін-учасниць

Назва	Статус документа	Напрями регламентації
Господарсько-процесуальний кодекс України	Кодекс	Регулює процеси вирішення спорів, які виникають між суб'єктами господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності
<i>3. Внутрішньовідомчі підзаконні акти</i>		
Порядок ведення державного Реєстру атестованих судових експертів	Наказ Міністерства юстиції України	Регулює порядок створення і ведення Міністерством юстиції України Державного реєстру атестованих судових експертів
Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз	Наказ Міністерства юстиції України	Містять поради з питань підготовки та проведення судових експертиз: порядок призначення судової експертизи у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, обов'язки, права та відповідальність судового експерта, оформлення матеріалів для проведення експертизи, організацію проведення експертиз і оформлення їх результатів, завдання кожного виду експертиз
Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах	Постанова Верховного Суду України	Розглядає питання призначення і проведення експертиз, що виникають у практиці судів: дії суду під час проведення експертизи, способи проведення експертизи, порядок оплати праці експертів
Про деякі питання практики призначення судової експертизи	Постанова Вищого господарського суду України	Визначає нормативні акти, якими необхідно керуватися під час вирішення питань призначення судової експертизи в судовому процесі, регулює випадки призначення додаткової та повторної експертизи
<i>4. Регламенти організації, ведення бухгалтерського обліку, складання звітності</i>		
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Закон України	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
Господарський кодекс України	Кодекс	Встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарювання суб'єктів господарювання різних форм власності
Податковий кодекс України	Кодекс	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів: визначає вичерпний перелік податків та зборів в Україні, платників, їхні права та обов'язки, відповідальність за порушення податкового законодавства
Порядок подання фінансової звітності	Постанова Кабінету Міністрів України	Роз'яснює порядок подання звітності всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми господарювання і форми власності, а також представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством

<b>Назва</b>	<b>Статус документа</b>	<b>Напрями регламентації</b>
План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування	Наказ Міністерства фінансів України	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків обліку для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Накази Міністерства фінансів України	Визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Наказ Міністерства фінансів України	Визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Наказ Міністерства фінансів України	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (далі – підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету
Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	Постанова Правління Національного банку	Визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України підприємствами або підприємцями, а також окремі питання організації банками роботи з готівкою
Наказ про облікову політику	Наказ суб'єкта господарювання	Регламентує елементи облікової політики на рівні суб'єкта господарювання

### **11.3. Фінансове та організаційне забезпечення СБЕ**

Фінансове забезпечення судової експертизи регламентується законодавчо в межах джерел фінансування, представлених у табл. 11.4.

*Таблиця 11.4*

#### **Фінансове забезпечення судової експертизи**

<b>Джерело фінансування</b>	<b>Види експертиз</b>
Кошти Державного бюджету України	Проведення науково-дослідними установами судових експертиз <i>наукових розробок</i> із питань організації та проведення судових експертиз

Цільові кошти Державного бюджету України	Проведення судових експертиз державними спеціалізованими установами у кримінальних провадженнях за дорученням слідчого, прокурора, суду та у справах про адміністративні правопорушення
Цільові кошти Державного бюджету України чи місцевих бюджетів	Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень судово-медичними та судово-психіатричними установами
За рахунок замовника	Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень у кримінальному провадженні державними спеціалізованими установами, судово-медичними та судово-психіатричними установами на замовлення підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, виправданого, їх захисників, законного представника, потерпілого, його представника
У порядку, передбаченому чинним законодавством	Витрати на проведення судових експертиз науково-дослідними установами Міністерства юстиції України та судово-медичними і судово-психіатричними установами Міністерства охорони здоров'я України у цивільних і господарських справах

**Інформаційне забезпечення** судової експертизи здійснюється за такими правилами:

1) підприємства, установи, організації незалежно від форми власності *зобов'язані надавати безоплатно інформацію*, необхідну для проведення судових експертиз, державним спеціалізованим установам;

2) підприємства, установи, організації незалежно від форми власності *надають* державним спеціалізованим установам *за згодою* натурні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення й оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи;

3) державні спеціалізовані установи, судові експерти та залучені фахівці, що проводять судові експертизи, у разі отримання інформації, яка становить державну, комерційну чи іншу таємницю, яка охороняється законом, повинні *забезпечити нерозголошення цих відомостей*;

4) державні спеціалізовані установи, що проводять судові експертизи, *мають право одержувати* від судів, органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування зняття кримінального правопорушення та інші речові докази, щодо яких закінчено кримінальне провадження, для використання в експертній і науковій діяльності.

**Кадрове забезпечення** судових експертиз згідно із національним законодавством розкрито у табл. 11.5.

Таблиця 11.5

### Кадрове забезпечення судової експертизи

Вимога	Забезпечення вимоги
Підготовка судових експертів	– Щодо фахівців державних спеціалізованих установ судових експертиз – здійснюється вищими навчальними закладами.

Вимога	Забезпечення вимоги
	– Для інших осіб – здійснюється в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України з урахуванням обмежень, передбачених законом
Додаткові вимоги до фахівців, які не є працівниками державних спеціалізованих установ	Один раз на три роки повинні пройти стажування в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України відповідно до спеціальності (крім осіб, які мають науковий ступінь)
Підвищення кваліфікації судових експертів	На курсах та у спеціальних закладах відповідних міністерств та інших центральних органів виконавчої влади

**Строк** 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, комісійних та комплексних також) більш розумний строк встановлюється за письмовою домовленістю з органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта), після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. **Час попереднього вивчення матеріалів** не повинен перевищувати *15 робочих днів*.

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день складання висновку експерта (повідомлення про неможливість надання висновку). У строк проведення експертизи не входить строк виконання клопотань експерта, усунення недоліків, допущених органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта).

У разі відмови органу (особи), який призначив експертизу (залучив експерта), у погодженні запропонованого розумного строку проведення експертизи матеріали справи **повертаються** з пропозицією призначити експертизу іншим суб'єктам судово-експертної діяльності, визначеним у Законі України «Про судову експертизу». У разі невиконання клопотань експерта щодо надання додаткових матеріалів **протягом 45 календарних днів** з дня направлення клопотання в порядку, передбаченому чинним законодавством, незабезпечення прибуття експерта, безперешкодного доступу до об'єкта дослідження, а також належних умов для його роботи матеріали справи **повертаються** органу, який призначив експертизу (залучив експерта), із зазначенням вмотивованих причин неможливості її проведення.

### **Питання для самоперевірки:**

1. Які є етапи судово-бухгалтерської експертизи?
2. Які завдання виконує експерт-бухгалтер на підготовчому етапі судової експертизи?

3. *Що передбачає організаційно-методичний етап судово-бухгалтерської експертизи?*
4. *Які дослідницькі процедури виконуються на основному етапі СБЕ?*
5. *Як відбувається узагальнення та оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи?*
6. *Які вимоги пред'являються до структури постанови (ухвали) про призначення судово-бухгалтерської експертизи?*
7. *У яких випадках експерт може подати клопотання про надання додаткових матеріалів?*
8. *Які принципи враховуються під час складання календарного плану графіка проведення СБЕ?*
9. *Як здійснюється оцінка достовірності бухгалтерських документів під час СБЕ?*
10. *Які нормативно-правові акти регламентують проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні?*
11. *Яку роль відіграє Закон України «Про судову експертизу» у регулюванні експертної діяльності?*
12. *Що таке локальний стандарт СБЕ, і яку роль він відіграє у проведенні експертизи?*
13. *Чому експерт-бухгалтер має знати зміст вимог процесуального законодавства?*
14. *Які вимоги встановлює Інструкція про призначення та проведення судових експертиз Міністерства юстиції України?*
15. *Як фінансуються експертизи у кримінальних справах та справах про адміністративні правопорушення?*
16. *Як здійснюється інформаційне забезпечення СБЕ?*
17. *Які вимоги висуваються до підготовки та атестації судових експертів-бухгалтерів?*
18. *Як визначаються строки проведення судово-бухгалтерської експертизи, і в яких випадках вони можуть бути змінені?*
19. *Хто здійснює контроль за діяльністю судових експертів в Україні?*
20. *Які обмеження встановлені для судових експертів під час проведення експертизи?*

## ТЕМА 12. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

### 12.1. Методи СБЕ

### 12.2. Особливості проведення інвентаризації в рамках судової експертизи

#### 12.1. Методи СБЕ

**Методика** судово-бухгалтерської експертизи являє собою сукупність прийомів та способів, що застосовуються бухгалтером-експертом під час дослідження. Згідно із законодавством організація науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності державних спеціалізованих установ покладається на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать ці установи. **Методики проведення судових експертиз** (крім судово-медичних та судово-психіатричних) підлягають атестації та державній реєстрації за порядком, що визначається Кабінетом Міністрів України. Однак, визначення способу проведення експертизи (обрання певних методик чи методів дослідження) належить виключно до **компетенції експерта**. Конкретний набір прийомів експертного дослідження залежить від особливостей злочину, стану бухгалтерського обліку на суб'єкті господарювання, матеріалів справи тощо.

Методи можна класифікувати за характером застосування – **загальні та спеціальні**.

**Загальні методи** як прийоми дослідження, що застосовуються під час вивчення різноманітних об'єктів незалежно від галузі та суб'єкта дослідження, можуть застосовуватися імпліцитно, без чіткої формалізації (приклади див. у табл. 12.1).

Таблиця 12.1

**Загальні методи судової експертизи**

Назва	Сутність	Приклад використання у СБЕ
Аналіз	Метод дослідження, що полягає у розчленуванні цілого, системи на складові елементи	Встановлення достовірності окремих первинних документів, що відображають рух ТМЦ у підзвітної особи
Синтез	Дослідження, що складається з інтеграції окремих елементів, утворення системи уявлень єдиного цілого	Складання остаточного експертного висновку за окремими ідентифікованими недоліками
Індукція	Спосіб пізнання від часткового до загального	Встановлення розміру матеріального збитку за фактами нестач матеріалів у розрізі кожного інвентаризаційного періоду
Дедукція	Спосіб міркування, коли висновок будується від загального до окремого	Розподіл загального розміру матеріального збитку між матеріально-відповідальними особами або періодами виникнення
Аналогія	Прийом вивчення об'єктів на основі подібності з іншими	Ухвалення рішення щодо правомірності висновків ревізії відносно зарахування нестач як пересортиці

Назва	Сутність	Приклад використання у СБЕ
Абстрагування	Прийом «відволікання», що дає змогу переходити від конкретних предметів (елементів) до загальних понять і законів	Вивчення змісту актів ревізії, протоколів допиту, не пов'язаних напряму із питанням нестачі ТМЦ на підприємстві
Конкретизація	Метод дослідження предметів в їхній різнобічності, якісній багатосторонності реального існування	Встановлення конкретних матеріально-відповідальних осіб та суми заподіяного ними збитку
Порівняння	Метод зіставлення об'єктів дослідження для виявлення подібних та/або відмінних рис	Виявлення надлишку чи нестачі під час інвентаризації
Гіпотеза	Побудова вірогідного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання	Розробка заходів профілактики виявлених недоліків та порушень
Формалізація	Подання інформації про об'єкт, процес, явище у структурованому за певними правилами вигляді	Формування відповіді на поставлене в ухвалі про призначення експертизи питання
Узагальнення	Логічний процес переходу від одиничного до загального, від менш загального до більш загального знання, об'єднання загальних властивостей однорідних предметів	Формування кінцевих результатів, викладення висновків у поєднанні тексту та графічного матеріалу для полегшення сприйняття

**Спеціальні методи** як конкретні власні емпіричні прийоми, притаманні судово-бухгалтерській експертизі, представлені групами **органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методів** (приклади див. у табл. 12.2). Зазвичай експертами-бухгалтерами використовуються результати органолептичних прийомів дослідження, а безпосередньо їх застосовують інші фахівці.

Обмеженість свободи дій експерта-бухгалтера щодо самостійного збору документів для дослідження зумовлює використання клопотань про надання необхідних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності перед органом (особою), що призначив судово-бухгалтерську експертизу (залучив експерта).

Таблиця 12.2

### Спеціальні методи судової експертизи

Назва	Сутність	Приклад використання
<i>1. Органолептичні – дослідження об'єкта за допомогою органів почуттів людини</i>		
Контрольні заміри робіт	Визначення реального обсягу виконаних робіт безпосередньо під час дослідження	Перевірка обсягів будівельно-монтажних робіт
Спостереження	Прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта	Хронометраж норм виробітку
Експертиза	Експертна оцінка фахівцями інших галузей знань у межах загального дослідження	Хімічний аналіз палива у процесі визначення вартості його залишків на кінець періоду
Експеримент	Науково організований дослід із метою повторення умов досліджуваних операцій	Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво

Назва	Сутність	Приклад використання
Інвентаризація	Визначення фактичної наявності активів та зобов'язань на певну дату	Дослідження фактів крадіжки товарно-матеріальних цінностей
<i>2. Розрахунково-аналітичні – дослідження об'єкта через здійснення розрахунків і аналітичних дій</i>		
Економічний аналіз	Система прийомів експертного дослідження, які використовуються для розкриття причинних зв'язків, що зумовили проблемні ситуації	Методи визначення абсолютних, відносних і середніх величин, побудова рядів динаміки, індексний метод, прийом групування, прийом балансового узагальнення, графічні прийоми, факторний, функціонально-вартісний аналіз
Статистичні розрахунки	Визначення кількісних і якісних параметрів досліджуваних господарських процесів і явищ, які не містить початкова інформація	Коефіцієнт ритмічності поставок товарів, коефіцієнт трудової участі членів колективу, узагальнюючі індекси, регресійні моделі
Економіко-математичні методи	Дослідження економічних процесів за допомогою математичного моделювання явища, ситуації або процесу	Метод дисконтування, дисперсійний аналіз, методи математичного програмування, кореляційно-регресійний аналіз, матричні методи аналізу
<i>3. Документальні – дослідження об'єкта через використання облікової інформації</i>		
Дослідження окремого документа (облікового реєстру, форми звітності)	– Перевірка правильності, повноти оформлення, заповнення необхідних реквізитів документа, відповідність підписів осіб, які склали документ	<i>Формальна перевірка</i> акта приймання-передачі основних засобів
	– Перевірка арифметичної правильності розрахунків	<i>Арифметична перевірка</i> відомості нарахування амортизації
	– Перевірка хронології здійснення господарських операцій чи складання документів	<i>Хронологічна перевірка</i> касового звіту
	– Перевірка дотримання нормативних вимог здійснення та відображення в обліку операцій	<i>Нормативно-правова перевірка</i> структури та змісту Звіту про сукупний дохід
Зіставлення документів (облікових реєстрів, форм звітності)	– Паралельне зіставлення різних примірників одного документа, що знаходяться на різних суб'єктах господарювання або у підрозділах одного підприємства	<i>Зустрічна перевірка</i> екземплярів рахунку-фактури на відвантажену готову продукцію
	– Зіставлення інформації різних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності, що відображають одну чи пов'язані операції	<i>Взаємний контроль:</i> – первинних документів, які супроводжують бартерні операції; – даних аналітичних реєстрів (розрахунково-платіжна відомість) із даними первинних документів (табелі обліку робочого часу); – даних синтетичних реєстрів (журнал-ордер за рах. 28) з даними аналітичних реєстрів (картка складського обліку товарів)
	– Групування виявлених порушень за видами господарських операцій	<i>Аналітична й логічна перевірка</i> наданих документів, реєстрів, форм звітності

Назва	Сутність	Приклад використання
Дослідження даних, що відображають рух однорідних цінностей	– Відновлення кількісно-сумового обліку на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання конкретного виду цінностей	Виявлення нестачі одних цінностей і надлишків інших, які взаємно перекривалися за вартістю
	– Дослідження фактів за кінцевою (заключною) операцією для виявлення спроможності досягнення зазначеного обсягу виробленої продукції чи виконаних робіт	Порівняння зафіксованих даних оприбуткованої готової продукції, нарахованої зарплати працівникам, які її виробляли, нарахованої амортизації обладнання, на якому її виробляли, тощо
	– Контрольне порівняння залишків, розрахованих за документами та фактичною наявністю активу під час інвентаризації	Виявлення надлишку або нестачі конкретного виду товарно-матеріальних цінностей

Формальні ознаки первинних документів та облікових реєстрів, що можуть вказувати на недоліки в організації обліку, представлені у табл. 12.3.

Таблиця 12.3

### Формальні ознаки фальсифікації документів та реєстрів обліку

Об'єкт	Ознаки фальсифікації
Щодо первинного документа	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відсутність разом з виконавчим документом розпорядчого, і навпаки.</li> <li>– Складання документа з порушенням встановленої форми.</li> <li>– Незаповнення обов'язкових реквізитів документа.</li> <li>– Взаємна невідповідність окремих реквізитів документів.</li> <li>– Наявність додаткових необов'язкових за формою документа резолюцій або дозвільних підписів.</li> <li>– Відсутність необхідних додатків, які мають бути разом із документами.</li> <li>– Невідповідність сум в основному документі та додатках до нього.</li> <li>– Підписи осіб, що не мають на це право.</li> <li>– Підробка підписів, наявність підчисток, необумовлених виправлень</li> </ul>
Щодо облікового реєстру	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відсутність обов'язкового аналітичного обліку за певними рахунками.</li> <li>– Наявність кредитового сальдо на активних рахунках, дебетового – на пасивних.</li> <li>– Необґрунтоване згортання сальдо на активно-пасивних рахунках.</li> <li>– Ведення рахунків, не передбачених планом рахунків.</li> <li>– Знищення й зміна записів шляхом підчисток</li> </ul>

### 12.2. Особливості проведення інвентаризації в рамках судової експертизи

**Інвентаризація** є найбільш ефективним методом визначення фактичної наявності активів та зобов'язань, але її проведення в межах розслідування або судової справи подовжує терміни розгляду, тому призначення цього методу дослідження має бути обґрунтованим. У межах судово-бухгалтерської експертизи інвентаризація може проводитися за ініціативою правоохоронних органів (за причинами, зазначеними у табл. 12.4) або за клопотанням експерта-бухгалтера.

## Причини призначення інвентаризації за ініціативою правоохоронних органів

Для первинної інвентаризації	Для повторної інвентаризації
<p>1) внаслідок аналізу обліково-бухгалтерської документації встановлені сліди або факти злочинної діяльності посадових або матеріально-відповідальних осіб підприємства і є підстави вважати, що на підприємстві скоєно й інші ще не викриті злочини;</p> <p>2) виявлені злочинні зв'язки об'єкта господарювання, що перевірявся, з іншими підприємствами або організаціями;</p> <p>3) доведено, що підозрювана (звинувачувана) особа скоїла корисливий злочин на цьому підприємстві і є підстави вважати, що, працюючи на попередньому місці роботи на такій самій посаді, вона скоїла злочин і там;</p> <p>4) дізнавач або слідчий має матеріали комплексної ревізії, в яких містяться дані про факти порушень корисливої спрямованості і які потребують додаткової перевірки діяльності певних посадових або матеріально-відповідальних осіб підприємства</p>	<p>1) зафіксовані значні розбіжності між даними інвентаризації і контрольної перевірки, зробленої новим складом комісії;</p> <p>2) під час проведення первинної інвентаризації були відсутні зацікавлені особи (матеріально-відповідальні особи, представники влади, члени комісії, за винятком випадків, коли вони ухиляються від участі);</p> <p>3) наявні обгрунтовані заперечення матеріально-відповідальних осіб щодо процедури зняття залишків і виведеного результату;</p> <p>4) виявлені нові факти зловживань матеріально-відповідальних осіб з цінностями, що не перевірялися;</p> <p>5) виявлені невідповідності в даних обліку, що призвели до спотворення результатів первинної інвентаризації;</p> <p>6) виявлено некомпетентне проведення первинної інвентаризації або зловживання з боку членів робочої комісії, що стали наслідком підкупу, шантажу, погроз тощо</p>

Вимога про проведення інвентаризації оформляється мотивованою **постановою слідчого**, у якій вказується необхідність проведення повної чи часткової інвентаризації, перед інвентаризаційною комісією ставляться конкретні, чітко сформульовані завдання, визначаються строки закінчення інвентаризації. Слідчий може бути присутнім під час інвентаризації і, як ініціатор її проведення, має вжити відповідних заходів щодо встановлення ознак можливих зловживань, а саме: пошуку чорнових записів, документів подвійного обліку, боргових розписок тощо. Враховуючи перспективи результатів перевірки, він зобов'язаний, крім того, слідкувати за дотриманням порядку проведення інвентаризації, своєчасністю і правильністю складання відповідних документів. Проте слідчий не є членом інвентаризаційної комісії і не може привласнювати собі її функції, також не може підписувати документи, які складаються під час інвентаризації.

Особливості організації інвентаризації в рамках СБЕ представлені у табл. 12.5.

Таблиця 12.5

## Особливості організації інвентаризації в рамках СБЕ

Перед початком інвентаризації	Після проведення інвентаризації
<p>1) забезпечити фактор несподіваності;</p> <p>2) визначити основні напрями роботи інвентаризаційної комісії;</p>	<p>1) акт інвентаризації, затверджений керівником суб'єкта господарювання, разом із супровідним листом і оригіналами документів, що оформлюють перебіг та ре-</p>

<b>Перед початком інвентаризації</b>	<b>Після проведення інвентаризації</b>
3) окреслити коло фактів, які цікавлять слідчого і можуть бути вирішені у процесі інвентаризації	зультати інвентаризації, подається ініціатору інвентаризації (слідчому, судді); 2) матеріали інвентаризації оцінюються слідчим щодо наявності наказу, комісійності, раптовості, дотримання встановлених термінів проведення, обов'язкової участі матеріально-відповідальної особи

Основні способи викривлення результатів інвентаризації та методи їх виявлення відображені у табл. 12.6.

*Таблиця 12.6*

**Основні способи викривлення результатів інвентаризації  
та методи їх виявлення**

<b>Способи викривлення</b>	<b>Методи виявлення</b>
Внесення неіснуючих або невнесення наявних цінностей в інвентаризаційний опис	– Проведення повторних інвентаризацій. – Відновлення облікових записів за первинними документами
Завідомо неправильне визначення вартості цінностей, вказаних в інвентаризаційному описі	– Арифметична, нормативна, формальна перевірка інвентаризаційного опису. – Порівняння цін, указаних в інвентаризаційних описах та первинних облікових документах
Запозичення цінностей інших підприємств на період проведення інвентаризації	Проведення одночасних інвентаризацій на підприємстві, де перевіряються цінності, і там, де підозрюється запозичення
Виписування безтоварних накладних, заниження залишків цінностей у матеріально-відповідальної особи	– Встановлення безтоварних накладних. – Проведення одночасних інвентаризацій. – Перевірка облікових залишків цінностей
Виправлення, дописки в інвентаризаційних описах	– Зустрічна перевірка екземплярів інвентаризаційних описів. – Формальна перевірка інвентаризаційних описів. – Проведення графічних та почеркознавчих експертиз
Зумисне внесення неправильних записів у первинні документи та документи бухгалтерського обліку з метою заплутування кількісно-сортового обліку товарів	– Використання методів документального дослідження. – Аналіз взаємозв'язків
Необґрунтоване нарахування природних втрат	– Взаємний контроль порівняльних відомостей і актів списання товарів. – Зіставлення фактичних і книжкових залишків товарно-матеріальних цінностей. – Дослідження первинних облікових документів. – Нормативна та арифметична перевірка нарахування природних втрат
Необґрунтоване списання цінностей через псування, пошкодження та природні втрати	Взаємний контроль інвентаризаційних описів, прибутково-видаткових документів
Неповне оприбуткування цінностей, одержаних від постачальників	Взаємний контроль первинних облікових документів та інвентаризаційних описів
Необґрунтовані зарахування нестач одних цінностей надлишками інших	– Перевірка порівняльної відомості.

Способи викривлення	Методи виявлення
	– Допити осіб, причетних до складання необґрунтованих документів
Внесення матеріально-відповідальними особами готівкових грошових коштів у касу перед початком або під час проведення інвентаризації	Перевірка вказаних фактів, а саме – з'ясування природи походження готівки
Несвоєчасне проведення в обліку прибуткових накладних	– Встановлення та вилучення таких документів. – Встановлення факту врахування цінностей, які надійшли в процесі інвентаризації

### **Питання для самоперевірки:**

1. Що таке методика судово-бухгалтерської експертизи?
2. Хто відповідає за організацію науково-методичного забезпечення СБЕ?
3. Чим загальні методи дослідження відрізняються від спеціальних?
4. Які прийоми дослідження формують загальні методи судової експертизи?
5. У чому полягає сутність аналізу та синтезу як загальних методів дослідження?
6. Як застосовуються методи індукції та дедукції у судово-бухгалтерській експертизі?
7. Які спеціальні методи використовуються під час СБЕ?
8. У чому полягає суть органолептичних методів дослідження?
9. Які розрахунково-аналітичні методи використовуються в СБЕ?
10. Чим зустрічна перевірка відрізняється від взаємного контролю?
11. Які формальні ознаки можуть свідчити про недоліки організації первинного та синтетичного обліку на підприємстві?
12. Що таке документальні методи дослідження в судово-бухгалтерській експертизі?
13. Які методи можуть бути використані для виявлення фальсифікацій у документах?
14. Як метод економічного аналізу допомагає виявляти економічні правопорушення?
15. Які прийоми економіко-математичного моделювання використовуються під час експертизи?
16. Яку роль відіграє інвентаризація у судово-бухгалтерській експертизі?
17. Як запобігти викривленню записів в інвентаризаційному описі?
18. У яких випадках може бути призначена інвентаризація в межах СБЕ?
19. Які основні способи викривлення результатів інвентаризації?
20. Які методи використовуються для виявлення маніпуляцій з інвентаризаційними даними?
21. Як слідчий контролює процес інвентаризації та оцінює її результати?

## ТЕМА 13. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

### 13.1. Структура та зміст експертного висновку

### 13.2. Процесуальна оцінка висновку СБЕ

#### 13.1. Структура та зміст експертного висновку

Згідно з процесуальними нормами **висновок** експерта – це докладний опис проведених ним досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, слідчим, суддею чи судом, що доручив проведення експертизи.

Висновок має ґрунтуватися на відомостях, які експерт отримав під час вивчення матеріалів, що надані для дослідження, і містити систему інформаційних даних, які згідно з процесуальними кодексами України мають силу доказів у справі. Експерт дає висновок від свого імені і несе за нього особисту відповідальність. Висновок експерта не є обов'язковим для особи (органу), яка здійснює провадження, але незгода з експертним висновком має бути вмотивована у відповідній постанові, ухвалі, вирокі.

Вимоги, що висуваються до висновку експерта-бухгалтера, представлені на рис. 13.1.

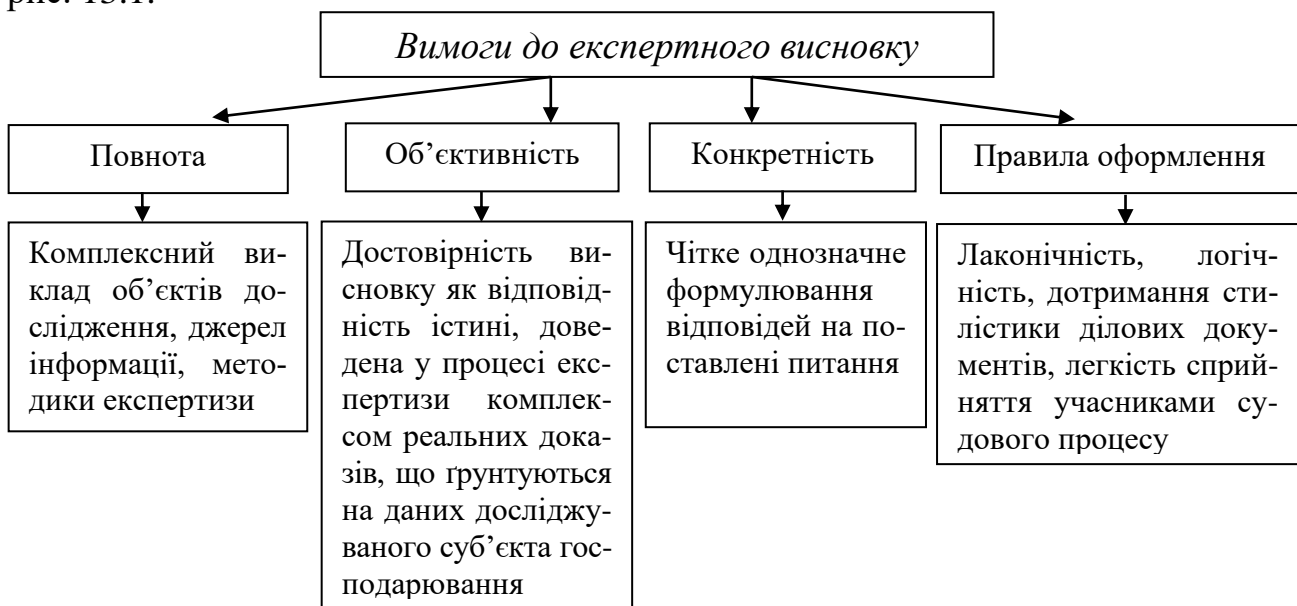


Рис. 13.1. Вимоги, що висуваються до експертного висновку

**Структура і зміст** експертного висновку регламентуються законодавчо (див. табл. 13.1).

## Структура та зміст експертного висновку

Назва	Зміст розділу
Вступ	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Дата надходження документа про призначення експертизи (залучення експерта).</li> <li>– Найменування експертної установи та/або ПІБ експерта.</li> <li>– Найменування і дата складання документа про призначення експертизи (залучення експерта), найменування органу та/або посада і ПІБ особи, який призначив експертизу (залучив експерта).</li> <li>– Вид (кримінальна, про адміністративне правопорушення, цивільна, господарська тощо) та номер справи, за якою призначена експертиза.</li> <li>– Перелік об'єктів та зразків, що підлягають дослідженню.</li> <li>– Відомості про надані матеріали справи, спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість.</li> <li>– Запис щодо відповідності матеріалів та об'єктів, що надійшли, матеріалам, зазначеним у документі, про призначення експертизи (залучення експерта).</li> <li>– Перелік питань у формулюванні документа про призначення експертизи (залучення експерта), які поставлено на вирішення експертизи.</li> <li>– Питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи.</li> <li>– Дані щодо експерта: ПІБ, посада, клас судового експерта, науковий ступінь, вчене звання, освіта, освітньо-кваліфікаційний рівень, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, дата видачі та номер свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, ким видано, строк дії.</li> <li>– Попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку або відмову від надання висновку.</li> <li>– Дата направлення клопотання експерта щодо надання додаткових матеріалів, дата надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання.</li> <li>– Обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерел їх отримання.</li> <li>– Під час проведення додаткових або повторних експертиз – відомості про первинну (попередні) експертизи: ПІБ експерта, назва експертної установи (місце роботи експерта), номер, дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертиз, зміст питань, які були поставлені перед експертом на додаткове або повторне вирішення, мотиви призначення додаткової (повторної) експертизи.</li> <li>– ПІБ, процесуальний статус осіб, присутніх під час проведення досліджень.</li> <li>– Нормативні акти, методики, рекомендована науково-технічна та довідкова література, інші інформаційні джерела, які використовувались експертом у процесі вирішення поставлених питань, із зазначенням реєстраційних кодів з Реєстру методик проведення судових експертиз відповідно</li> </ul>
Дослідження	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, умови їх застосовування.</li> <li>– Посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них.</li> <li>– Експертне оцінювання результатів дослідження.</li> <li>– За наявності в документі про призначення експертизи (залучення експерта) питань, які не належать до предмета експертизи або не входять до компетенції експерта, зазначаються причини, з яких ці питання не можуть бути вирішені.</li> <li>– У разі проведення повторної експертизи – причини розбіжностей із висновками попередніх експертиз, якщо такі розбіжності траплялися</li> </ul>

Назва	Зміст розділу
Висновки	Відповіді на поставлені питання у послідовності, що визначена у вступній частині, або зазначення, з яких причин неможливо вирішити питання

Висновок експерта оформлюється на бланку експертної установи, підписується експертом, який проводив дослідження, засвідчується відбитком печатки експертної установи на кожній сторінці тексту заключних висновків. Якщо до висновку додаються фото, таблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертом і засвідчуються відбитком печатки. Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням реєстраційного номера облікової картки платника податків.

Висновок *комісійної (комплексної)* експертизи має такі особливості:

1) у вступній частині додатково зазначаються дані про голову комісії експертів;

2) дослідження, що проводились окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини та підписуються цими експертами із зазначенням їхніх прізвищ;

3) узагальнення та оцінювання результатів досліджень фіксуються у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експертів;

4) спільний висновок підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди;

5) якщо згоди між експертами не було досягнуто, складається кілька висновків (за кількістю думок) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими з відповідними висновками.

Під час проведення *первинної експертизи* співробітниками однієї експертної установи висновок експерта (експертів) та додатки до нього складаються у *2-х примірниках*: один направляється органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), другий оформлюється як наглядове провадження і зберігається в архіві експертної установи.

Під час проведення *повторної експертизи* співробітниками однієї експертної установи висновок і додатки до нього складаються:

– у *2-х примірниках* – у разі, якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи;

– у *4-х примірниках* – у разі непідтвердження (повністю або частково) повторною експертизою висновків первинної (попередньої) експертизи; додаткові примірники направляються: до експертної установи, яка проводила попередню експертизу, та Міністерства юстиції України.

На повторні експертизи складаються *контрольні картки*, що надсилаються у термін *до 5-ти днів* експертній установі (експертові), у якій виконувалася

первинна (попередня) експертиза, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі, яка проводила повторну експертизу.

У разі неможливості надання висновку експертом складається відповідне **Повідомлення**, що згідно із нормативними вимогами містить такі три частини:

1) *вступна* – наводяться відомості, аналогічні відповідній частині експертного висновку (табл. 13.1);

2) *мотивувальна* – викладаються причини, що обумовили неможливість надання висновку;

3) *заклучна* – вказується про неможливість надання висновку.

Зразок Висновку експертного дослідження та Повідомлення про неможливість проведення судової експертизи наведено у **Додатках М, Н**.

### **13.2. Процесуальна оцінка висновку СБЕ**

Незалежно від того, на якій стадії розслідування залучається експерт-бухгалтер – на стадії попереднього слідства чи безпосередньо в судовому процесі – завершальним етапом його участі у правоохоронному механізмі держави є процедура реалізації висновку в судовому процесі. **Оцінка** експертного висновку передбачає зіставлення результативних даних дослідження з іншими матеріалами розслідуваної справи та може потребувати залучення експертів інших спеціальностей або призначення повторної або додаткової експертизи.

Щодо проведеної на **попередньому слідстві** судово-бухгалтерської експертизи суд може

1) визнати проведення СБЕ правильним та *ухвалити висновок як доказ у судовому процесі*;

2) установити несуттєві формальні порушення під час призначення і проведення СБЕ, *взяти справу до слухання* та у судовому засіданні ліквідувати недоліки;

3) установити істотні порушення у процесі призначення і проведення СБЕ, визнати висновок експерта недостатньо чітким і повним, винести ухвалу про *проведення повторної чи додаткової експертизи*.

**Суд здійснює оцінку** експертного висновку за такими напрямками:

1) чи дотримано вимог законодавства у призначенні та проведенні судової експертизи;

2) чи не було обставин, які б виключали участь експерта у справі;

3) чи відповідала вимогам компетентність експерта, чи не вийшов він за межі своїх повноважень;

4) чи є повними відповіді на поставлені питання, чи відповідають вони іншим фактичним даним;

5) чи узгоджені між собою дослідницька частина та підсумковий висновок;

б) чи є експертний висновок обґрунтованим, чи узгоджений він з іншими матеріалами справи.

**Учасники процесу** також оцінюють

1) *здатність експерта-бухгалтера виявляти обставини*, які мають безпосереднє значення для розслідуваної справи – кваліфікацію, наявність досвіду, спеціальної освіти, необхідних знань, незацікавленість в упередженому вирішенні конкретної справи;

2) *якість дослідження* – дотримання процесуальних норм під час проведення експертизи, правильність та доцільність застосування обраної експертом методики, достовірність та об'єктивність доказів, повнота проведеного дослідження, підтвердження висновків відповідними документами;

3) *якість оформлення експертного висновку* – достовірність посилань на законодавчі, нормативно-правові, інструктивно-довідкові матеріали, які наведені для обґрунтування висновку, редакційні помилки, арифметичні неточності, логічні протиріччя тощо.

У процесі оцінки експертного висновку, а також із метою отримання роз'яснень щодо окремих його положень, слідчий або суддя мають право **допитати** експерта-бухгалтера. Інші учасники процесу мають право клопотати про допит експерта-бухгалтера, надаючи питання в письмовій формі на розгляд суду. На обґрунтовану вимогу експерта йому може бути надано судом певний час для підготовки кваліфікованої відповіді на поставлені питання. Відповіді експерта вносять до протоколу судового засідання дослівно і розглядають як складовий елемент висновку судово-бухгалтерської експертизи.

Після ухвалення висновку як доказу обов'язковою процедурою експертизи є **розробка заходів щодо профілактики порушень** у майбутньому. Профілактичні заходи щодо нейтралізації умов і причин виникнення правопорушень у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання експерт-бухгалтер викладає в окремому розділі висновку СБЕ або оформлює окремо і подає як додаток до висновку. Суд виносить з цього питання **відповідну ухвалу** та направляє її керівництву суб'єкта господарювання для проведення профілактичних заходів щодо запобігання правопорушень в майбутньому.

### **Питання для самоперевірки:**

1. *Що таке висновок експерта і яка його роль у судовому процесі?*
2. *Які вимоги висуваються до висновку експерта?*

3. Які основні структурні елементи висновку судово-бухгалтерської експертизи?
4. Що містить дослідницька частина експертного висновку?
5. Які вимоги висуваються до заключної частини експертного висновку?
6. Як оформлюється висновок експерта відповідно до нормативних вимог?
7. Яка додаткова інформація має міститися у вступній частині висновку під час проведення комплексної експертизи?
8. Які особливості має висновок комісійної та комплексної експертизи?
9. Як оформлюється висновок повторної судово-бухгалтерської експертизи?
10. У яких випадках складається повідомлення про неможливість надання висновку експерта?
11. Як оформлюються додатки до висновку судово-бухгалтерської експертизи?
12. Яку інформацію містить реєстраційна картка повторної експертизи?
13. Кому спрямовується експертний висновок повторної експертизи у разі непідтвердження висновків первинної експертизи?
14. Що таке процесуальна оцінка висновку судово-бухгалтерської експертизи?
15. Які основні етапи оцінки висновку експерта в судовому процесі?
16. За якими напрямками оцінює висновок експерта обвинувачений?
17. Які критерії використовуються для оцінки компетентності експерта?
18. Як суд оцінює обґрунтованість висновку експерта?
19. Чи може суд не взяти висновок експерта як доказ?
20. Яку роль відіграють профілактичні заходи, розроблені за результатами експертизи?

## СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. *International Auditing and Assurance Standards Board*. 2021. URL: <https://cutt.ly/awe8SDeJ>
2. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. *International Auditing and Assurance Standards Board*. 2022. URL: <https://cutt.ly/Owe8D8U6>
3. Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. *International Federation of Accountants*. URL: <https://cutt.ly/ywe8PauC>
4. Гевлич Л. Л. Аудит та бухгалтерська експертиза: навч. посіб. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. 150 с.
5. Гевлич Л. Л. Диджитал-аудит: світова та вітчизняна практика. *Економіка і організація управління*. 2023. № 3(51). С. 24–33. DOI: 10.31558/2307-2318.2023.3.3.
6. Гевлич Л. Л. Методика незалежного аудиту на різних етапах життєвого циклу підприємства. Облік, аналіз, аудит у забезпеченні безперервної діяльності: монографія / за заг. ред Є. Є. Іоніна. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 244 с.
7. Гевлич Л. Л. Місце ризику в процесі незалежного аудиту. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*. 2023. № 73. С. 73–78. URL: <http://journals-lute.lviv.ua/index.php/visnyk-econom/article/view/1393/1313>
8. Гевлич Л. Л. Процес незалежного аудиту крізь призму оцінки ризику. Трансформація суспільних відносин в умовах цивілізаційних змін: колективна монографія. Харків: СГ НТМ «Новий курс», 2023. С. 238–259.
9. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Digital Technologies in Accounting and Audit. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення (випуск 75): матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 6–7 бер. 2023 р.* (Тернопіль: ФОП Шпак В. Б, 2023. С. 45–46.
10. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Аудит діяльності суб'єктів господарювання при воєнному стані та у повоєнній економіці України. *Міжнародна науково-практична конференція «Відновлення України у повоєнні часи: виклики, стратегічні пріоритети, ресурсне забезпечення, потенціал майбутнього розвитку»*: матеріали конференції ДонНУ імені Василя Стуса, м. Вінниця, 10–11 жовт. 2024. Вінниця, 2024. URL: <https://surl.li/glbpay>
11. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Інформаційні технології в обліку і аудиті: проблеми та перспективи в диджитал-економіці. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 3. С. 40–44. URL: <http://journals.khnu.km.ua/vestnik/wp-content/uploads/2023/08/2023-318-6.pdf>

12. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 132 с.

13. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2023. 234 с.

14. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Тренди трансформації аудиту в цифровій економіці. *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції. Частина 1. Київ: Інтерсервіс, 2024. С. 396–398.

15. Гевлич Л., Кривенко Т. Особливості аудиту доходів, витрат і фінансових результатів вітчизняного сільськогосподарського підприємства в умовах воєнного стану. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 6. С. 279–283. DOI: 10.31891/2307-5740-2023-324-6-47.

16. Аудит: підручник / В. І. Грушко, О. М. Брадул, В. А. Шепелюк, С. Б. Ільїна. Київ: Ліра-К, 2021. 324 с.

17. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. *Офіційний портал Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>

18. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності). Видання 2018 р. *Міністерство Фінансів України*. URL: <http://195.78.68.18/minfin/document/81073/D6.pdf>

19. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. *Міністерство Фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhнародni-standarti-auditu>

20. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. *Офіційний портал Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text>

21. Огійчук М. Ф., Рагуліна І. І., Новіков І. Т. Аудит: навчальний посібник. Київ: Алерта, 2020. 850 с.

22. Організація і методика аудиту: навч. посіб. для закладів вищої освіти / уклад. І. А. Бержанір. Умань : ВПЦ «Візаві», 2022. 326 с.

23. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»: від 21 груд. 2017 р. № 2258-ХІІІ. *Офіційний портал Верховної Ради України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

24. Закон України «Про судову експертизу»: від 25 лют. 1994 р. № 4038-ХІІ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>

## Інформаційні ресурси в інтернет

25. Ernst, Young Global Limited. URL: [https://www.ey.com/en\\_uk](https://www.ey.com/en_uk)

26. KPMG Ukraine. *KPMG: official website*. URL: <https://home.kpmg/ua/uk/home.html>

27. Аудиторська палата України. *АПУ: офіційний сайт*. URL: <https://www.apu.com.ua/>

28. Верховна Рада України. *Офіційний портал Верховної Ради України*. URL: <https://www.rada.gov.ua/>

29. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. *ФПБАУ: офіційний сайт*. URL: <https://www.ufpaa.org/>

30. Financial Accounting Standards Board. *FASB: official website*. URL: <https://fasb.org/>

## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### Приклад листа-угоди з аудиту фінансової звітності загального призначення

Відповідному представнику управлінського персоналу чи тим, кого наділено найвищими повноваженнями компанії ABC:

#### **[Мета та обсяг аудиту]**

Ви запропонували нам провести аудит фінансової звітності компанії ABC, що складається з балансу станом на 31 грудня 20\_\_ р., звіту про прибутки та збитки, звіту про зміни у власному капіталі, звіту про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, та стислого викладу суттєвих облікових політик, а також іншої пояснювальної інформації. Цим листом ми із задоволенням підтверджуємо прийняття цього завдання з аудиту й наше розуміння його. Наш аудит проводитиметься з метою висловлення думки щодо фінансової звітності.

#### **[Відповідальність аудитора]**

Ми проведемо аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиту з метою отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення. Аудит передбачає виконання процедур з метою отримання аудиторських доказів стосовно сум і розкриття інформації у фінансовій звітності. Вибір процедур залежить від судження аудитора, включно з оцінкою ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності внаслідок шахрайства або помилки. Аудит також передбачає оцінку прийнятності використаних облікових політик та достатності облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансової звітності.

Через властиві обмеження аудиту разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити, навіть якщо аудит належно спланований і виконується відповідно до МСА.

Під час оцінки ризиків ми розглядаємо внутрішній контроль, доречний для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, з метою розробки аудиторських процедур, прийнятних за цих обставин, але не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Проте ми повідомимо Вам у письмовій формі про будь-які суттєві недоліки внутрішнього контролю, що стосуються аудиту фінансової звітності, які ми ідентифікували під час аудиту.

#### **[Відповідальність управлінського персоналу та ідентифікація застосовної концептуальної основи фінансової звітності]**

Ми проведемо аудит виходячи з того, що управлінський персонал і, за потреби, ті, кого наділено найвищими повноваженнями, визнає та розуміє, що він несе відповідальність за:

а) складання та достовірне подання фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності;

б) внутрішній контроль, який за визначенням управлінського персоналу є необхідним для надання можливості скласти фінансову звітність, що не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;

в) забезпечення:

– нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, є доречною для складання фінансової звітності, такої, як записи, документація тощо;

– додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою аудиту;

– необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких, як ми визначили, необхідно одержати аудиторські докази.

Як складову процесу нашого аудиту, ми проситимемо управлінський персонал та в разі потреби тих, кого наділено найвищими повноваженням, підтвердити у письмовій формі заповнення, надані нам у зв'язку з аудитом. Ми сподіваємося на повне сприяння Вашого персоналу під час нашого аудиту.

**[Інша важлива інформація]**

[Необхідно вставити в разі потреби іншу інформацію. Це можуть бути домовленості про гонорари, виставлення рахунків та інші особливі умови, залежно від обставин]

**[Звітність]**

[Необхідно вставити належне посилання на очікувану форму та зміст аудиторського звіту]

Форма та зміст нашого звіту, можливо, потребуватимуть змін з урахуванням результатів нашого аудиту.

Прохання підписати та повернути примірник цього листа, що додається, з метою підтвердження та згоди про домовленість стосовно нашого аудиту фінансової звітності, включно з відповідальністю кожного з нас.

XYZ & Co

Підтверджено та погоджено від імені компанії ABC

(підпис)

Ім'я, прізвище та посада

Дата

## ЗРАЗОК ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗВІТНОСТІ

м. \_\_\_\_\_ р.

Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні, незалежна аудиторська фірма \_\_\_\_\_ (свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та практикуючих аудиторів Аудиторської палати України \_\_\_ від \_\_\_\_\_) надалі по тексту – Виконавець, в особі \_\_\_\_\_, діючого на підставі \_\_\_\_\_ та Суб'єкт підприємницької діяльності в Україні \_\_\_\_\_, в особі \_\_\_\_\_, діючого на підставі \_\_\_\_\_, надалі Замовник з другої сторони, відповідно до чинного законодавства України уклали цей договір про наступне:

### 1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання здійснити аудиторську перевірку фінансової звітності Замовника відповідно до вимог чинного законодавства України.

1.2. Аудиторська перевірка охоплює діяльність Замовника, результати якої відображені у його звітності, за період з \_\_\_\_\_ до \_\_\_\_\_.

1.3. Початок робіт \_\_\_\_\_, закінчення \_\_\_\_\_.

1.4. Мета аудиту – висловлення незалежної професійної думки у формі аудиторського висновку стосовно відповідності фінансової звітності Замовника вимогам чинного законодавства, прийнятій обліковій політиці, адекватності відображення результатів господарювання за відповідний період.

1.5. Масштаб аудиту – перевірка буде здійснюватися шляхом застосування процедур отримання достатніх аудиторських свідчень за національними та міжнародними стандартами аудиту в повному обсязі, необхідному для формування аудиторського висновку (незалежної професійної думки).

Надана Замовником інформація, а також отримані під час перевірки дані будуть тестуватися на наявність та одночасно на відсутність суттєвих (матеріальних) розбіжностей між показниками звітності та даними бухгалтерського обліку Замовника.

### 2. ЗОБОВ'ЯЗАННЯ СТОРІН

2.1. Виконавець у процесі перевірки та за її результатами зобов'язаний:

– дотримуватися вимог чинного законодавства України, Національних та Міжнародних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудитора України;

– уникати прилюдної оцінки дій посадових осіб Замовника або його персоналу, власників (учасників) та не використовувати ім'я Замовника і закриті за його рішенням дані в засобах масової інформації;

– зберігати комерційну таємницю стосовно отриманої під час перевірки інформації;

– не вступати в комерційні відносини з клієнтами Замовника;

– дотримуватися доброзичливості і нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності загалом;

– повідомляти керівництво Замовника про суттєві невідповідності (відхилення) безпосередньо після їх виявлення та ідентифікації під час перевірки;

– не отримувати від Замовника його продукцію, роботи або послуги до та під час аудиторської перевірки.

2.2. Замовник під час перевірки та за її результатами зобов'язаний:

– забезпечити Виконавцю доступ до будь-якої інформації, потрібної для виконання робіт за цим договором;

- сприяти отриманню в разі потреби інформації від будь-яких третіх осіб;
- своєчасно та у будь-якому обсязі надавати Виконавцю усі необхідні йому для перевірки дані, реєстри обліку, звітність, адміністративні та інші документи;
- не втручатися в методику перевірки, організацію роботи персоналу Виконавця та відмовитися від тиску на Виконавця з метою зміни його професійної думки;
- своєчасно взяти та сплатити роботу Виконавця за цим договором відповідно до його умов.

### **3. ПОРЯДОК ЗДАЧІ І ПРИЙОМУ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБІТ**

3.1. Результатом робіт за цим Договором сторони визначають незалежне професійне судження Виконавця про відповідність звітності Замовника вимогам облікової політики та чинного законодавства з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3.2. Результат робіт за цим Договором приймається Замовником у формі аудиторського висновку незалежно від його виду (позитивне, умовно-позитивне, негативне, відмова від видачі) у друкованому вигляді, складеному відповідно до вимог Національних нормативів аудиту (або інших вимог спеціальних органів, наприклад НКЦПФРУ, НБУ тощо).

3.3. Під час робіт та після їх завершення Виконавець знайомить Замовника з попередніми результатами перевірки (попередні висновки). Попередні висновки є неофіційними. Вони можуть обговорюватися Замовником та Виконавцем за залученням третіх осіб. Після закінчення терміну дії договору (або раніше) Виконавець у триденний термін надає Замовнику офіційний текст аудиторського заключення (висновку), скріплений печаткою Виконавця. Заключення (висновок) передається у друкованому вигляді в одному екземплярі. Другий екземпляр зберігається у Виконавця протягом 3 років.

3.4. Аудиторська гарантія. Під аудиторською гарантією сторони розуміють надійність суджень (незалежної професійної думки) Виконавця з предмету цього договору для Замовника та третіх осіб. Абсолютна аудиторська гарантія згідно з Національними нормативами аудиту не надається.

3.5. У разі незгоди Замовника з видом висновку або його окремим положеннями, суперечки щодо цього вирішуються в судовому порядку. Водночас Замовник зобов'язаний повідомити письмово Виконавця про незгоду з висновком.

### **4. ВАРТІСТЬ РОБІТ ТА ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ**

4.1. За виконання робіт за цим договором Замовник сплачує Виконавцю винагороду у розмірі \_\_\_\_\_ гривень з ПДВ, ПДВ грн.

4.2. Оплата здійснюється виключно у національній валюті України та в безготівковій формі.

4.3. Замовник авансує виконавця у розмірі \_\_ % вартості робіт за цим договором протягом 3-х днів із дати підписання договору.

4.4. Оплата роботи Виконавця здійснюється Замовником незалежно від характеру аудиторського висновку (позитивний, умовно-позитивний, негативний, відмова від висновку) відповідно до умов п. 2.1–2.2 цього договору.

### **5. ПРАВА СТОРІН**

5.1. Кожна зі сторін цього договору має право припинити його дію. Для цього одна зі сторін повинна письмово сповістити іншу про наміри припинити роботи за цим договором з обґрунтованим поясненням свого рішення. При цьому повідомлення про припинення дії договору сторона-ініціатор зобов'язана здійснити для другої сторони не пізніше ніж в 3 дні після початку робіт. Якщо цей термін буде порушено, то сторона-ініціатор припинення дії

договору виплачує іншій стороні договору компенсацію у розмірі \_\_\_ % від загальної вартості робіт за п. 2.1. цього договору.

5.2. За письмовою згодою сторони можуть припинити дію цього договору без взаємних фінансових (матеріальних) компенсацій.

## **6. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН**

6.1. Відповідальність Виконавця та Замовника регламентується Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», іншим чинним законодавством України.

6.2. Замовник та Виконавець несуть відповідальність за дотримання своїх зобов'язань (розділ 2), викладених у цьому договорі.

6.3. За неякісне виконання взятих на себе зобов'язань за цим договором Виконавець та Замовник несуть матеріальну відповідальність згідно з вимогами чинного законодавства, а суперечки між ними вирішуються в судовому порядку.

## **7. ІНШІ ОСОБЛИВІ УМОВИ**

7.1. Замовник додатково несе відповідальність за достовірність наданої Виконавцю інформації, її повноту, точність та правильність оформлення (юридичну силу); за виявлені в ході перевірки відхилення від вимог чинного законодавства, облікової політики та методології обліку; за фінансові результати та за звітність за ними; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності, які не перевірялися до цієї перевірки або перевірялися іншими аудиторами; за невиконання пропозицій аудиторів з усунення виявлених невідповідностей (відхилень, помилок, тощо).

7.2. У зв'язку із сутністю перевірки та притаманними аудиту обмеженнями існує ймовірність і можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності тощо), можуть бути не виявлені під час перевірки, за що відповідно до Національних нормативів аудиту Виконавець відповідальності не несе.

## **8. РЕКВІЗИТИ СТОРІН**

**План аудиту кредиторської заборгованості за розрахунками  
з постачальниками і підрядниками**

Клієнт \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людино-годин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№ з/п	Види запланованих робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за кредиторською заборгованістю			
2	Правова оцінка договорів, перевірка правильності оформлення документів			
3	Аудит стану кредиторської заборгованості за розрахунками			
4	Перевірка правильності відображення в обліку операцій із заборгованості перед постачальниками та підрядниками			
5	Перевірка організації податкового обліку за розрахунками з постачальниками та підрядниками			
6	Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику			

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

**Програма проведення аудиту кредиторської заборгованості  
за розрахунками з постачальниками і підрядниками**

Клієнт \_\_\_\_\_

Період аудиту \_\_\_\_\_

Кількість людино-годин на перевірку \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

Запланований аудиторський ризик \_\_\_\_\_

Запланована суттєвість \_\_\_\_\_

№ з/п	Аудиторські процедури до розгляду	Період проведення процедур	Виконавець	Назва робочих документів аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	<i>Знайомство з підприємством та системою внутрішнього контролю за кредиторською заборгованістю</i>				
1.1	Знайомство з установчими документами підприємства, формою власності, організаційною структурою, видом діяльності, особливостями підприємства				
1.2	Вивчення основних показників кредиторської заборгованості підприємства за попередні періоди				
1.3	Складання переліку кредиторів				
1.4	Перевірка відповідності облікової політики щодо розрахунків із постачальниками і підрядниками вимогам діючого законодавства				
1.5	Проведення тесту оцінки СВК заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
1.6	Оцінювання аудиторського ризику				
1.7	Здійснення аналітичних процедур з аудиту кредиторської заборгованості				
2	<i>Правова оцінка договорів, перевірка правильності оформлення документів</i>				
2.1	Перевірка наявності договорів підприємства з постачальниками і підрядниками, їх правова оцінка				
2.2	Перевірка виконання підприємством вимог, зазначених у договорах				
2.3	Встановлення відповідності типових форм первинних документів з обліку кредиторської заборгованості, що використовуються на підприємстві, вимогам законодавства України				
2.4	Перевірка наявності та правильності оформлення документів на придбання товарів, отримання послуг та виконаних робіт				

1	2	3	4	5	6
2.5	Перевірка дотримання строків та порядку документального оформлення та відображення в обліку операцій за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
3	<i>Аудит стану кредиторської заборгованості за розрахунками</i>				
3.1	Визначення величини заборгованості підприємства перед кредиторами				
3.2	Перевірка залишку кредиторської заборгованості за даними Головної книги та облікових регістрів				
3.3	Перевірка повноти і своєчасності оплати рахунків постачальників і підрядників				
3.4	Визначення кредиторської заборгованості підприємства, термін позовної давності якої минув, та причин її виникнення				
3.5	Перевірка на наявність у складі кредиторської заборгованості отриманих претензій				
3.6	Перевірка невідфактурованих поставок				
3.7	Перевірка результатів проведення інвентаризації заборгованості за розрахунками з постачальниками і підрядниками				
4	<i>Перевірка правильності відображення в обліку операцій із заборгованості перед постачальниками та підрядниками</i>				
4.1	Надсилання запитів постачальникам і підрядникам на підтвердження заборгованості				
4.2	Перевірка наявності на підприємстві актів звірки та їх відповідність даним аналітичного і синтетичного обліку				
4.3	Визначення розбіжностей між отриманими відповідями на відправлені запити та наявними на підприємстві актами звірень та залишками в аналітичному обліку				
4.4	Перевірка правильності проведення взаємозаліку заборгованостей				
4.5	Перевірка правильності відображення кредиторської заборгованості у Балансі				
4.6	Вибіркова перевірка відповідності інформації в отриманих від постачальників документах даним складського і бухгалтерського обліку				
4.7	Суцільна перевірка списання нестач, втрат і псування товарно-матеріальних цінностей з вини постачальників				

1	2	3	4	5	6
4.8	Пошук невідображених у документах підприємства зобов'язань перед кредиторами				
5	<i>Перевірка організації податкового обліку за розрахунками з постачальниками та підрядниками</i>				
5.1	Перевірка організації податкового обліку за розрахунками				
5.2	Перевірка правильності визначення податкового кредиту при отриманні від постачальників та підрядників товарів, робіт чи послуг				
5.3	Перевірка своєчасності та повноти сплати ПДВ до бюджету				
6	<i>Складання аудиторського звіту і висновку, передача їх замовнику</i>				
6.1	Групування і систематизація виявлених у процесі перевірки порушень і недоліків				
6.2	Складання звіту аудитора				
6.3	Формування аудиторського висновку за результатами перевірки				
6.4	Передача аудиторського звіту і висновку замовнику				

Керівник аудиторської фірми \_\_\_\_\_

Керівник аудиторської перевірки \_\_\_\_\_

## Звіт щодо аудиту фінансової звітності

Акціонерам компанії ABC [або інший належний адресат]

### Думка

Ми провели аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20\_\_ р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

### Основа для думки

Ми провели аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Нашу відповідальність згідно з цими стандартами викладено в розділі «Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності» нашого звіту. Ми є незалежними стосовно Компанії згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів Ради з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс РМСЕБ) та етичними вимогами, застосовними в [юрисдикція] до нашого аудиту фінансової звітності, а також виконали інші обов'язки з етики відповідно до цих вимог та Кодексу РМСЕБ. Ми вважаємо, що отримані нами аудиторські докази є достатніми і прийнятними для використання їх як основи для нашої думки.

### Ключові питання аудиту

Ключові питання аудиту – це питання, які, на наше професійне судження, були найбільш значущими під час нашого аудиту фінансової звітності за поточний період. Ці питання розглядались у контексті нашого аудиту фінансової звітності загалом та враховувались у процесі формування думки щодо неї, водночас ми не висловлюємо окремої думки щодо цих питань.

[Опис кожного ключового питання аудиту відповідно до МСА 701]

### Інша інформація

**Відповідальність управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, за фінансову звітність**

Управлінський персонал несе відповідальність за складання і достовірне подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ та за таку систему внутрішнього контролю, яку управлінський персонал визначає потрібною для того, щоб забезпечити складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки.

Під час складання фінансової звітності управлінський персонал несе відповідальність за оцінку здатності Компанії продовжувати свою діяльність на без-

перервній основі, розкриваючи, де це застосовно, питання, що стосуються безперервності діяльності, та використовуючи припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку, крім випадків, якщо управлінський персонал або планує ліквідувати Компанію чи припинити діяльність, або не має інших реальних альтернатив цьому.

Ті, кого наділено найвищими повноваженнями, несуть відповідальність за нагляд за процесом фінансового звітування Компанії.

### **Відповідальність аудитора за аудит фінансової звітності**

Нашими цілями є отримання обґрунтованої впевненості, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та випуск звіту аудитора, що містить нашу думку. Обґрунтована впевненість є високим рівнем впевненості, проте не гарантує, що аудит, проведений відповідно до МСА, завжди виявить суттєве викривлення, коли воно існує. Викривлення можуть бути результатом шахрайства або помилки; вони вважаються суттєвими, якщо окремо або в сукупності, як обґрунтовано очікується, можуть впливати на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі цієї фінансової звітності.

*Виконуючи аудит відповідно до вимог МСА, ми використовуємо професійне судження та професійний скептицизм протягом усього завдання з аудиту.*

*Крім того, ми:*

– *ідентифікуємо та оцінюємо ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилки, розробляємо й виконуємо аудиторські процедури у відповідь на ці ризики, а також отримуємо аудиторські докази, що є достатніми та прийнятними для використання їх як основи для нашої думки. Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим, ніж для викривлення внаслідок помилки, оскільки шахрайство може містити змову, підробку, навмисні пропуски, неправильні твердження або нехтування заходами внутрішнього контролю;*

– *отримуємо розуміння заходів внутрішнього контролю, що стосуються аудиту, для розробки аудиторських процедур, які б відповідали обставинам, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю;*

– *оцінюємо прийнятність застосованих облікових політик та обґрунтованість облікових оцінок і відповідних розкриттів інформації, зроблених управлінським персоналом;*

– *доходимо висновку щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності як основи для бухгалтерського обліку та, на основі отриманих аудиторських доказів, робимо висновок, чи існує суттєва невизначеність щодо подій або умов, що може поставити під значний сумнів здатність Компанії продовжувати свою діяльність на безпере-*

рвній основі. Якщо ми доходимо висновку щодо існування такої суттєвої невизначеності, ми повинні привернути увагу в нашому звіті аудитора до відповідних розкриттів інформації у фінансовій звітності або, якщо такі розкриття інформації є неналежними, модифікувати свою думку. Наші висновки ґрунтуються на аудиторських доказах, отриманих до дати нашого звіту аудитора. Втім, майбутні події або умови можуть примусити Компанію припинити свою діяльність на безперервній основі;

– оцінюємо загальне подання, структуру та зміст фінансової звітності включно з розкриттями інформації, а також те, чи показує фінансова звітність операції та події, що покладені в основу її складання, так, щоб досягти достовірного подання.

Ми повідомляємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, разом з іншими питаннями, інформацію про запланований обсяг і час проведення аудиту та суттєві аудиторські результати, включно з будь-якими суттєвими недоліками заходів внутрішнього контролю, які виявлені нами під час аудиту.

Ми також надаємо тим, кого наділено найвищими повноваженнями, твердження, що ми виконали відповідні етичні вимоги щодо незалежності, та повідомляємо їм про всі стосунки й інші питання, які могли б обґрунтовано вважатися такими, що впливають на нашу незалежність, а також, де це застосовно, щодо відповідних застережних заходів.

З переліку всіх питань, інформація щодо яких надавалася тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ми визначили ті, що були найбільш значущими під час аудиту фінансової звітності поточного періоду, тобто ті, які є ключовими питаннями аудиту. Ми описуємо ці питання в нашому звіті аудитора крім випадків, якщо законодавчим чи регуляторним актом заборонено публічне розкриття такого питання, або коли за вкрай виняткових обставин ми визначаємо, що таке питання не варто висвітлювати в нашому звіті, оскільки негативні наслідки такого висвітлення можуть очікувано переважити його корисність для інтересів громадськості.

### **Звіт щодо вимог інших законодавчих і нормативних актів**

[Форма та зміст цього розділу звіту аудитора змінюються залежно від характеру інших обов'язків аудитора щодо звітування відповідно до вимог місцевих законодавчих та нормативних актів або національних стандартів аудиту]

Партнером завдання з аудиту, результатом якого є цей звіт незалежного аудитора, є [повне ім'я].

[Підпис від імені аудиторської фірми, повне ім'я аудитора або обидва підписи, як доречно в конкретній юрисдикції]

[Адреса аудитора]

[Дата]

**Фрагменти модифікованих висновків****Думка із застереженням 1**

Ми провели аудит фінансової звітності компанії АВС («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах фінансовий стан Компанії на 31 грудня 20\_\_ р., та її фінансові результати і грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

**Основа для думки із застереженням**

Запаси Компанії відображені у звіті про фінансовий стан у сумі xxx. Управлінський персонал не визначив балансову вартість запасів за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а визначив їх балансову вартість лише за собівартістю, що є відхиленням від вимог МСФЗ. Записи Компанії свідчать, що якби управлінський персонал визначив балансову вартість запасів за меншою із двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації, то балансову вартість запасів потрібно було б зменшити на суму xxx до їх чистої вартості реалізації. Відповідно, собівартість реалізації збільшилася б на xxx, а податок на прибуток, чистий прибуток та власний капітал зменшилися б, відповідно, на xxx, xxx і xxx.

**Думка із застереженням 2**

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії АВС та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, за винятком можливого впливу питання, описаного в розділі «Основа для думки із застереженням» нашого звіту, консолідована фінансова звітність, що додається, надає правдиву та неупереджену інформацію про консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20\_\_ р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

**Основа для думки із застереженням**

Інвестицію Групи у придбану протягом року асоційовану компанію XYZ, що зареєстрована в іноземній юрисдикції та відображену в обліку за методом участі в капіталі, відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р. у сумі xxx, а частку компанії АВС у чистому прибутку компанії XYZ у сумі xxx вклю-

чено до прибутку компанії ABC за рік, що закінчився зазначеною датою. Ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі щодо балансової вартості інвестиції компанії ABC у компанію XYZ станом на 31 грудня 20\_\_ р. та частки компанії ABC у чистому прибутку компанії XYZ за рік, оскільки нам відмовили в доступі до фінансової інформації, управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ. Отже, ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях цих сум.

### **Негативна думка**

Ми провели аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р., та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

На нашу думку, оскільки питання, описане в розділі «Основа для негативної думки» нашого звіту, є значущим, консолідована фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно консолідований фінансовий стан Групи на 31 грудня 20\_\_ р. та її консолідовані фінансові результати і консолідовані грошові потоки за рік, що закінчився зазначеною датою, відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

### **Основа для негативної думки**

Як зазначено у Примітці X, Група не консолідувала дочірнє підприємство XYZ, яке вона придбала протягом 20\_\_ р., оскільки до цього часу вона не змогла визначити справедливу вартість певних суттєвих активів і зобов'язань дочірнього підприємства станом на дату придбання. Тому ця інвестиція відображена в обліку за собівартістю. Відповідно до вимог МСФЗ, Група повинна була консолідувати це дочірнє підприємство та облікувати придбання на основі попередньо оцінених сум. Якби Група консолідувала компанію XYZ, вплив на велику кількість елементів консолідованої фінансової звітності, що додається, був би суттєвим. Вплив непроведення консолідації на консолідовану фінансову звітність не було визначено.

### **Відмова від висловлення думки 1**

Нас було залучено провести аудит консолідованої фінансової звітності компанії ABC та її дочірніх підприємств («Група»), що складається з консолідованого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р. та консолідованого звіту про сукупний дохід, консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до консолідованої фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик.

Ми не висловлюємо думки щодо консолідованої фінансової звітності Групи, що додається. Через значущість питання, описаного в розділі «Основа для відмови від висловлення думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї консолідованої фінансової звітності.

### **Основа для відмови від висловлення думки**

Інвестицію групи у спільне підприємство компанії XYZ відображено у консолідованому звіті про фінансовий стан групи в сумі xxx, що становить понад 90 % чистих активів Групи на 31 грудня 20\_\_ р. Нам відмовили в доступі до управлінського персоналу та аудиторів компанії XYZ, включно з аудиторською документацією аудиторів компанії XYZ. Через це ми не змогли визначити, чи є потреба в будь-яких коригуваннях пропорційної частки Групи в активах компанії XYZ, які Група спільно контролює, її пропорційної частки в зобов'язаннях компанії XYZ, за які Група несе спільну відповідальність, її пропорційної частки у доходах і витратах компанії XYZ за рік, і елементів, що входять до складу консолідованого звіту про зміни у власному капіталі та консолідованого звіту про рух грошових коштів.

### **Відмова від висловлення думки 2**

Нас було залучено провести аудит фінансової звітності компанії ABC («Компанія»), що складається зі звіту про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р., та звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів за рік, що закінчився зазначеною датою, та приміток до фінансової звітності, включно зі стислим викладом значущих облікових політик. Ми не висловлюємо думки щодо фінансової звітності Компанії, що додається.

Через значущість питань, описаних у розділі «Основа для відмови від висловлення думки» нашого звіту, ми не змогли отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для використання їх як основи для думки аудитора щодо цієї фінансової звітності.

### **Основа для відмови від висловлення думки**

Через те, що ми були призначені аудиторами Компанії після 31 грудня 20\_\_ р., ми не спостерігали за інвентаризацією запасів на початок та кінець року. За допомогою альтернативних процедур ми не змогли впевнитися в кількості запасів, утримуваних на 31 грудня 20\_\_ та 20\_\_ рр., які відображені у звітах про фінансовий стан відповідно в сумах xxx і xxx. Крім того, впровадження нової комп'ютеризованої системи обліку дебіторської заборгованості у вересні 20\_\_ р. призвело до численних помилок у сумах дебіторської заборгованості. Станом на дату нашого звіту управлінський персонал продовжував усувати недоліки системи та виправляти помилки. Ми не змогли підтвердити або перевірити за допомогою альтернативних процедур дебіторську заборгованість, що внесена у звіт про фінансовий стан на 31 грудня 20\_\_ р. на загальну суму xxx. Через це ми не змогли визначити, чи існує потреба в будь-яких коригуваннях запасів і дебіторської заборгованості, відображених чи невідображених в обліку, а також елементів, що входять до складу звіту про сукупний дохід, звіту про зміни у власному капіталі та звіту про рух грошових коштів.

**Приклади чинників ризику шахрайства  
в аудиті**

<b>Чинники</b>	<b>Шахрайство під час фінансового звітування</b>	<b>Незаконне привласнення активів</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Мотив / тиск	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Високий рівень конкуренції, що супроводжується зменшенням прибутків.</li> <li>– Високий ступінь незахищеності від змін: технологій, відсоткових ставок тощо.</li> <li>– Значний спад споживчого попиту, збільшення банкрутств у галузі або в економіці.</li> <li>– Збитки від основної діяльності, що становлять невідворотну загрозу банкрутства.</li> <li>– Неспроможність генерувати грошові потоки за умови відображення у звітності зростання прибутків.</li> <li>– Швидке зростання або незвичайна прибутковість порівняно з конкурентами.</li> <li>– Нові облікові, законодавчі або нормативні вимоги.</li> <li>– Очікування інвесторів, великих кредиторів, інших зовнішніх сторін щодо прибутковості, включно з очікуваннями управлінського персоналу у надмірно оптимістичних прес-релізах.</li> <li>– Необхідність отримати фінансування за рахунок позик / власного капіталу.</li> <li>– Неспроможність виконувати умови реєстрації цінних паперів на біржі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Відоме або очікуване майбутнє звільнення працівників.</li> <li>– Недавні або очікувані зміни програм компенсацій чи виплат працівникам.</li> <li>– Просування по службі, компенсація або інші винагороди, що не відповідають очікуванням.</li> <li>– Недоброзичливі стосунки між суб'єктом господарювання та працівниками, які мають доступ до активів</li> </ul>
Можливості	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Значні операції із пов'язаними сторонами.</li> <li>– Домінування в галузі, що дозволяє диктувати умови постачальникам / клієнтам.</li> <li>– Активи, зобов'язання, доходи, витрати ґрунтуються на облікових оцінках.</li> <li>– Значні, незвичайні, складні угоди, особливо укладені на кінець періоду.</li> <li>– Значна діяльність, яка розміщена або здійснюється за кордоном.</li> <li>– Значні операції з філіями в країнах із пільговим оподаткуванням</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Великі суми коштів у касі.</li> <li>– Запаси, основні засоби, які мають невеликий розмір, високу вартість, великий попит.</li> <li>– Неналежний нагляд за матеріально відповідальними особами.</li> <li>– Неналежний облік активів.</li> <li>– Неналежні засоби фізичного захисту коштів, запасів, основних засобів.</li> <li>– Неналежне розуміння управлінським персоналом інформаційних технологій</li> </ul>

1	2	3
<p>Ставлення / логічне виправдання</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Повідомлення інформації про неналежні цінності чи етичні стандарти.</li> <li>– Надмірна участь нефінансового управлінського персоналу у виборі облікових політик, визначенні суттєвих оцінок.</li> <li>– Дані про порушення нормативних актів, позови проти суб'єкта господарювання та його старшого управлінського персоналу щодо звинувачення в шахрайстві.</li> <li>– Надмірна зацікавленість управлінського персоналу в підтриманні тенденцій доходів.</li> <li>– Практика залучення третіх сторін для побудови нереалістичних прогнозів.</li> <li>– Неспроможність управлінського персоналу виправити відомі значні недоліки внутрішнього контролю.</li> <li>– Зацікавленість управлінського персоналу у застосуванні неналежних засобів мінімізації доходів у цілях оподаткування.</li> <li>– Низькі моральні якості старшого управлінського персоналу.</li> <li>– Суперечка між власниками.</li> <li>– Спроби виправдати застосування неналежного обліку міркуваннями суттєвості.</li> <li>– Напружені стосунки між управлінським персоналом та аудитором</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Ігнорування необхідності моніторингу або зменшення ризиків, пов'язаних із незаконним привласненням активів.</li> <li>– Ігнорування внутрішнього контролю за незаконним привласненням активів.</li> <li>– Поведінка, яка вказує на незадоволеність або невдоволення суб'єктом господарювання або його стосунками з працівниками.</li> <li>– Зміни в поведінці або способі життя, що можуть свідчити про незаконне привласнення активів.</li> <li>– Толерантність до дрібної крадіжки</li> </ul>

**Витяг із НАУКОВО-МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ**

з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень:  
наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5

**III. Економічна експертиза****1. Експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності**

1.1. Основними завданнями експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є:

визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;

визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;

установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;

визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

1.2. Орієнтовний перелік питань:

Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?

Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?

Чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?

Чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально необґрунтоване списання будівельних матеріалів, нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?

Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (указуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (указується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (указується яких)?

Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства (назва підприємства) нарахування амортизації за період (вказується період)?

Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами?

Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за період (указується період)?

Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума)?

Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?

Чи підтверджується документально обґрунтованість застосування підприємством (назва) нульової ставки з податку на додану вартість за експортними операціями за контрактом (номер, дата)?

Подібні питання можуть бути поставлені за іншими видами податків та обов'язкових платежів.

## **2. Експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій**

2.1. Основними завданнями експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій є:

визначення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо);

визначення документальної обґрунтованості аналізу і структури майна та джерел його придбання;

визначення документальної обґрунтованості стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності;

установлення документальної обґрунтованості та аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, безбитковості;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків під час приватизації та оренди відповідно до чинних методик оцінки вартості майна, що приватизується, та інші питання, пов'язані з приватизацією, банкрутством підприємств;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків частки майна при виході учасника зі складу засновників;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченого заробітку (від несвоєчасної виплати компенсації заподіяної шкоди при втраті працездатності і в інших випадках);

визначення документальної обґрунтованості цільового витрачання бюджетних коштів;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди.

Вирішення питань стосовно дотримання комітетами з конкурсних торгів вимог законодавства, що регламентує проведення закупівлі товарів (робіт та послуг) за бюджетні кошти, не належить до завдань економічної експертизи.

## 2.2. Орієнтовний перелік питань:

Визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності (зазначити організацію) на дату укладання або закінчення терміну дії угоди (зазначити реквізити). Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність (зазначити організацію, підприємство)?

Чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (зазначається організація або учасник) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників (зазначається дата виходу)?

Чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?

Чи є у вартості об'єктів нерухомості (яких саме), що підлягали приватизації, частка фінансування споруд за рахунок державних коштів відповідно до наданих установчих та первинних документів?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою (назва програми)?

Чи підтверджується документально розрахунок пенсійних виплат громадянину (прізвище, ім'я, по батькові), проведений установами Пенсійного фонду України за період (зазначається дата)?

Чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства (назва) за період (вказати період) ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати станом на (зазначити дату)?

Чи була у підприємства (назва) фінансова можливість виплатити в повному обсязі (або частково) нараховану заробітну плату у період (вказати період) за рахунок власних обігових коштів з урахуванням черговості платежів згідно з вимогами законодавства?

На які потреби були витрачені грошові кошти підприємства (назва) в період існування заборгованості за заробітною платою перед своїми працівниками?

Чи призвело витрачання коштів підприємства (організації) (назва) на виробничі потреби протягом року до скорочення заборгованості з оплати праці станом на (зазначити дату). Якщо так, то які саме суми коштів були спрямовані на поточну оплату праці, а які – на погашення заборгованості попередніх періодів?

Чи підтверджується документально та нормативно розрахунок дивідендів до виплати, здійснений підприємством (назва) емітенту корпоративних прав (назва юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за період (зазначається період)?

### **3. Експертиза документів фінансово-кредитних операцій**

3.1. Основними завданнями експертизи документів фінансово-кредитних операцій є:

визначення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності;

визначення відповідності чинному законодавству відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів із ведення обліку і подання звітності;

визначення документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банками податків та їх відповідність даним обліку та звітності, чинному законодавству;

установлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів із банківського обліку і контролю.

3.2. Орієнтовний перелік питань:

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником (назва юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за кредитною угодою (номер, дата)?

Чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством (назва) для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному Положенню про кредитування?

Чи підтверджується документально вартість активів (майна) у підприємства (позичальника), наданого в заставу за кредитною угодою?

Чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті перевірки (вказується суб'єкт контролю), внаслідок необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується документально дотримання банком (назва) відповідних нормативів відрахувань до страхового резерву?

Чи відповідає наявний у матеріалах справи розрахунок заборгованості позичальника (по сплаті процентів за кредит та погашення основної суми боргу) перед банком умовам укладеного між вказаними сторонами кредитного договору та розрахунковим документам щодо видачі та погашення кредиту за цим кредитним договором?

Чи відповідає метод нарахування банком процентів за кредитним договором (зазначаються реквізити договору) вимогам Положення про кредитування банку (зазначається назва банківської установи)?

3.3. Разом із документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту необхідно надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, – вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, табелі, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси та інші первинні та зведені документи бухгалтерського та податкового обліку і звітності.

Якщо ведення бухгалтерського обліку здійснювалося в електронно-обчислювальному вигляді, експерту надаються реєстри бухгалтерського обліку у роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку.

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, непереконливо обґрунтовані фінансовими інспекторами тощо).

У разі потреби для визначення, які саме документи необхідно надати експерту на дослідження в кожному конкретному випадку, доцільно отримати консультацію експерта-економіста.

Документи мають бути систематизованими у хронологічному порядку (за відповідними періодами), підшитими, прошнурованими та пронумерованими.

Начальник Управління експертного  
забезпечення правосуддя

Л. М. Головченко

**УХВАЛА ПРО ПРИЗНАЧЕННЯ ЕКСПЕРТИЗИ**

Справа № 175/2246/16-ц  
Провадження № 2/175/902/16

12 грудня 2018 року Дніпропетровський районний суд Дніпропетровської області у складі: головуючої судді Озерянської Ж. М., з участю секретаря Іщенко Д. Г.,

розглянуте у судовому засіданні в смт. Слобожанське клопотання адвоката відповідача за договором про надання правової допомоги ОСОБА\_1 про призначення судово-бухгалтерської експертизи по цивільній справі за позовом Акціонерного товариства Комерційного банку «ПриватБанк» до ОСОБА\_2, третя особа: Приватне підприємство «Лист» про стягнення заборгованості за кредитним договором, –

**ВСТАНОВИВ:**

У провадженні Дніпропетровського районного суду знаходиться цивільна справа за позовною заявою Акціонерного товариства Комерційного банку «ПриватБанк» до ОСОБА\_2, третя особа: Приватне підприємство «Лист» про стягнення заборгованості за кредитним договором.

11 грудня 2018 року до суду надійшло клопотання адвоката відповідача про призначення по справі судово-бухгалтерської експертизи.

Відповідно до ч. 1 ст. 103 ЦПК України суд призначає експертизу у справі за сукупності таких умов: для з'ясування обставин, що мають значення для справи, необхідні спеціальні знання у сфері іншій, ніж право, без яких встановити відповідні обставини неможливо; сторонами (стороною) не надані відповідні висновки експертів із цих самих питань або висновки експертів викликають сумніви щодо їх правильності.

Суд, ознайомлений із матеріалами справи, виходячи з того, що для ухвалення рішення необхідні спеціальні знання у галузі економіки, клопотання про призначення судово-бухгалтерської експертизи є обґрунтованим, вважає за необхідне його задовольнити та призначити судово-бухгалтерську експертизу.

Керуючись ст. 103–104, 113, 252, 353 ЦПК України, суд –

**УХВАЛИВ:**

Призначити по цивільній справі № 175/2246/16-ц за позовом Акціонерного товариства Комерційного банку «ПриватБанк» до ОСОБА\_2, третя особа: Приватне підприємство «Лист» про стягнення заборгованості за кредитним договором – судово-бухгалтерську експертизу, проведення якої доручити експертам Дніпропетровського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України (м. Дніпро, Будівельний тупик, 1-а).

На розв'язання експертів поставити питання:

1. Якою є реальна процентна ставка з кредитним договором № б/н від 03 березня 2011 року, укладеним між ПП «Лист» та АТ КБ «ПриватБанк»?
2. Яким є абсолютне значення подорожчання кредиту (фактична сума переплати за кредитом) відповідно до кредитного договору № б/н від 03 березня 2011 року, укладеного між ПП «Лист» та АТ КБ «ПриватБанк»?
3. Яка сума заборгованості за кредитним договором № б/н від 03 березня 2011 року, укладеним між ПП «Лист» та АТ КБ «ПриватБанк», станом на 25 травня 2016 року з обов'язковим визначенням суми заборгованості за тілом кредиту, а також відсотками за користування кредитом, пені за несвоєчасність виконання зобов'язань за договором, комісія за користування кредитом з 03 березня 2011 року по 25 травня 2016 року?

Копію цієї ухвали про призначення судово-бухгалтерської експертизи направити експертам та попередити їх про кримінальну відповідальність за ст. 384, 385 КК України, також у розпорядження експертів надати матеріали цивільної справи № 175/2246/16-ц та оригінал виписки по розрахунковому рахунку № 26006111694001 (в окремому томі).

Витрати на проведення експертизи покласти на відповідача ОСОБА\_2, який мешкає за адресою: Дніпропетровська область, Дніпровський район, м. Підгородне, вул. Жовтнева, буд. 60-а, засоби зв'язку – НОМЕР\_1.

На ухвалу може бути подана апеляційна скарга до Дніпровського апеляційного суду протягом п'ятнадцяти днів після проголошення ухвали.

Суддя: Озерянська Ж. М.

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ  
ЕКСПЕРТНО-КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР**

вул. Богомольця, 10, м. Київ, 01024,  
тел. / факс (044) 273-53-61  
dndekz@mvc.gov.ua

**КЛОПОТАННЯ ЕКСПЕРТА**

20.06.2016

м. Київ

№ 300

До Державного науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС 29.05.2016 із супровідним листом від 25.05.2016 № 22/3333 із Головного слідчого управління Національної поліції України надійшла постанова від 19.05.2016 про призначення судової почеркознавчої експертизи, винесена слідчим Снісаренком Б. А. у кримінальному провадженні, унесеному до Єдиного реєстру досудових розслідувань 15.02.2015 за № 12021110987654321.

Відповідно до статті 69 КПК України (*статті 53 ЦПК України, статті 31 ГПК України*), у зв'язку з відсутністю оригіналу досліджуваного документа та недостатньою кількістю наданого порівняльного матеріалу, заявляємо клопотання про надання:

– оригіналу договору від 14.12.2012 № 57;

додатково:

– вільних зразків підписів Петренко О. В. (не менше 10–15 підписів), максимально наближених за часом виконання до 2012 року;

– експериментальних зразків підписів Петренко О. В., виконаних не менш як на 8–10 аркушах паперу формату А4 (по 10–15 підписів на кожному аркуші).

Проведення призначеної судової почеркознавчої експертизи до виконання заявленого клопотання призупинено.

У разі невиконання клопотання протягом 45 днів матеріали буде повернено без виконання.

**Судовий експерт**

**Н. Г. Шевченко**

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ  
ЕКСПЕРТНО-КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР**

вул. Богомольця, 10, м. Київ, 01024,

тел. / факс (044) 273-53-61

dndekz@mvc.gov.ua

**ВИСНОВОК ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ**

03.06.2016

м. Київ

№ 182

До Державного науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС 12.05.2016 із супровідним листом від 11.05.2016 № 17389 надійшла заява заступника директора ТОВ «Фірма «Опус» Петряк А. П. про проведення експертного дослідження об'єктів інтелектуальної власності.

Проведення експертного дослідження доручено начальнику сектору експертиз у сфері інтелектуальної власності ДНДЕКЦ МВС Сіренко Людмилі Іванівні, яка має вищу юридичну освіту, вищу спеціальну освіту у сфері інтелектуальної власності, кваліфікацію судового експерта з питань інтелектуальної власності за експертною спеціальністю 13.6 «Дослідження, пов'язані з комерційними (фірмовими) найменуваннями, торговельними марками (знаками для товарів і послуг), географічними зазначеннями» (свідоцтво № 12589, видане ЕКК МВС 12.03.2006, свідоцтво про підтвердження кваліфікації судового експерта № 123, видане ЕКК МВС 15.05.2011), стаж експертної роботи – з 1998 року.

**На дослідження надано:**

- 1.
- 2.

**Під час дослідження необхідно встановити:**

- 1.
- 2.

**Під час проведення експертного дослідження використовувалися такі методичні та інформаційні джерела:** *(надається перелік методичних та інформаційних джерел, які використовувалися експертом під час проведення дослідження)*

## ДОСЛІДЖЕННЯ

Об'єкти надійшли на дослідження у двох паперових конвертах білого та салатого кольору розмірами 310 × 220 мм кожний. Клапани обох конвертів заклеєні. Цілісність упакування не порушено (зображення № 1–4, якщо їх розміщено за текстом висновку, або зображення № 1–4 в ілюстративній таблиці, що додається до висновку за результатами експертного дослідження).

Після відкриття упакування встановлено, що в ньому знаходяться *(наводиться перелік об'єктів із зазначенням їх стану, розмірів, ваги, кольору, запаху, властивостей матеріалу, з якого їх виготовлено, та інших ознак і властивостей, за якими надалі об'єкти можна було б однозначно ототожнити або спростувати тотожність)*, що відповідає переліку, наведеному у заяві на проведення експертного дослідження (зображення 5–8, якщо їх розміщено за текстом висновку, або зображення 5–8 в ілюстративній таблиці, що додається до висновку за результатами експертного дослідження).

**Далі описується та ілюструється перебіг експертного дослідження.**

Об'єкти дослідження *(зазначаються їх найменування)* упаковано в полімерний сейф-пакет Експертної служби МВС № 156097 та разом із висновком експертного дослідження повернені ініціатору.

Під час проведення досліджень застосовувалися лінійка металева ГОСТ 427-75, штангенциркуль ШЦ-1 ГОСТ 166-89, рулетка ГОСТ 7502-80, мікроскоп МБС-10 (зазначаються номер та термін чинності відповідного свідоцтва про калібрування, повірку, атестацію). Зображення фіксувалися та друкувалися з використанням цифрової фотокамери «Olimpus-4040», персонального комп'ютера «GenuineIntel×86 Family 15 Model 1 Stepping 2», лазерного принтера «HP Color LaserJet 4550 PCL 6».

## ВИСНОВКИ

- 1.
- 2.

Судовий експерт

Л. І. Сіренко

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ**  
**ДЕРЖАВНИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ**  
**ЕКСПЕРТНО-КРИМІНАЛІСТИЧНИЙ ЦЕНТР**  
пров. Рибальський, 8, м. Полтава, 36037,  
тел. (0532) 51-77-15  
expolt@gmail.com

**ПОВІДОМЛЕННЯ**  
**ПРО НЕМОЖЛИВІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ**  
**СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

03.06.2016

м. Полтава

№ 3

До Полтавського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС 25.03.2016 із супровідним листом від 20.03.2016 № 22/3333 із відділу розслідування ДТП слідчого управління ГУ поліції в Полтавській області надійшла постанова від 15.05.2016 про призначення судової автотоварознавчої експертизи, винесена слідчим Снісаренком Б. А. у кримінальному провадженні, унесеному до Єдиного реєстру до-судових розслідувань 15.02.2016 за № 13121110987654321.

Проведення судової експертизи доручено судовому експерту сектору економічних, товарознавчих досліджень та оцінювальної діяльності Петренку Сергію Андрійовичу, який має вищу технічну освіту, кваліфікацію судового експерта з правом проведення автотоварознавчої експертизи за експертною спеціальністю 12.2 «Визначення вартості колісних транспортних засобів та розміру збитку, завданого власнику транспортного засобу» (свідоцтво № 4321, видане ЕКК МВС 18.10.2000, свідоцтво про підтвердження кваліфікації судового експерта № 321, видане ЕКК МВС 16.04.2010), стаж експертної роботи – з 2000 року.

**Судовий експерт**

**С. А. Петренко**

Про відповідальність за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків за статтею 385 Кримінального кодексу України попереджений.

**С. А. Петренко**

(підпис)

**Обставини справи**

(відомі з постанови слідчого про призначення судової експертизи, у разі потреби можуть бути викладені обставини, які безпосередньо стосуються проведення експертизи)

**На експертизу надано:**

Матеріали кримінального провадження № 1312111098765432 на 50 аркушах.

**На вирішення судової експертизи поставлено запитання:**

1. Якою є вартість відновлювального ремонту автомобіля ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, пошкодженого внаслідок ДТП 15.02.2016?

2. Яким є розмір збитку, завданого власнику автомобіля ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, пошкодженого внаслідок ДТП 15.02.2016?

Для вирішення запитань, поставлених перед судовим експертом, відповідно до статті 69 КПК України 30.03.2016 на адресу органу, який призначив судову експертизу, було повернено матеріали кримінального провадження № 1312111098765432 на 50 аркушах і надіслано клопотання № 22/8-3 (за вих. № 22/3333) про надання додаткових матеріалів і вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи, а саме про:

надання для огляду і дослідження автомобіля ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, у тому стані, у якому він був безпосередньо після ДТП, або повідомлення конкретного місця та часу, коли автомобіль ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, може бути досліджений за місцем його зберігання в присутності учасників ДТП та власників транспортних засобів, пошкоджених внаслідок цієї ДТП, за умови безперешкодного доступу до нього і належних умов праці, зокрема можливості огляду, опису та фотографування;

надання письмового дозволу на можливі часткові пошкодження та зміну властивостей автомобіля ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, необхідні для проведення дорученого дослідження.

**Судовий експерт**

**С. А. Петренко**

Відповідь на заявлене клопотання станом на 03.06.2013 не надходила.

Оскільки неможливо безпосередньо оглянути та дослідити автомобіль ВАЗ 2101, номерні знаки 78-90, з метою виявлення наявних на ньому пошкоджень та визначення обсягу ремонтних робіт, запчастин і витратних матеріалів, необхідних для його відновлення, або вивчити з цією самою метою документацію про фактично проведені ремонтно-відновлювальні роботи та документацію про рік випуску, комплектацію, стан на момент ДТП і пробіг транспортного засобу, а наявні в матеріалах справи фотографії малоінформативні (з них неможливо встановити повний перелік, точну локалізацію та розміри пошкоджень), експерту не надано вихідних даних, необхідних для проведення дорученої судової експертизи, що унеможлиблює її проведення.

У зв'язку із зазначеним відповідно до частини четвертої статті 69 Кримінального процесуального кодексу України повідомляю про неможливість проведення експертизи.

Разом із цим повідомленням про неможливість проведення експертизи повертаються матеріали кримінального провадження № 13121110987654321 на 50 аркушах.

**Судовий експерт**

**С. А. Петренко**

Навчальне видання

**Гевлич** Лариса Леонідівна

# **АУДИТ ТА БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА**

Конспект лекцій

Редактор Л. О. Ноцька  
Технічний редактор О. К. Гомон

Підписано до друку 30.12.2025 р.  
Формат 60×84/16. Папір офсетний.  
Друк – цифровий. Умовн. друк. арк. 8,49.  
Тираж 30 прим. Зам. № 56.

Донецький національний університет імені Василя Стуса  
21021, м. Вінниця, вул. 600-річчя, 21.  
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру  
серія ДК № 5945 від 15.01.2018 р.