

Економіка та управління підприємствами

УДК 657.6

**Манько Надія Федорівна**

*аспірант*

*Національної академії статистики, обліку та аудиту*

**Манько Надежда Федоровна**

*аспірант*

*Национальной академии статистики, учета и аудита*

**Manko Nadiya**

*Graduate Student of the*

*National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

**МЕТОДИКА РЕАГУВАННЯ АУДИТОРА НА НАСЛІДКИ ДІЇ  
РИЗИКУ НЕВИЯВЛЕННЯ  
МЕТОДИКА РЕАГІРОВАНИЯ АУДИТОРА НА ПОСЛЕДСТВИЯ  
РИСКА НЕОБНАРУЖЕНИЯ  
AUDITOR'S RESPONSE TECHNIQUE FOR CONSEQUENCES OF  
DETECTION RISK**

*Анотація.* Оцінювання аудиторського ризику, є одним із завдань, вирішення яких сприяє забезпеченню належної якості аудиту, оскільки, саме від його величини залежить інформаційний ризик користувачів перевіреної фінансової звітності. Саме тому, у процесі виконання завдання, аудитор зобов'язаний вжити належних заходів для забезпечення аудиторського ризику на прийнятному допустимому рівні. У статті запропоновано методика впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення, як основного детермінанта, який має вплив на величину загального аудиторського ризику. Наведено перелік аудиторських процедур та послідовність їх застосування у процесі аудиторської оцінки ризику

невиявлення, розглянуто фактори, які мають вплив на ризик невиявлення та наведено приклади зменшення їх впливу. Побудовано алгоритм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення.

Встановлено, що вплив аудитора на наслідки дії ризику невиявлення є можливим лише за умови встановлення достовірного переліку факторів, які впливають на даний ризик, а також високого рівня професіоналізму членів групи із завдання. Зазначене забезпечує зменшення ризиків аудитора у процесі формування професійного судження та дотримання аудиторського ризику на допустимому рівні.

**Ключові слова:** аудиторський ризик, ризик невиявлення, фактори, які впливають на ризик невиявлення, фінансова звітність, аудиторські процедури, судження аудитора, аудит, аудиторська оцінка, аудиторські докази.

**Аннотація.** Оценка аудиторского риска является одной из задач, решение которых способствует обеспечению надлежащего качества аудита, поскольку именно от его величины зависит информационный риск пользователей проверенной финансовой отчетности. Именно поэтому в процессе выполнения задания аудитор обязан принять надлежащие меры для обеспечения аудиторского риска на приемлемом допустимом уровне. В статье предложена методика воздействия аудитора на последствия действий риска необнаружения, как основного детерминанта, который влияет на величину общего аудиторского риска. Приведен перечень аудиторских процедур и последовательность их применения в процессе аудиторской оценки риска необнаружения, рассмотрены факторы, которые влияют на риск необнаружения и приведены примеры уменьшения их влияния. Построен алгоритм воздействия аудитора на последствия действия риска необнаружения.

*Установлено, что влияние аудитора на последствия действия риска необнаружения возможно только при установке достоверного перечня факторов, влияющих на данный риск, а также высокого уровня профессионализма членов группы задания. Указанное обеспечивает уменьшение рисков аудитора в процессе формирования профессионального суждения и соблюдения аудиторского риска на допустимом уровне.*

**Ключевые слова:** *аудиторский риск, риск необнаружения, факторы, которые влияют на риск необнаружения, финансовая отчетность, аудиторские процедур, суждения аудитора, аудит аудиторская оценка, аудиторские доказательства.*

**Summary.** *The assessment of audit risk is one of the tasks which solution contributes to ensuring the proper quality of the audit, because from its volume depends the users' informational risk of audited financial statements. That is why, in the process of task performing, the auditor is required to take appropriate measures to ensure acceptable level for audit risk. The article proposes the technique of auditor's influence on the consequences of detection risk as the main determinant, which has an effect on the overall audit risk size. The list of audit procedures and the sequence of their application in the process of audit detection risk assessment are presented, factors which influence the detection risk are considered and examples of reducing their impact are given. The algorithm of the auditor's influence on the detection risk consequences is constructed.*

*It is established that the auditor's influence on the detection risk consequences is possible in the case of determining the reliable list of factors that influence on the given risk, as well as the high level of professionalism of the team members. The above-mentioned provides the reducing of the auditor's risks in the process of forming a professional judgment and ensuring the acceptable level of audit risk.*

**Ke ywords:** *audit risk, detection risk, factors that affect the detection risk, financial reporting, audit procedures, auditor's judgment, audit, auditor's assessment, audit evidence.*

**Постановка проблеми.** Наявність достовірної фінансової інформації дозволяє підвищити ефективність функціонування ринку капіталу і дає можливість оцінити і прогнозувати наслідки прийняття низки економічних рішень. Одним з важливих джерел інформації для суб'єктів господарських відносин є фінансова звітність, яка, в силу об'єктивних і суб'єктивних причин, схильна до викривлення поданої в ній інформації. Ризик викривлення існував завжди, але особливої актуальності він набрав з розвитком ринкових відносин, коли на перший план вийшли нові користувачі такої інформації, зокрема, кредитори, інвестори, працівники підприємства, постачальники, покупці, громадськість, керівництво підприємства та інші.

Гарантом достовірності фінансової звітності вступає аудит, як особливий вид підприємницької діяльності, пов'язаний з незалежною оцінкою фінансової звітності. Аудиторська перевірка фінансової звітності, дозволяє зменшити інформаційний ризик користувачів до прийнятно допустимого рівня.

Кризові явища в західних корпораціях (Enron, Parmalat, Xerox і ін.), причини яких багато в чому асоціюються саме з результатами аудиту, знову актуалізували коло проблем забезпечення прийнятно величини аудиторського ризику і зажадали якісно нового підходу до вирішення даних проблем [1].

Ризик аудитора (аудиторський ризик) означає ймовірність наявності в фінансовій звітності економічного суб'єкта невиявлених суттєвих помилок і (або) викривлень після висловлення аудиторської думки щодо її достовірності.

Тому, оцінюючи власний ризик аудитор повинен розуміти, що від його величини залежить і величина інформаційного ризику користувачів перевіреної фінансової звітності. Таким чином, оцінювання аудиторського ризику, є одним із завдань, вирішення яких сприяє забезпеченню належної якості аудиту, оскільки, саме від нього залежить імовірність виникнення обставин, через які аудитор може висловити неадекватну думку щодо достовірності інформації.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми інтерпретації категорії аудиторського ризику і питання його оцінки знайшли відображення у працях зарубіжних вчених, зокрема: Р. Адамса [2], Дж. Робертсон [3], А. Аренса [4], Ф. Дефліза, Р. Монтгомері [5], С. Бичкової [6], Я. Соколова [7], Т. Сініциної, А. Шапошникова [8]. У своїх дослідженнях вчені також визначили формування моделі аудиторського ризику, як результату взаємодії і взаємовпливу трьох приватних детермінантів - невід'ємного ризику, ризику засобів контролю і ризику не виявлення:

$$AP = NP \cdot PK \cdot PH, \text{ де:} \quad (1)$$

Примітки:

1. AP - загальний аудиторський ризик;
2. NP - невід'ємний ризик;
3. PK - ризик засобів контролю;
4. PH - ризик невиявлення.

Питання оцінювання аудиторського ризику й ризиків аудиторської діяльності досліджували і українські вчені, серед яких: О. Редько [9], Н. Проскуріна [10], Н. Дорош [11], Д. Сушко [12], О. Шерстюк. [13] та інші.

Незважаючи на наявність великої кількості наукових досліджень в даній сфері, подальшого дослідження потребують методи зменшення ризиків при формуванні професійного судження аудитора.

**Формування цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є формування методичних підходів оцінки та реагування аудитора на

наслідки дії ризику невиявлення у процесі формування професійного судження.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Аудиторський ризик складається з трьох компонентів: внутрішньо господарський ризик (невід'ємний ризик); ризик засобів контролю; ризик не виявлення. Аудитор зобов'язаний визначити та вивчити ці ризики у процесі аудиту, провести їх оцінку і вжити необхідних заходів для того, щоб утримувати аудиторський ризик на гранично допустимому рівні.

З моменту зародження розділу теорії аудиту, присвяченого ризику, і до теперішнього часу, вчені виходять з аксіоматичного твердження про неможливість впливу аудитора на величину невід'ємного і контрольного ризиків, які об'єднані під загальним поняттям «ризик суттєвого викривлення». Єдиним детермінантом в класичній теорії аудиту визнається ризик невиявлення, впливаючи на наслідки дії якого, аудитор може впливати на величину загального аудиторського ризику. Багато в чому, внаслідок домінування подібної точки зору в науці про аудит, постановка задачі управління аудиторським ризиком в явному вигляді не здійснювалася, і, відповідно, не було спроб системної розробки методології, організаційних і методичних підходів до управління даним ризиком.

З урахуванням реформування стандартів аудиту, модель загального аудиторського ризику набула наступного вигляду:

$$AP = PCB \cdot PH, \text{ де:} \quad (2)$$

PCB - ризик суттєвого викривлення (HP · PK).

Саме завдяки модифікації рівня ризику невиявлення аудитор може впливати на наслідки дії даного ризику. Для цього модель аудиторського ризику перетворюється в наступний вигляд:

$$PH = \frac{AP}{PCB} \quad (3)$$

Механізм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення полягає у визначенні та вивченні ризикових об'єктів аудиту для доведення до мінімуму ймовірності пропуску аудитором суттєвих помилок у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Оцінка ризику невиявлення є відповідальним та складним процесом, який включає в себе декілька етапів (табл. 1).

Таблиця 1

**Процес оцінки ризику невиявлення**

Етапи	Процедури оцінки ризику	Прийоми та послідовність реалізації процедур оцінки
1	2	3
1	Попередня оцінка рівня ризику невиявлення.	<i>Оцінка ризику невиявлення у процесі прийняття завдання.</i> На даному етапі ризик невиявлення оцінюється на рівні припущення. Тому, є логічним вважати, що рівень ризику буде дещо завищений, це підтверджується і низьким рівнем аудиторської впевненості. Тобто, аудитор на даному етапі ще не готовий до усіх виникаючих ризикових подій.
2	Аналіз факторів, що впливають на ризик невиявлення.	Аудитор повинен виявити весь спектр можливих факторів, які збільшують або зменшують ризик невиявлення. Кожний конкретний фактор аналізується з точки зору якісної оцінки. Набір таких факторів, як правило, залежить від сфери діяльності суб'єкта господарювання. Важливим на даному етапі є визначити генеральний комплекс факторів, а потім доповнювати його для кожного конкретного предмета перевірки.
3	Ранжування факторів ризику за ступенем значимості	Шляхом експертної оцінки фактори ранжуються в порядку значимості (у напрямку зниження їх впливу). Аудитор розглядає набір визначених факторів, які, за його судженням, здійснюють вплив на ризик невиявлення. При цьому важливо враховувати «цінність» фактору. Ця категорія найбільш важлива в разі, якщо за результатами якісного аналізу факторів аудитор отримує рівну кількість свідчень на користь декількох аудиторських процедур. У цьому випадку необхідно вибирати найбільш доречні аудиторські процедури, що дозволяють знизити ризик.
4	Визначення оціночного рівня ризику невиявлення.	Аудитор повинен провести обстеження суб'єкта господарювання і оцінити значення кожного з факторів, які впливають на рівень ризику. На основі отриманих даних аудитор зможе встановити оціночне значення рівня ризику невиявлення, стверджуючи, що фінансова звітність після закінчення аудиту може містити істотні помилки. Як правило, цей ризик нижче попередньо оціненого ризику. При цьому важливо правильно



		співставити отримані якісні оцінки факторів з якісною оцінкою ризику, що аналізується. Кожен проаналізований фактор може мати один з трьох рівнів відповідних градацій ризику (низький, середній, високий). Порівняння ризику невиявлення на рівні допустимого і на рівні оціненого значення дозволяє спланувати подальші дії аудитора. При цьому слід розглянути дві можливі ситуації. Перша - ризик невиявлення на рівні допустимого і на рівні фактичної оцінки збігаються, що свідчить про відсутність яскраво виражених ризикових об'єктів. Наявність розбіжностей між рівнем допустимого ризику невиявлення з його фактичною оцінкою, є індикатором підвищеної уваги аудитора на протязі всього виконання завдання.
5	Визначення меж ризику невиявлення	Аудитор не повинен допускати ситуації, при якій ймовірність не виявлення суттєвих викривлень висока. У свою чергу, нижня границя ризику невиявлення визначається характером і термінами аудиту. На даному етапі визначається граничне значення ризику невиявлення. Даний показник повинен враховувати термін виконання завдання і обумовлювати вибір аудиторських процедур по доведенню оціненого значення рівня ризику невиявлення до мінімально допустимого.
6	Вибір аудиторських процедур, що дозволяють знизити вплив факторів і забезпечити допустиме значення ризику невиявлення.	На даному етапі для нейтралізації впливу кожного фактору, аудитор повинен розробити систему заходів, спрямованих на доведення ризику невиявлення до гранично допустимого.

*Джерело:* власна розробка автора

Одним із перших завдань аудитора, у процесі виконання завдання з аудиту, є оцінка аудиторського ризику для цілей планування виконання завдання. Під час ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання, аудитор, керуючись своїм професійним судженням, встановлює гранично допустиме значення загального аудиторського ризику (за практикою, яка на сьогодні склалася, не більше 5%), оцінює плановані значення невід'ємного ризику і ризику засобів контролю та, з використанням моделі аудиторського ризику (3), проводить оцінку гранично допустимої величини ризику невиявлення.



Характерною особливістю ризику невиявлення є ризик того, що, виконуючи заплановані аудиторські процедури, аудитор не виявить викривлень в твердженнях управлінського персоналу, які можуть бути суттєвими, або, як окремо взяті, або в сукупності з іншими викривленнями. Н. М. Проскуріна зазначає, що лише після визначення величини ризику невиявлення, аудитор має можливість перейти до планування аудиторських процедур, як інструменту досягнення загальної цілі аудиту [10, с. 324]. Отже, узагальнюючи викладене, можливий висновок про те, що оцінка ризику невиявлення на основі якісного аналізу факторів, обумовлює вибір аудиторських процедур для нейтралізації впливу кожного, встановленого аудитором, фактору та доведення оціночного значення рівня ризику невиявлення до мінімально допустимого рівня, що сприяє якісному виконанню завдання, а отже, і обґрунтованості аудиторської думки щодо фінансової звітності, яка була предметом завдання з аудиту.

Обставини, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються, насамперед, запитам користувачів, організаційними і методичними підходами до формування та обробки інформації, наявністю відповідних технічних засобів та кваліфікацією персоналу, оскільки, вони прямо чи опосередковано здатні вплинути на зміст і характер інформації, за результатами перевірки якої, аудитор ризикує висловити неадекватну думку.

Інформацією, яка використовується в якості найбільш важливих доказів при формуванні професійного судження аудитора, є результати аналізу повноти та відповідності облікової політики застосовній концептуальній основі фінансового звітування суб'єкта господарювання. Дана процедура має багатоцільову спрямованість і дозволяє забезпечити:

– формування професійного судження аудитора про зони найбільш високого ризику суттєвого викривлення і визначення основних орієнтирів

розподілу трудомісткості між об'єктами аудиторської перевірки в програмі аудиту;

– зниження ризику суттєвого викривлення до початку планування аудиту за допомогою внесення доповнень і допустимих змін до облікової політики суб'єкта господарювання;

– виключення (у разі неможливості внесення доповнень і змін) з числа об'єктів перевірки завідомо повністю перекручених ділянок обліку та звітності, в рамках яких відзначені факти, що свідчать про неповноту, невідповідність облікової політики вимогам нормативно-правових актів, або про фактичне недотримання прийнятої в суб'єкта господарювання повної і адекватної облікової політики;

– формування негативної думки про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання фактично до початку реалізації програми аудиту, на підставі висновків про суттєвості виявлених відхилень облікової політики від вимог повноти та адекватності і неможливості внесення в неї необхідних доповнень і змін, або ж відмова від прийняття завдання.

Досліджуючи методи зменшення детермінантів аудиторського ризику (невід'ємний, контрольний ризику і ризик невиявлення), доцільно вдаватися до ідентифікації тимчасового відрізка, використовуваної в теорії мікроекономіки (тривалий, короткостроковий і моментний (граничний) зрізи. Прикладом цього можуть слугувати постійні аудити. У разі, коли аудиторська фірма є аудитором суб'єкта господарювання більш ніж один рік, ймовірність зниження невід'ємного і контрольного ризику при повторному аудиті постійно зростає. Запорукою такої закономірності є те, що, при відповідальному ставленні до результатів аудиту з боку суб'єкта господарювання, управлінський персонал, бухгалтерська служба та органи внутрішнього контролю візьмуть до уваги і реалізують, сформульовані в письмовій формі, рекомендації аудитора, щодо усунення системних і методологічних помилок, а також рекомендацій щодо вдосконалення

контрольних процедур. У такому контексті стає абсолютно очевидним, що «традиційно» визнані неконтрольованими невід'ємний і контрольний ризику, є, як мінімум, схильними до впливу на наслідки їх дії з боку аудиторів.

Д. Сушко вважає, що для зниження аудиторського ризику, аудитор повинен планувати і проводити перевірку, виходячи із рівня суттєвості статей балансу, а також частоти появи помилок і порушень в обліку діяльності підприємства [12]. Доцільно погодитися з думкою автора, оскільки розрахований рівень суттєвості є основою для:

- визначення необхідного часу, характеру й обсягу процедур оцінки ризику;
- ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- визначення часу, характеру й обсягу подальших аудиторських процедур.

Встановлений аудитором рівень суттєвості також може містити загрози висловлення аудитором неадекватної думки стосовно достовірності фінансової звітності, оскільки, при зменшенні вартісного значення даного показника, будь-яке викривлення, не виявлене аудитором під час перевірки, отримає більшу ймовірність перевищити це значення. Тобто, існує ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку відносно інформації, яка перевіряється, адже, користувачам не буде відомо про існування суттєвого викривлення та результат такого впливу на фінансову звітність. І навпаки, збільшення вартісної величини межі суттєвості призводить до того, що зменшується ймовірність впливу невиявлених аудитором викривлень на якість перевіреної ним інформації. Внаслідок чого, якщо відхилення навіть і не будуть виявлені, вони не спричиняють зростання ризику висловлення аудитором неадекватної думки. Доцільно зазначити, що суттєвість, яка визначена на етапі планування аудиту, не обов'язково встановлює величину, нижче якої не виправлені викривлення, окремо або в

сукупності, будуть завжди вважатися не суттєвими. Існують обставини, які за судженням аудитора, можуть змусити його визнати такі викривлення суттєвими. Тобто, аудитор розглядає не лише розмір, але й характер викривлень, та здійснює оцінку їх впливу на фінансову звітність. У разі, якщо аудитор доходить висновку про суттєвість виявлених викривлень, він приймає рішення про необхідність зниження ризику невиявлення за допомогою виконання додаткових аудиторських процедур або ж вимагати від управлінського персоналу внесення виправлень у фінансову звітність.

Також, підставою для перегляду оцінки детермінантів аудиторського ризику, є отримання інформації, яка значно відрізняється від тієї, на основі якої аудитор зробив первинну оцінку невід'ємного ризику і ризику засобів контролю. В такому випадку необхідно внести зміни в заплановані процедури, ґрунтуючись на переглянутих оцінках невід'ємного і контрольного ризиків.

Ризик невиявлення є характерною ознакою рівня аудиторської впевненості, який можливо визначити за наступною формулою:

$$PAВ = (1 - PH) \cdot 100\% \quad (4)$$

Від рівня аудиторської впевненості, насамперед, залежить інтервал аудиторської вибірки. Тому, в ході виконання завдання з аудиту, обсяг протестованої сукупності інформації суб'єкта господарювання, яка міститься у фінансовій звітності, не повинен бути меншим рівня аудиторської впевненості. У разі, якщо аудиторський ризик перевищує допустимий рівень, аудитору доведеться проводити більш ретельну і тривалу перевірку, знижуючи підвладний йому компонент – ризик невиявлення. Отже, чим більший обсяг інформації буде перевірено, тим нижчим буде ризик невиявлення, а звідси і рівень аудиторського ризику буде утримуватися на допустимо граничному рівні.

Доцільно зазначити, що навіть тоді, коли аудитор здійснює перевірку суцільним методом, певний ризик невиявлення все одно буде присутнім.

Причина полягає в тому, що переважна частина аудиторських доказів надає лише свідчення на підтримку окремого висновку, а не носить вичерпного характеру. Іншими словами, скільки б доказів на підтвердження достовірності фінансової звітності аудитор не отримав, вони слугують для обґрунтування розумної, а не абсолютної впевненості.

У процесі планування виконання завдання з аудиту, аудитор повинен також враховувати потенційні області можливого здійснення шахрайства. Важливу роль, при цьому, відіграє розуміння факторів ризику та ознак, які асоціюються з шахрайством. Такі ознаки за своєю суттю є суб'єктивними, а отже, існує вірогідність того, що якась із ознак може не потрапити у поле зору аудитора. Знання аудитором слабких місць бізнесу, створює умови для виявлення та запобігання шахрайства.

Зважаючи на складну економічну ситуацію в Україні та враховуючи стан тіньового сектору економіки, ризики викривлення фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання є досить високими. Тому аудитор, під час оцінки ризиків, доцільно зосередити увагу на способах викривлення, які зустрічаються найчастіше, серед яких:

- викривлення інформації про розмір виручки та прибутку: операції з підставними компаніями, дострокове визнання виручки, операції зі зв'язаними сторонами;

- заниження витрат у бухгалтерському обліку через: капіталізацію витрат, продаж товарів через комісіонерів, продажі з правом зворотного викупу, заниження відсотка виконаних робіт;

- викривлення інформації про активи та зобов'язання: маніпулювання обліковими оцінками, правилами консолідації звітності, визнання в обліку фіктивних активів;

- не розкриття інформації в примітках до фінансової звітності, зокрема про: надані гарантії, витрати по екологічній діяльності або їх відсутність, наявність гарантій та поруки, тощо.

Процедури аудиту, з виявлення ризиків шахрайства полягають у направленні запитів управлінському персоналу та іншим особам у межах суб'єкта господарювання, аналізі відповідей на запити, розрахунках та аналізі нормативних відхилень фінансових індикаторів. Аудитор повинен проаналізувати отриману інформацію та задокументувати у робочих документах щодо виявлених фактів можливого шахрайства:

- з боку найманих працівників;
- за участю управлінського персоналу, пов'язані з викривленнями в результаті несумлінного складання фінансової звітності;
- за участю управлінського персоналу, пов'язані з викривленнями у результаті незаконного привласнення активів;
- нормативного відхилення фінансових індикаторів.

У разі виявлення фактів шахрайства, або визначення ризику шахрайства як високого так і середнього, партнер із завдання повинен запланувати і виконати додаткові аудиторські процедури, направлені на нейтралізацію впливу таких факторів на ризик невиявлення.

Таким чином, протягом усього періоду виконання завдання можуть виникати прецеденти перегляду попередньої оцінки детермінантів ризику, що створюють передумови для коригування як загального плану, так і програми аудиту.

Алгоритм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення представлено на рис. 1.

О. Шерстюк, досліджуючи аудиторський ризик, зазначає, що оцінка аудиторського ризику має враховувати не тільки обставини, що впливають на думку аудитора, а й власний вплив аудитора на них. Тому, оскільки оцінка аудиторського ризику не є самостійним параметром, що використовується в аудиті, відповідний параметр має бути врахований на кожному етапі виконання завдання з аудиту [13].



Рис. 1. Алгоритм впливу аудитора на наслідки дії ризику невиявлення

Джерело: розроблено автором

Судження аудитора є одним із факторів, які впливають на ризик невиявлення, зокрема щодо:

- визначення межі суттєвості;
- визначення характеру та обсягу процедур, необхідних для виконання завдання;
- визначення послідовності виконання процедур;
- вибір ефективних методів отримання доказів;
- оцінка достатності та доречності отриманих аудиторських доказів;



- оцінка необхідності застосування альтернативних процедур;
- обґрунтування необхідності внесення змін до плану та програм аудиту;
- оцінка суттєвості виявлених викривлень;
- ідентифікація фактів, які можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;
- обрання форми аудиторської думки, тощо.

Окрім, вищенаведеного, відмічається можливість впливу інших факторів на ризик невиявлення, у зв'язку з тим, що інформація про діяльність суб'єкта господарювання має певний рівень невизначеності, а відповідно потенційним джерелом ризику. Саме тому, перелік факторів, які мають вплив на ризик невиявлення не є вичерпним і залежить від аудиторської оцінки впливу кожного фактора на даний детермінант ризику. У зв'язку з вищенаведеним, побудова єдиної універсальної класифікації факторів, які мають вплив на ризик невиявлення, не видається за можливе.

Розгляд традиційних процедур зменшення впливу факторів на ризик невиявлення, як можливого напрямку регулювання аудиторського ризику, накладає суттєві обмеження на використання потенціалу управління аудиторським ризиком у зв'язку з тим, що заходи такого впливу пов'язані, як правило, зі збільшенням обсягу і ускладненням характеру, здійснюваних у процесі аудиту, процедур перевірки по суті, істотно підвищують витратну і часову складові виконання завдання.

Перегляд та коригування детермінантів аудиторського ризику зумовлює потребу високої кваліфікації аудитора та ефективності системи внутрішнього контролю аудиторської фірми. Постають два завдання для вирішення у процесі внутрішнього контролю аудиторської фірми: по-перше, завдання оцінки повноти і якості фактичної реалізації коригувальних заходів, і, по-друге, завдання перевірки фактів внесення коригувань в загальний план і відповідні розділи програми перевірки. Ці завдання

доповнюються вирішенням проблеми оцінки вжитих аудитором заходів та їх впливу на наслідки дії ризику невиявлення з метою компенсації зростання невід'ємного і контрольного ризиків (в порівнянні з попередніми оцінками останніх).

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** На підставі проведеного дослідження наявна можливість сформулювати наступні висновки:

- оцінка ризику невиявлення є одним з найважливіших елементів процесу виконання завдання з аудиту, оскільки від належної його оцінки залежить якість виконання завдання з аудиту;
- вплив аудитора на наслідки дії ризику невиявлення можливий лише за умови встановлення переліку факторів, які впливають на даний ризик, а також високого професіоналізму членів групи із завдання, що, в свою чергу, дозволить зменшити їх вплив та провести аудиторську перевірку на належному рівні, оминаючи ризикові ситуації, зменшуючи при цьому ризику формування необґрунтованого судження аудитора щодо фінансової звітності, яка була предметом аудиту, та підвищення рівня довіри користувачів до такої звітності.

### **Література**

1. Козлов В.П. Формирование комплексного подхода к управлению аудиторским риском : дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : 08.00.12. Новосибирск, 2012. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=21596764>
2. Адамс Р. Основы аудита / под ред. Я. В. Соколова. Москва : ЮНИТИ, 1995. 398 с.
3. Робертсон Дж. Аудит. Москва : КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с.

4. Аренс А. Аудит / под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1995. 560 с.
5. Дефлиз Ф. Аудит Монтгомери / под ред. Я.В. Соколова. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.
6. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. Москва : Финансы и статистика, 1998. 315 с.
7. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Бухгалтерский учет и аудит : современная теория и практика : учебник / под ред. Я.В. Соколова, Т.О. Терентьевой. Москва : Экономика, 2010. 438 с.
8. Сеницына Т. В., Шапошников А. А. Профессиональное суждение и его роль в аудите. Аудиторские ведомости. 2006. № 4. С. 3-9.
9. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. 493 с.
10. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія. Київ : Інформ.-аналіт. агентство, 2011. 739 с.
11. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ : Т-во "Знання", 2001. 402 с.
12. Сушко Д. С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2008. 24 с.
13. Шерстюк О. Діагностика аудиторського ризику. Вісник КНТЕУ. 2003. № 1. С.117-127.

### **References**

1. Kozlov V.P. Formirovanie kompleksnogo podhoda k upravleniyu auditorskim riskom : dis. na soisk. uchen. step. kand. ekon. nauk : 08.00.12. Novosibirsk, 2012. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=21596764>

2. Adams R. Osnovyi audita / pod red. Ya. V. Sokolova. Moskva : YuNITI, 1995. 398 s.
3. Robertson Dzh. Audit. Moskva : KPMG, Auditorskaya firma «Kontakt», 1993. 496 s.
4. Arens A. Audit / pod red. Ya. V. Sokolova. – Moskva : Finansyi i statistika, 1995. 560 s.
5. Defliz F. Audit Montgomeri / pod red. Ya.V. Sokolova. Moskva : Audit, YuNITI, 1997. 542 s.
6. Byichkova S.M. Dokazatelstva v audite. Moskva : Finansyi i statistika, 1998. 315 s.
7. Sokolov Ya.V., Terenteva T.O. Buhgalterskiy uchet i audit : sovremennaya teoriya i praktika : uchebnik / pod red. Ya.V. Sokolova, T.O. Terentevoy. Moskva : Ekonomika, 2010. 438 s.
8. Sinitsyina T. V., Shaposhnikov A. A. Professionalnoe suzhdenie i ego rol v audite. Auditorskie vedomosti. 2006. # 4. S. 3-9.
9. Redko O. Yu. Audit v UkraYinI. MorfologIya : monografIya. KiYiv : DP «Inform.-analIt. Agentstvo», 2008. 493 s.
10. ProskurIna N. M. Protsedurne zabezpechennya auditu. TeorIya ta praktika : monografIya. KiYiv : Inform.- analIt. agentstvo, 2011. 739 s.
11. Dorosh N. I. Audit: metodologIya I organIzatsIya. KiYiv : T-vo "Znannya", 2001. 402 s.
12. Sushko D. S. Audit buhgalterskogo balansu: teorIya I metodika : avto-ref. dis. na zdobuttya nauk. stupenya kand. ekon. nauk : 08.00.09 / Derzhavna akademIya statistiki, oblIku ta auditu Derzhkomstatu UkraYini. KiYiv, 2008. 24 s.
13. Sherstyuk O. DIagnostika auditorskogo riziku. VIsnik KNTEU. 2003. # 1. S.117-127.