

приділяється саме останньому пункту, оскільки обмежуючи доступ до інформації можна виключити можливість отримання несанкціонованого доступу до важливих відомостей).

Список використаних джерел:

1. ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement* URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>

УДК 658.15:33

Овчарик Роман Юрійович,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Райковська Інна Тадеушівна,
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,
Київський кооперативний інститут бізнесу і права,
м. Київ, Україна

ШАХРАЙСТВО І ПОМИЛКИ: ЇХ ВПЛИВ НА АУДИТОРСЬКІ ПЕРЕВІРКИ

Одними із об'єктів дослідження аудитора в процесі аудиторської діяльності є: виявлення помилок, припущення фактів шахрайства, доведення викривленої інформації і приховуваних правдивих фактів тощо. Результати аудиторської діяльності мають велике значення для засновників і працівників будь-якого суб'єкта господарювання. Досліджена законодавча база чітко конкретизує дане поняття, як заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою. Вчені-юристи тлумачать шахрайство, виходячи з норм діючого законодавства, акцентуючи на злочинній діяльності, що вчиняється через обман або зловживання фінансовими ресурсами держави, суб'єктів господарювання та громадян [1, 2]. Результати аудиторських перевірок можуть лише робити припущення про наявність шахрайства, як такого. Виходячи з точок зору юридичної і економічної галузей наук вважаємо за доцільне удосконалити категоріальний апарат "шахрайство" і "помилка". На сьогоднішній день немає чіткої структуризації причин виникнення шахрайства і помилок, не в повній мірі залишаються проаналізованими тенденції їх зміни тощо. Результати аудиторських перевірок свідчать, виникнення шахрайства і помилок в господарській діяльності суб'єктів господарювання залежить від: обізнаності бухгалтерського персоналу чинним законодавством і формування світогляду бухгалтера, організації господарської діяльності, політичних факторів, природніх умов тощо. Автори на основі методів класифікації і порівняння дійшли висновку про необхідність удосконалення визначень, і пропонують такі тлумачення:

шахрайство – наперед спланована з власної ініціативи дія посадової особи (групи посадових осіб), працівника (працівників), що в майбутньому принесе

власну йому (їм) вигоду за допомогою перекручення даних бухгалтерського обліку;

помилка – суттєві (несуттєві) перекручення інформації в організації бухгалтерського обліку підприємства, які формуються під впливом арифметичних, технічних і логічних огріхів посадових осіб на рівні первинного і синтетичного обліку та фінансової звітності.

Такі визначення на відміну від інших більш конкретно описують зазначені категорії вказуючи на причини їх виникнення і більш точно відображають їх економічний зміст [4, 5, 6]. Детальний аналіз природи виникнення помилок з сукупності досліджених підприємств дає можливість констатувати, що останні виникають в результаті: низького рівня кваліфікації бухгалтерського персоналу, надії на комп'ютерні програми що самі проводять розрахунки, проведення арифметичних розрахунків, неповного розуміння чинного законодавства. Результати аудиторських перевірок показали – при нарахуванні оплати праці працівнику, який сплачує аліменти коли у фонд заробітної плати включено компенсацію за невикористану відпустку, бухгалтери роблять помилки при утриманні аліментів. Так, відповідно до ст. 12 Постанови Кабінету Міністрів № N 146 від 26.02.1993 р. "Про перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб" такі види доходів не є базою нарахування аліментів. Враховуючи факт, що помилки виникли в минулому періоді, наслідками завжди виступає сума компенсації за несплачені доходи платнику аліментів, що в подальшому впливає на зростання витратної частини підприємства. Окрім того, під час аудиту касових операцій є випадки шахрайства з підробки документів (прибуткові і видаткові касові ордери заповнюються з помилками, мають місце завідомо наперед невірно вказані суми, виписування прибуткових касових ордерів що в майбутньому не відображені у касових оборотах). Хочемо наголосити – останні носять суттєвий (впливають на зміну валюти балансу) і несуттєвий (не впливають на зміну валюти балансу) характер.

Згідно даних оприлюднених Державною службою статистики України, що були сформовані на основі звітних матеріалів правоохоронних органів України, із загальної кількості шахрайства у 2014-2020 роках, шахрайство пов'язане з власністю становило на рівні 93%, з службовою і професійною діяльністю – 5%, у сфері господарської діяльності – 2%. Аналізуючи загальну тенденцію такого правопорушення слід звернути увагу, що шахрайство в Україні, як таке, щорічно має помірну тенденцію до зниження. Загальна тенденція порахована на основі трендового аналізу свідчить про щорічне зменшення кількості випадків шахрайства взагалі, як такого в середньому щорічно на 1.1 тис. од. Доцільно звернути увагу, шахрайство пов'язане з службовою і професійною діяльністю, навпаки має тенденцію до зростання в середньому щорічно на 750 од. Враховуючи той факт, що шахрайство пов'язане з службовою і професійною діяльністю за останні роки в структурі їх видів становить 5%, при подальшому зростанні відповідно буде впливати на питому вагу інших його видів. Насмілюємось припустити, в умовах військового часу – шахрайство може мати тенденцію до зростання незалежно від його структури і видів. На збільшення

його кількості значний вплив здійснюватимуть, в першу чергу – політичні та економічні фактори.

Маємо можливість узагальнити структуру помилок: найбільша питома вага припадає на помилки сформовані при формуванні витрат підприємства та нарахуванні і сплаті податків – 25 % та 28 % відповідно. Дослідження свідчать, що останні виникають на основі низького рівня обізнаності бухгалтерів чинного законодавства, а також на основі арифметичних помилок. Структурні зрушення динаміки груп помилок свідчать про негативний характер: по-перше, зростання кількості помилок під час обліку розрахунків з оплати праці, по-друге, не спостерігається зменшення кількості помилок при розрахунках з дебіторами / кредиторами, формуванні фінансової звітності, нарахування і сплати податків.

Насмілюємось припустити, що умови військового стану, який розпочався з лютого 2022 року, можуть лише збільшити кількість помилок, а в подальшому вплинути на випадки шахрайства. Таке можливе при умові дистанційної роботи бухгалтерських служб багатьох підприємств, частих змін в законодавстві, заінтересованості адміністрації суб'єктів господарювання у перекрученні показників тощо. Аналіз структури і структурних зрушень помилок за результатами аудиторських перевірок суб'єктів господарювання дало можливість встановити і підтвердити їх причини виникнення. Хочемо наголосити, основною причиною виникнення помилки, насамперед, є неуважність і необізнаність посадової особи (посадових осіб) бухгалтерії підприємства. Авторським колективом узагальнено, що з філософської точки зору важко встановити послідовність виникнення: шахрайство спричиняє помилку чи помилка спричиняє шахрайство, а тим більше чи вони впливають одне на одного взагалі у деяких випадках. Точну природу залежності можна дослідити лише за фактичними результатами аудиторської перевірки. Первинний факт і причина виникнення шахрайства і первинний факт виникнення і причина помилки буде спричиняти виникнення одне одного, вони тісно переплітаються між собою, але мають різні причини, різновиди і наслідки. Враховуючи те, що певна сукупність помилок можуть сформувати шахрайство, бухгалтерам потрібно чітко слідкувати за останніми змінами у нормативно-правових документах, вчасно вносити коригування до розпорядчих документів на рівні управління підприємством.

Список використаних джерел:

1. *Кримінальний кодекс України: затверджено Верховною радою України 05 квітня 2001 р.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>
2. *Міжнародні стандарти аудиту: затверджено Міністерством фінансів України. 27 грудня 2019 р.* URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>
3. *Великий бухгалтерський словник. Інтернет-бібліотека української студентської літератури з юридичних дисциплін.* URL: <https://ibl.pp.ua/3/00-40.html>
4. *Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І. / Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с. ISBN 978-617-7748-33-4*

5. *Аудит: метод. рекомендації до вивч. курсу: для спец. 6.030509 "Облік і аудит" / [уклад.: О.Б. Пугаченко]; М-во освіти і науки України, Центральноукраїн. нац. техн. ун-т, каф. аудиту та оподаткування. – Кропивницький: ЦНТУ, 2017. – 89 с.*

6. *Суха О.Р. Аудит: Навчальний посібник. – Львів: "Новий Світ – 2000", 2020. – 284 с. ISBN 978-966-418-095-2*

УДК 657.6

Петрик Олена Анатоліївна,
*д.е.н., професор, завідувач кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
м. Київ, Україна*

ЗМІНИ ЗАКОНОДАВЧОГО РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ: ШЛЯХ ДО ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Наша держава впевнено та беззаперечно просувається у виконанні необхідних вимог для того, щоб набути повноправного членства у Європейському Союзі. Положення оновленого Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [1] вже враховували більшість вимог основних Директив ЄС, що регламентують діяльність аудиторів та обов'язковий аудит фінансової звітності. Разом з тим, законодавче регулювання аудиторської діяльності зазнає постійних змін. Зокрема, з урахуванням запровадження воєнного стану у нашій державі було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" щодо забезпечення аудиторської діяльності на період дії воєнного стану та післявоєнного відновлення економіки» від 31 травня 2022 року № 2285-IX [2]. Цим законом виключено можливість перебування чи включення до Реєстру аудиторів тих аудиторів, які мають громадянство країн, які здійснюють збройну агресію проти України, перебувають у публічних реєстрах аудиторів чи професійних організаціях таких країн або здійснюють аудиторську діяльність у складі фірм, що зареєстровані у країнах-агресорах. Теж саме стосується суб'єктів аудиторської діяльності, які тим чи іншим способом пов'язані із країнами, що чинять збройну агресію проти України. Також внесені відповідні зміни щодо порядку безперервного навчання аудиторів, проведення процедур атестації (зокрема кваліфікаційного іспиту), звітування та сплати суб'єктами аудиторської діяльності внесків на користь Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та Аудиторської палати України, членських внесків аудиторів, проведення контролю якості та інших питань. Всі зазначені зміни викликані вимогою воєнного часу та особливостями роботи вітчизняних аудиторів у надскладних умовах, необхідністю захисту їх інтересів та клієнтів аудиторських послуг.

Однак, навіть у часи війни, ми маємо вже зараз піклуватися про майбутнє та формувати удосконалену нормативну базу, у тому числі і щодо аудиторської