

## Трансформація моделі ризику аудиту в умовах перевірки інтегрованої звітності

*У статті розкрито особливості ідентифікації та оцінювання ризику аудиту інтегрованої звітності. Визначено, що модель аудиторського ризику має враховувати обставини, що впливають на формування, оцінювання і застосування даних інтегрованої звітності у зв'язку з трансформацією інформаційних запитів користувачів, модифікацією заходів звітної інтерпретації відповідних даних, а також розширенням предметної області аудиту як завдання з надання впевненості. У зв'язку з цим, метою дослідження визначено формалізацію методичних підходів щодо моделювання аудиторського ризику в контексті вирішення завдань аудиту інтегрованої звітності. Охарактеризовано фінансові та нефінансові дані, що можуть розкриватися в інтегрованій звітності. Встановлено, що обставини формування інформації, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються запитами користувачів, організаційними та методичними підходами до її обробки, наявністю відповідних технічних засобів та персоналу. Визначено, що аудиторський ризик являє собою очікувану аудитором можливість висловлення неадекватної думки за результатами аудиту, що полягатиме у неврахуванні чи неналежному врахуванні існуючих в інформації відхилень або в їх хибній ідентифікації. Обґрунтовано модель оцінювання ризику аудиту інтегрованої звітності, що передбачає ідентифікацію та визначення рівня таких його елементів, як ризик інформації, ризик формування інформації, ризик оцінювання інформації та ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки. Основною перевагою запропонованої моделі оцінювання аудиторського ризику є, на наше переконання, визначення його елементів, виходячи з основних аспектів формування та оцінювання інформації, що міститься в інтегрованій звітності. При цьому зазначені аспекти мають бути досліджені під час аудиту історичної, прогнозовної та гіпотетичної інформації, що міститься в інтегрованій звітності.*

**Ключові слова:** інтегрована звітність; аудиторський ризик; фінансові показники; нефінансові показники; ризик інформації; ризик формування інформації; ризик оцінювання інформації; ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки; оціночний рівень впевненості.

### **Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями.**

Отримання впевненості користувачів інформації стосовно її якісних і кількісних характеристик є однією з передумов обґрунтування достатнього рівня довіри до відповідних даних. Результатом цього є визнання користувачами можливості використовувати як окремі показники, так і їх різноманітні сполучення для формування, обґрунтування та реалізації рішень, спрямованих на досягнення визначених цілей.

Одним із механізмів надання впевненості користувачам інформації є проведення її аудиту. При цьому економічні суб'єкти, які створюють інформацію, що є основою прийняття рішень користувачами, визнаючи власну відповідальність за її характеристики, виконують процедури формування, реєстрації, систематизації та розкриття даних, керуючись судженнями працівників щодо тлумачення господарських процесів і явищ. Такі судження мають, переважно, суб'єктивну природу, що обумовлює можливість виникнення відхилень у параметрах даних, що розкриваються в інтересах користувачів.

Узагальненою метою виконання завдань аудиту є зниження імовірності прийняття користувачами інформації неадекватних рішень внаслідок використання даних, якісні характеристики яких не відповідають їх очікуваному значенням. Для її досягнення працівники суб'єкта аудиторської діяльності мають запланувати і виконати процедури отримання та оцінювання аудиторських доказів. Саме на основі доказів аудитор формує власну думку щодо інформації, яка підлягає аудиту, і така думка є джерелом впевненості для користувачів. Водночас думка аудитора також ґрунтується на його суб'єктивному ставленні до заходів планування, виконання та оцінювання аудиторських доказів. Це, у свою чергу, може призвести до ігнорування, невиявлення, неадекватного тлумачення аудитором явищ і процесів, що характеризуються оцінюваною інформацією, порядком її формування, а також – результатів її оцінювання під час аудиту.

Зазначені обставини в умовах розповсюдженого формування та використання економічними суб'єктами інформації інтегрованої звітності обумовлюються, між іншим, необхідністю врахування чинників, які або безпосередньо не мають економічних характеристик, або їх зв'язок з відповідними параметрами має нестандартний, нетиповий характер. Вплив таких обставин на формування, оцінювання та застосування даних інтегрованої звітності може спричинити потребу у «відході» від загальноприйнятих

концептуальних основ, що використовуються відносно фінансової звітності, у зв'язку з трансформацією інформаційних запитів користувачів, модифікацією заходів звітної інтерпретації відповідних даних, а також розширенням предметної області аудиту як завдання з надання впевненості.

Зважаючи на викладене, є підстави констатувати наявність ризиків аудиту, наслідком реалізації яких є можливим висловлення аудитором неадекватної думки відносно даних інтегрованої звітності. Саме наявність зазначеного ризику, на нашу думку, є ключовим чинником впливу на рівень упевненості, яку може отримати користувач інформації за результатами її аудиту.

Отже, існує потреба у розробці науково обґрунтованих підходів до ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику в умовах перевірки інтегрованої звітності й обставин, які визначають характер його складових, що обумовлює актуальність дослідження, результати якого викладені у цій статті.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Слід зазначити, що питання ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику завжди входило до кола досліджень, що проводилися провідними зарубіжними та вітчизняними науковцями. Найбільш вагомими результатами було досягнуто такими вченими, як С.В. Бардаш [1], В.П. Бондар [2], О.В. Бондаренко [3], Л.З. Брукс (L.Z. Brooks), С.Джіл (S.Gill), Б.Уонг-Он-Уінг (B.Wong-On-Wing) [4], В.П. Мазур [5], Б.Мішель (B.Michael), М.Уільямс (M.Williams) [6], І.Д. Сталонене (J.D. Staliunene), Ч.Крістаускас (Ch.Khrystauskas) [7], Ю.-Ш. Ханг (Y.-S. Hung), Ю.-Ч. Ченг (Y.-C. Cheng) [8], Д.С. Чау (D.C. Chou) [9] та іншими.

Зокрема, В.В. Рядська визначає аудиторський ризик як «ризик виникнення професійної відповідальності за умови дотримання професійних стандартів аудиту» [10, с. 145]. В цілому, погоджуючись з існуванням зв'язку між наявністю аудиторського ризику та відповідальністю аудитора, вважаємо за доцільне зауважити, що професійна відповідальність має місце на всіх стадіях аудиту фінансової інформації, а ризик виникає внаслідок впливу низки чинників лише на стадії формування та висловлення думки аудитора. Зважаючи на це, можна вважати обґрунтованим припущення, що аудиторський ризик не може ототожнюватися з професійною відповідальністю аудитора.

Варто звернути увагу й на визначення аудиторського ризику як підприємницького ризику аудиторів та аудиторських фірм, запропонованих у роботах [3; 11]. На нашу думку, існують підстави для визнання аудиторського ризику як одного з численних чинників впливу на ризик підприємницької діяльності учасників ринку аудиторських послуг, але ці категорії не можуть бути ототожені. Це пояснюється тим, що надання аудиторських послуг не завжди передбачає висловлення аудитором думки щодо перевіреної інформації, як за результатами аудиту, а аудиторський ризик, як свідчать дані аналізу публікацій, виникає саме внаслідок висловлення неадекватної думки. Якщо ж думка не висловлюється, зникає одна з передумов існування аудиторського ризику, хоча інші умови, за якими оцінюється підприємницький ризик (досягнення чи недосягнення певного рівня рентабельності, наявність імовірності втрати ринку, вибір та застосування політики ціноутворення тощо), продовжують існувати.

Таким чином, результати проведеного аналізу актуальних досліджень, спрямовані на вирішення проблем управління аудиторським ризиком, свідчать про надмірне акцентування уваги на визначенні ймовірності висловлення аудитором неадекватної думки стосовно фінансової звітності клієнта. Водночас варто зазначити, що наукові публікації недостатньо розкривають аспекти оцінювання ризику аудиту інтегрованої звітності, яка не обмежується характеристиками виключно фінансових показників.

**Формулювання мети статті.** Зважаючи на викладене вище, метою дослідження, результати якого розкриваються у цій статті, є формалізація методичних підходів щодо моделювання аудиторського ризику в контексті вирішення завдань аудиту інтегрованої звітності. Для досягнення зазначеної мети було визначено основні джерела ризику, які можуть призвести до отримання аудитором неадекватного результату своєї роботи з метою перевірки та комплексного оцінювання показників інтегрованої звітності.

**Викладення основного матеріалу.** Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг визначають аудиторський ризик як «ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена» [12]. Проте інтегрована звітність містить не лише дані, яким властиві ознаки фінансової інформації.

Тому є підстави вважати, що оцінювати імовірність формування неадекватного судження аудитора під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників можна, виходячи зі змісту даних, які досліджуються аудитором, а також характеру і ступеня впливу на них відповідних чинників. Зміст інтегрованої звітності, стосовно якої аудитор висловлює свою думку, визначається, зокрема, характером завдання з надання впевненості. Між іншим, це стосується умови, яка характеризує предмет завдання. Це може бути інформація фінансового і нефінансового характеру, яка має розкриватися для користувачів у звітності підприємств.

До фінансової інформації інтегрованої звітності може належати, наприклад, інформація про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, про формування фінансових результатів діяльності підприємства, про рух його грошових потоків, про склад і структуру капіталу.

До даних, які розкриваються в інтегрованій звітності як нефінансова інформація, належать, зокрема, інформація стосовно обмежень, які впливають на діяльність підприємства (застава майна, обсяг мінімального залишку на банківських рахунках, арешт активів тощо), інформація щодо соціальних

аспектів функціонування економічного суб'єкта (впровадження політики набору кадрів, забезпечення гарантій соціального характеру працівникам, участь підприємства в реалізації державних соціальних гарантій на умовах партнерства тощо), інформація стосовно екологічних параметрів діяльності підприємства (впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, мінімізація відходів, зокрема шкідливих, інвестування у програми відновлення навколишнього природного середовища тощо), а також дані, що характеризують використання сучасних інформаційних технологій у процесах управління діяльністю, отримання та використання ресурсів, збуту готової продукції, створення фінансової та іншої звітності, використання підприємством послуг сторонніх суб'єктів для організації та виконання завдань (на умовах аутсорсингу та косорсингу, отримання послуг разового характеру тощо) та ін.

Зазначена інформація інтегрованої звітності необхідна користувачам для прийняття управлінських рішень, що в подальшому впливатимуть на діяльність підприємства. Саме тому аудитор має висловити власну думку стосовно її достовірності та можливості належного використання. Оцінювання зазначеної інформації потребує ідентифікації змісту та впливу обставин її формування. Обставини формування інформації, які мають бути ідентифіковані аудитором для оцінювання аудиторського ризику, визначаються запитаними користувачів, організаційними та методичними підходами до її обробки, наявністю відповідних технічних засобів та персоналу. Наведені вище та інші обставини прямо чи опосередковано здатні вплинути на зміст і характер даних, за результатами перевірки яких аудитор ризикує висловити неадекватну думку.

Аудиторський ризик являє собою очікувану аудитором можливість висловлення неадекватної думки за результатами аудиту, що полягатиме у неврахуванні чи неналежному врахуванні існуючих в інформації відхилень або в їх хибній ідентифікації.

Вважаємо, що оцінювати імовірність формування неадекватного судження аудитора щодо інформації, представленої в інтегрованій звітності, під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників можна, виходячи зі змісту такої інформації, характеру і ступеня впливу на неї відповідних чинників, а також рівня її суттєвості. Зміст інформації інтегрованої звітності, стосовно якої аудитор планує висловити свою думку, визначається характером завдання з надання впевненості.

Результати проведеного дослідження обґрунтовують можливість запропонувати наведену нижче модель оцінювання аудиторського ризику під час виконання завдань з аудиту інтегрованої звітності (1):

$$РАІЗ = РІ \times РФІ \times РОІ \times РЗВЧ, \quad (1)$$

де:

РАІЗ – ризик аудиту інтегрованої звітності;

РІ – ризик інформації, що визначається її змістом;

РФІ – ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

РОІ – ризик оцінювання інформації;

РЗВЧ – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки.

Ризик інформації може бути визначений як імовірність виникнення відхилень у даних, що надходять на підприємство ззовні, до моменту їх включення до системи формування інформації, що відображатиметься в інтегрованій звітності. Ця складова аудиторського ризику дозволить враховувати вплив обставин, які не залежать від аудитора і підприємства-клієнта. Зважаючи на це, в процесі визначення ризику аудиту інтегрованої звітності аудитор має ідентифікувати зміст, характер та величину впливу таких обставин на можливість висловлення неадекватної думки.

Оцінювання аудитором потребуватимуть і обставини, що визначають зміст ризику формування інформації. Це стосується процесів збору, обробки, зберігання та руху даних, які формуються безпосередньо у суб'єкта господарювання. При цьому такі процеси можуть передбачати не лише наявність чи відсутність концептуальних основ формування інформації, що має бути розкрита в інтегрованій звітності, та ефективність засобів забезпечення її дотримання, але й визнання можливості неадекватності суб'єктивних оцінок персоналу клієнта, який ідентифікує, оцінює та вводить до системи формування інформації дані, що надходять на підприємство з зовнішнього середовища.

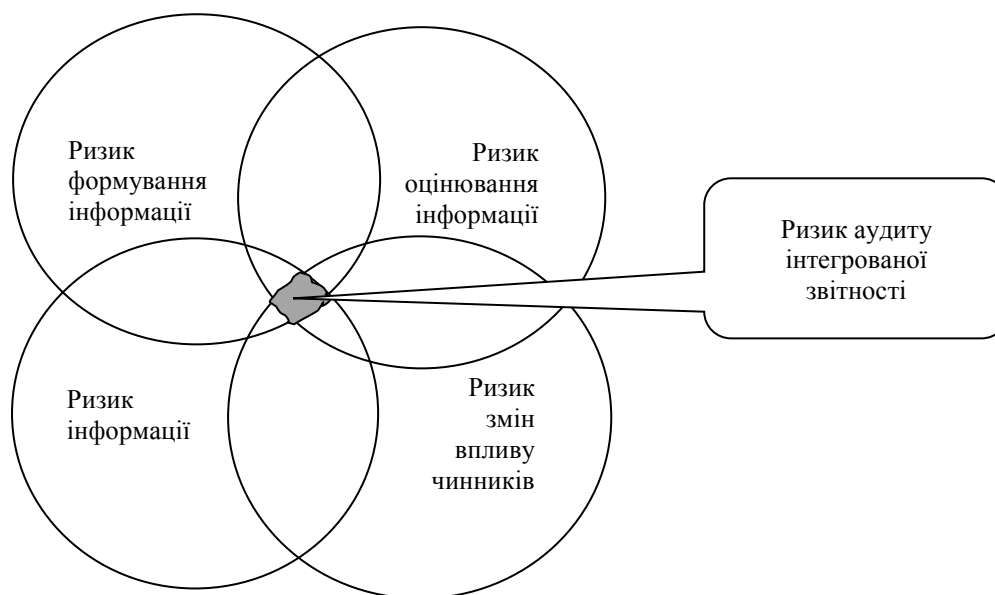
Ризик оцінювання інформації виникає внаслідок реалізації заходів аудиту інформації інтегрованої звітності, що здійснюються аудитором на стадії оцінювання отриманих аудиторських доказів. На відміну від попередніх складових, аудитор може вплинути на імовірність виникнення обставин, пов'язаних з вибором, застосуванням та оцінкою результатів окремих елементів процесу аудиту (заходів, процедур, суджень), виходячи з власного досвіду роботи та наявних ресурсів. Саме через це ризик оцінювання інформації, на нашу думку, має найбільший рівень суб'єктивізму, що пояснюється не лише виконанням, але й вибором та оцінюванням результатів заходів аудиту самим аудитором. Зважаючи на це, можна зробити висновок, що ця складова аудиторського ризику є визначальною в контексті виконання завдань аудиту інтегрованої звітності, оскільки результатом суб'єктивного вибору аудитором необхідних заходів та оцінювання їх можливих результатів під час визначення рівня аудиторського ризику буде формування суджень щодо подальших дій аудитора, в тому числі стосовно змісту, обсягу та послідовності виконання аудиторських процедур.

Ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки може бути охарактеризований як імовірність невірної тлумачення результатів попереднього оцінювання обставин, що впливають на рівень ризику аудиту інтегрованої звітності. Необхідність врахування зазначеної складової пояснюється, з одного боку, можливістю змін у заходах, пов'язаних з отриманням клієнтом зовнішніх даних та включенням їх до системи підготовки інформації, яка має бути частиною інтегрованої звітності, що характерно, зокрема, для реагування системи внутрішнього контролю на виявлені раніше відхилення у відповідних даних.

З другого боку, ризик змін впливу чинників може бути характерним і для результатів таких змін (наприклад, при оцінюванні подій, що відбулися після дати звітності або дати складання прогнозу і вплинуть відповідно на історичні та перспективні показники). В цьому випадку існує можливість того, що аудитор неадекватно оцінить зазначені зміни, що може призвести до формування та висловлення неадекватної думки щодо перевіреної інформації.

Основною перевагою запропонованої моделі оцінювання аудиторського ризику є, на наше переконання, визначення його елементів з огляду на основні аспекти формування та оцінювання інформації, що міститься в інтегрованій звітності. При цьому зазначені аспекти мають бути досліджені під час аудиту історичної, прогнозної та гіпотетичної інформації, що міститься в інтегрованій звітності. Зважаючи на це, модель (1) може застосовуватися в контексті вирішення завдань аудиту всіх видів даних, включених до інтегрованої звітності, що дозволить аудиторам визначити рівень аудиторського ризику, використовуючи та досліджуючи його типові елементи. Розрізнятимуться лише чинники, що впливатимуть на окремі елементи аудиторського ризику, характерні для формування та дослідження різних видів інформації.

Зважаючи на це, графічна модель аудиторського ризику в умовах перевірки інтегрованої звітності матиме вигляд, запропонований на рисунку 1.



Джерело: авторська розробка

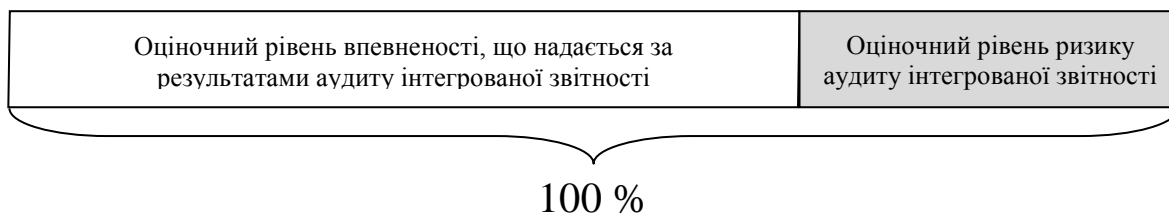
Рис. 1. Графічна модель ризику аудиту інтегрованої звітності

В основі визначення терміну «аудиторський ризик» лежить припущення щодо очікуваної аудитором можливості висловлення неадекватної думки. Іншими словами, мова йде про імовірність того, що результати аудиту, сформульовані у відповідному звіті, не відповідатимуть фактичній характеристиці інтегрованої звітності. Тому відповідний ризик буде визначатися та характеризуватися виключно за умови існування кожної з його складових (на рисунку ця умова виконується у затемненому фрагменті на перетині всіх чотирьох кіл).

З огляду на зазначене, заходи оцінювання ризику аудиту інтегрованої звітності мають враховувати низку обов'язкових чинників.

По-перше, заходи щодо оцінювання ризику аудиту інтегрованої звітності мають виконуватися, насамперед, з урахуванням імовірнісного підходу до його ідентифікації. Оскільки ймовірність вимірюється в діапазоні від 0 до 100 %, то й теоретична оцінка ризику аудиту інтегрованої звітності має перебувати в межах зазначеного інтервалу.

По-друге, потрібно враховувати цільову характеристику значення аудиторського ризику. На етапі планування своєї роботи аудитор має визначити, який рівень впевненості щодо інтегрованої звітності він готовий надати її користувачам. При цьому аудитор відповідно до професійних стандартів [12] має визнати наявність обставин, які обумовлюють існування аудиторського ризику невідворотним. Водночас такою обставиною може бути визнана суб'єктивна природа суджень персоналу емітента інформації, на основі яких реєструються, систематизуються та розкриваються відповідні дані, та суджень аудитора, на основі яких ці дані оцінюються. Тобто, аудитор завжди має визнавати та оцінювати ризик висловлення неадекватної думки, зокрема – щодо інтегрованої звітності. Отже, аудитор визнає, що рівень впевненості не може бути абсолютним через наявність аудиторського ризику. Якщо виходити з імовірнісної природи аудиторського ризику, є підстави визнати, що загальна імовірність отримання як адекватних (впевненість користувачів), так і неадекватних (реалізований ризик аудиту) результатів аудиту інтегрованої звітності становитиме 100 % (рис. 2).



Джерело: авторська розробка

Рис. 2. Загальна величина імовірності отримання всіх видів (адекватних і неадекватних) результатів аудиту інтегрованої звітності

Зважаючи на зазначене вище можна зробити висновок про те, що аудитор, маючи за мету висловити думку, в якій міститься впевненість для користувачів інтегрованої звітності, має заздалегідь визначити оціночний рівень такої впевненості, а отже й визнати та формалізувати припустимий рівень ризику, який обчислюватиметься за формулою (2):

$$РАІЗ = 100 \% - ОРВ, \quad (2)$$

де:

РАІЗ – оціночний рівень ризику аудиту інтегрованої звітності;

ОРВ – оціночний рівень впевненості, що надається користувачам інтегрованої звітності за результатами аудиту.

З урахуванням формули (2) модель (1) в цілях визначення ризику аудиту інтегрованої звітності набуває формату (3):

$$100 \% - ОРВ = РІ \times РФІ \times РОІ \times РЗВЧ, \quad (3)$$

де:

РАІЗ – ризик аудиту інтегрованої звітності;

РІ – ризик інформації, що визначається її змістом;

РФІ – ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

РОІ – ризик оцінювання інформації;

РЗВЧ – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки;

ОРВ – оціночний рівень впевненості, що надається користувачам інтегрованої звітності за результатами аудиту

По-третє, аудитору потрібно визначити, що необхідно зробити для того, щоб цільове значення ризику аудиту інтегрованої звітності не було перевищене за результатами виконання завдання. З цією метою складові ризику, наведені у моделях (1) і (3), мають бути класифіковані за ознакою можливості впливу на них з боку аудитора. Це дасть можливість обрати підхід до визначення їх параметрів методом присвоєння оціночного значення чи на основі розрахунку на підставі відповідної моделі.

Серед складових ризику аудиту інтегрованої звітності ризик інформації, ризик формування інформації та ризик змін впливу чинників внаслідок попередньої оцінки визначаються обставинами, які не залежать від аудитора. Зокрема це стосується умов діяльності емітента інформації, формалізованих алгоритмів її підготовки, дотримання цих алгоритмів відповідальними особами, їхніх суб'єктивних рішень, які застосовуються в контексті створення інтегрованої звітності, такої ж суб'єктивної природи реакції на зміни обставин діяльності тощо.

Виходячи з вимог концептуальної основи виконання завдань з надання впевненості [12], аудитор може лише реагувати на наявність чи відсутність зазначених обставин, що обумовлює можливість їх оцінювання на основі отримання емпіричних даних. При цьому зміна такої оцінки залежатиме не від зміни обставин, що обумовлюють відповідні ризики, а від зміни ставлення до них з боку аудитора.

Натомість, ризик оцінювання інформації пов'язаний виключно з процесом виконання аудитором заходів аудиту. Таким чином, результати заходів оцінювання інформації визначаються виключно поведінкою аудитора. Це дає підстави вважати, що відповідна складова моделей (1) і (3) є тим чинником ризику аудиту інтегрованої звітності, через який аудитор може впливати на загальний рівень ризику. Тобто для того, щоб зменшити загальний рівень ризику, аудитор має зменшити рівень власного ризику оцінювання інформації. З цією метою, маємо можливість розрахувати припустимий рівень ризику оцінювання інформації за допомогою рівняння (4):

$$POI = \frac{PAIZ}{PI \times RFI \times RZVЧ} = \frac{100\% - OPB}{PI \times RFI \times RZVЧ} \quad (4)$$

де:

POI – ризик оцінювання інформації;

PAIZ – ризик аудиту інтегрованої звітності;

PI – ризик інформації, що визначається її змістом;

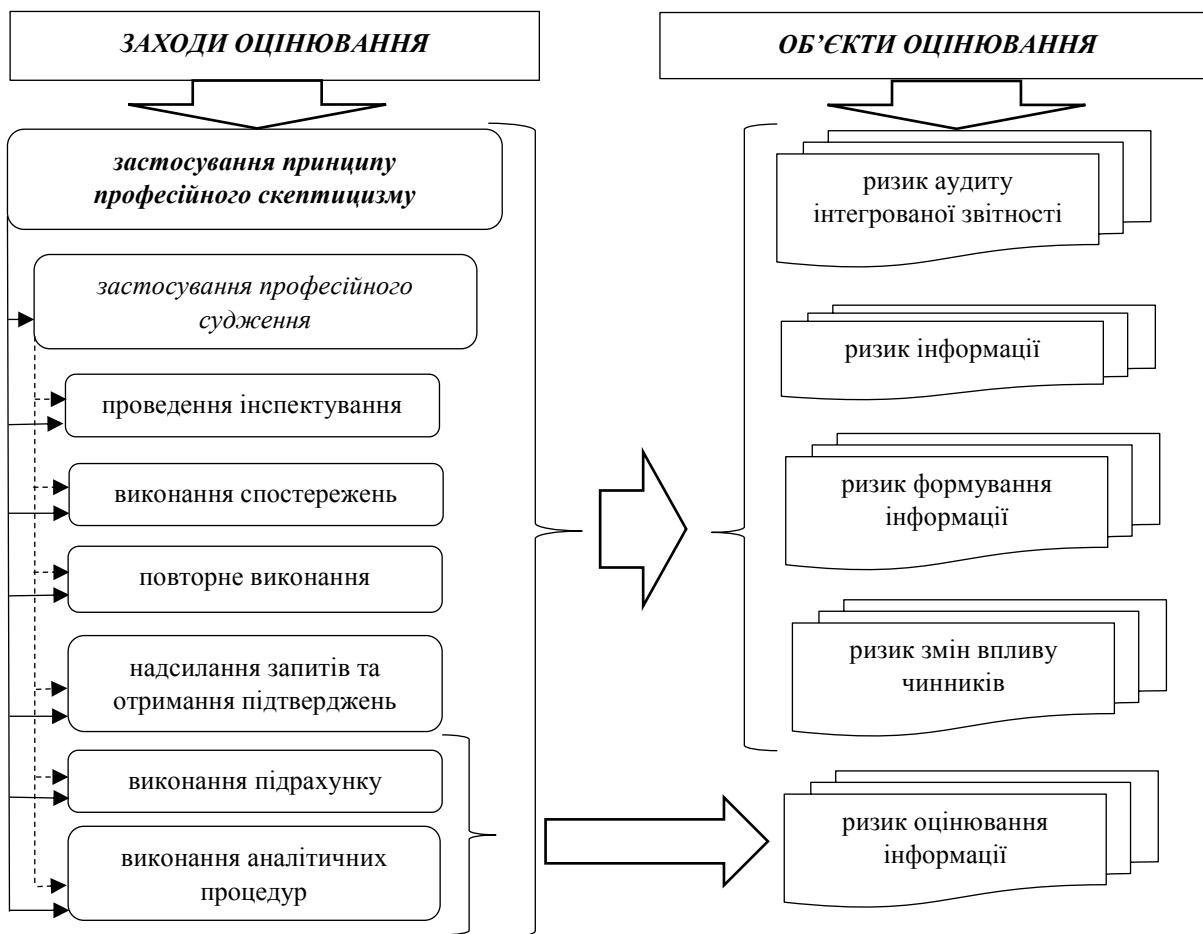
RFI – ризик формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки;

RZVЧ – ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки;

OPB – оціночний рівень впевненості, що надається користувачам інтегрованої звітності за результатами аудиту.

Отримане за результатами розрахунку на основі моделі (4) значення показує той припустимий рівень ризику оцінювання інформації інтегрованої звітності, за якого внаслідок виконання заходів аудиту не буде перевищений рівень запланованого загального ризику аудиту. При цьому аудитор може скоригувати зазначений рівень ризику з урахуванням власного досвіду, професійного судження, оціненого попередньо рівня суттєвості інформації, змісту і характеристик отриманих аудиторських доказів тощо.

Детальніше механізм визначення загального рівня ризику аудиту інтегрованої звітності та його окремих складових може бути відображений ілюстративно (рис. 3).



Джерело: авторська розробка

Рис. 3. Механізм визначення оціночних характеристик ризику аудиту інтегрованої звітності

Як свідчать дані, наведені на рисунку 3, елементи аудиторського ризику при виконанні завдань з аудиту інтегрованої звітності оцінюються шляхом застосування широкого спектру аудиторських процедур. При цьому необхідність ідентифікації та оцінювання ризиків обумовлюється і спрямовується принципом професійного скептицизму, зміст якого полягає в необхідності визнання аудитором наявності обставин, за яких інформація звітності (зокрема – інтегрованої) завжди може містити суттєві відхилення [12]. Зважаючи на це, аудитор ґрунтуючись на власному професійному судженні визначає зміст, обсяг та послідовність виконання заходів, результатом яких є отримання оціночної характеристики як загального рівня ризику, так і його складових.

Водночас варто зазначити, що для оцінювання елементів ризику аудиту інтегрованої звітності, які не залежать від аудитора, може бути використаний максимально можливий перелік аудиторських процедур. Результатом їх застосування є оцінка, яку надає елементам ризику аудитор. Натомість, для визначення рівня ризику оцінювання інформації, який залежить виключно від роботи самого аудитора, застосовуються, переважно, розрахункові та аналітичні процедури, результатом яких є отримання розрахункового, а не оціночного значення.

Застосування моделей (1 – 4) під час аудиту інтегрованої звітності сприятиме врахуванню можливості її розміщення на різних носіях. Зважаючи на це, аудитор матиме потребу оцінювати різні підходи для її формування, в тому числі й ті, для яких не передбачається наявність формалізованих концептуальних основ. При цьому матиме місце розширення переліку обставин, які мають бути досліджені для ідентифікації та оцінювання аудиторського ризику і його елементів.

Таким чином, застосування запропонованих моделей дасть можливість усунути обмеження, властиві для визначення аудиторського ризику під час виконання аудиту фінансової звітності. При цьому ідентифікація складових аудиторського ризику, з огляду на необхідність перевірки інформації інтегрованої звітності, а також розширення переліку чинників, які на них впливають, на наше переконання, сприятиме підвищенню якості роботи аудиторів. Це стане можливим у зв'язку з досягненням достатнього рівня обґрунтованості оціночних характеристик аудиторського ризику та його складових, що сприятиме оптимізації заходів аудиту і, як наслідок, забезпеченню належного рівня впевненості користувачів інтегрованої звітності.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, за результатами проведеного дослідження, ми отримали можливість визнати та обґрунтувати наявність таких елементів ризику аудиту інтегрованої звітності, як: рівень ризику інформації, що визначається її змістом; рівень ризику формування інформації, що визначається суб'єктивним ставленням виконавців до самої інформації та процедур її підготовки; ризик оцінювання інформації; ризик змін впливу чинників внаслідок визначення попередньої оцінки. Включення визначених елементів аудиторського ризику, з одного боку, не суперечить вимогам чинних професійних стандартів, з другого – сприяє конкретизації впливу суб'єктивних та об'єктивних чинників на оціночне значення аудиторського ризику та його складових у контексті виконання завдань аудиту інтегрованої звітності.

Зважаючи на це, предметом подальшого дослідження може бути визначено, зокрема, ідентифікацію та параметризацію чинників, які визначають та обґрунтовують оціночні характеристики як загального рівня аудиторського ризику, так і його окремих елементів.

#### Список використаної літератури:

1. Бардаш С.В. Оцінка реагування системи внутрішнього контролю на відхилення, виявлені зовнішнім аудитором / С.В. Бардаш, О.Л. Шерстюк // Соціально-економічний розвиток України: проблеми та перспективи : кол. монографія / за ред. О.В. Манойленко. – Харків : НТУ «ХП», 2015. – С. 22–41.
2. Бондар В.П. Порядок розрахунку аудиторського ризику / В.П. Бондар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 10 (289). – С. 11–14.
3. Бондаренко О.В. Аудиторський ризик при використанні комп'ютерної інформаційної системи підприємства / О.В. Бондаренко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2014. – Вип. 24.7 – С. 228–235.
4. Brooks L.Z. Corporate social responsibility risk and auditor–client retention / L.Z. Brooks, S.Gill, B.Wong-On-Wing // International Journal of auditing. – 2017. – Vol. 23, Issue 1. – P. 95–111 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ijau.12148>.
5. Мазур В.П. Суттєвість і аудиторський ризик при здійсненні аудиту фінансових результатів від сільськогосподарської діяльності / В.П. Мазур // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2014. – № 1 (67). – С. 25–33.
6. Michael B. Could perverse incentives encourage financial services compliance and internal audit staff to ignore or engage in illegal behaviour? / B.Michael, M.Williams // Managerial Auditing Journal. – 2018. – Vol. 33, Issue 1. – P. 64–89 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-06-2017-1565/full/html>.
7. Staliunene J.D Review of risk models in the context of financial audit / J.D. Staliunene, Ch.Khrystauskas // Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu ta analizu. – 2009. – Vol. 3 (15). – P. 294–306.
8. Hung Y.-S. The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis / Y.-S. Hung, Y.-C. Cheng // Asia Pacific Management Review. – 2018. – Vol. 23, Issue 2. – P. 72–85.

9. Chou D.C. Cloud computing risk and audit issues / D.C. Chou // *Computer Standards & Interfaces*. – 2015. – Vol. 42. – P. 137–142 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://doi.org/10.1016/j.csi.2015.06.005>.
10. Рядська В.В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
11. Белоусова І.М. Сутність та складові аудиторського ризику, методичні підходи до його розрахунку // І.М. Белоусова, С.П. Макаренко. – Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 43–45.
12. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. – 2018 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.iaasb.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-0>.

#### References:

1. Bardash, S.V. and Sherstiuk, O.L. (2015), «Otsinka reahuvannia systemy vnutrishnoho kontroliu na vidkhylennia, vyvialeni zovnishnim audytorom», *Sotsialno-ekonomichnyi rozvytok Ukrainy: problemy ta perspektyvy*, kol. monohrafiia, NTU «KhPI», Kharkiv, pp. 22–41.
2. Bondar, V.P. (2008), «Poriadok rozrakhunku audytorskoho ryzyku», *Formuvannia rynkovykh vidnosyn v Ukraini*, Vol. 10 (289), pp. 11–14.
3. Bondarenko, O.V. (2014), «Audytorskyi ryzyk pry vykorystanni kompiuternoi informatsiinoi systemy pidpriemstva», *Naukovyi visnyk NLTU Ukrainy*, Vol. 24.7, pp. 228–235.
4. Brooks, L.Z., Gill, S. And Wong-On-Wing, B. (2017), «Corporate social responsibility risk and auditor–client retention», *International Journal of auditing*, Vol. 23, Issue 1, pp. 95–111, [Online], available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ijau.12148>
5. Mazur, V.P. (2014), «Suttievist i audytorskyi ryzyk pry zdiisnenni audytu finansovykh rezultativ vid silskohospodarskoi diialnosti», *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, Vol. 1 (67), pp. 25–33.
6. Michael, B. and Williams, M. (2018), «Could perverse incentives encourage financial services compliance and internal audit staff to ignore or engage in illegal behaviour?», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33, Issue 1, pp. 64–89, [Online], available at: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-06-2017-1565/full/html>
7. Staliunene, J.D. and Khrystauskas, Ch. (2009), «Review of risk models in the context of financial audit», *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu ta analizu*, Vol. 3 (15), pp. 294–306.
8. Hung, Y.-S. and Cheng, Y.-C. (2018), «The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis», *Asia Pacific Management Review*, Vol. 23, Issue 2, pp. 72–85.
9. Chou, D.C. (2015), «Cloud computing risk and audit issues», *Computer Standards & Interfaces*, Vol. 42, pp. 137–142, [Online], available at: <https://doi.org/10.1016/j.csi.2015.06.005>
10. Riadska, V.V. (2014). *Audyt v ekonomichnii systemi Ukrainy: suchasnyi stan ta kontseptsiiia rozvytku*, monohrafiia, vydavets Lozovyi V.M., Chernihiv, 472 p.
11. Bielousova, I.M. and Makarenko, S.P. (2010), «Sutnist ta skladovi audytorskoho ryzyku, metodychni pidkhody do yoho rozrakhunku», *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu, seriia Ekonomichni nauky*, Vol. 3 (53), Issue. 2, pp. 43–45.
12. *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements* (2018), [Online], available at: <https://www.iaasb.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-0>

**Шерстюк** Олександр Леонідович – доктор економічних наук, доцент, провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки».

Наукові інтереси:

- аудит;
- практичне застосування МСБО та МСФЗ;
- інтегрована звітність.

<https://orcid.org/0000-0002-9866-511X>

E-mail: [osherstiuk@gmail.com](mailto:osherstiuk@gmail.com).

Стаття надійшла до редакції 03.02.2020.