

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України № 975 від 11.07.2019). Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292.

Ефективна економіка. 2022. № 9.

DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2022.9.17>

УДК 330.142.26 : 658.15.011.4

О. В. Царенко,

*д. е. н., професор, Голова Комітету з контролю якості аудиторських послуг,
Аудиторська палата України*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7594-4135>

В. А. Кармазін,

*студент 4 курсу, кафедра математичних методів системного аналізу,
Навчально-науковий інститут прикладного системного аналізу*

*Національний технічний університет України «Київський політехнічний
інститут імені Ігоря Сікорського»*

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9114-6029>

**ОБ’ЄКТИ ЛОКАЛІЗАЦІЇ ЗУСИЛЬ ПІД ЧАС РОЗРОБКИ ТА
ВИКОНАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР ЯК СИСТЕМА
ПОСЛІДОВНИХ ДІЙ АУДИТОРА ДЛЯ ЗАПОБІГАННЯ РИЗИКУ
ШАХРАЙСТВА**

O. Tsarenko,

*Doctor of Economic Sciences, Professor,
Chairman of the Audit Quality Control Committee,
Audit Chamber of Ukraine*

V. Karmazin,

*4th year Student, Department of Mathematical Methods of System Analysis,
Educational and Scientific Institute of Applied System Analysis National Technical
University of Ukraine «Ihor Sikorsky Kyiv Polytechnic Institute»*

**OBJECTS OF EFFORT LOCALIZATION DURING THE DEVELOPMENT
AND PERFORMANCE OF AUDIT PROCEDURES AS THE SYSTEM OF
THE AUDITOR'S FOLLOW-UP ACTIONS TO PREVENT THE RISK OF
FRAUD**

У даній статті розглядаються об'єкти локалізації зусиль під час аудиту фінансової звітності, що поєднують в собі оцінку аудитором ризиків внаслідок шахрайства та реагування на оцінені та виявлені ризики шахрайства. Запропоновані структурно-динамічні елементи, які можуть бути інкорпоровані у систему послідовних дій аудиторів для запобігання шахрайству під час розробки та виконання аудиторських процедур. Розроблені методичні підходи до послідовних дій аудитора під час оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що базуються на підставі фундаментальних принципів системного та суб'єктно – орієнтованого підходів, які створюють основу для послідовного підходу до оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та відповідного реагування на такі ризики. Наголошено на важливості відповідного прояву суб'єктами аудиторської діяльності професійного скептицизму в аудиторських процедурах, пов'язаних із шахрайством, а також, розгляду питання щодо залучення експертів до оцінки ризиків та використання їх досвіду для надання допомоги аудиторам у розробці відповідних аудиторських процедур для реагування на виявлені ризики шахрайства.

This article considers the objects of localization of efforts during the audit of financial statements, which combine the auditor's assessment of risks due to fraud and response to assessed and identified fraud risks. Special attention is paid to the auditor's procedures during the audit of financial statements in order to detect and prevent intentional distortions in financial statements by employees, and in some cases even by the owners themselves. Proposed structural and dynamic elements that can be incorporated into the system of consistent actions of auditors to prevent fraud during the development and implementation of audit procedures, in particular: clarification of the role and responsibilities of the auditor in relation to fraud during the audit of financial statements, special skills, detection and assessment of risks of material misstatement due to fraud, professional skepticism, presumption of risk of fraud in revenue recognition, testing of journal entries, communication with those charged with governance.

Methodical approaches to the consistent actions of the auditor during the assessment of the risks of material misstatement due to fraud have been developed, based on the fundamental principles of systemic and subject-oriented approaches, which create the basis for a consistent approach to the assessment of the risks of material misstatement due to fraud and the appropriate response to such risks . The importance of appropriate manifestation of professional skepticism by the subjects of audit activity in audit procedures related to fraud is emphasized, as well as consideration of the issue of involving experts in risk assessment and using their experience to assist auditors in developing appropriate audit procedures to respond to identified fraud risks. Based on the systematization of the key areas of application of ISA 240 in the context of the density of relationships between auditing standards, certain requirements are detailed and reasoned, which provide the auditor to form objects of localization of efforts to prevent fraud during the development and implementation of audit procedures that respond to the risks of material misstatement

Ключові слова: шахрайство, скептицизм, стандарти аудиту, ризики суттєвого викривлення, аудиторські процедури, фактори, взаємодія, впевненість, нехтування, користувачі

Keywords: fraud, skepticism, auditing standards, risks of material misstatement, audit procedures, factors, interaction, assurance, neglect, users

Постановка проблеми. Шахрайство виникає тоді, коли є можливість, мотив та раціональне обґрунтування вчинку. Підвищення будь-якого з цих трьох факторів заподіють зростанню ризику шахрайства у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що призводить до втрати довіри громадськості потенційних клієнтів компанії. Нині спостерігається тенденція до збільшення порушень у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання, фактів шахрайства, навмисних та ненавмисних помилок, які пов'язані з використанням системи облікової політики, викривленням, маніпуляцією та фальсифікацією даних фінансової звітності [5]. Керівництво не завжди самотійно може виявити факти шахрайства своїх підлеглих, або ж воно саме

бере участь у їх здійсненні. Виникнення нових тисків та можливостей для вчинення шахрайства суб'єктами господарювання та збільшення кількості факторів ризику шахрайства наразі супроводжується тривалою дією режиму воєнного стану та пандемією COVID- 19. В умовах сьогодення, зовнішній аудит є ключовим елементом фінансової екосистеми, що забезпечує її гомеостаз при взаємодії із зовнішнім та внутрішнім середовищем та використовує підхід, що ґрунтується на оцінці ризиків. Аудитори надають незалежну оцінку фінансової звітності підприємства. Будь-яка невпевненість аудитора щодо можливих відхилень, неточностей або невідповідності у фінансовій звітності компанії, змушує його розширити аудиторські процедури для візуалізації в процесі проведення аудиту фінансової звітності факторів ризику основних видів перекручень та викривлень з тим, щоб розсіяти свої сумніви чи підтвердити підозру.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Дослідження помилок і шахрайства, які призводять до викривлень в обліку та фінансовій звітності, тривають у напрямі визначення способів їх здійснення, причин їх виникнення та класифікації облікових викривлень за певними критеріями. Вагомий внесок у наукові дослідження питань маніпулювання обліковими даними та викривлень у фінансовій звітності зробили такі вітчизняні вчені, як: Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Проскуріна, В.С. Рудницький, Редько О.Ю. Проте, існує низка не вирішених методологічних та методичних проблем щодо логічного висвітлення процесу запобігання та обґрунтування помилок і шахрайства, обов'язків аудитора, та встановлення складу необхідних аудиторських процедур та їх оцінки під час аудиту фінансової звітності

Метою дослідження є обґрунтування методичних підходів до послідовних дій аудитора під час оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що базуються на підставі фундаментальних принципів системного та суб'єктно – орієнтованого підходів, які створюють основу для

розробки належних аудиторських процедур під час аудиту фінансової звітності та відповідного реагування на такі ризики.

Виклад основного матеріалу. Зрозумілим і точним є визначення поняття шахрайства, надане Дж. Робертсоном, який під ним розуміє навмисне внесення фіктивної інформації у фінансові звіти з метою введення будь-кого в оману, яке спричиняє збиток для інвесторів та кредиторів [2, с. 85].

Саме в цих умовах, якісний аудит фінансової звітності має охопити ключові елементи, що поєднують в собі оцінку ризиків внаслідок шахрайства, отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо оцінених ризиків внаслідок шахрайства та відповідного реагування на шахрайство або підозру на шахрайство, що виявлені під час аудиту. Аудитор повинен отримати обґрунтовану впевненість, що підготовлена фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Однією з основних причин не виявлення суттєвих викривлень, які пов'язані з шахрайством, є те, що аудитори розглядають поточну діяльність, не беручи до уваги минуле або іншу відповідну інформацію [4, с.28]. Для того щоб цього уникнути, аудитор має застосовувати певні аудиторські процедури для виявлення факторів ризику шахрайства, тобто певних подій або станів та виявити відповідні сфери ризику шахрайства.

Об'єктивним є засвідчити, що для виявлення шахрайства при проведенні аудиту фінансової звітності доцільно застосовувати такі домінуючі засади, які вимагають від аудитора: а). дослідити причину відхилень; б). не опрацьовувати питання довіри до людей тільки залежно від їхнього становища в суспільстві; в). не приходити до хибного висновку, що шахрайство неможливе у цього суб'єкта господарювання; г). відчувати особисту відповідальність за виявлення шахрайства; д). розширити склад необхідних аудиторських процедур та посилити контроль за виявлення факторів ризику шахрайства для зниження ризику; е). окреслювати відповідні ознаки й сфери ризику шахрайства та ситуації, що супроводжуються значним ризиком шахрайства [6, с. 73].

Питання де зникає істина та починається фіктивність, залишатиметься недозволимим, поки не будуть вивчені чинники ризику шахрайства, що обумовлюють викривлення. В основу здійснення шахрайських дій полягає вміле використання недосконалості окремих законів та фінансової системи, складність і багатоступінчатість фінансово-економічних зв'язків, некомпетентність та юридична непроінформованість, безпечність, безвідповідальність, довірливість керівників суб'єктів господарювання та приватних осіб [5].

Сьогодні спостерігається тенденція до збільшення порушень у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання, фактів шахрайства, навмисних та ненавмисних помилок, які пов'язані з використанням системи облікової політики, викривленням та фальсифікацією даних фінансової звітності. При плануванні і здійсненні аудиторських процедур, а також оцінці їх результатів аудитором необхідно враховувати ризик можливості суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилок.

Слід зазначити, що Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» (далі – МСА 240) наголошує на розгляді шахрайства, яке спричиняє суттєве викривлення фінансової звітності та вимагає надавати належну оцінку таким типам навмисних викривлень, які можуть виникнути внаслідок шахрайства, як неправдива фінансова звітність та незаконне привласнення активів [1]. Слід зазначити, що якісне виконання обов'язків аудитора щодо виявлення шахрайства під час аудиту фінансової звітності повинне забезпечуватися певними функціоналами, які пов'язані з оптимізаційними аудиторськими процедурами та вагомістю їх впливу на залежну зміну у конкретному середовищі.

Результати дослідження дають змогу авторам представити методичні підходи до визначення алгоритму дій для підвищення відповідальності аудитора за розгляд фактів шахрайства під час аудиту фінансової звітності, що базується на підставі фундаментальних принципів системного та суб'єктно – орієнтованого підходів, які створюють основу для послідовного підходу до

оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та відповідного реагування до таких оцінених ризиків при розробці відповідних аудиторських процедур (рис.1).

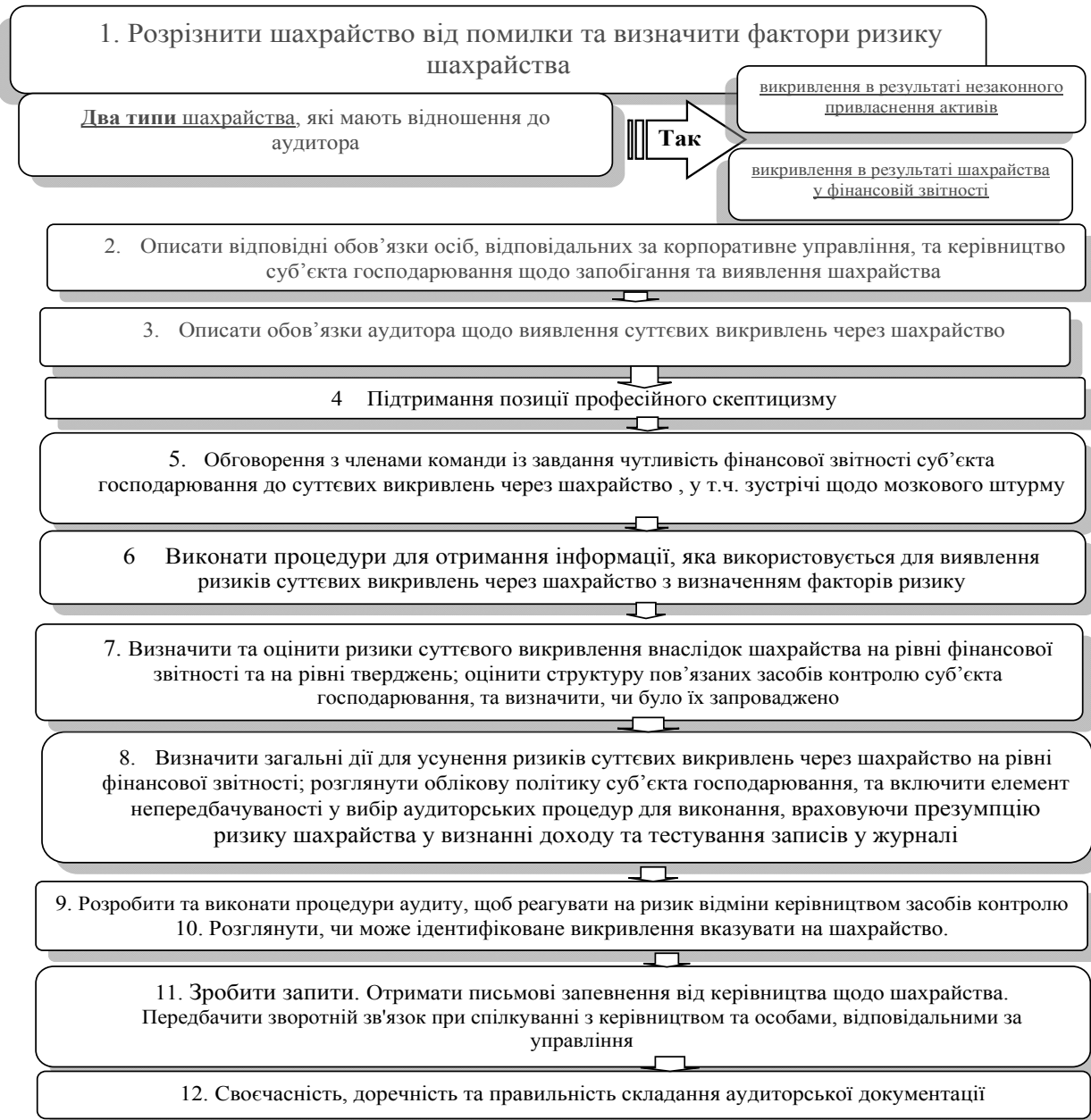


Рис.1. Методичні підходи до визначення алгоритму дій для підвищення відповідальності аудитора за розгляд фактів шахрайства під час аудиту фінансової звітності (власна пропозиція)

Слід зазначити, що Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі - IAASB) у грудні 2021 р схвалила проектну пропозицію щодо перегляду Міжнародного стандарту аудиту (ISA) 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності». Проект спрямований на роз'яснення обов'язків аудитора та підвищення надійності необхідних аудиторських процедур і звітності про шахрайство під час аудиту фінансової звітності. Також, Канадська рада зі стандартів аудиту та гарантій (далі- AASB) контролює проект IAASB щодо перегляду МСА 240. Для цього, сформована консультативна група та референтна група, що складається з канадських зацікавлених сторін, щоб надати внесок AASB у цей проект.

В цих умовах, об'єктивним є зазначити, що з метою посилення контролю за виявлення факторів ризику шахрайства та належного реагування на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, при подальшому перегляді МСА 240, нагальною необхідністю є врахування таких основних структурно-динамічних елементів, які на думку авторів, можуть бути інкорпоровані у систему послідовних дій аудиторів для запобігання шахрайству під час розробки та виконання аудиторських процедур, зокрема (рис.2).

З'ясування ролі та обов'язків аудитора щодо шахрайства під час аудиту фінансової звітності

Для усунення розриву в очікуваннях на аудит фінансової звітності – відповідальність покладається на аудитора. Вважаємо, що виконання високоякісної ідентифікації та оцінки шахрайства має вирішальне значення для виконання обов'язків аудитора щодо виявлення шахрайства під час аудиту фінансової звітності.

Спеціальні навички

Допускаємо про необхідність визначитися з питанням, чи потрібні спеціальні навички, в тому із залученням експертів (можливо судових експертів, або експертів-криміналістів), щоб допомогти аудиторам виявити й оцінити

ризиків шахрайства та визначити, наскільки поширеним був вплив шахрайства чи підозри на шахрайство, та розробити аудиторський підхід для реагування на це питання.

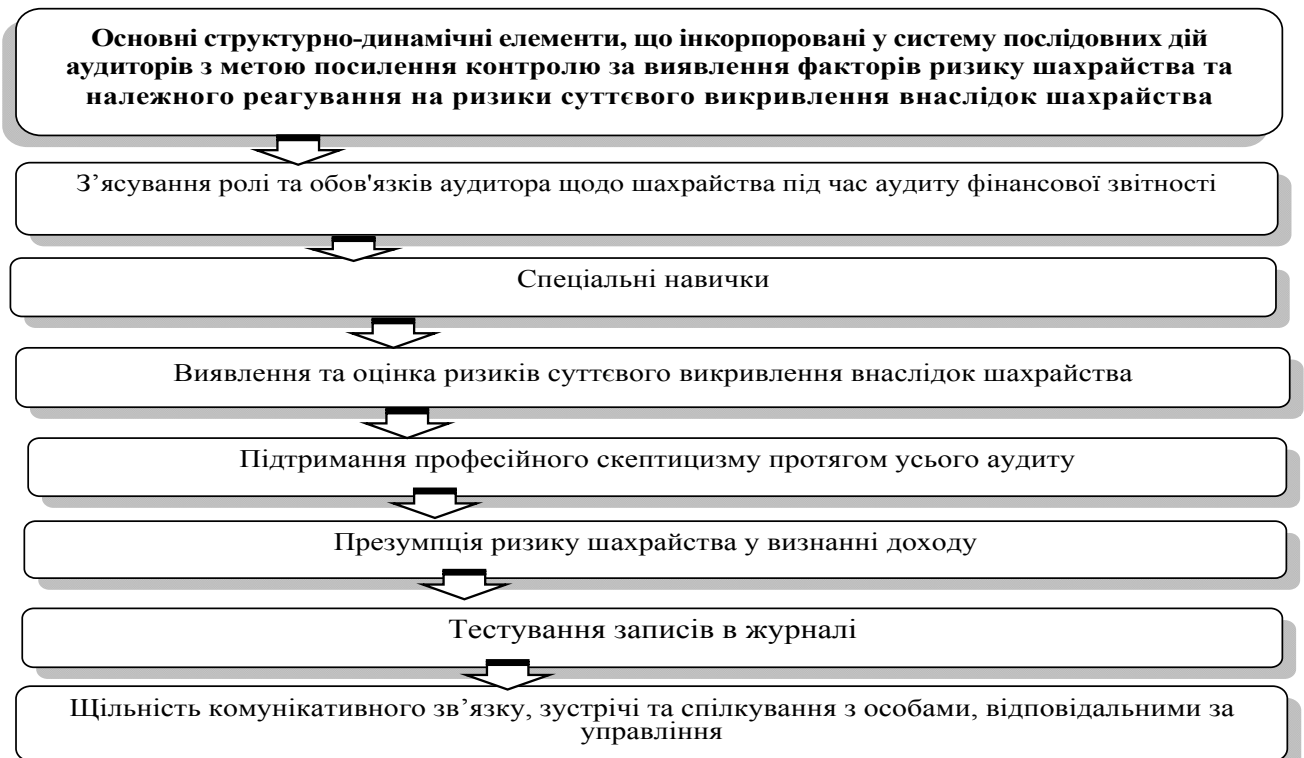


Рис. 2. Основні структурно-динамічні елементи, інкорпоровані у систему послідовних дій аудиторів для належного реагування на ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (власна пропозиція)

Зауважимо, що подібно до інших областей аудиту, які іноді вимагають спеціальних навичок (наприклад, оцінка, податки, інформаційні технології тощо), виконання високоякісної ідентифікації та оцінки ризиків шахрайства також може вимагати спеціальних навичок, у тому числі навичок судової експертизи. Нехтування залученням експертів-криміналістів, коли це виправдано, може призвести до того, що суттєві факти шахрайства, які громадськість обгрунтовано очікує від виявлення аудиторів, залишаться прихованими [5].

Партнер із завдання повинен визначити на основі оцінки колективної компетенції та можливостей команди із завдання (та спеціалістів, уже залучених до аудиту), чи потрібні додаткові спеціалізовані ресурси для виконання високоякісної ідентифікації та оцінки ризиків шахрайства .

Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства

Вважаємо за доцільним для підвищення якості ідентифікації та оцінки ризиків шахрайства отримати аудитором розуміння таких складових, як: 1). програми *інформування* суб'єкта господарювання; 2). програми суб'єкта господарювання *з управління ризиками* шахрайства; 3). механізмів (схем) *винагороди* керівництва та *очікувань* аналітиків.

Отримання аудитором розуміння програми інформаторів суб'єкта відбувається через запити керівництва, аудиторського комітету (для підприємств суспільного інтересу) та інших осіб суб'єкта господарювання (наприклад, внутрішніх аудиторів, юрисконсультів тощо).

Дослідження, проведене Асоціацією сертифікованих дослідників шахрайства (ACFE), показало, що 42 % випадків шахрайства, про які повідомляють організації з усього світу, були виявлені завдяки підказкам, причому більше половини цих підказок надійшли від співробітників.

Розуміння, яке отримує аудитор щодо того, як суб'єкт господарювання *керує своїми* ризиками шахрайства, є критично важливим внеском у ідентифікацію та оцінку аудитором ризиків шахрайства. Слабкі місця в програмі суб'єкта господарювання з управління ризиками шахрайства, включаючи недоліки у заходах контролю суб'єкта господарювання проти шахрайства, сприяють ризикам суттєвих викривлень у фінансовій звітності внаслідок шахрайства.

Нагадаємо, що фактори ризику шахрайства часто класифікують на основі трьох умов: (1) стимули/тиск для вчинення шахрайства; (2) передбачувані можливості для вчинення шахрайства; та (3) здатність раціоналізувати шахрайські дії.

Доцільним під час ідентифікації та оцінки ризику шахрайства визначити фактори ризику шахрайства, які аудитори можуть ідентифікувати, щоб отримати розуміння компенсаційних угод (винагород) та очікувань аналітиків, зокрема:

а). розуміння *механізмів винагороди* керівництва;

З'ясовано, що аудитори можуть дізнатися, що керівництво має сильні стимули маніпулювати фінансовими результатами, оскільки значна частка їх компенсаційного пакету (наприклад, бонуси, опціони на акції тощо) залежить від досягнення жорстких фінансових цілей. Критична оцінка цього фактору ризику шахрайства може привести аудитора до висновку про наявність ризику шахрайства, пов'язаного з декількома обліковими оцінками, оскільки невизначеність вимірювання, пов'язана з розробкою цих облікових оцінок, полегшує маніпулювання ними, а маніпулювання *важче* виявити.

б). розуміння *очікувань аналітиків*;

Насамперед, аудитори можуть дізнатися, що аналітики мають надмірно агресивні або нереалістичні очікування щодо фінансових показників суб'єкта господарювання, прослухавши розмови з аналітиками про прибутки суб'єкта господарювання або прочитавши звіти аналітиків про дослідження. Також, аудитори можуть дізнатися про ставлення керівництва до цих очікувань на основі того, як керівництво взаємодіє з аналітиками. Агресивні очікування аналітиків, які виправдовуються зобов'язаннями керівництва задовольнити ці очікування, можуть свідчити про тиск та раціоналізацію керівництва для маніпулювання ключовими показниками ефективності. Критична оцінка цих факторів ризику шахрайства може привести аудиторів до висновку, що окремі рахунки фінансової звітності, що включені до розрахунку ключових показників ефективності, можуть мати підвищений ризик суттєвих викривлень через шахрайство.

Професійний скептицизм

Наголошуємо на збереженні професійного скептицизму протягом усього аудиту, визнаючи можливість того, що може існувати суттєве викривлення через

шахрайство незважаючи на минулий досвід чесності та порядності керівництва суб'єкта господарювання та осіб, які відповідають за корпоративне управління.

Презумпція ризику шахрайства у визнанні доходу

Водночас, робимо акцент на тому, що ця процедура включає припущення (очікування) про наявність або відсутність суттєвих викривлень через шахрайство.

Тестування записів в журналі

Слід зазначити, що незалежно від оцінки аудитором ризиків нехтування заходами контролю керівництвом, застосовуються до кожного аудиту аудиторські процедури у вигляді перевірки доречності журнальних записів, зареєстрованих у головній книзі, та інших коригувань, внесених під час підготовки фінансової звітності. Незважаючи на те, що рівень ризику нехтування (ігнорування) контролем управлінським персоналом буде відрізнятися від одного суб'єкта господарювання до іншого суб'єкта господарювання, тим не менш, ризик присутній у всіх суб'єктах господарювання. Через непередбачуваність способу, в який може відбуватися таке ігнорування, воно є значним ризиком, який вимагає спеціальних міркувань аудиту, одним із яких є тестування журнальних записів та інших коригувань у відповідь на ризику нехтування контролем керівництвом.

Наголошуємо, що підхід до тестування журнальних записів та інших коригувань як відповідь на ризик нехтування керівництвом засобів контролю варто адаптувати до конкретних обставин кожного завдання з аудиту. З'ясовано, що МСА 240, параграф 32 (а) вимагає від аудитора виконання таких процедур аудиту, як перевірка відповідності записів у журналі, записаних у головній книзі, та інших коригувань, зроблених під час підготовки фінансової звітності [1]. При розробці та виконанні аудиторських процедур для таких тестів аудитор повинен: 1). зробити запити особам, залученим до процесу фінансової звітності, щодо невідповідної або незвичної діяльності, пов'язаної з обробкою журнальних записів та інших коригувань; 2). вибрати записи в журналі та інші коригування, зроблені в кінці звітного періоду, а також; 3). розглянути необхідність тестування журнальних записів та інших коригувань протягом періоду.

Доречним є нагадати, що вимоги параграфу A41 МСА 240, вбачають суттєве викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства часто завдяки маніпулюванню процесом фінансової звітності шляхом запису невідповідних або неавторизованих записів у журналі [1]. Це може статися протягом року або наприкінці періоду, або керівництво коригує суми, зазначені у фінансовій звітності, які не відображені в журнальних записах, наприклад, шляхом консолідуючих коригувань та рекласифікацій.

Зауважимо про те, що тестування журнальних записів є ширшим, ніж просто перегляд суттєвих журнальних записів та інших суттєвих коригувань, як того вимагає параграф 20(b) МСА 330.

Важливо звернути увагу, що тестування, яке вимагає параграф 20(b) МСА 330, не обов'язково стосується тестування, яке вимагає параграф 32(a) МСА 240.

Попередні дослідження авторів, що по'язані з питаннями шахрайства, надають можливість, слід звернути увагу на те, що аудиторські процедури згідно з параграфом 32(a) МСА 240 передбачають надання відповіді на ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, *що виникає внаслідок* нехтування контролем керівництвом. При цьому, характер, час та обсяг тестування журнальних проводок та інших коригувань залежать від оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

Крім того, керуючись вимогами параграфу A43 МСА 240, що під час ідентифікації та вибору журнальних записів та інших коригувань доречним для аудитора є тестування таких питань, які включають: а). характеристики шахрайських журнальних проводок або інших коригувань, які мають унікальні ідентифікуючі характеристики; б). характер та складність рахунків у формі неналежних проводок або коригування, які можуть застосовуватися до рахунків; в). проводки або інші коригування, зареєстровані поза межами звичайного перебігу бізнесу (нестандартні проводки).

Спілкування з особами, відповідальними за управління

Наголошено на необхідності проводити зустрічі щодо мозкового штурму відносно шахрайства у формі обговорення з ключовими членами команди із завдання

(розширеного залучення) на предмет, які ж статті фінансової звітності та розкриття інформації можуть бути чутливими до ризиків суттєвих викривлень через шахрайство.

Крім цього, налягаємо на необхідності виконувати особисто запити щодо шахрайства до керівництва, та інших осіб суб'єкта господарювання, щоб підвищити якість таких обговорень. В цих умовах, надійність інформації, отриманої за допомогою запитів про шахрайство, значно підвищується, коли ці запити робляться саме через особисте спілкування у формі співбесіди, а не через засоби електронної пошти або телефонний дзвінок. Це дозволяє аудиторам спостерігати за мовою тіла опитуваних, що важливо, оскільки опитувані, які знають про шахрайські схеми, можуть виявляти ознаки дискомфорту під час інтерв'ю.

Висновки. Отже, частота та різноманітність шахрайства, зростає в усьому світі, впливаючи як на аудиторів, так й на корпоративну сферу. Тому, щоб зберегти довіру до аудиторів з боку користувачів фінансової звітності та допомогти скоротити розрив між тим, що повинен робити аудитор, і тим, що аудитор насправді робить щодо шахрайства під час аудиту фінансової звітності, нагальною необхідністю є подальший перегляд МСА 240 з врахування вищезазначених у статті домінант, які можуть бути інкорпоровані у систему послідовних дій аудиторів, щоб сприяти послідовній поведінці аудиторів та їх ефективному реагуванню на виявлені ризики суттєвих викривлень через шахрайство.

Література

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017. – Міжнародна Федерація Бухгалтерів, Аудиторська Палата України. URL: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (дата звернення: 28.07.2022)
2. Audit / Robertson, Dzh. London. 2003. 496 с.
3. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія і міфологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. №1. С. 44–49.

4. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. К.: Центр учбової літератури, 2012. 79 с.
5. Царенко О.В. Класифікаційні ознаки викривлень у бухгалтерському обліку і звітності. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. 2015. № 3(68). С. 5-10.
6. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль : Економічна думка. 2013. 192 с.

References

1. International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine (2016-2017), “International standards on quality control, auditing, review, other assurance, and related services”, available at: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2018_1.pdf (Accessed 28 July 2022).
2. Robertson, Dzh. (2003), *Audyt* [Audit], Pan Books , London.
3. Red'ko, O.Yu. (2009), “The quality of audit services: the philosophy and mythology”, *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 1, pp. 44–49.
4. Proskurina, N.M., (2012), *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology], Kiev, Ukraine.
5. Tsarenko, O.V.(2015), “Classification signs of distortions in accounting and reporting”, *Visnyk Chernihivs'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 3, pp. 5-10.
6. Rudnytskyi, V.S. (2013) *Metodolohiia i orhanizatsiia audytu* [Methodology and organization of audit], Ekonomichna dumka, Ternopil, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2022 р.