

УДК 657.6.011.8

В. А. Кармазін,
аспірант 1 курс,
НААН України ННЦ "Інститут аграрної економіки", м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9114-6029>

DOI: 10.32702/2306-6792.2026.9.421

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ МОДЕЛІ СИСТЕМИ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО АУДИТУ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

V. Karmazin,
1st year postgraduate student, National Academy of Sciences of Ukraine,
National Scientific Center "Institute of Agrarian Economics", Kyiv

CONCEPTUAL APPROACHES TO FORMING A MODEL OF A RISK-BASED AUDIT SYSTEM FOR AGRICULTURAL ENTERPRISES' REPORTS

У статті обґрунтовується система ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств як структурно-функціональний інструмент єдиного ієрархічного складу компонентів системи управління якістю для відтворення якісних ознак послідовного виконання завдань з аудиту з адаптацією до умов нестійкого економічного середовища та з урахуванням зростаючих потреб користувачів до достовірності фінансової звітності аграрних підприємств. З'ясовано, що поєднання принципів системного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування ризик-орієнтованого аудиту в умовах невизначеності та ризику. Запропоновано до використання теоретико-методологічні положення розбудови та запровадження у практику концептуальної моделі формування системи ризико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств, що заснована на інфраструктурно-управлінському та когнітивно-інформаційному підґрунті з визначенням її як механістичної конструкції, складної ієрархічної побудови, корегування складу якої здійснюється за результатами адаптивного реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства. Доведено, що формування системи ризико-орієнтованого аудиту як сукупності системно пов'язаних між собою елементів/об'єктів аудиту, свідчить про єдність системної багатоплановості функціонування та складності аграрної сфери та різкій зміні зовнішніх умов її середовища, що враховує проактивний та індивідуальний підхід до управління якістю аудиторських послуг.

The article substantiates the system of risk-based audit of the reporting of agricultural enterprises as a structural and functional tool of a single hierarchical composition of components of the quality management system for reproducing qualitative features of consistent performance of audit tasks with adaptation to the conditions of an unstable economic environment and taking into account the growing needs of users for the reliability of financial reporting of agricultural enterprises.

When identifying and formulating key problems in unstable conditions of the state's economic and military policy in the context of forming a general concept of a quality management system in the audit, it is advisable to use the basic provisions and principles of economic theory when forming an adequate system of risk-based audit of the reporting of agricultural enterprises with the initiation of the development of the process of its organizational and methodological support. It is this theory that makes it possible to consider the self-organization of risk-based auditing of agricultural enterprises' reporting as a process of achieving a dynamic equilibrium between the system and its environment with critical manipulations of financial reporting, losses caused by the war, abuse in the use of financial resources received within the framework of international donor assistance to restore the agricultural sector of the national economy during the war.

Since, currently, when preparing financial reporting, agricultural enterprises must consider the impact of the war on the continuity of operations and, if possible, conduct a sensitivity analysis of several possible scenarios to determine whether there is significant uncertainty regarding the ability of agricultural enterprises to continue their activities on a continuous basis.

It was found that the combination of the principles of systemic, synergistic and subject-oriented approaches makes it possible to justify the intensification of the process of forming a risk-based audit in conditions of uncertainty and risk.

The results of the worldview and methodological analysis prove that, today, it is important to achieve balanced functioning of all components of the quality management system and increase the efficiency of the provision of audit services, however, with the localization of systemic and universal efforts and generating shifts in the context of the "Task Execution" component to increase the overall capabilities of the SAD in conditions of uncertainty and risks to obtain reasonable assurance that the prepared financial statements of agricultural enterprises as a whole do not contain material misstatements due to fraud or error. Note that in agriculture, it is biological assets that are determined at fair value, which involves the use of professional judgment and certain valuation models, and this creates ample opportunities for misstatements in financial statements.

The theoretical and methodological provisions for the development and implementation in practice of a conceptual model for the formation of a system of risk-oriented audit of the reporting of agricultural enterprises are proposed for use, which is based on an infrastructural, managerial and cognitive-informational basis with its definition as a mechanistic structure, a complex hierarchical structure, the adjustment of the composition of which is carried out based on the results of adaptive response to the assessed risks of material misstatements, including as a result of fraud. It is proved that the formation of a system of risk-oriented audit as a set of systemically interconnected elements/objects of audit indicates the unity of the systemic multifacetedness of the functioning and complexity of the agricultural sector and the sharp change in the external conditions of its environment, which takes into account a proactive and individual approach to managing the quality of audit services.

Ключові слова: система, ризико-орієнтований аудит звітності аграрних підприємств, ризики суттєвого викривлення, шахрайство, аудиторські процедури, ієрархія, адаптація, система управління якістю, взаємозв'язки, проактивний підхід.

Key words: system, risk-based audit of agricultural enterprise reporting, risks of material misstatement, fraud, audit procedures, hierarchy, adaptation, quality management system, relationships, proactive approach.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Вважаючи ланцюг проведених державою глобальних реформ, пов'язаних із гармонізацією національного законодавства до вимог європейського законодавства, а також беручи до уваги прагнення України стати повноправним членом ЄС, неможливо оминати питання необхідності адаптації чинного законодавства України у сфері аудиту та встановлення домінант із впровадження, організації та функціонування загальної системи управління якістю аудиторських послуг.

У таких умовах особливої актуальності набувають питання щодо розбудови суб'єктно-орієнтованої моделі формування системи ри-

зико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств, що створює новий підхід, що ґрунтується на оцінці ризиків систем управління якістю суб'єктів аудиторської діяльності (далі — САД), та яку можна адаптувати відповідно до характеру і обставин аудиторської фірми, а також завдань, які вона виконує, зокрема у аграрній сфері національної економіки.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останнім часом недостатньо надрукованих праць, що присвячені управлінню якістю аудиту та формуванню системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств. Впровадження стандартів управління якістю залишається обмаль розкритим в контексті

практичного їх застосування в діяльності САД. Вагомий внесок у розробку окремих організаційно-методичних підходів проведення аудиту на основі ризик-орієнтованого підходу та до проблеми управління якістю на рівні аудиторської фірми зробили провідні вчені-економісти: Редько О.Ю., Проскуріна Н.М., Коваленко В.П., Головач В.В., Головач Т.А., Царенко О.В. та інші. Водночас, існує низка не вирішених проблем теоретико-методологічного, методичного та прикладного характеру щодо розуміння та логічного висвітлення питання наскільки життєздатним та стійким є суб'єкт господарювання аграрної сфери до поточних і майбутніх стресів, та чи суб'єкт господарювання є безперервним підприємством, обов'язків аудитора та застосування необхідних аудиторських процедур під час ризико-орієнтованого аудиту фінансової звітності аграрних підприємств для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та загроз безперервності діяльності суб'єкта господарювання.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є обґрунтування методологічних підходів до розбудови суб'єктно-орієнтованої моделі формування системи ризико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств за допомогою когнітивно-інформаційних та інфраструктурно-управлінських домінант для посилення щільності взаємодії із функціонуванням системи управління якістю САД в межах його сталого розвитку, що вимагає докорінних змін та активного нарощення сукупних можливостей САД з огляду на вибір доречних аудиторських процедур залежно від ризикового профілю агропідприємства у площини адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для розбудови аудиторськими фірмами дієвої системи управління якістю доцільно звернутися до екосистеми ризико-орієнтованого аудиту, яка розвивається та стає дедалі складнішою, включаючи зростання очікувань зацікавлених сторін, з акцентом на урахування сучасної трансформації у світогосподарському просторі, що дозволяє та підтримує виконанні якісних завдань у разі імплементації нових стандартів

Міжнародний стандарт управління якістю 1 "Управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми)" (далі — МСУЯ 1) [4], та Міжнародний стандарт управління якістю 2 "Перевірка якості виконання завдання з аудиту (складова управління якістю на рівні компанії (аудиторської фірми) (далі — МСУЯ 2) [5]. В основу стандартів управління якістю покладені принципи масштабованого підходу та проактивного підходу до управління якістю, якій заснований на оцінці ризиків якості. Це спонукає САД розробляти систему управління якістю, що адаптована до характеру та обставинам фірми, та завданням з аудиту, які фірма виконує.

На практиці ж, в умовах постійного нарощення загроз і ризиків, це означає необхідність зосередження уваги та виявлення не лише фактичних помилок при аудиті звітності аграрних підприємств, але й потенційних загроз, які можуть завадити досягненню бізнес-цілей у сільськогосподарському секторі з огляду на ідентифікацію та оцінку ризиків у діяльності аграрних підприємств (наприклад, ризики сезонності, погодні умови, коливань цін, стихійних лих, втрат урожаю, воєнних дій тощо).

Перед вітчизняними аудиторськими компаніями в умовах невідворотної турбулентності повсякчас постає проблема підвищення якості аудиторських послуг при виконанні ризико-орієнтованого аудиту фінансової звітності аграрних підприємств. Водночас, якісні аудиторські послуги досягаються шляхом планування та виконання завдань з надання впевненості та звітування про них відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі — МСА) [1], Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, включаючи міжнародні стандарти незалежності (далі — Кодекс етики) та застосовних законодавчих й нормативних вимог.

Тож, у першу чергу, реалізуючи принципи системного підходу, слід передбачити, що ризико-орієнтований аудит звітності аграрних підприємств фокусується на сферах із найвищою ймовірністю помилок чи зловживань, які загрожують цілям діяльності, на ідентифікацію та оцінку галузевих ризиків (погодні умови, біологічні активи, сезонність) для визначення ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності аграрних підприємств.

Саме це пов'язує цільові об'єкти внутрішнього та зовнішнього контролю із загальною системою управління якістю САД, забезпечуючи оцінку ефективності контролю за основними ризиками та розробку подальших процедур аудиту для реагування на ризик суттєвого викривлення, у тому числі внаслідок шахрайства на рівні тверджень.

Впровадження та функціонування системи управління якістю САД як складової загальної системи управління, базується на ризиках, які мають найбільший вплив на досягнення цілей якості (у тому числі за компонентами "Виконання завдання", "Ресурси", "Управління та керівництво"), та детермінує щільність взаємодії всередині САД та зовнішньої комунікації з розбудовою структурного взаємозв'язку, що включає взаємопов'язані компоненти системи управління якістю, що поєднують її когнітивно-інформаційний характер та дієвість при аудиті звітності аграрних підприємств з урахуванням його ризикового профілю.

Попередньо слід зважити на те, що минулі події, пов'язані з пандемією COVID-19, а зараз ще й військові дії в Україні, зумовили виникнення додаткових ризиків діяльності суб'єктів господарювання та кинули виклик компаніям у аграрній галузі та створили величезний тиск на керівництво компаній, щоб вони подужали проблеми, досягли фінансових цілей або, можливо, мінімізували фінансові збитки через зниження доходів. Прагнення суб'єктів господарювання аграрної сфери продовжити безперервну діяльність зумовлює появу нових стимулів та тиску до шахрайства [6].

Водночас підвищений ризик невизначеності в облікових оцінках суб'єктів аграрної сфери (а це, наявність біологічних активів (рослиництво, тваринництво), та наявність ознак упередженості управлінського персоналу може суттєво вплинути на показники фінансової звітності аграрних підприємств, яка підлягає аудиту, й відповідно на якість надання аудиторських послуг.

Звідси, необхідність зосередження уваги, що ризико-орієнтований аудит є інструментом захисту інтересів користувачів фінансової звітності аграрних підприємств, тому значення аудиторської діяльності в умовах високого ступеня економічної невизначеності полягає, у тому числі в оцінці перспектив функціонування суб'єктів господарювання, чия фінансова звітність підтверджується, та своєчасному інформуванні зацікавлених осіб про наявні ризики [2].

Оскільки, наразі, під час складання фінансової звітності підприємства аграрної сфери повинні розглянути вплив війни на безперервність діяльності та за можливості провести аналіз чутливості кількох можливих сценаріїв, щоб визначити, чи існує суттєва невизначеність щодо здатності аграрних підприємств продовжувати діяльність на безперервній основі. Це може потребувати додаткового розкриття інформації у фінансовій звітності. Звідси, оцінка здатності суб'єкта господарювання аграрної сфери продовжувати свою діяльність на безперервній основі, є нагальною вимогою часу.

При визначенні й формулюванні ключових проблем у нестійких умовах економічної та військової політики держави у контексті формування в аудиті загальної концепції системи управління якістю, доцільно при формуванні адекватної системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств із ініціюванням розбудови процесу її організаційно-методичного забезпечення, використовувати основні положення та принципи економічної теорії. Саме ця теорія надає змогу розглядати самоорганізацію ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств як процес досягнення динамічної рівноваги між системою та її оточенням з критичними маніпуляціями фінансової звітності, завданими війною втратами, зловживанням при використанні отриманих фінансових ресурсів в рамках міжнародної донорської допомоги для відновлення аграрного сектору національної економіки під час війни. Основу цього процесу складає врахування принципу зворотного зв'язку. На практиці ж, в умовах постійного нарощення загроз та ризиків, для вже сформованої системи міжгрупових зв'язків — це означає необхідність зосередження уваги на декількох позиціях, зокрема: висока якість та достовірність фінансової звітності аграрних підприємств, та відданість суб'єктів аудиторської діяльності якості та дотриманню професійних стандартів.

У цій відповідності, саме організаційно-методичний аспект системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств, надасть змогу визначити детермінанти системного процесу належного реагування на ризики суттєвого викривлення під час аудиту звітності аграрних підприємств, що включають характер, термін та обсяг аудиторських процедур, які виконуються спеціально для усунення ризику обходу контролю з боку керівництва суб'єкта господарювання.

Підтвердимо, що при дослідженні проблеми організаційно-методичного забезпечення системи ризик-орієнтованого аудиту звітності у аграрній сфері у взаємозв'язку з реалізацією проактивного підходу до управління якістю аудиторських послуг, слід відзначити, що у САД процес розвитку системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств не завжди здійснюється системно та послідовно, навіть, при наявності єдиної концепції. В умовах суспільних трансформацій не достатня розвиненість є процедура інтеграції, а також ущільнення взаємозв'язків в єдиному керівному центрі задля координації роботи усіх відповідальних осіб САД у контексті адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства із зосередженням на розумінні умов та подій, які стосуються характеру та обставин аудиторської фірми та її завдань, зокрема, під час аудиту фінансової звітності аграрного сектору.

Тобто, запровадження зворотного зв'язку, а також координація та контролювання за допомогою взаємовідносин структурних елементів всередині загального механізму системи ризико-орієнтованого аудиту дозволить оптимізувати структуру [3]: а) системи управління якістю в стратегічних рішеннях та діях САД, включаючи його фінансові та операційні пріоритети; та б). факторів, які можуть вплинути на ступінь негативного впливу ризику на досягнення цілей якості, а також, удосконалити нормативно-правове і методичне забезпечення ризико-орієнтованого аудиту, зокрема у аграрній сфері національної економіки, синхронно застосовуючи при цьому корелянтами мобільні, інформаційні та когнітивно-інформаційні технології.

Останнє дозволяє об'єктивно відтворити ієрархію належного керівництва та контролю у САД (за дотримання умови комплексності, сумісності й відповідності рівня агрегування цільових об'єктів внутрішнього та зовнішнього контролю) та об'єктивного опису якості внутрішніх оцінок ризиків суттєвого викривлення в аграрному секторі через постійний та періодичний моніторинг в межах об'єктів управління і управляючій системі. Саме це дозволить створення цілісної картини оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств, у тому числі, внаслідок шахрайства, та уникнення нових тисків та можливостей для вчинення шахрайства суб'єктами господарювання аграрної сфери та незаконного привласнення активів.

Результати світоглядно-методологічного аналізу доводять, що, на сьогодні, важливим є досягнення збалансованого функціонування усіх компонентів системи управління якістю та підвищення ефективності надання послуг аудиту, проте із локалізацією системно-універсальних зусиль і генеруванням зрушень в контексті компоненту "Виконання завдання" для нарощення сукупних можливостей САД в умовах невизначеності та ризиків отримати обґрунтовану впевненість, що підготовлена фінансова звітність аграрних підприємств у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки [6]. Зауважимо, що у сільському господарстві, саме біологічні активи, визначаються за справедливою вартістю, що передбачає використання професійного судження та певних моделей оцінювання, а це створює широкі можливості для викривлень у фінансовій звітності.

Застосування системного підходу до дослідження специфіки системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств дозволило розкрити і визначити сутність поняття "система ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств" (далі — СРО-АЗАП) як структурно-функціональний інструмент єдиного ієрархічного складу компонентів системи управління якістю для відтворення якісних ознак послідовного виконання завдань з аудиту, зосереджуючи увагу на процесах, де ймовірність помилок чи шахрайства є найбільшою, і де планування, документування та звітування за результатами аудиту відбувається відповідно до професійних стандартів, застосованих правових і нормативних вимог із застосуванням САД професійного судження і, коли це може бути застосовано до типу завдання, — професійного скептицизму.

Зазначимо, що СРОАЗАП являє собою результативний процес, ефективний перебіг якого забезпечують як внутрішні компоненти системи управління якістю послуг під час аудиту аграрних підприємств, так і зовнішнє середовище, які фокусують перевірку на зонах з найвищим рівнем ризику, що загрожують досягненню стратегічних цілей суб'єкта господарювання та зосереджують увагу САД на ризиках, що мають найбільший керуючий вплив на досягнення цілей якості в кожному компоненті системи управління якістю, зокрема, компоненті "Виконання завдання".

Поеднання принципів системного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів дає змогу обґрунтувати інтенсифікацію процесу формування ризик-орієнтованого аудиту

(далі — РОА) в умовах невизначеності та ризику.

Системний підхід розкривається у вимогах до функціонування теорії систем, де кожний об'єкт ризик-орієнтованого аудиту розглядається як складна система і як чинник для інтенсифікації розвитку загальної системи управління якістю аудиторських послуг при виконанні аудиту підприємств аграрної сфери [3]. Зазначимо, що конструкція РОА створює середовище, яке дозволяє САД перехід від політик і процедур, які стосуються окремих компонентів у системі управління якістю, зокрема компонент "Виконання завдання", до інтегрованого підходу до управління якістю, який відображає систему в цілому з об'єктивним описом та відповідним рівнем агрегування методів, способів, засобів, процедур, нормативних документів і практичних інструментів.

Наголошено, що синергетичний підхід являє єдність та щільність взаємозв'язків і взаємозалежностей між компонентами системи управління якістю, цільовими об'єктами внутрішнього та зовнішнього контролю в контексті нарощення сукупних можливостей САД в умовах ресурсних обмежень, невизначеності та ризиків для отримання обґрунтованої впевненості, що підготовлена фінансова звітність аграрних підприємств у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. При цьому, моделювання СРОАЗАП є магістральним напрямом діяльності та цільовою функцією завдяки системі стратегічного управління якістю для впровадження політик та процедур організаційно-методичного забезпечення під час аудиту фінансової звітності сільськогосподарського сектору з огляду на вибір доречних аудиторських процедур залежно від ризикового профілю у площині адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства.

За суб'єктно-орієнтованим підходом нами розглядає формування системи РОА як сукупність системно пов'язаних між собою елементів/об'єктів аудиту, що свідчить про єдність системної багатоплановості функціонування та складності аграрної сфери та різкій зміні зовнішніх умов її середовища, що враховує проактивний та індивідуальний підхід до управління якістю аудиторських послуг. Цей підхід, зосереджений на перевірках зон з найвищим рівнем ризику суттєвого викривлення під час аудиту звітності сільськогосподарського сектору, що дозволить ефективніше витратити ре-

сурси САД, перевіряючи найкритичніші сфери суб'єкта господарювання для елімінації впливу деструктивних факторів зовнішнього середовища.

Вважаємо, що в основу системи ризик-орієнтованого аудиту повинні бути покладені принципи економічної теорії та загальної теорії стратегічного управління, загальновизнані принципи аудиту за МСА [7], МСУЯ, Кодексом етики й принципова концептуальна модель формування системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств (далі — МФСРОАЗАП).

Характерними рисами останньої є п'ять ознак: по-перше, формулюється головна мета функціонування СРОАЗАП; по-друге, усі дії в рамках СРОАЗАП групуються в спеціальні функції; по-третє, передбачається багаторівнева організація та проведення ризико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств на різних ієрархічних рівнях; по-четверте, внутрішньофірмові стандарти управління якістю САД (разом з детальними керівництвами) використовуються як організаційно-економічна основа СРОАЗАП; по-п'яте, розбудова СРОАЗАП, її впровадження й розвиток відбувається у тісному взаємозв'язку із загальною економічною теорією, методами системності, комплексності, прозорості, достовірності й об'єктивності.

Отже, для вирішення методологічних проблем щодо розуміння та логічного висвітлення процесу формування системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств автором і було запропоновано концептуальну модель формування системи ризико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств, що заснована на інфраструктурно-управлінському та когнітивно-інформаційному підґрунті з визначенням її як механістичної конструкції, складної ієрархічної побудови, корегування складу якої здійснюється за результатами адаптивного реагування на оцінені ризики суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства, та активного моніторингу під час аудиту фінансової звітності сільськогосподарського сектору (рис. 1).

За задумом і планом автора, завдяки стратегічному управлінню та за використання системного, синергетичного та суб'єктно-орієнтованого підходів, політика та процедури ризико-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств інкорпуються в систему послідовних явищ. При цьому досягається результат (синергетичний ефект), одержати який в інший спосіб більш неможливо [3]. При цьому,

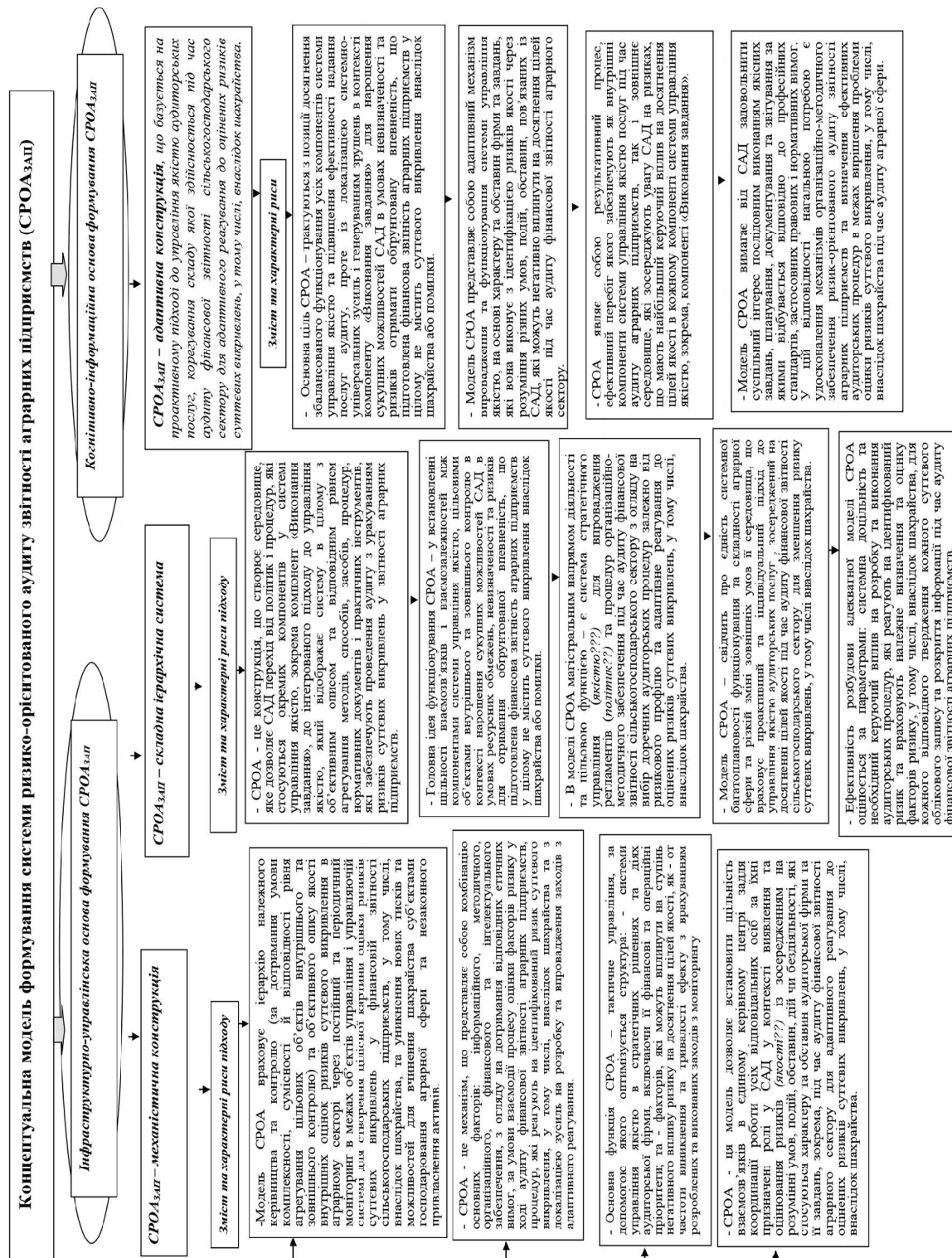


Рис. 1. Базові положення формування адекватної системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств для ініціювання розбудови процесу її організаційно-методичного забезпечення

Аджерло: авторська розробка.

ефективність розбудови адекватної моделі СРОАЗАП оцінюється за параметрами: системна доцільність та необхідний керуючий вплив на розробку та виконання аудиторських процедур, які реагують на ідентифікований ризик та враховують належне визначення та оцінку факторів ризику, у тому числі, внаслідок шахрайства, для кожного відповідного твердження кожного суттєвого облікового запису та розкриття інформації під час аудиту фінансової звітності аграрних підприємств.

ВИСНОВОК

Таким чином, на підставі вищезазначеного, робимо припущення, що розбудова адекватної системи ризик-орієнтованого аудиту звітності аграрних підприємств має базуватися на підставі принципів системного, синергетичного та суб'єктно — орієнтованого підходів, де синергетичний функціонал включає проактивний та індивідуальний підхід до управління якістю аудиторських послуг, що орієнтований на досягнення цілей у сфері якості під час аудиту фінансової звітності сільськогосподарського сектору для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень, у тому числі, внаслідок шахрайства. Це сприятиме нарощенню сукупних можливостей суб'єкта аудиторської діяльності в умовах ресурсних обмежень, невизначеності та ризиків для отримання обґрунтованої впевненості, що підготовлена фінансова звітність аграрних підприємств у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Література:

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016—2017 років. Частина 1.: Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 28.01.2026).
2. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис XXI. 2010. № 9—10. С. 53—57.
3. Царенко О.В. Особливості визначеності об'єкта локалізації зусиль при впровадженні системи контролю якості аудиторських послуг. Інвестиції: практика та досвід. 2021. № 5. С. 5—10.
4. ISQM 1 "Контроль якості для фірм, які здійснюють аудит і перевірку історичної фінан-

сової інформації, а також виконують інші завдання з підтвердження достовірності інформації та супутні послуги" URL: <https://www.iaasb.org/publications/1-3> (дата звернення: 03.02.2026).

5. ISQM 2 "Завдання, що забезпечують впевненість" URL: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (дата звернення: 03.02.2026).

6. Царенко О.В., Кармазін В.А. Об'єкти локалізації зусиль під час розробки та виконання аудиторських процедур як основа послідовних дій аудитора для запобігання ризику шахрайства. Ефективна економіка. 2022. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 23.02.2026).

References:

1. International Auditing and Assurance Standards Board (2018), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016—2017 Edition, Part 1", available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/ISA%202016-2017_part%201(1).pdf) (Accessed 28 January 2026).
2. Proskurina, N.M. and Kovalenko V.P. (2010), "The quality of audit services in Ukraine: realities and prospects", *Ekonomichnyj chasopys-XXI*, vol. 9—10, pp. 53—57.
3. Tsarenko, O.V. (2021), "Features of the definition of the object of localization of efforts in the implementation of the quality control system of audit services", *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 5, pp. 5—10.
4. IAASB (2021), "ISQM 1. Quality control for firms that audit and verify historical financial information, as well as perform other tasks to verify the accuracy of information and related services", available at: <https://www.iaasb.org/publications/1-3> (Accessed 03 February 2026).
5. IAASB (2020), "ISQM 2. Assurance Challenges", available at: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> (Accessed 03 February 2026).
6. Tsarenko, O.V. and Karmazin, V.A. (2022), "Objects of localization of efforts during the development and execution of audit procedures as a basis for consistent actions of the auditor to prevent the risk of fraud", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 9, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 23 February 2026).

Отримано редакцією журналу / Received: 30.04.26

Процецензовано / Revised: 07.05.26

Дата публікації / Published: 12.05.26

