

Н. В. Кармазіна,
д. е. н., доцент,

Таврійський національний університет імені В.І. Вернадського, м. Київ
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5152-6446>

DOI: 10.32702/2306-6814.2024.16.24

АДАПТИВНІ ПРОЦЕСИ ВИКОРИСТАННЯ ПРОЦЕДУРИ ЗОВНІШНЬОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ У ВІДПОВІДЬ НА ОЦІНЕНІ РИЗИКИ СУТТЄВОГО ВИКРИВЛЕННЯ ПРИ АУДИТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

N. Karmazina,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Tavriya national university V.I. Vernadsky, Kyiv

ADAPTIVE PROCESSES FOR USING THE EXTERNAL CONFIRMATION PROCEDURE
IN RESPONSE TO THE ASSESSED RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT
IN THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS

У статті досліджуються особливості застосування у процесі проведення аудиту фінансової звітності однієї із важливих процедури по суті, процедури зовнішнього підтвердження. Опрацьовано методичний інструментарій щодо адаптивного підходу при використанні процедури зовнішнього підтвердження та розкрита необхідність її застосування для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Визначено послідовність кроків виконання процедури зовнішнього підтвердження та систематизовані чинники впливу на надійність доказів під час розробки аудитором запитів на підтвердження в залежності від тверджень керівництва. Акцентована увага на підтримки контролю над запитами на зовнішнє підтвердження, включаючи визначення інформації, що підлягає підтвердженню або запитуванню, вибір відповідної підтверджуючої сторони, розробку запитів на підтвердження та надсилання запитів підтверджуючої стороні. Наголошено на оцінці наслідки відмови керівництва від направлення запитів про підтвердження, а також оцінки характеру, часу та обсягу інших аудиторських процедур. Обґрунтовані атрибутивні ознаки здійснення альтернативних процедур при аудиті фінансової звітності з метою отримання достатньої впевненості щодо окремих фінансових показників суб'єкта господарювання.

The article examines the peculiarities of the application of one of the essential procedures, the procedure of external confirmation, in the process of conducting an audit of financial statements. During the audit, the auditor must obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a reasonable basis for his opinion as to whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applied financial reporting framework. A methodological toolkit for the adaptive approach when using the external confirmation procedure was developed and the need for its application to obtain sufficient and appropriate audit evidence in response to the assessed risks of material misstatement to provide a reasonable basis for the audit opinion was revealed. When deciding on the expediency and specifics of using external confirmations, it has been proven that the auditor must take into account the business entity's field of activity and experience in sending

requests, as well as receiving and processing received responses. It has been found that external confirmations are used to check balances on synthetic and analytical accounts, but the use of external confirmations should not always be limited to this area.

The article summarizes the situations when external confirmation procedures can provide appropriate audit evidence in response to the assessed risks of material misstatement. The sequence of steps of the external confirmation procedure is determined and systematized factors influencing the reliability of evidence during the auditor's development of confirmation requests depending on the management's statements, in particular: determination of positions for which confirmation is required; selection of appropriate parties from whom confirmation is required; development of confirmation requests with proper addressing of information for responses sent directly to the auditor; sending confirmation requests to the relevant third party; receiving a response from the third party and evaluating the information, or lack thereof, provided by the third party for the purposes of the audit, including the reliability of that information. Emphasis is placed on maintaining control over external confirmation requests, including identifying the information to be confirmed or requested, selecting the appropriate confirming party, developing confirmation requests, and sending requests to the confirming party. Emphasis is placed on evaluating the consequences of management's refusal to send confirmation requests, as well as evaluating the nature, timing, and scope of other audit procedures. Reasoned attributive signs of implementation of alternative procedures during the audit of financial statements in order to obtain sufficient confidence regarding individual financial indicators of the economic entity.

Ключові слова: зовнішнє підтвердження, альтернативні процедури, аудит, докази, ризики суттєвого викривлення, твердження, фактори, запити, достатність, відповідність.

Key words: external confirmation, alternative procedures, audit, evidence, risks of material misstatement, assertions, factors, inquiries, sufficiency, compliance.

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

На даний час, з інтеграцією України у міжнародні економічні відносини, особливо гостро постає проблема достовірності інформації, представленої у фінансовій звітності підприємств. Зазначене стає, під час військової агресії, яка має місце в державі, визначальним чинником зростання суспільного запиту в достовірній фінансовій звітності, впевненість в якій забезпечується проведенням якісного аудиту та послідовній поведінці аудиторів та їх ефективному реагуванню на виявлені ризики суттєвого викривлення, у т.ч. шахрайства під час аудиту фінансової звітності. Звідси, нагальною вимогою часу, є своєчасне визначення положень, які можуть бути інкорпоровані у систему послідовних дій аудиторів, щоб сприяти отриманню прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі, та отримати обґрунтовану впевненість, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. Підтвердження є одним із видів доказів зовнішнього аудиту, які може отримати аудитор. Докази зовнішнього аудиту вважаються надійнішими, оскільки вони отримані аудитором безпосередньо від третіх осіб, незалежних від замовника аудиту. Процедура зовнішнього підтвердження в першу чергу виконуються для підтвердження або запиту інформації про залишки на рахунках та їх елементи.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у наукові дослідження питань розгляду використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів зробили такі вітчизняні вчені, як Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, О.В. Царенко та інші. Хоча такі праці дозволили сформувати ґрунтовну теоретико-методичну базу аудиту, їх переважна більшість присвячені аналізу методики і практики застосування міжнародних стандартів аудиту та дослідженню проблем визначення процедур отримання аудиторських доказів. Водночас, існує низка не вирішених проблем методичного та прикладного характеру щодо розуміння та логічного висвітлення процедури зовнішнього підтвердження, кроків та обов'язків аудитора та застосування необхідних аудиторських процедур під час аудиту фінансової звітності з визначенням атрибутивних ознак здійснення альтернативних процедур та для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та помилок.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою дослідження є обґрунтування адаптивного підходу при використанні процедури зовнішнього підтвердження для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі з визначенням кроків виконання процедури зовнішнього підтвердження, чин-

ників впливу на надійність доказів під час розробки запитів на підтвердження та атрибутивної ознаки здійснення альтернативних процедур при аудиті фінансової звітності з метою забезпечення розумної основи для аудиторської думки у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилок.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕНЬ

Аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб сформулювати обґрунтовані висновки на яких ґрунтуватиметься його думка. Достатність та прийнятність аудиторських доказів повинні залежати від оціненого рівня невід'ємного ризику та ризику контролю суб'єкта господарювання.

З огляду на вимоги МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту", однією з основних цілей аудитора є "отримання обґрунтованої впевненості щодо того, чи фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень через шахрайство чи помилку, що дозволяє аудиторі висловити думку, чи підготовлена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності" [1].

Крім того, у МСА 200 зазначено, що "для отримання достатньої впевненості аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі, щоб знизити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня і таким чином дозволити аудиторі зробити обґрунтовані висновки, на яких базуватиметься аудиторська думка".

Зовнішнє підтвердження — це процедура по суті, яка використовується для отримання та оцінки аудиторських доказів шляхом направлення запитів третім особам щодо передумов підготовки фінансової звітності. Порядок використання аудитором зовнішніх підтверджень як джерела отримання аудиторських доказів регламентується Міжнародний стандарт аудиту (ISA) МСА 505 "Зовнішні підтвердження" (далі — МСА 505). Цей стандарт надає керівництва суб'єкту аудиторської діяльності (далі — САД) відносно розробки та виконання процедур зовнішнього підтвердження, що використовуються аудитором як засіб отримання доречних і надійних аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" та МСА 500 "Аудиторські докази", оскільки аудиторські докази є більш надійними, якщо вони отримані аудитором безпосередньо з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання в документальній (паперовій) формі [1].

З'ясовано, що приймаючи рішення, чи необхідно використовувати зовнішні підтвердження аудитор повинен враховувати суттєвість, оцінений рівень невід'ємного ризику і ризику засобів контролю і то як докази, отримані в результаті інших запланованих процедур аудиту, зможуть скоротити аудиторський ризик до прийнятно низького рівня. Аудитор використовує оцінку аудиторського ризику щодо застосовуваних аудиторських процедур, включаючи не-

обхідність включення до них зовнішнього підтвердження.

Міжнародні стандарти аудиту (далі — МСА) детально описують відповідальність аудитора, пов'язану з ризиками суттєвого викривлення, у т.ч. з шахрайством, при проведенні аудиту фінансової звітності [2]. Зокрема, МСА 240 "Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності" наголошує на обов'язковості розгляду впливу шахрайства на фінансову звітність. Тож, відповідальність аудитора за перевірку фінансової звітності полягає в отриманні розумної впевненості щодо того, чи фінансова звітність в цілому не містить суттєвих викривлень через шахрайство чи помилку. Аудитор визначає та оцінює ризики суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства чи помилок, розробляє та виконує аудиторські процедури відповідно до цих ризиків, а також отримує аудиторські докази, які є достатніми та прийнятними, щоб забезпечити основу для думки. Звідси, зовнішнє підтвердження потрібне для отримання такої розумної впевненості щодо фінансових показників суб'єкта господарювання.

При прийнятті рішення щодо доцільності та особливостей використання зовнішніх підтверджень аудитор повинен враховувати область діяльності суб'єкта господарювання та досвід розсилки запитів, а також отримання та обробки отриманих відповідей [3].

Зовнішні підтвердження використовують для перевірки залишків на синтетичних та аналітичних рахунках. Однак використання зовнішніх підтверджень не завжди має обмежуватися тільки цією областю.

Нами узагальнені ситуації, коли процедури зовнішнього підтвердження можуть надавати відповідні аудиторські докази у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, зокрема, це:

- Залишки коштів на рахунках у банківських організаціях та іншої інформації, одержуваної від банківських організацій;

- Дебіторська заборгованість, яка значиться на рахунках бухгалтерського обліку;

- Матеріально-виробничі запаси, що знаходяться на складах третіх сторін після передачі в переробку або на комісію;

- Фінансові інструменти, що знаходяться на зберіганні у третіх осіб або придбаних у біржових маклерів, але не доставлених суб'єкту господарювання на звітну дату;

- Отримані позики;

- Кредиторська заборгованість, яка значиться на рахунках бухгалтерського обліку.

Поряд з цим, визначено типові приклади листів підтверджень, що включають:

- Лист-підтвердження банку. Він включає перевірку банківських залишків, що є на кінець року, включаючи будь-які умовні зобов'язання, особливі відсотки та ліміти овердрафту. У цьому листі аудитор також інформується про всі рахунки, що належать та закриті протягом звітного року.

- Інформаційний лист про боржника. Аудитор застосовує вибірку залишків дебіторів та запитує підтвердження цих залишків безпосередньо у клієнтів.



Рис. 1. Систематизація послідовності кроків виконання процедури зовнішнього підтвердження (за власним баченням)

— Циркулярний лист кредиторю. Як і вищеописане, підтвердження залишків коштів, належних замовником аудиту своїм постачальникам, виходить безпосередньо від кредиторів.

— Лист-підтвердження інвентаризації — використовується для отримання інформації про кількість та стан будь-яких запасів, що належать третім особам від імені організації, що перевіряється.

— Лист-підтвердження пов'язаної сторони підтверджує залишки та умови суттєвих угод між замовником аудиту та пов'язаними сторонами, такими як інвестори, директор, акціонери чи кінцевий бенефіціарний власник тощо.

— Юридичний лист — він надсилається, наприклад, юрисконсульту організації, що перевіряється, для підтвердження статусу та деталей будь-яких поточних судових процесів та справ; також, для отримання документів щодо права власності, що зберігається у юристів або фінансистів на відповідальному зберіганні, або у якості забезпечення тощо.

Слід відмітити, що на надійність отриманих зовнішніх підтверджень впливають такі чинники: а). Засоби контролю, що застосовуються аудитором при підготовці запитів; б). Особливості третіх осіб, що складають відповідь; в). Обмеження, властиві внутрішньому контролю [4].

З огляду на положення МСА 505 зазначимо, що вимоги цього стандарту скеровують дії аудитора та диктують необхідність систематизувати та деталізувати для отримання зовнішнього підтвердження послідовність кроків виконання процедури підтвердження (рис. 1) зокрема: визначення позицій, для яких по-

трібно підтвердження; вибір відповідних сторін, від яких вимагається підтвердження; розробка запитів на підтвердження з належним адресуванням інформації для відповідей, які надсилаються безпосередньо аудитор; надсилання запитів на підтвердження відповідній третій стороні; отримання відповіді від третьої особи та оцінка інформації або її відсутності, наданої третьою стороною щодо цілей аудиту, включаючи достовірність цієї інформації.

Аудитор повинен забезпечити пряме спілкування зі сторонами, що підтверджують, щоб мінімізувати ймовірність того, що результати такого процесу підтвердження будуть упередженими через перехоплення та зміну запиту на підтвердження або відповідей.

Зовнішнє підтвердження можна отримати шляхом надсилання запиту третій стороні для підтвердження конкретного питання або суми.

Аудитор може надати перелік облікових записів, вибраних для підтвердження, керівництву для підготовки запитів на підтвердження, які повинні бути належним чином адресовані та завірені печаткою. Аудитор повинен переконатися, що саме аудитор надсилає запити на підтвердження, і вимагається, щоб усі відповіді та недоставлені підтвердження доставляються безпосередньо аудиторю. Підтвердження електронною поштою також є дійсним підтвердженням.

Необхідність виконання процедур зовнішнього підтвердження для отримання достатніх і доречних аудиторських доказів залежить від оціненого рівня ризику суттєвого викривлення. У міру його підвищення аудитор повинен розробляти процедури перевірки по суті таким чином, щоб отримати більше аудиторських



Рис. 2. Обставини і фактори, що впливають на надійність аудиторських доказів, отриманих в результаті процедур зовнішнього підтвердження (власна пропозиція)

доказів або більш переконливі докази по передумов підготовки фінансової звітності.

Зовнішнє підтвердження вважається надійним аудиторським доказом у відношенні таких тверджень, як "Існування чи виникнення", "Повнота", "Права та обов'язки", "Оцінка чи розподіл" та розкриття.

Запити на підтвердження, якщо вони належним чином складені аудитором, можуть належати до будь-якого одного або кількох цих тверджень. Однак зовнішні підтвердження не відносяться до всіх тверджень однаково ефективно. Наприклад, підтвердження вантажу, що знаходиться у консигнації, у вантажодержувача, ймовірно, буде більш ефективним для твердження про існування, та права та обов'язки, ніж для твердження про оцінку. Зовнішні підтвердження дебіторської заборгованості, ймовірно, будуть більш ефективними для твердження про існування, ніж для тверджень про її повноту та оцінку. Таким чином, при отриманні доказів передумов, які не були належним чином відображені у підтвердженнях, аудитори повинні розглянути інші аудиторські процедури, що доповнюють процедури зовнішнього підтвердження або використовуються замість підтвердження.

Аудитор має оцінити, чи знижують докази, надані зовнішнім підтвердженнями, аудиторський ризик для відповідних тверджень до прийнятно низького рівня. Зазначимо, що при проведенні такої оцінки враховується суттєвість залишку за рахунком та свої оцінки не-

від'ємного ризику та ризику контролю. Коли аудитор дійшов висновку, що доказів, наданих лише зовнішніми підтвердженнями, недостатньо, слід виконати додаткові процедури. Наприклад, для досягнення належно низького рівня аудиторського ризику, пов'язаного із твердженнями про повноту та існування дебіторської заборгованості, аудитор може провести тести на подальшу оплату продажів на додаток до підтвердження дебіторської заборгованості.

Слід нагадати, що, чим нижчий сукупний оцінений рівень невід'ємного ризику та ризику контролю, тим менше впевненості потрібно аудитору від тестів по суті для формування аудиторського висновку. Тому, у міру зниження сукупного оціненого рівня невід'ємного ризику та ризику контролю для конкретної передумови аудитор може модифікувати тести по суті, змінивши їх характер з більш ефективних (але дорогих) менш

ефективних (і менш дорогих). Наприклад, якщо сукупний оцінений рівень невід'ємного ризику та ризику щодо наявності коштів низький, аудитор може обмежити основні процедури перевіркою банківських виписок, наданих клієнтом, а не підтвердженням залишків коштів.

Зазначимо, що аудитор повинен виявляти відповідний рівень професійного скептицизму протягом усього процесу зовнішнього підтвердження. При цьому, професійний скептицизм є важливим при розробці запиту на підтвердження, виконанні процедур підтвердження та оцінці результатів процедур зовнішнього підтвердження.

Зауважимо, що аудитор повинен підготувати зовнішні запити відповідно до мети аудиторської перевірки. При підготовці запиту слід розглянути обставини і фактори, що впливають на надійність аудиторських доказів, отриманих в результаті процедур зовнішнього підтвердження (рис. 2). До таких факторів належать:

- Форма, в якій виконаний запит;
- Попередній досвід в здійсненні подібних запитів;
- Характер інформації, що вимагає підтвердження;
- Політика авторизації керівництва та особливості третіх сторін, що складають відповідь.

Тобто, запити на зовнішнє підтвердження повинні містити дозвіл керівництва фірми-клієнта на розкриття запитуваної аудитором інформації особою, що складає відповідь.

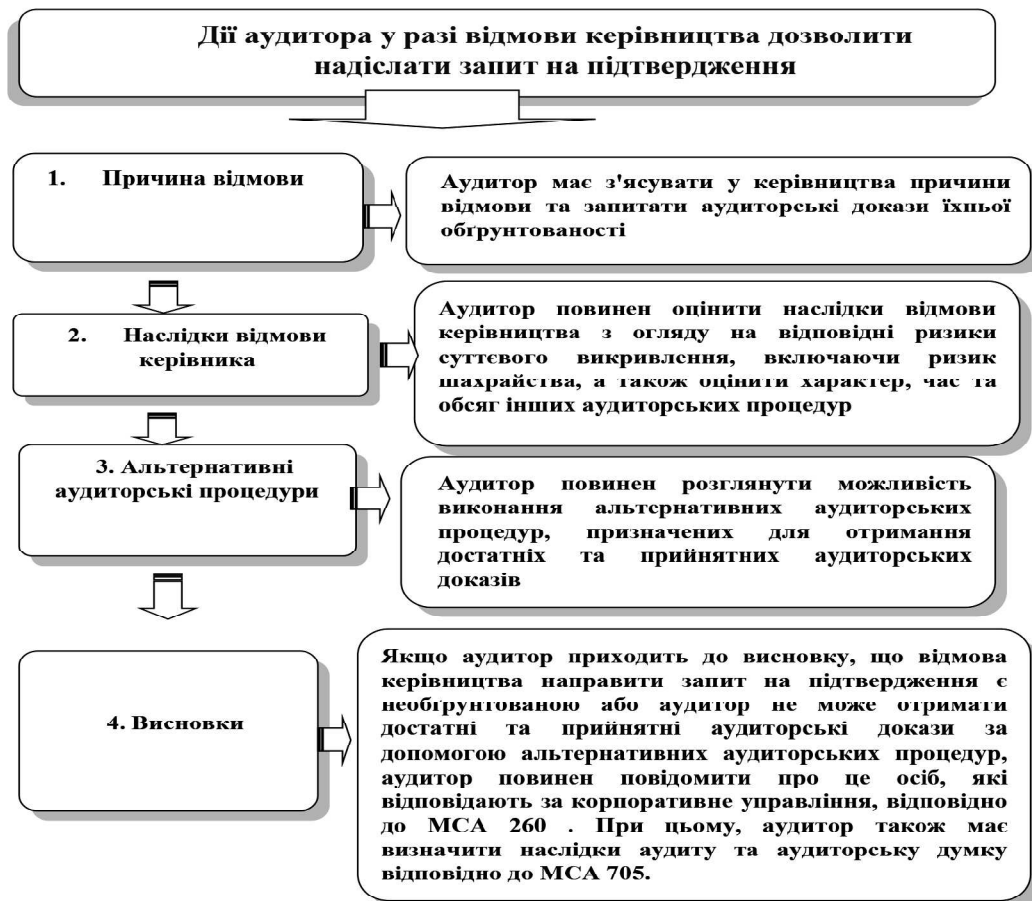


Рис. 3. Деталізація дій аудитора при відмові керівництва дозволити надіслати запит на підтвердження (власна пропозиція)

Листи із зовнішнім підтвердженням можуть містити або позитивний, або негативний запит, або їх комбінацію, залежно від професійної думки аудитора. Аудитор може використовувати як позитивні або негативні запити, та і їх комбінацію. Позитивний зовнішній запит містить прохання аудитора про те, щоб адресат відповів в будь-якому випадку, вказавши згоду з представленою інформацією або надавши відповідну інформацію. Відповідь на позитивний запит зазвичай забезпечує надійний аудиторський доказ. Однак існує ризик того, що адресат відповість на запит, не перевірявши правильності інформації. Аудитор може знизити цей ризик, якщо відправить позитивний запит, чи не вказуючи в ньому конкретну суму (або іншу інформацію) з проханням внести конкретну суму (або надати певну інформацію). Запит на негативне підтвердження — вимагає від підтверджуючої сторони відповіді на лист із підтвердженням лише у разі незгоди з поданою інформацією.

Залежно від результатів процедур зовнішнього підтвердження аудитор оцінює, чи були отримані достатні та належні аудиторські докази, чи необхідні додаткові аудиторські докази.

Якщо керівництво відмовляється дозволити аудитору надіслати запит на підтвердження, аудитор повинен здійснити дії, які деталізовані на рисунку 3.

З огляд на зазначена та враховуючи вимоги МСА 505, слід виокремити його атрибутивну дію та відзначити, що для кожного випадку відсутності відповіді аудитор

повинен виконати альтернативні процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів [1].

Однак відмова від альтернативних процедур може бути прийнятною, якщо: (а) аудитор не виявив незвичайних якісних факторів або систематичних характеристик, пов'язаних з відсутністю відповідей, наприклад, що вся відсутність відповідей належать до операцій на кінець року, та (б) при тестуванні на завищення сум відсутність відповідей у сукупності, якщо спрогнозувати 100-відсоткові викривлення для генеральної сукупності та додати до суми всіх інших некоригованих різниць, не вплине на рішення аудитора про те, чи фінансова звітність містить суттєві викривлення, у т.ч. внаслідок шахрайства [5].

Результати дослідження дають змогу акцентувати увагу, що характер альтернативних процедур варіюється в залежності від розглянутого відповідного рахунку та твердження. Наприклад, при перевірці дебіторської заборгованості альтернативні процедури можуть включати перевірку конкретних подальших грошових надходжень (включаючи зіставлення таких надходжень із фактично оплаченими позиціями), товаросупровідних документів (документів з відвантаження) або іншої клієнтської документації та продажів ближче до кінця періоду для надання доказів щодо твердження існування.

А, наприклад, при перевірці кредиторської заборгованості альтернативні процедури можуть включати перевірку подальших виплат коштів, кореспонденції від

третіх осіб та інших записів, таких як прибуткові накладні на отримані товари, щоб надати докази для твердження про повноту [6].

З'ясовано, що у міжнародній практиці застосовуються спеціальні способи отримання аудиторських доказів при проведенні початкової аудиторської перевірки діяльності суб'єкта. При цьому аудитори керуються МСА 510 "Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду".

При першій аудиторській перевірці необхідно отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що: 1) Початкові сальдо по рахунках бухгалтерського обліку не містять суттєвих викривлень; 2). Залишки по рахунках на кінець попереднього звітного періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду; 3). Облікова політика організації застосовується послідовно, все її зміни враховані і розкриті відповідно до вимог законодавства.

Якщо аудиторська фірма вперше проводить аудит в даній організації, її аудитор може врахувати висновки попереднього аудитора, ознайомившись з його робочими документами і аудиторським висновком.

Крім того, стандарт дозволяє застосовувати спеціальні аудиторські процедури, а це може бути: о Аналіз порядку погашення дебіторської або кредиторської заборгованості і отримання доказів про існування і величину заборгованості на початок періоду; о Спостереження за проведенням поточної інвентаризації товарно-матеріальних запасів і співвіднесення результатів інвентаризації з кількістю запасів на початок року; о Перевірка валового прибутку і правильності віднесення сум до різних періодів; о Підтвердження початкового сальдо від третіх осіб.

Якщо аудитор не отримав необхідних аудиторських доказів щодо початкових сальдо по рахунках бухгалтерського обліку, він може висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки. Перевірка може завершитися видачею негативного висновку, якщо початкове сальдо містить суттєве викривлення або є серйозні порушення при застосуванні облікової політики.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Отже, на підставі вищезазначеного, наголошуємо на важливості застосування у процесі проведення аудиту фінансової звітності однієї із важливих процедури по суті, процедури зовнішнього підтвердження. Для обґрунтування атрибутивних ознаки здійснення альтернативних процедур аудитор повинен оцінити об'єднані докази, надані підтвердженнями та альтернативними процедурами, щоб визначити, чи були отримані достатні докази щодо всіх застосовних передумов фінансової звітності. При проведенні такої оцінки аудитор повинен враховувати (а) надійність підтверджень та альтернативних процедур; (б) характер будь-яких винятків, включаючи кількісні та якісні наслідки цих винятків; (в) докази, надані іншими процедурами; та (г) чи необхідні додаткові докази. Якщо комбінованих доказів, наданих підтвердженнями, альтернативними процедурами та іншими процедурами, недостатньо, аудитор повинен

попросити додаткові підтвердження або розширити інші тести, такі як детальні тести або аналітичні процедури по суті.

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: 08.07.2024)

2. Царенко О.В. Щільність взаємозв'язків між стандартами аудиту для адаптивного реагування до оцінених ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Ефективна економіка. 2023. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення: 15.12.2023).

3. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку: дис....д-ра. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2009. 453 с.

4. Проскуріна Н.М. Розвиток процедур аудиту: теорія та методологія. К.: Центр учбової літератури, 2012. 79 с.

5. 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: 11.03.2024).

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 08 July 2024).

2. Tsarenko, O.V.(2023), "Density of relationships between auditing standards for an adaptive response to the assessed risks of material mistakes due to fraud", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 2, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (accessed 15 Desember 2023).

3. Red'ko, O.Yu. (2009), "Methodology and organization of professional audit in Ukraine. State and Prospects of Development", Abstract of Doctor of Economic Sciences dissertation, Accounting, analysis and audit (by type of economic activity), State Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, Ukraine

4. Proskurina N.M., (2012), *Rozvytok protsedur audytu: teoriia ta metodolohiia* [Development of audit procedures: theory and methodology], Kiev, Ukraine.

5. 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 11 march 2024).

6. Rudnytskyi, V.S. (2013) *Metodolohiia i orhanizatsiia audytu* [Methodology and organization of audit], *Ekonomiczna dumka*, Ternopil, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 07.08.2024 р.