

УДК 657.6:336

JEL Classification C13, G32, M41

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4\(106\)-69-75](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4(106)-69-75)

Yuliia Ostapenko¹

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine

Materiality Level in the Audit of Financial Statements and Its Impact on the Auditor's Professional Judgment

Abstract. When developing a general audit strategy, the auditor determines the materiality of the financial statements as a whole. In addition, the auditor must determine the materiality of the results of the activity to assess the risks of material misstatement and determine the nature, timing and scope of further audit procedures. The article aims to summarize the basic principles of establishing the materiality level in the audit of financial statements and determine its impact on the auditor's professional judgment application. The use of the concept of materiality is an integral part of the general methodology that determines the procedure for conducting an audit of financial statements. The article reveals approaches to assessing the materiality level in an audit based on an analysis of the provisions of international auditing standards. It was revealed that the complexity of determining materiality lies in that each user has their own interests, which determine what material is to them in the financial information received. The article presents an algorithm for determining materiality in an audit based on applying the auditor's professional judgment. Considerable attention in the study was paid to the features of the regulatory regulation of the mechanism for calculating materiality at the level of financial reporting as a whole and for performing audit procedures. At the same time, there are no unified rules and methods for determining the materiality level today. Instead, in audit practice, the working materiality level is set as a percentage of materiality for financial reporting as a whole according to the auditor's professional judgment, depending on the assessment of the risks of material misstatement: low – 75-80%; medium – 60-70%; high – 40-65%. The article presents typical financial reporting misstatements and the reasons for their occurrence. The study's results will allow auditors to better understand the impact of material errors on the reliability of financial reporting and audit results, as well as the relationship between audit risk and the materiality indicator for performing audit procedures.

Keywords: financial reporting, audit, materiality level, auditor's professional judgment, distorted information, reliable information.

Suggested Citation

Ostapenko, Yu. (2024). Materiality Level in the Audit of Financial Statements and Its Impact on the Auditor's Professional Judgment. *Oblik i finansi*, 4(106), 69-75. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4\(106\)-69-75](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4(106)-69-75)

Юлія Остапенко

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, Київ, Україна

Встановлення рівня суттєвості при перевірці фінансової звітності та його вплив на професійне судження аудитора

Анотація. Розробляючи загальну стратегію аудиторської перевірки, аудитор визначає суттєвість для фінансової звітності в цілому. Крім того, аудитор повинен визначити суттєвість результатів діяльності з метою оцінки ризиків суттєвих викривлень і визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур. Метою статті є узагальнення основних принципів встановлення рівня суттєвості при перевірці фінансової звітності та визначення його впливу застосування професійного судження аудитора. Використання концепції суттєвості є невід'ємною частиною загальної методології, яка визначає порядок здійснення аудиту фінансової звітності. У статті розкрито підходи до оцінки рівня суттєвості в аудиті на основі аналізу положень міжнародних стандартів аудиту. Виявлено, що складність оцінки суттєвості полягає в тому, що кожен користувач має власні індивідуальні інтереси, які і визначають, що саме є суттєвим для нього в отриманій фінансовій інформації. Представлено алгоритм визначення суттєвості в аудиті, який

¹ Yuliia Ostapenko, Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman, Kyiv, Ukraine.

ORCID 0000-0002-5819-5272

E-mail: ostapenkoyuli@ukr.net

базується на застосуванні професійного судження аудитора. Визначено особливості нормативного регулювання механізму розрахунку суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та для виконання аудиторських процедур. При цьому виявлено, що сьогодні не існує єдиних правил та прийомів визначення рівня суттєвості. Натомість в практиці аудиту робочий рівень суттєвості встановлюється у відсотках від суттєвості для фінансової звітності в цілому за професійним судженням аудитора залежно від оцінки ризиків суттєвого викривлення: низький – 75-80%; середній – 60-70%; високий – 40-65%. В роботі наведено типові викривлення фінансової звітності та причини їх виникнення. Визначено вплив суттєвих помилок на достовірність фінансової звітності та результати аудиторської перевірки, а також враховано взаємозв'язок аудиторського ризику та показника суттєвості для виконання аудиторських процедур.

Ключові слова: фінансова звітність, аудит, рівень суттєвості, професійне судження аудитора, викривлена інформація, достовірна інформація.

Постановка проблеми. Інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або перекучення може впливати на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі даних фінансової звітності підприємств.

Концепція суттєвості має вирішальне значення в управлінні фінансово-господарською діяльністю для прийняття більшості економічних рішень, оскільки потребує розкриття лише тієї інформації, яка є суттєвою (важливою) для користувача. Суттєвість в аудиті – це елемент організаційно-методичного механізму забезпечення процесу здійснення перевірки. Вона є основою для визначення концепції достовірності інформації, яка в кінцевому результаті подається користувачам через аудиторський звіт.

Поняття суттєвості в аудиті досліджується вітчизняними і зарубіжними вченими вже досить тривалий період, але досі залишається проблематичним для практикуючих аудиторів, оскільки вимагає розробки більш конкретних критеріїв для запобігання суб'єктивних рішень. Від правильного встановлення рівня суттєвості залежить об'єктивність висловлення незалежної думки аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Методичні засади аудиту фінансової звітності підприємств досить детально розкрили Н.І. Дорош [11], О.Ю. Редько [9], Н. Бондаренко, В. Федорко [8], С.В. Візіренко, С.С. Макаріхін [10]. Визначення змісту суттєвості та розрахунок її показників в аудиті вже тривалий час є предметом значного наукового дискурсу. Зокрема, свій внесок у вирішення проблем суттєвості в аудиті зробили Т.О. Каменська, Л.С. Новіченко, В.Г. Барановська, В.В. Ємець, С.Й. Згурська, К.В. Саханевич, В.М. Чубай, В.В. Рядська.

Як вважають В.Г. Барановська та В.В. Ємець, «теоретична та практична значимість суттєвості в аудиті визначається такими чинниками: можливість у ході аудиторських процедур досліджувати окремі фінансово-господарські операції, які істотно впливають на величину активів, пасивів та фінансовий результат економічних агентів, а також залишити поза увагою аудитора незначні невідповідності або відхилення; потреба розкриття всієї інформації, яка може бути важливою для користувачів» [7, с. 94].

На думку Т.О. Каменської суттєвість – одне з найважливіших понять аудиту, яке припускає, що аудитор не повинен, не може і ніколи не перевіряє всю діяльність підприємства, всю його звітність з точністю до одиниць. Суттєвість – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Концепція суттєвості складається з таких компонентів: абсолютна величина помилки; відносна величина; зміст статті звітності; конкретні умови; невизначеність; кумулятивний ефект [6].

Суттєвість виконання, яка згідно МСА 320 «Суттєвість в аудиті» означає кількісну величину, встановлену на рівні нижчому, ніж межа суттєвості для фінансової звітності, досліджували К.В. Саханевич та В.М. Чубай, які зазначили необґрунтованість введення терміну «суттєвість виконання», «оскільки аудитор і без того має право переглядати величину суттєвості під час проведення аудиту, зокрема за потреби встановлювати нижчу її межу» [14, с. 228].

Як зауважила В.В. Рядська, «суттєвість є підставою для оцінювання звітності як достовірної чи недостовірної. Аудитор оцінює фінансову інформацію на предмет достовірності її розкриття у звітності в усіх суттєвих аспектах. Достовірність є характеристикою якості інформації» [15, с. 226-227].

Ключові проблеми належного застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту, в тому числі для оцінки виявлених викривлень докладно розглянуто в роботах С.Й. Згурської [2, 3].

Досліджуючи питання розрахунку показника суттєвості в аудиті Л.С. Новіченко, проаналізувавши практичний досвід розрахунку відсотку від контрольного показника, розглянула і навела контрольні показники та відповідне їх відсоткове значення, які використовуються найчастіше суб'єктами аудиторської діяльності [4].

Згадані дослідження є підтвердженням важливості та необхідності подальшого розгляду суттєвості в аудиті звітності підприємства, адже спірними залишаються питання правильності встановлення рівня (порогу, величини) суттєвості, яка є граничною сумою викривлень у фінансовій звітності.

Метою статті є узагальнення основних принципів встановлення рівня суттєвості при перевірці

фінансової звітності та визначення впливу застосування професійного судження аудитора щодо суттєвості.

Методика дослідження. Для досягнення поставленої мети автором використані такі методичні прийоми дослідження як аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз, аналітичний огляд і процедури, встановлення причинно-наслідкових зв'язків розвитку процесів і явищ, які покладено в основу звітності, а також метод узагальнення.

Виклад основного матеріалу. В умовах нестабільного економічного середовища, зростання фінансової невпевненості, обмеження діяльності підприємств через довготривалу війну та створення нових ризиків і викликів для бізнесу, все більшого значення набуває аудит фінансової звітності з «метою підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової інформації» відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» (далі – МСА 200). Аудит фінансової звітності є необхідною умовою успішної діяльності та стабільного розвитку підприємства, оскільки підприємства використовують інформацію отриману за наслідками аудиторської перевірки як основне джерело для прийняття управлінських рішень.

Аудит фінансової звітності – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам НП(С)БО та МСФЗ [6]. Аудитор при перевірці має одержати обґрунтовану впевненість в тому, що фінансова звітність в цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки. І тим самим надати йому можливість висловити думку про те чи складена фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. В п.6 МСА 200 є пояснення, що викривлення, в тому числі пропуски, вважаються суттєвими, якщо можна обґрунтовано очікувати, що вони, індивідуально або в сукупності, впливатимуть на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності [1].

Використання концепції суттєвості є невід'ємною частиною загальної методології, яка визначає порядок здійснення аудиту фінансової звітності, що цілком пояснюється наявністю окремого МСА 320 «Суттєвість в аудиті» (далі – МСА 320). Окрім аудиту, принцип суттєвості відіграє не менш важливу роль в обліковій системі, а саме при формуванні фінансової звітності. Суттєвість безпосередньо впливає на подання та розкриття інформації у фінансовій звітності через великий обсяг облікової інформації, яка окремо може бути несуттєвою для користувачів фінансової звітності, а в сукупності впливати на їх рішення, що приймаються на основі цієї фінансової звітності. Поняття «суттєвість» є одним із визначальних в звітності, як результат

взаємодії кількісних і якісних критеріїв оцінки статей та елементів фінансової звітності, оскільки від встановленого рівня суттєвості залежить доцільність відображення інформації у фінансовій звітності. Отже, суттєвість є основоположним поняттям в аудиторській практиці, оскільки саме вона супроводжує аудитора починаючи з планування аудиторської перевірки, під час виконання аудиту і до формування аудиторського звіту.

Ще на початку минулого століття, в одному із британських журналів, Джин Чонг сформулював проблему використання суттєвості в аудиті. Дослідник зазначав, що показник суттєвості визначається виходячи з професійного судження аудитора, при цьому не існує загальноприйнятої методики по її розрахунку, що робить суттєвість так званою сірою зоною аудиту. Вказуючи на відсутність єдиного розуміння, що ж таке «суттєвість», Джин Чонг зауважив про наслідок – розрив очікування, коли в разі конфліктної ситуації аудитор може завжди посилатися на суттєвість як своєрідну гарантію правильності свого рішення» [12].

На сучасному етапі розвитку аудиту не існує єдиних правил та прийомів визначення рівня суттєвості. МСА 320 не містить конкретно сформульованого визначення поняття «суттєвість» і не регламентує підхід до встановлення суттєвості. З огляду на такі обставини стисло висловлювати суттєвість конкретним показником на рівні фінансової звітності або для конкретних класів операцій, залишків рахунків та розкриття інформації може здатися неможливим, але цього вимагає стандарт і тому аудитор повинен самостійно визначати рівень суттєвості на підставі свого професійного судження.

Як зазначає В.Г. Барановська, «рівень суттєвості – це кількісна міра. Під рівнем суттєвості в аудиторській теорії та практиці зазвичай розуміють певне граничне викривлення фінансової звітності, починаючи з якого користувач цієї звітності не зможе на її основі зробити правильні висновки та прийняти обґрунтовані економічні рішення [7, с. 94-95].

Особливість і складність врахування суттєвості полягає в тому, що у кожного користувача є власні індивідуальні інтереси, які і визначають, що саме є суттєвим для них в отриманій фінансовій інформації.

Аудитор формує свою думку на отриманих під час проведення аудиту доказах, які містять певний ризик того, що звітність може бути неточною та інформує про це користувачів в аудиторському висновку. Тим самим аудитор впливає на правильність рішень користувачів цієї звітності, заснованих на поданій у ній інформації. Отже, сам факт вибору показників, що використовуються аудитором для розрахунку рівня суттєвості, означає прийняття аудитором на себе ризику того, що його критерії не співпадуть з пріоритетами користувачів.

Відсутність єдиного критерію суттєвості та його рівня обумовлено індивідуальністю кожного об'єкта перевірки, кожного користувача та особливостями господарських операцій. Оцінка суттєвості завжди є

результатом професійного судження аудитора за конкретних обставин конкретного суб'єкта господарювання.

Для аудитора вкрай важливо отримання розуміння суб'єкта господарювання, його економічного середовища, внутрішнього контролю, та галузі діяльності, в якій він працює, структури власності та способів фінансування суб'єкта господарювання. Також слід враховувати окремі статті фінансової звітності, на які орієнтовані користувачі та відносно мінливість показників. Не менш важливими є законодавчі та нормативні акти, що застосовуються до суб'єкта господарювання і впливають на фінансову звітність, які мають бути враховані для формування аудиторської думки.

В аудиторській практиці концепція суттєвості використовується наступним чином:

1) як основа для планування перевірки при визначенні важливих, нетипових, часто із помилками статей і рахунків, яким слід приділити особливу увагу;

2) як основа для оцінки зібраних аудиторських доказів;

3) як основа для прийняття рішення про тип аудиторського висновку.

Складові алгоритму визначення суттєвості в аудиті, які відповідають вимогам міжнародних стандартів аудиту, можна розділити на кілька етапів:

1. Планування аудиту:

– визначення суттєвості для фінансової звітності в цілому та визначення суттєвості виконання (робочої суттєвості);

– планування процедур оцінки ризику;

– виявлення та оцінювання рівня ризику суттєвого викривлення.

2. Проведення аудиторських процедур:

– визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур;

– перегляд суттєвості внаслідок змін та обставин, які виникли під час аудиту.

3. Завершення аудиту:

– оцінка впливу не виправлених і не скоригованих викривлень;

– формулювання висновків в аудиторському звіті.

Розглянемо детальніше алгоритм розрахунку показника суттєвості під час аудиту фінансової звітності, який повністю базується на професійному судженні аудитора.

На етапі планування перевірки, аудитор повинен встановити загальну суттєвість, тобто суттєвість фінансової звітності в цілому, яка в подальшому використовується для визначення обсягу аудиторських процедур, розрахунку суттєвості для виконання аудиторських процедур, розробки процедур оцінки ризиків та визначення викривлень, які будуть вважатися суттєвими.

Встановлення загальної суттєвості фінансової звітності передбачає декілька ключових етапів.

- Вибір контрольних (базового) показника.

Прикладами контрольних показників, які можуть бути прийнятними залежно від умов діяльності

суб'єкта господарювання, згідно §A5 МСА 320, можуть бути категорії доходів: прибуток до оподаткування, сукупний дохід, валовий прибуток і сукупні витрати, сукупний капітал або вартість чистих активів [1]. В практиці суб'єктів аудиторської діяльності найчастіше використовуються такі контрольні показники: прибуток до оподаткування, чистий прибуток, сукупні доходи, доходи від реалізації товарів, робіт, послуг, загальна вартість активів, валові активи, власний капітал (чисті активи). Обрані показники повинні бути орієнтованими на користувачів фінансової звітності.

• Визначення порогу суттєвості (рівня контрольного показника відсотка, що має застосовуватися до контрольного показника) на рівні фінансової звітності.

При початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується певний відсоток від контрольного показника. В §A8 МСА 320 в якості прикладу наведені лише два відсоткові значення: 5% прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються – для комерційного суб'єкта господарювання обробної промисловості та 1% від сукупних доходів або сукупних витрат – для неприбуткової організації, тому визначення відсотка, що має застосовуватися до контрольного показника, ґрунтується на професійному судженні аудитора. Іншої чіткої кількісної деталізації в стандарті не наведено [1].

• Обґрунтування обраного контрольного показника та відповідне його відсоткове значення.

Слід зауважити, що однакові контрольні показники підходять не всім суб'єктам господарювання. Аудитор використовує своє професійне судження при визначенні відповідного показника. Обраний показник має бути виправданим, а обґрунтування чітко описано в його робочих документах.

Визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур (робочий рівень суттєвості) необхідне, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому.

В практиці аудиту робочий рівень суттєвості встановлюється у відсотках від суттєвості для фінансової звітності в цілому за професійним судженням аудитора залежно від оцінки ризиків суттєвого викривлення: низький – 75-80%; середній – 60-70%; високий – 40-65%.

Вочевидь критерії суттєвості є результатом суб'єктивної думки аудитора, яка базується на рівні його досвіду і кваліфікації та оцінці ризиків аудиту у випадку виявлення помилок.

Судження про суттєвість складаються з огляду на обставини. На них впливає сприйняття аудиторами потреб у фінансовій звітності користувачів фінансової інформації, а також розмір та характер викривлень. В п. 6 МСА 200 зазначено, що «концепція суттєвості застосовується аудитором під

час як планування, так і виконання аудиту, а також під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на аудит і впливу не виправлених викривлень (якщо такі є) на фінансову звітність¹⁸» [1].

При розрахунку суттєвості на рівні фінансової звітності аудитор повинен оцінити розмір викривлень для всієї фінансової звітності. Аудитор має розуміти природу і мету виникнення найпоширеніших викривлень у фінансовій звітності та враховувати різні фактори, які впливають на їх виникнення. Окрім цього аудитор, на власний розсуд, визначає незначні викривлення, які не матимуть суттєвих наслідків для фінансової звітності та можуть не накопичуватись, а також оцінює вплив накопичених викривлень й інформує про це управлінський персонал.

Згідно МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту» (далі – МСА 450), викривлення можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки. Відповідно, помилка – це ненавмисне викривлення фінансової звітності, що включає пропуск суми або розкриття інформації, а поняття «шахрайство» тлумачиться як навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, яка пов'язана із введенням в оману для отримання неправомірної вигоди [1].

В посібнику із застосування Міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств прописані типові викривлення фінансової звітності, які можуть виникати з різних причин [13]:

- помилки і шахрайства, виявлені у підготовці фінансової звітності;
- відхилення від застосовної основи фінансової звітності;
- шахрайство з боку співробітників або управлінського персоналу;
- помилка управлінського персоналу;
- підготовка неточної або невідповідної оцінки;
- неналежний чи неповний опис облікових політик або розкриття приміток.

На думку О.Ю. Редька основними причинами виникнення викривлень фінансової звітності є: ініціатива керівництва, рівень кваліфікації виконавців, зацікавленість третіх осіб. Дослідник також пропонує наступну класифікацію цих причин:

– відповідно до впливу на достовірність фінансової звітності: невірне застосування законів, облікової політики, невірна класифікація чи оцінка господарських фактів або операцій, помилки в розрахунках та інші;

– відповідно до характеру виникнення: безкорисливі або злочинні (частіше стосуються «податкової оптимізації»);

– відповідно до об'єктів викривлення: грошові або матеріальні;

– відповідно до способу відображення в бухгалтерському обліку: зниження звітних даних внаслідок неповного відображення обліку

господарських фактів, необґрунтовані облікові записи, помилки відображення господарських фактів у невідповідних періодах, помилки в оцінці активів чи пасивів та інші [9].

Визначення суттєвості на рівні фінансової звітності безпосередньо пов'язано з аудиторським ризиком, зокрема, не виявлення суттєвих невідповідностей. Натомість, для оцінки виявлених викривлень аудитор важливо врахувати їх розмір і характер. Виявлені викривлення, які здаються порівняно невеликими, можуть бути суттєвими через їх характер. Сукупність індивідуально несуттєвих викривлень може призвести до того, що фінансова звітність буде суттєво викривлена, що безпосередньо вплине на якісні критерії аудиторської думки.

Після розрахунку суттєвості на рівні фінансової звітності, аудитор оцінює аудиторський ризик та здійснює визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур. В §A13 МСА 320 зазначено, що «суттєвість для виконання аудиторських процедур (яка за визначенням становить одну чи кілька величин) призначена для того, щоб зменшити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених і не виявлених викривлень фінансової звітності перевищить суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому» [1]. В МСА 320 вказана пряма залежність аудиторського ризику від ризику суттєвих викривлень та ризику не виявлення.

Аудитору при проведенні аудиту необхідно оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком. Погоджуємося із Т.О. Каменською, що «між суттєвістю та аудиторським ризиком є зворотний взаємозв'язок. Чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, і навпаки. Зворотний взаємозв'язок між суттєвістю і аудиторським ризиком береться до уваги аудитором при визначенні характеру, термінів і обсягу аудиторських процедур» [6]. Однак, в оновленому варіанті МСА 320 не згадується про обернену залежність між рівнем суттєвості та аудиторським ризиком.

Без попередньо встановленого рівня аудиторського ризику складно визначити суттєвість. При розрахунку суттєвості для виконання аудиторських процедур аудитор має врахувати оцінку аудиторського ризику та очікування щодо ймовірних викривлень у звітному періоді.

Низькому рівню аудиторського ризику, для якого характерна висока оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, позитивні висновки попередніх перевірок та викривлення, які не впливають на рішення користувачів – притаманно такий рівень суттєвості, коли виявлені несуттєві викривлення стосовно фінансової звітності в цілому.

Середньому рівню аудиторського ризику, де є слабкі місця в системі контролю та обліковій системі суб'єкта господарювання, викривлення, які ймовірно, вплинуть на рішення користувача – притаманно такий рівень суттєвості, коли суми викривлень є суттєвими для залишків окремих рахунків бухгалтерського обліку, але не спотворюють

¹⁸ Мова йде про МСА 320 «Суттєвість в аудиті» та МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту».

загального враження від фінансової звітності в цілому.

Високому рівню аудиторського ризику, де низька оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, невірний критерій суттєвості інформації, викривлення впливають на рішення користувачів – притаманно такий рівень суттєвості, коли суми викривлень настільки суттєві та в такій значній кількості, що виникають сумніви у об'єктивності всієї фінансової звітності загалом. Враховуючи залежність суттєвості для виконання аудиторських процедур від аудиторського ризику, необхідно зазначити, що при високому аудиторському ризику має бути низьке відносне значення суттєвості для виконання аудиторських процедур. Як зауважує С.Й. Згурська, «що вище оцінено ризик суттєвого викривлення, то більше аудиторю необхідно знизити відсоток. Зазвичай відсотки коливаються від 75% (низький ризик) до 50% (високий ризик)» [2].

Зазначимо, що в ст. 35 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» для суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, передбачена вимога про розкриття у додатковому звіті аудиторському комітету інформації стосовно рівня суттєвості, що застосовувався під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності в цілому, та у відповідних випадках рівень або рівні суттєвості щодо певних класів операцій, статей фінансової звітності, іншого розкриття інформації, а також повинні наводитися якісні фактори, що враховуються при визначенні рівня суттєвості [5].

Аудиторська оцінка суттєвості на рівні фінансової звітності та аудиторського ризику на початковій

стадії планування може переглядатися після підведення підсумків аудиторських процедур в результаті зміни обставин або отримання альтернативної інформації під час аудиту або інформованості аудитора щодо суб'єкта господарювання у процесі здійснення аудиторської перевірки. Інформація про всі зміни з відповідною деталізацією обов'язково відображається в робочих документах аудитора.

Висновки. Результати дослідження свідчать, що поняття суттєвості є досить важливим під час здійснення аудиту, адже щонайменший недолік може привести аудитора до помилкового висновку, а користувачів фінансової звітності – до прийняття неефективних рішень. В аудиторській практиці концепція суттєвості використовується для: планування перевірки; оцінки зібраних аудиторських доказів; прийняття рішення про тип аудиторського висновку.

В статті узагальнено алгоритм визначення суттєвості в аудиті, який відповідає вимогам міжнародних стандартів аудиту. Визначено особливості нормативного регулювання механізму розрахунку суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому та для виконання аудиторських процедур. При цьому виявлено, що сьогодні не існує єдиних правил та прийомів визначення рівня суттєвості.

В роботі наведено типові викривлення фінансової звітності та причини їх виникнення. Визначено вплив суттєвих помилок на достовірність фінансової звітності та результати аудиторської перевірки, а також враховано взаємозв'язок аудиторського ризику та показника суттєвості для виконання аудиторських процедур. На основі оціненої суттєвості визначається рівень аудиторського ризику, кількість і види аудиторських процедур та порядок проведення аудиту.

4 Список використаних джерел

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I (переклад з англійської мови). Київ, 1141 с. URL: https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779
2. Згурська С. Й. Суттєвість в аудиті фінансової звітності: досвід застосування найкращих європейських практик. *Аудитор України*. 2019. № 11(288). С. 14-21.
3. Згурська С. Й. Суттєвість в аудиті фінзвітності: найкращі практики застосування та документування. *Аудитор України*. 2020. № 1-2. С. 10-21.
4. Новіченко Л. С. Актуальні питання визначення суттєвості в аудиті. *Економіка та держава*. 2020. № 6. С.122-125.
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Каменська Т. О. Визначення суттєвості в аудиті. *Вісник податкової служби України*. 2003. № 33. С. 74.
7. Барановська В. Г., Ємець В. В. Методологічні принципи визначення суттєвості в аудиті звітності. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2018. № 6. Том 1. С. 94-97.
8. Бондаренко Н., Федорко В. Місце та роль аудиту фінансової звітності в діяльності підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2023. Том 84. № 5. С. 50-59.
9. Редько К. О. Суттєвість в практиці професійного аудиту: практичний посібник. Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. 24 с.
10. Візіренко С. В., Макаріхін С. С. Методичні аспекти аудиту фінансової звітності підприємства. *Сталій розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал*. 2015. № 4(29). С. 170-176.
11. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. Київ: Знання, 2004. 402 с.

12. Chong G. Materiality in auditing definitions and benchmarks. *International Journal of Business, Accounting and Finance*. 2008. Vol. 2(1), Winter. pp. 83-96. URL: https://www.researchgate.net/profile/H_Gin_Chong/publication/275892340_Materiality_in_auditing_definitions_and_benchmarks/links/554912290cf205bce7ac013b/Materiality-in-auditing-definitions-and-benchmarks.pdf
13. Посібник із застосування Міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств, том 1 – основні поняття, друге видання (2010). Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, ВПГО «Спілка аудиторів України», 326 с. URL: http://audit-control.zzz.com.ua/Files/ISA_Using-1.pdf
14. Саханевич К. В., Чубай В. М. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 225-230.
15. Рядська В. В. Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінювання достовірності фінансової інформації. *Вісник ЧДТУ*. 2013. № 3(68). С. 226-231.

4 References

1. IFAC (2020). Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadання vpevnenosti ta suputnikh posluh, vydannia 2020 roku, chastyna I (perekład z anhliiskoi movy) [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 2020 Edition, volume I]. Kyiv. Retrieved from https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779
2. Zghurska, S. Y. (2019). Suttievist v audyti finansovoi zvitnosti: dosvid zastosuvannya naikrashchyykh yevropeyskykh praktyk [Materiality in the audit of financial statements: experience in applying European best practices]. *Audytor Ukrainy*, 11(288), 14-21.
3. Zghurska, S. Y. (2020). Suttievist v audyti finzvitnosti: naikrashchi praktyky zastosuvannya ta dokumentuvannya [Materiality in auditing financial statements: best practices for application and documentation]. *Audytor Ukrainy*, 1-2, 10-21.
4. Novichenko, L. S. (2020). Aktualni pytannia vyznachennia suttievosti v audyti [Actual issues of determining materiality in audit]. *Ekonomika ta derzhava*, 6,122-125.
5. Verkhovna Rada Ukrainy (2017). Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy [On the audit of financial statements and auditing activities: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Kamenska, T. O. (2003). Vyznachennia suttievosti v audyti [Determination of materiality in the audit]. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, 33, 74.
7. Baranovska, V. H., Yemets, V. V (2018). Metodolohichni pryntsyipy vyznachennia suttievosti v audyti zvitnosti [Methodological principles of materiality determination in reporting audit]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, 1(6), 94-97.
8. Bondarenko, N., Fedorko, V. (2023). Mistse ta rol audytu finansovoi zvitnosti v diialnosti pidpriemstva [Place and role of financial statement audit in the enterprise activity]. *Halytskyi ekonomichnyi visnyk*, 84(5), 50-59.
9. Redko, K. O. (2010). Suttievist v praktytsi profesiinoho audytu [Materiality in professional auditing practice]. Kyiv: Informatsiino-analitychne ahentstvo.
10. Vizirenko, S. V., Makarikhin, S. S. (2015). Metodichni aspekty audytu finansovoi zvitnosti pidpriemstva [Methodological aspects of auditing the financial statements of an enterprise]. *Stalyi rozvytok ekonomiky*, 4(29), 170-176.
11. Dorosh, N. I. (2004). Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization]. Kyiv: Znannia.
12. Chong, G. (2008). Materiality in auditing definitions and benchmarks. *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 2(1), 83-96. Retrieved from https://www.researchgate.net/profile/H_Gin_Chong/publication/275892340_Materiality_in_auditing_definitions_and_benchmarks/links/554912290cf205bce7ac013b/Materiality-in-auditing-definitions-and-benchmarks.pdf
13. Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv & Spilka audytoriv Ukrainy (2010). Posibnyk iz zastosuvannya Mizhnarodnykh standartiv audytu pid chas audytu malykh ta serednykh pidpriemstv, tom 1 – osnovni poniatia, druhe vydannia (2010) [Handbook to the Application of International Standards on Auditing in Audits of Small and Medium-sized Enterprises, Volume 1 – Basic Concepts, Second Edition (2010)]. Kyiv. Retrieved from http://audit-control.zzz.com.ua/Files/ISA_Using-1.pdf
14. Sakhanevych, K. V., Chubai, V. M. (2012). Vyznachennia rivnia suttievosti v protsesi audytu [Determining the Materiality Level in the Audit Process]. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*, 722, 225-230.
15. Riadska, V. V. (2013). Suttievist yak obiekt audytorskoho doslidzhennia ta kryterii otsiniuvannya dostovirnosti finansovoi informatsii [Materiality as an object of audit research and a criterion for assessing the reliability of financial information]. *Visnyk ChDTU*, 3(68), 226-231.