

УДК 657.6(24+32)

**АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ОЗНАЙОМЛЕННЯ З
СЕРЕДОВИЩЕМ КЛІЄНТА ДЛЯ РОЗУМІННЯ РИЗИКІВ
ЗНИЖЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.271018.145.280

**Шиманська К. В., к.е.н.,
Кочин Т. М.***Житомирський державний технологічний університет*

У статті проаналізовано компоненти аудиторських процедур ознайомлення з середовищем клієнта для розуміння ризиків зниження якості фінансової звітності. Проведено аналіз існуючих вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг щодо вимог до аудиторських процедур ознайомлення з середовищем клієнта. Сформульовано вплив ризиків середовища клієнта на ризики викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості. Крім того, окреслено ризики системи бухгалтерського обліку та визначено їх вплив на ризики невиявлення викривлення у фінансової звітності. Описано також вплив неналежної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та її вплив на якість показників його фінансової звітності. У статті наведено приклади факторів всіх елементів середовища клієнта, що дозволяє реалізувати положення статті при формуванні внутрішньофірмових стандартів аудиту та практичному виконанні процедур. Це дає змогу конкретизувати підхід до застосування аудиторських процедур в ході ознайомлення з середовищем клієнта з метою забезпечення якісного планування аудиту фінансової звітності та виявлення ризиків зниження її якості.

Ключові слова: якість фінансової звітності; аудит; аудиторські ризики; інформація; якість інформації; міжнародні стандарти аудиту

UDC 657.6(24+32)

**AUDIT PROCEDURES OF CLIENT REVIEW FOR UNDERSTANDING
THE RISK OF REDUCING QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS**

DOI 10.30838/ P.ES.2224.271018.145.280

**Shymanska K., PhD in Economics,
Kochyn T.***Zhytomyr State Technological University*

The article analyzes the components of the auditor procedures for client environment review for understanding the risks of reducing the quality of financial reporting. An analysis of the existing requirements of the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements has been carried out in relation to the legal requirements. The article formulated the influence of client's environment risks on the risks of financial statements contortion and its quality decrease. In addition, the risks of the accounting system have been outlined and their impact on

the risks of non-disclosure in the financial statements has been determined. The influence of an inadequate internal control system of an entity and its impact on the financial statements quality are also described. The article gives examples of factors of client environment elements. It allows to realize authors' recommendation in the process of forming internal audit standards and the practical implementation of procedures. It enables to specify the approach to the application of audit procedures during the viewing client's environment in order to ensure the quality of the audit's planning and identifying the risks of reducing its quality.

Keywords: quality of financial statements; auditing; audit risks; information; information quality; international standards of audit

Постановка проблеми. Проблеми викривлення фінансової інформації нині гостро стоять перед її користувачами, особливо в сучасних умовах динамічного ринкового середовища, якому притаманна значна невизначеність ухвалення фінансових рішень.

Щодо проблем суб'єктивності оцінки виявлених викривлень фінансової звітності та відповідної втрати її якості О.Ю. Редько відзначає: «На сьогодні навіть у останній редакції МСА IFAC, межа суб'єктивного аудиторського судження чітко не визначена. Як визначити суттєву невідповідності даних звітності чи її тверджень; як визначити вплив викривлень на рівні тверджень класу операцій та сальдо рахунків; як розрахувати достатність отриманих доказів для формування свого судження; що слід вважати реальними критерієм для відмови від виказування судження; чи можуть існувати різні судження різних аудиторів з одного предмету перевірки, якщо всі вони мають свідоцтво АПУ про проходження контролю якості аудиторських послуг? <...>. Поки що це – «терра інкогніто» [16, с. 206]. Зокрема, такі викривлення означають низьку якість фінансової звітності, невідповідність її показників реальному фінансовому стану, ефективності діяльності, її результативності та відповідності стратегічним та тактичним цілям.

При цьому визначені концептуальною основою, обраною підприємством для складання фінансової звітності, якісні характеристики оприлюднюваної фінансової інформації, підвищують корисність фінансової звітності для забезпечення високого рівня прозорості при ухваленні фінансових рішень.

«Практично, зовнішній аудит в Україні дуже швидко перетворюється у аудит внутрішній, що обслуговує конкретні корпоративні інтереси системного замовника», – пише О.Ю. Редько [15]. Тому необхідність розкриття всієї суттєвої інформації та її правдиве представлення, яке

включає викладення повної та нейтральної інформації, є принциповим для забезпечення якості фінансової звітності. Це допоможе користувачам фінансової звітності пом'якшити корпоративні конфлікти, знизити ризики ухвалення помилкових рішень в умовах невизначеності ринкового середовища, підвищуючи таким чином ступінь прозорості діяльності підприємства в цілому.

За даними Всесвітнього дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року під час опитування українських організацій, на питання «З якими видами економічних злочинів та/або шахрайства стикалася Ваша організація за останні два роки?» 13% вказали на фальсифікацію фінансової звітності (зауважимо, що у світі даний показник становить 20%) [3, с. 8]. Тобто кожне п'яте-шосте підприємство стикається з неякісними фінансовими даними, які розкриваються з метою фінансового шахрайства.

Такі викривлення знижують якість та релевантність оприлюдненої фінансової інформації для користувачів. За даними вказаного вище дослідження, ризики фінансового шахрайства у 28% випадків проводилися саме в рамках запланованого аудиту (у світі така оцінка в ході аудиту здійснювалася в 51% випадків) [3, с. 8]. Тому актуальним питанням у зв'язку з цим є розробка організаційно-методичних засад аудиторських процедур, які дозволять в ході аудиту фінансової звітності клієнта встановити ризики суттєвих викривлень показників фінансової звітності. Перш за все, такі процедури відбуваються на етапі отримання розуміння середовища клієнта та його діяльності з метою оцінки ризиків суттєвих викривлень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання аудиту фінансової звітності глибоко досліджують вітчизняні та зарубіжні вчені та дослідники, зокрема О.Р. Антонюк [1, 2], В.А. Дерій [4, 5], І.М. Дмитренко, Н.І. Дорош [6, 7], М.Д. Корінько [8], В.П. Пантелеєв [12], О.А. Петрик [13], О.Ю. Редько [15, 16], В.В. Рядська [17, 18] та інші. Разом з тим, глибокого дослідження вимагають окремі організаційно-методичні питання виконання аудиторських процедур для забезпечення якості розкриття інформації у фінансовій звітності підприємства, на що і буде орієнтоване дане дослідження.

Метою статті є обґрунтування порядку використання аудиторських процедур ознайомлення з середовищем господарської діяльності клієнта в ході аудиту з метою оцінки ризиків формування та розкриття неякісної

фінансової інформації при оприлюдненні фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Викривлення у фінансовій звітності знижують її якість та доречність для користувачів. Рядська В.В. зазначає, що «аудитор, як суб'єкт, що виконує функції забезпечення надійності економічної інформації, може нести відповідальність за фінансові втрати користувачів. Така відповідальність об'єктивно обумовлена особливостями здійснення аудиторської діяльності, яка характеризується такими категоріями як аудиторський ризик та суттєвість» [18]. Тому цілями аудитора, відповідно до вимог МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [9], є, окрім іншого, «отримати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи в такий спосіб аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування» [9, с. 98]. Для отримання такої обґрунтованої впевненості, аудитору слід застосувати ряд процедур для оцінки ризиків суттєвого викривлення, що дозволить оцінити ймовірність неякісно складеної фінансової звітності до початку застосування процедур по суті. Зокрема, застосування процедур оцінки ризиків суттєвих викривлень допоможе аудитору визначити перелік подальших процедур, які здатні такий ризик мінімізувати для висловлення в подальшому обґрунтованої думки про якість фінансової звітності.

Вимоги щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення ми знаходимо у МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [11]. По суті такі ризики пов'язуються в аудиторській практиці з трьома компонентами: ризиками середовища суб'єкта господарювання, ризиками неналежної системи бухгалтерського обліку та ризиками контролю. Зауважимо, що всі фактори та обставини, пов'язані з вказаними компонентами ризику потенційно складають загрозу недостовірного розкриття інформації у фінансовій звітності, а отже роблять її неякісною.

Тому для цілей даного дослідження вважаємо за доцільне побудувати вивчення аудиторських процедур ознайомлення з середовищем клієнта для розуміння ризиків неякісної фінансової звітності за наступною логікою:

1) вивчення впливу ризиків середовища існування суб'єкта господарювання на якість показників фінансової звітності;

2) оцінка впливу ризиків неналежної системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання на якість показників фінансової звітності;

3) окреслення впливу ризиків неналежної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання на якість показників його фінансової звітності.

Ризики середовища суб'єкта господарювання та їх вплив на якість показників фінансової звітності.

Перш за все, в ході ознайомлення з середовищем клієнта аудиторю слід ознайомитися з галузевими, регуляторними та іншими зовнішніми чинниками. Наприклад, конкурентне середовище підприємства, а також існуючий попит на його продукцію, загальна місткість ринку та особливості цінової конкуренції потенційно можуть означати можливість продовження безперервної діяльності, а також визначатиме доречність облікових оцінок окремих видів активів. Подібну корисність для цілей аудиторської перевірки має розуміння особливостей технологій та ресурсів, використовуваних підприємством. Зокрема, уявлення про обсяги та структура використання окремих видів ресурсів дозволяє аналізувати їх вплив на рівень та динаміку витрат підприємства. Часто в практиці аудиторської діяльності усвідомлення кон'юнктурних особливостей окремих сировинних ринків дозволяє встановити відхилення в оцінці активів на дату балансу, виявити недоречні облікові оцінки, які потенційно вводять в оману користувача

З іншого боку, циклічність або сезонність діяльності може дати уявлення аудиторю про динаміку змін фінансових показників та дозволить оцінити ймовірність та типовість їх періодичних відхилень та коливань.

В цілому ж самі галузеві особливості багато в чому визначають особливості здійснення господарських операцій, у результаті чого будуть застосовуватися специфічні підходи до визнання та оцінки активів та зобов'язань.

Іншою важливою складовою зовнішнього середовища клієнта, яка обумовлює значні відхилення є регуляторні чинники, які визначають стан та мінливість, а також особливості нормативно-правового регулювання діяльності підприємства, режимів його оподаткування, особливостей

дозвільної системи ведення операцій тощо. Крім того, регуляторні чинники охоплюють ще й визначення концептуальної основи та вимог фінансового звітування, що включає, зокрема, визначення якісних характеристик фінансового звітування, обсяги обов'язкового розкриття фінансової інформації, а також порядок її підтвердження та оприлюднення. Зокрема, пунктом А27 МСА 315 до питань, які слід в цьому контексті вивчити аудиторю, відносяться: «облікові принципи та галузеві практики; нормативна база для регульованої галузі, включаючи вимоги до розкриттів; законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямий нагляд; оподаткування (корпоративне та інше); урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика або політика торгових обмежень; екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання» [11,с.320-321].

Тому аудиторській процедури щодо вивчення регуляторних чинників створює підґрунтя для надання користувачам впевненості щодо якості фінансової звітності підприємства, складеної відповідно до обраної концептуальної основи.

Зауважимо, що вивчення характеру діяльності суб'єкта господарювання дозволяє оцінити якість фінансової звітності у таких аспектах, як доцільність складання консолідованої фінансової звітності. При цьому якість фінансової звітності буде визначатися тим, чи більш повно та достовірно консолідована фінансова звітність розкриває фінансовий стан суб'єкта господарювання, адже ризики, притаманні підприємствам зі складною організаційною структурою, наприклад тим, що мають дочірні підприємства або інші відокремлені підрозділи. Крім того, наявність складної системи внутрішньогрупових розрахунків часто обумовлює проблеми складності їх елімінування для формування показників консолідованої фінансової звітності. При цьому суттєвою проблемою викривлення фінансової звітності може стати оцінка гудвіла або величини фінансових інвестицій. Те ж саме питання стосується аспекті форми власності та розрахунків між власниками (в т.ч. міноритарними), а також існування пов'язаних сторін, які можуть чинити суттєвий вплив на оцінку активів та пасивів підприємства.

Узагальнення рекомендованих для дослідження аудитором питань, згідно з текстом МСА 315, дало змогу сформуванню підстави зростання ризику викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості на основі поведінки окремих характеристик середовища підприємства (табл. 1).

Таблиця 1. – Зростання ризику викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості на основі поведінки окремих характеристик середовища підприємства

Групи питань	Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння підприємства, рекомендовані МСА [11]	Характеристика, що підвищує ризики викривлення
Бізнесові операції	- характер джерел прибутку, продуктів або послуг і ринків	Різноманітність джерел отримання доходів, різні напрями інвестиційної та фінансової діяльності, нестабільність окремих джерел доходу
	- об'єднання, спільні підприємства та залучення сторонніх виконавців	Наявність спільної діяльності з іншими суб'єктами господарювання (в т.ч. за межами митної території), активне використання субпідрядних організацій для виконання контрактів
	- географічне поширення і галузева сегментація	Значна географічна диверсифікація, поширення діяльності за межі митної території (в тому числі в країні зі значними соціо-політичними та економічними ризиками)
	- місцезнаходження приміщень, складів, місцезнаходження і кількість ТМЦ	Децентралізованість розміщення приміщень та відповідних активів у просторі
	- основні клієнти та важливі постачальники товарів і послуг, трудові домовленості	Висока концентрація продажів кільком клієнтам, висока концентрація поставок від декількох постачальників
	- діяльність і витрати на дослідження та розробки	Наявність значних витрат на дослідження та розробки
	- операції з пов'язаними сторонами	Активні операції з пов'язаними сторонами
Інвестиції та інвестиційна діяльність	- заплановані або нещодавно здійснені придбання чи відчуження	Численні інвестиції, раптова поява інвестиційної складової діяльності, значні та неочікувані операції фінансового інвестування або продажу фінансових інвестицій
	- інвестиції та розпорядження цінними паперами і позиками	
	- діяльність з капітального інвестування	Численні та значні капітальні інвестиції, в т.ч. без погодженого плану модернізації, капітальні інвестиції, зв'язок яких з діяльністю підприємства складно довести
Фінансування і фінансова діяльність	- основні дочірні й асоційовані підприємства, включаючи консолідовані та неконсолідовані структури	Наявність складних корпоративних зв'язків, особливості визначення рівня суттєвого впливу на діяльність асоційованих компаній
	- структура боргу та пов'язані умови, включаючи позабалансове фінансування і лізинг	Високий рівень боргу, його концентрація за окремими кредиторами, високий рівень вартості позикового капіталу
	- використання похідних фінансових інструментів	Низький рівень розвитку практики використання похідних фінансових інструментів та нерозвиненість ринку цінних паперів

Джерело: складено автором

Встановлення передумов зростання ризиків викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості за кожним продемонстрованим у таблиці елементом дає змогу в ході аудиторської перевірки ідентифікувати існуючі ризики, оцінити їх вплив, а також розробити пакет аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики середовища функціонування підприємства.

Ризики неналежної системи бухгалтерського обліку та її вплив на якість показників фінансової звітності.

Суттєвими можуть бути ризики, пов'язані з реалізацією положень облікової політики, а також в цілому рівня її адекватності особливостям бізнесових операцій. Зокрема, такі ризики лежать переважно у площині застосування неадекватних методів оцінок, хибних припущень щодо безперервності діяльності компанії, неврахування особливостей операцій з пов'язаними сторонами.

Досліджуючи питання аудиту інвестиційних ризиків О.А. Петрик та В.В. Шкіренко, визначають, що «аудиторський ризик може бути наслідком двох основних чинників: ризику існування суттєвих помилок у системі організації та методиці ведення бухгалтерського обліку інвестиційної діяльності, некоректності оцінки ефективності та аналізу інвестиційної політики підприємства, інших аспектів інвестиційної активності суб'єкта господарювання; ризику невиявлення зазначених вище перекручень» [13, с. 295].

Тому глибокого дослідження вимагають якісні аспекти застосування облікових політик. Наприклад, аудитор повинен звернути увагу на рівень суттєвості, обраний підприємством при розкритті інформації, а також ступінь деталізації аналітичного обліку. В даному випадку, підприємство керується міркуваннями щодо співвідношення зусиль та витрат на формування та надання інформації користувачам та вигід від використання такої фінансової інформації.

Зауважимо, що аналіз обраних облікових політик повинен відбуватися в ході аудиту з урахуванням внесених підприємством змін в облікову політику при розкритті показників фінансової інформації. Зокрема, аналізувати слід не тільки використовувані політики, але й ті, які передували змінам. Наприклад, зміна облікової політики могла бути необґрунтованою або свідчить про ймовірні шахрайства. До того ж така інформація повинна бути повідомлена управлінському персоналу або тим,

кого наділено найвищими повноваженнями [10]. Тобто у випадку, коли зміна облікових політик призвела до менш якісного розкриття інформації порівняно з попередньо діючими обліковими політиками, аудитору слід оцінити ризики викривлень як підвищені та рекомендувати застосування попередніх облікових політик, а також продемонструвати у висновку відповідні показники фінансової звітності, якщо вони є більш прийнятними для розкриття поточного фінансового стану підприємства.

Ті самі міркування щодо ризиків викривлення показників звітності та зниження якості фінансової інформації стосуються і облікових оцінок. Так, слід проаналізувати, чи відповідають облікові оцінки, встановлені в обліковій політиці, вимогам обраної концептуальної основи фінансового звітування.

Зокрема, існують господарські операції та обставини в діяльності підприємства, які вимагають специфічного розкриття інформації у фінансовій звітності використання тих чи інших облікових оцінок. Так, резерв сумнівних боргів та визнання умовних зобов'язань та забезпечень якраз і вимагає розкриття підходів до оцінки відповідних статей фінансової звітності. Наприклад, передумови створення та методика прогнозування величини умовних зобов'язань та забезпечень (за їх видами) повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності для забезпечення підвищення її якості через полегшення розуміння користувачами змісту поданих у звітності показників. Крім того, слід проаналізувати, чи є достатньо обґрунтованими значущі припущення, використані управлінським персоналом при застосуванні облікових оцінок щодо, наприклад, умовних активів та умовних зобов'язань.

Слід сказати, що аудитору слід розглянути закріплення відповідних оцінок та їх розкриття у обліковій політиці підприємства.

Слід також оцінити в ході аудиту існуючі протягом періоду обставини, які спровокували зміни обраних облікових оцінок, а також правильність ретроспективних коригувань звітних показників у відповідь на потребу зміни облікових оцінок. Якщо ж такі обставини виявлені аудитором, а управлінським персоналом відповідних коригувань у звітності та в облікових політиках не було, аудитору важливо усвідомити, наскільки викривлення фінансової звітності, спровоковані застосуванням недоречних облікових політик, є суттєвими та знижують якість фінансової інформації, яка надається користувачам.

Відповідна інформація так само вимагає повідомлення управлінському персоналу або тим, кого наділено найвищими повноваженнями, відповідно до МСА 260 “Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями” [10], зокрема в частині доречності/недоречності використання обраних облікових оцінок, виявлених у зв’язку з цим викривлень фінансової звітності, а також рекомендованих коригувань фінансової звітності для підвищення якості розкриття фінансової інформації.

Відповідно до Додатку 2 того ж МСА 260, аудитор слід оцінити й інші питання, які можуть впливати на достовірність показники фінансової звітності та якість фінансової інформації. До них слід віднести:

«- потенційний вплив на фінансову звітність значних ризиків, негативних подій та невизначеностей, наприклад незавершеного судового процесу, інформація про які розкривається у фінансовій звітності;

- ступінь впливу на фінансову звітність значущих операції, які виходять за межі звичайного ходу бізнесу суб’єкта господарювання, або здаються незвичайними <...>;

- чинники, які впливають на балансову вартість активів та зобов’язань, включаючи підстави для визначення суб’єктом господарювання строку корисної експлуатації матеріальних і нематеріальних активів» [10].

На основі узагальнення рекомендованих для дослідження аудитором питань, згідно з текстом МСА 315, дало змогу сформулювати питання організації та методики бухгалтерського обліку, які призводять до зростання ризику викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості (табл. 2).

Визначення передумов зростання ризиків викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості виходячи з організаційно-методичних особливостей ведення бухгалтерського обліку дозволяє встановити перелік аудиторських процедур, які б враховували якість облікового забезпечення операцій, якості можливих аудиторських доказів, а також можливості їх використання для формування обґрунтованої аудиторської думки.

Ризики неналежної системи внутрішнього контролю суб’єкта господарювання та її вплив на якість показників його фінансової звітності.

Таблиця 2. – Зростання ризику викривлення показників фінансової звітності та зниження її якості на основі окремих питань організації та методики бухгалтерського обліку

Групи питань	Приклади питань, які аудитор може розглянути при отриманні розуміння підприємства, рекомендовані МСА [11, 10]	Характеристика, що підвищує ризики викривлення
Практика фінансового звітування	- облікові принципи і галузеві практики	Існування значущих класів операцій та статей, специфічних для галузі діяльності підприємства
	- визнання доходів	Існування доходів підприємства, щодо яких методика визнання є неоднозначною відповідно до обраної концептуальної основи
	- облік справедливих цін	Відсутність розвиненого ринку на активи підприємства, складність визначення справедливих цін, використання справедливих цін щодо активів, де така методика оцінки не передбачена
	- валютні активи, зобов'язання й операції	Здійснення підприємством валютних операцій, операцій з нерезидентами (особливо з країн, визнаних офшорними зонами), значні валютні обмеження або складні механізми конвертації
	- облік незвичайних або складних операцій	Існування нетипових операцій та/або статей, специфічних для галузі діяльності підприємства

Джерело: складено автором

Невід'ємною частиною оцінки ризиків є встановлення ризиків внутрішнього контролю, тобто оцінка ризиків того, що у фінансовій звітності містяться суттєві викривлення, підставами виникнення яких є недоліки системи внутрішнього контролю або її відсутність. На думку Дорош Н.І., «ігнорування ризиків часто призводить до банкрутства підприємств, судових процесів, згорання діяльності, бізнесу. Спосіб виникнення викривлень залежить від рівня розвитку середовища контролю та характеру обробки інформації. Нездатність до ідентифікації ризиків, ймовірно, говорять про недоліки контролю організації» [6, с. 150].

На прикладі інвестиційних проектів О.А. Петрик та В.В. Шкіренко звертають увагу на важливість оцінки системи контролю. Зокрема, вони вказують на потребу тестування контролю інвестиційних проектів, які полягають в «одержанні аудиторських доказів щодо ефективності оперативних заходів контролю» з метою «оцінювання ефективності заходів

контролю оперативного виконання інвестиційних проектів, попередження або виявлення суттєвих викривлень» [13, с. 296].

Оцінка даного елементу ризику дозволяє встановити ймовірність викривлень у фінансовій звітності, які обумовлені не стільки неякісною обліковою інформацією, скільки недоліками в системах її перевірки та узагальнення. Відповідно, такі викривлення мають більш глибинний характер, розкриваючи системні недоліки системи управління підприємством. Це визначає, у свою чергу, рівень довіри аудитора до показників та результатів роботи системи внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту та впливає на рівень аудиторської вибірки, як є доцільною з урахуванням інших розкритих вище ризиків суттєвих викривлень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження описаних вище питань дало можливість сформулювати наступні висновки:

1. Якість фінансової звітності, на основі якої ухвалюють рішення користувачі фінансової інформації залежить не тільки від якості розкриття такої інформації, але й від якості аудиторського звіту, де сформульована думка аудитора про те, чи фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах не містить викривлень та відповідає обраній концептуальній основі. У зв'язку з цим, особливо слід звернути увагу під час аудиторської перевірки аудиторським процедурам ознайомлення з середовищем клієнта для розуміння ризиків зниження якості фінансової звітності.

2. Оцінка ризиків середовища функціонування підприємства-клієнта дає можливість належно оцінити ступінь ризику, притаманний зовнішньому та внутрішньому середовищу підприємства, які можуть спровокувати нерозробленість відповідних процедур врахування таких особливостей та обставин при розкритті фінансової інформації. Такі ризики обумовлюють проблеми нестабільності та неможливості функціонувати в майбутньому, ймовірні втрати від реалізації довгострокових проектів, значні ризики окремих категорій операцій, наприклад, зовнішньоекономічних. У зв'язку з цим, оцінка ризиків середовища клієнта дозволяє ідентифікувати ризикові категорії операцій та об'єкти, які в ході дослідження вимагають застосування більшої кількості аудиторських процедур.

3. Оцінка ризиків системи бухгалтерського обліку має суто прикладне значення для розуміння облікових практик, які склалися на підприємстві, а також механізмів обробки даних бухгалтерського обліку. Її слід проводити для отримання розуміння надійності облікових даних та свідчень облікового персоналу як аудиторських доказів, які слід використовувати в ході формулювання аудиторської думки. Тому оцінка ризиків, пов'язаних з системою бухгалтерського обліку, дозволяє оцінити можливість використання даних системи бухгалтерського обліку, обумовлює рівень отримання зовнішніх підтверджень та доцільність проведення альтернативних процедур.

4. Оцінка ризиків системи внутрішнього контролю використовується для отримання аудитором розуміння надійності контрольних практик та механізмів, які створені на підприємстві. Вона здійснюється з метою оцінки надійності результатів внутрішнього контролю для їх подальшого використання в якості аудиторських доказів та інших свідчень. Крім того, така оцінка ризиків, пов'язаних з системою внутрішнього контролю дозволяє встановити можливість використання роботи внутрішнього аудитора (контролера) для виявлення ризикових ділянок господарської діяльності та ймовірних викривлень у фінансовій звітності для оптимізації кількості аудиторських процедур.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Антонюк О. Р. Внутрішньофірмовий контроль якості надання аудиторських послуг (Internal quality control of audit services) // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – 2017. – №. 7 (35). – С. 78-83. URL: <https://eprints.oa.edu.ua/6833/1/17.pdf>
2. Антонюк О. Р., Антонюк Е. Р. Критерії та фактори формування якості надання аудиторських послуг, відмінних від аудиту // Електронне наукове фахове видання з економічних наук «Modern Economics», №7 (2018) URL: <http://dspace.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3293/1/antoniuk.pdf>
3. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2018 року: результати опитування українських організацій Виведення шахрайства з тіні / PwC. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs-2018-ukr.pdf>
4. Дерій, В. А. Облік, аудит і аналіз екологічної діяльності підприємств: поняття, стан та напрямки розвитку [Текст] / Василь Антонович Дерій // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій

(голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 19. – № 2. – С. 193-200. – ISSN 1993-0259.

5. Дерій, В. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності / Василь Дерій, Світлана Саченко, Любов Бабій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – № 5. – С. 17-26.
6. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві / Н. І. Дорош // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. - 2014. - Вип. 44. - С. 148-152. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_31
7. Дорош Н. І. Функції внутрішнього аудиту з оцінки управління ризиками на підприємстві [Електронний ресурс] / Н. І. Дорош, А. С. Шаповал // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 164-167. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_38
8. Корінько М. Д. Процедури аудиту на підготовчому етапі планування [Електронний ресурс] / М. Д. Корінько // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2011. - Вип. 18. - С. 151-158. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_23
9. Міжнародний стандарт аудиту 200 “Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2016-2017 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, М.К. Шульман. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2016, Аудиторська палата України, 2018. – 1142 с. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf. – С. 95-125.
10. Міжнародний стандарт аудиту 260 “Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2016-2017 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, М.К. Шульман. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2016, Аудиторська палата України, 2018. – 1142 с. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf. – С. 246-277.
11. Міжнародний стандарт аудиту 315 “Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб’єкта господарювання і його середовища” // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина I: Видання 2016-2017 року / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, М.К. Шульман. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, 2016,

- Аудиторська палата України, 2018. – 1142 с. URL: https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf. – С. 304-361.
12. Пантелеєв В. П. Роль внутрішньої культури фірми в забезпеченні якості аудиту. – 2015
 13. Петрик О. А. Особливості внутрішнього аудиту інвестиційних проєктів [Електронний ресурс] / О. А. Петрик, В. В. Шкіренко // Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2014. - № 797. - С. 292-299. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_42
 14. Петрик О. А. Планування та етапи аудиту оподаткування [Електронний ресурс] / О. А. Петрик // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 51-59. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_8)
 15. Редько О. Ю. Інституалізація українського аудиту. Міфи та реальність //Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2013. – №. 3. – С. 209-212.
 16. Редько О. Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні [Електронний ресурс] / О. Ю. Редько // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2014. - № 2. - С. 200-209. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_2_21
 17. Рядська В. В. Аналіз формування взаємозв'язку між інформаційними інтересами користувачів та завданнями аудиторської перевірки [Електронний ресурс] / В. В. Рядська // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 19, Вип. 2(6). - С. 108-113. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vopu_econ_2014_19_2\(6\)_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vopu_econ_2014_19_2(6)_26)
 18. Рядська В. В. Дослідження аудиторського ризику в системі професійної відповідальності аудитора [Електронний ресурс] / В. В. Рядська // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(3). - С. 187-196. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_26)

REFERENCES:

1. Antonjuk, O.R. (2017). Vnutrishnjofirmovij kontrolj jakosti nadannja audytorsjkykh poslugh (Internal quality control of audit services). *Naukovi zapysky Nacionaljnogho universytetu «Ostrozjka akademija». Serija «Ekonomika»: naukovyj zhurnal*, (7 (35)), 78-83. Retrieved from <https://eprints.oa.edu.ua/6833/1/17.pdf> [in Ukrainian].
2. Antonjuk, O.R., & Antonjuk, E.R. (2018). Kryteriji ta faktory formuvannja jakosti nadannja audytorsjkykh poslugh, vidminnykh vid audytu. *Elektronne naukove fakhove vydannja z ekonomichnykh nauk «Modern Economics»*, (7) Retrieved from <http://dSPACE.mnau.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3293/1/antoniuk.pdf> [in Ukrainian].

3. PwC (2018) Vsesvitnje doslidszhennja ekonomichnykh zlochyniv ta shakhrajstva 2018 roku: rezultaty opytuvannja ukrajinsjkykh orghanizacij Vyvedennja shakhrajstva z tini. Retrieved from <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2018/pwc-gecs-2018-ukr.pdf> [in Ukrainian].
4. Derij, V.A. (2015). Oblik, audyt i analiz ekologichnoji dijajlnosti pidpryjemstv: ponjattja, stan ta naprjamky rozvytku. *Ekonomichnyj analiz: zb. nauk. pracj Ternopiljskij nacionaljnij ekonomichnyj universytet*. (19 (2)) 193-200. Retrieved from http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/19091/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9_%D0%92_%D0%90_2015_19_2.pdf [in Ukrainian].
5. Derij, V.A., Sachenko, S.I., & Babij, L. (2016). Socialjnij audyt v konteksti posylennja vymogh do korporatyvnoji socialjnoji vidpovidalnosti. *Bukhghalterskij oblik i audyt*. (5). 17-26. [in Ukrainian].
6. Dorosh, N. I. (2014). Vnutrishnij kontrolj ta audyt v upravlinni ryzykamy na pidpryjemstvi. *Visnyk Ljvivsjskoi komercijnoji akademiji. Serija: Ekonomichna*, (44), 148-152. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlca_ekon_2014_44_31 [in Ukrainian].
7. Dorosh, N. I., & Shapoval, A. S. (2014). Funkciji vnutrishnjogho audytu z ocinky upravlinnja ryzykamy na pidpryjemstvi. *Torghivlja, komercija, pidpryjemnyctvo*, (16), 164-167. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_38 [in Ukrainian].
8. Korinjko, M. D. (2011). Procedury audytu na pidghotovchomu etapi planuvannja. *Naukovi zapysky Nacionaljnogho universytetu Ostrozjka akademija. Serija: Ekonomika*, (18), 151-158. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_23 [in Ukrainian].
9. Retrieved from Audytorsjka palata Ukrajiny, (2018) Mizhnarodnyj standart audytu 200 “Zaghaljni cili nezalezhnogho audytora ta provedennja audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu”. *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnikh poslugh. Chastyna I: Vydannja 2016-2017 roku Per. z anghl. movy O.L. Oljkhovikova, M.K. Shuljman. K.: Mizhnarodna federacija bukhhalteriv*, 95-125 Retrieved from https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf [in Ukrainian].
10. Audytorsjka palata Ukrajiny, (2018) Mizhnarodnyj standart audytu 260 “Povidomlennja informaciji tym, kogho nadileno najvyshhymy povnovazhennjamy”. *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnikh poslugh. Chastyna I: Vydannja 2016-2017 roku Per. z anghl. movy O.L. Oljkhovikova, M.K. Shuljman. K.: Mizhnarodna federacija bukhhalteriv*, 246-277 Retrieved from https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf. [in Ukrainian].
11. Audytorsjka palata Ukrajiny, (2018) Mizhnarodnyj standart audytu 315 “Identyfikacija ta ocinjuvannja ryzykiv suttjevogho vykryvlennja cherez rozuminnja sub'jekta

- ghospodarjivannja i jogho seredovyshha”. *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnikh poslugh. Chastyna I: Vydannja 2016-2017 roku Per. z anghl. movy O.L. Oljkhovikova, M.K. Shuljman. K.: Mizhnarodna federacija bukhghalteriv*, 304-361. Retrieved from https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf. [in Ukrainian].
12. Pantelejev, V.P. (2015). Rolj vnutrishnjoji kuljтуры firmy v zabezpechenni jakosti audytu. *«Audytor Ukrainy»* (7-8 (236-237)), 26-30 [in Ukrainian].
 13. Petryk, O.A., & Shkirenko, V.V. (2014). Osoblyvosti vnutrishnjogho audytu investycijnykh proektiv. *Visnyk Nacionaljnogho universytetu Ljvivsjska politehnika. Menedzhment ta pidpryjemnyctvo v Ukraini: etapy stanovlennja i problemy rozvytku*, (797), 292-299. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2014_797_42 [in Ukrainian].
 14. Petryk, O.A. (2012). Planuvannja ta etapy audytu opodatkuwannja. *Ekonomichni nauky. Cer.: Oblik i finansy*, (9 (3)), 51-59. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_8](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_8) [in Ukrainian].
 15. Redjko, O.Ju. (2013). Instytutalizacija ukrajinsjkogho audytu. Mify ta realnistj. *Visnyk Chernighivsjkogho derzhavnogho tekhnologhichnogho universytetu. Serija: Ekonomichni nauky*, (3), 209-212. [in Ukrainian].
 16. Redjko, O.Ju. (2014). Problemy instytutu audytu v Ukraini. *Bukhghaltersjkyj oblik, analiz ta audyt: problemy teoriji, metodologhiji, orghanizaciji*, (2), 200-209. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2014_2_21 [in Ukrainian].
 17. Rjadsjska, V. V. (2014). Analiz formuvannja vzajemozv'jazku mizh informacijnymy interesamy korystuvachiv ta zavdannjamy audytorsjkoji perevirky. *Visnyk Odesjskogho nacionaljnogho universytetu. Serija: Ekonomika*, (19, Vyp. 2 (6)), 108-113. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_2\(6\)_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2014_19_2(6)_26) [in Ukrainian].
 18. Rjadsjska, V.V. (2012). Doslidzhennja audytorsjkogho ryzyku v systemi profesijnoji vidpovidaljnosti audytora. *Ekonomichni nauky. Cer.: Oblik i finansy*, (9 (3)), 187-196. Retrieved from [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9\(3\)_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9(3)_26) [in Ukrainian].