

Ю.В. БОНДАР

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Суттєвість встановлених помилок при аудиті сільськогосподарського бізнесу та її взаємозв'язок із документуванням аудиторських процедур

Стаття присвячена обґрунтуванню ідеї документування суттєвості встановлених помилок при аудиті аграрного бізнесу в розрізі типових операцій сільськогосподарських підприємств для визначення на цій основі середніх показників суттєвості цих помилок і рівня їх впливу на діяльність зазначених господарюючих суб'єктів. Висвітлено питання умовності понять «суттєвість» та «ризик» в аудиті, викладених у Міжнародних стандартах аудиту та наукових працях. Доведено необхідність визначення суттєвості недоліків та порушень, встановлених у процесі проведення аудиторських перевірок, та здійснення порівняльних оцінок її рівня. Такі порівняльні оцінки мають враховувати: аспект галузевого спрямування підприємств-клієнтів; аспект типових операцій підприємств-клієнтів; аспект обсягів операцій підприємства-клієнта. Запропоновано форму робочого документа аудитора по встановленню суттєвості виявлених помилок у розрізі основних груп операцій сільськогосподарського підприємства. Розроблено робочий документ аудитора з порівняльної оцінки суттєвості по конкретному підприємству та середнього рівня суттєвості по перевірках аудиторської фірми. Ідентифіковано переваги порівняльної оцінки суттєвості встановлених помилок для удосконалення роботи аудиторських фірм та їхніх клієнтів.

Ключові слова: суттєвість, аудиторський ризик, аудиторська вибірка, документування в аудиті.

Ю.В. БОНДАРЬ

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

Существенность установленных ошибок при аудите сельскохозяйственного бизнеса и её взаимосвязь с документированием аудиторских процедур

Статья посвящена обоснованию идеи документирования существенности установленных ошибок при аудите аграрного бизнеса в разрезе типовых операций сельскохозяйственных предприятий для определения на этой основе средних показателей существенности этих ошибок и уровня их влияния на деятельность указанных хозяйствующих субъектов. Раскрыт вопрос условности понятий «существенность» и «риск» в аудите, изложенных в Международных стандартах аудита и научных трудах. Доказана необходимость определения существенности недостатков и нарушений, установленных в процессе проведения аудиторских проверок, и проведения сравнительных оценок её уровня. Такие сравнительные оценки должны учитывать: аспект отраслевой принадлежности предприятий-клиентов; аспект типичных операций предприятий-клиентов; аспект объёмов операций предприятия-клиента. Предложена форма рабочего документа аудитора по установлению существенности установленных ошибок в разрезе основных групп операций сельскохозяйственного предприятия. Разработан рабочий документ аудитора для сравнительной оценки существенности по конкретному предприятию и среднего уровня существенности по проверкам аудиторской фирмы. Идентифицированы преимущества сравнительной оценки существенности установленных ошибок для усовершенствования работы аудиторских фирм и их клиентов.

Ключевые слова: существенность, аудиторский риск, аудиторская выборка, документирование в аудите.

Materiality of Established Errors in the Audit of Agricultural Business and Its Relationship with Documenting of Audit Procedures

Article seeks to substantiate the idea of documenting the materiality of established errors in the audit of the agricultural business in the context of typical operations of agricultural enterprises to determine on this basis the average indicators of the materiality of these errors and their level of influence on the activities of these entities. Disclosed the question of convention of the concepts of 'materiality' and 'risk' in the audit as set out in the International Auditing Standards and scientific works. Proved the necessity of determining the materiality of insufficiencies and irregularities identified during the audits and the implementation of the comparative assessment of its level. Such comparative assessment should take into account: the aspect of sectoral focus of client companies; aspect of the typical operations of client companies; aspect of the volumes of operations of client companies. Proposed the form of the auditor's working document on the establishment of the materiality of errors in view of major groups of operations of agricultural enterprises. Developed the working document of auditor on the comparative assessment of materiality for a particular company, and the average level of materiality for the inspections of audit firm. Identified benefits of comparative assessment of the materiality of errors set to improve the work of audit firms and their clients.

Keywords: materiality, audit risk, audit sampling, documentation in the audit.

Постановка проблеми. Поняття суттєвості є одним із ключових у бухгалтерському обліку та аудиті. У бухгалтерському обліку під суттєвістю зазвичай розуміють здатність операції, групи операцій та статті звітності значно впливати на рішення користувачів, що зумовлює необхідність окремого розкриття інформації за нею. У аудиті поняття «суттєвість» розщеплюється на дві складові – на суттєвість власне бухгалтерської інформації (при цьому аудитор має оцінити, чи вірно персонал підприємства обрав критерії для визначення цієї суттєвості і чи не втрачає звітність у повноті висвітлення показників та у презентабельності від того, що бухгалтерія не виділила суттєві статті та не розшифрувала їхні показники) та суттєвість помилок, які з тих чи інших причин можуть бути допущені у процесі перевірки бухгалтерських даних. Визначення рівня суттєвості прямо впливає на розрахунок аудиторського ризику та на обсяги аудиторської вибірки, а обґрунтування останньої – на достовірність висновків аудитора, які зазначаються в однойменному підсумковому документі або у звіті аудитора, оскільки такі висновки базуються саме на узагальненні зазначених вибіркового даних. І цілком природно, що всі процедури з визначення суттєвості у процесі перевірки знаходять своє документальне підтвердження.

Незважаючи на наявність такої стрункої вертикалі «визначення суттєвості – оцінка ризику – здійснення вибірки – проведення аудиторських процедур – формування аудиторського висновку», ані у науковій літературі не зустрічаються пропозиції, ані у практиці роботи аудиторських фірм не спостерігається практика кумулятивного відслідковування суттєвості помилок, виявлених при виконанні аудиторських завдань. Впровадження у діяльність аудиторських компаній порядку окремої

фіксації суттєвих викривлень у документальній формі значно полегшить процес ідентифікації найбільш ризикованих зон в системі бухгалтерського обліку підприємств, у тому числі сільськогосподарських, та оцінку можливих наслідків таких викривлень і відхилень для суб'єктів господарювання на основі врахування історії перевірок по аудиторській фірмі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням оцінки суттєвості в аудиті в останні роки приділяли увагу такі вітчизняні науковці, як Ф.О. Журавка [2], А.О. Касич [4, 5], Р.Р. Кулик [6], С.П. Лозовицький [7], В.В. Рядська [12], К.В. Саханевич [13] та ін. Деякими вченими навіть сформовано цілісні дисертаційні дослідження на зазначену тематику [1, 10]. Проблематику оцінки рівня суттєвості в аудиті та аудиторського ризику з документуванням процедур такого визначення розкривали такі вчені, як Б.В. Мельничук [8], Н.Г. Здирко [3], Н.М. Проскуріна [11], В.А. Фостолович [14] та ін. Але у всіх цих роботах, як зазначалося вище, концепція відслідковування суттєвості викривлень по типах перевірених операцій з урахуванням галузевих особливостей підприємств-клієнтів (у тому числі і в першу чергу – у сільському господарстві) та в частині ключових об'єктів перевірки, не знайшла реалізації.

Метою статті є обґрунтування ідеї документування суттєвості встановлених помилок при аудиті аграрного бізнесу в розрізі типових операцій сільськогосподарських підприємств для визначення на цій основі середніх показників суттєвості цих помилок і рівня їх впливу на діяльність зазначених господарюючих суб'єктів.

Виклад основного матеріалу. Правила визначення суттєвості в аудиті викладено у окремому Міжнародному стандарті аудиту 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» [9, с. 336-344].

Окремі питання з цього приводу описано у Міжнародному стандарті аудиту 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [9, с. 396-406]. При цьому за відсутності у цих стандартах чіткої дефініції поняття «суттєвість» та критеріїв її оцінки МСА 320 прямо зазначає (абзац Д3), що оцінка суттєвості передбачає застосування професійного судження. А отже, зазначене питання повністю виносить на розсуд аудитора. Окрім того, істотною особливістю формулювань МСА 320 є те, що у ньому прописано правила визначення суттєвості лише при аудиті фінансової звітності.

Оскільки рівень суттєвості прямо пов'язаний з рівнем аудиторського ризику, слід зазначити і те, що дефініція останнього, яка викладена у Глосарії до МСА [9, с. 34-35] та на якій наголошують різні автори [3, 11], свідчить про те, що ним вважається ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо суттєво викривленою є фінансова звітність. Отже, і ця дефініція розкриває лише аспект аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання, і не більше.

У відповідь на вищенаведене слід зазначити наступне: здебільшого власникам малих і середніх сільськогосподарських підприємств, які фактично приймають участь в управлінні цими суб'єктами, фінансова звітність як така не потрібна – вони отримують деталізовану інформацію від керівників набагато швидше. Отже, власне фінансова звітність подібних підприємств – це «дань» державі та податковим органам, а тому перевіряти виключно її достовірність таким власникам немає сенсу. Замовляючи ж аудиторські послуги, власники здебільшого бажають впевнитися у правильності відображення операцій у обліку, у відсутності суттєвих викривлень, зумовлених непрофесіоналізмом або нечесністю бухгалтерів і інших посадових осіб, та у відсутності податкових ризиків. А отже, суттєвість у цьому випадку означає не «здатність викривлення показника звітності вплинути на рішення користувача», а «здатність помилок або інших ризиків вплинути на господарську діяльність підприємства».

Окрім того, дуже часто помилки, які допускають бухгалтери сільськогосподарських підприємств, абсолютно не впливають на достовірність фінансової звітності, але при цьому створюють значні ризики для роботи підприємства в майбутньому. Наприклад, в частині оподаткування це стосується розподілу податкового кредиту між загальною та спецрежимною деклараціями з ПДВ. У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності ці показники можуть бути відображені коректно, але при цьому підприємство все одно не уникає податкових ризиків щодо накладення штрафів.

Посилюється думка про суб'єктивність визначення рівня суттєвості в аудиті і тим, що у загальній концепції оцінки прийнятності аудиторського ризику в аграрному бізнесі спостерігається значний дисонанс між уявленнями теоретиків про адекватність діючих методик

визначення цього ризику та реальною практикою господарювання. Класично ризик визначається на підставі кумуляції трьох компонентів:

- властивого ризику бізнесу (і якщо аудитор не має глибоких знань з обліку в галузі, обґрунтованість визначення цього ризику викликає великий сумнів, оскільки навіть якщо він проведе всі необхідні процедури та задокументує результати опитування клієнта, це не буде гарантією вірності його висновків за результатами попереднього огляду бізнесу);

- ризику системи внутрішнього контролю – ризику неефективності цієї системи;

- ризику невиявлення – ризику, що аудитор надасть хибний висновок, навіть якщо проведе всі достатні і необхідні процедури по суті.

Проте при такому розподілі компонентів ризику аудиторської-теоретики часто забувають, що у сучасних сільськогосподарських підприємствах бухгалтери є чи не єдиними спеціалістами, які повністю розуміють особливості справи, яку веде фірма. Останнє, природно, визначає те, що правильність відображення в бухгалтерському обліку тих чи інших операцій на рівні підприємства не контролюється. З цього випливає, що у сільськогосподарських підприємствах, за винятком великих агрохолдингів, бухгалтер, по суті – «сам собі контролер». Природно, що в «ідеальних теоретичних умовах» у такому випадку до будь-якого об'єкта обліку застосування аудиторської вибірки малорезонанс, адже відсутні критерії (крім критерію особистої довіри аудитора до бухгалтера, який є досить сумнівним, адже іншого інструменту оцінки, крім тестів системи контролю, до початку проведення перевірки аудитор не має), згідно з якими можна оцінити валідність її результатів. Із цього випливає, що аудитор при наданні аудиторських послуг мав би проводити перевірку всіх операцій сільськогосподарського підприємства суцільним способом. Але на практиці це здійснити нереально. Отже, клієнту так чи інакше доводиться погоджуватися з тим фактом, що аудитор перевірятиме не всі його операції. Але при цьому аудитор має надати клієнту застереження щодо того, що виявлені ним у процесі вибіркового обстеження помилки можуть бути далеко не вичерпними.

І для того, щоби клієнт мав змогу вирішувати, чи варто йому після такого аудиту замовляти додаткове суцільне обстеження його бізнесу, реагуючи на обсяги виявлених помилок, або приймати інші суттєві рішення щодо подальшого розвитку бізнесу та функціонування системи обліку в ньому, ми пропонуємо запровадити систему «статистифікації» суттєвості помилок, які встановлюються аудиторами за результатами перевірки сільськогосподарських підприємств, у розрізі типових груп господарських операцій та основних об'єктів обліку (рис.1).

Ця ідея цілком узгоджується з нормами п. 5-14 МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту». Зокрема, згідно з цим стандартом аудитор повинен:

1. Фіксувати помилки, встановлені під час аудиту. Однак стандарт не рекомендує аудитору

Аудит, аналіз і контроль

оцінювати порівняльну суттєвість цих відхилень та не рекомендує їх типізувати і акумулювати в розрізі класів операцій підприємств та їхньої галузевої спрямованості;

2. Повідомляти керівництво підприємства про накопичені викривлення в процесі аудиту. Але стандарт не пропонує порівнювати суттєвість цих викривлень та здійснювати порівняльну оцінку ймовірності негативних наслідків для підприємства у зв'язку з виявленими помилками, виходячи з досвіду

попередніх перевірок аудитором цього суб'єкта або інших суб'єктів;

3. Інформувати осіб, яких наділено вищими повноваженнями, про не виправлені викривлення та їхній можливий вплив на висновок аудитора. При цьому формулювання впливу помилок стосується виключно висновку аудитора, а не подальшої роботи фірми; і стандарт не мотивує аудитора та клієнта проводити додаткові дослідження у зв'язку з виявленими суттєвими помилками.



Рис. 1. Оцінка суттєвості помилок, виявлених за результатами аудиту

Джерело: розроблено автором.

Для встановлення абсолютної та порівняльної величини суттєвості виявлених помилок за результатами перевірок аудиторам доцільно вести робочі документи, пов'язані з її визначенням. Можливий вигляд змістовної частини робочого документа по визначенню рівня суттєвості

встановлених помилок по відношенню до загального обсягу операцій сільськогосподарського підприємства, які перевірялися аудитором на підставі проведеної аудиторської вибірки, та по відношенню до загального обсягу операцій такого суб'єкта господарювання, представлено у таблиці 1.

**Зразок робочого документа аудитора по визначенню суттєвості встановлених помилок
у сільськогосподарських підприємствах**

Характеристика операцій	Виявлені помилки по виду операцій	Загальний обсяг перевірених операцій	Загальний обсяг операцій по групі	Рівень суттєвості помилок по відношенню до перевірених операцій, %	Рівень суттєвості помилок по відношенню до загального обсягу операцій, %
Нарахування єдиного податку 4 групи					
Визнання податкового кредиту з ПДВ по загальній та спеціальній деклараціях					
Відображення податкових зобов'язань з ПДВ по загальній та спеціальній деклараціях					
Використання коштів зі спеціального рахунку ПДВ					
Нарахування податку на доходи фізичних осіб					
Нарахування плати за землю					
Нарахування рентної плати					
Касові операції					
Банківські операції					
Валютні операції					
Операції з дебіторами					
Операції з кредиторами					
Операції з запасами					
Операції з необоротними активами					

Джерело: розроблено автором.

Такий робочий документ бажано формувати за результатами кожної конкретної аудиторської перевірки, фіксуючи встановлені помилки та недоліки і відслідковуючи їхній вплив на діяльність підприємства. У процесі роботи аудиторської фірми по кожному компоненту даних бухгалтерського обліку, який підлягатиме перевірці, в аудиторській фірмі будуть формуватися усереднені показники суттєвості та відомості про можливий вплив цих показників на майбутню роботу клієнта, виходячи з досвіду аудитора. Звичайно, вибір подальших дій після інформування про середній по перевірках аудиторської фірми рівень суттєвості (з відповідними поясненнями) та його порівняння з суттєвістю по операціях підприємства буде залежати від клієнта, однак таке інформування дозволить керівництву (власникам) об'єкта перевірки або впевнитися у тому, що їхня система обліку у порівнянні з середніми показниками по подібних підприємствах має прийнятний рівень недоліків, або переконатися у необхідності змін цієї системи внаслідок відхилення суттєвості помилок від середніх значень у гірший бік. Змістовна частина форми такого робочого документа представлена у таблиці 2.

Для визначення середніх показників суттєвості по аудиторській фірмі за типовими об'єктами обліку у окремому документі фіксуватимуться дані про

суттєвість встановлених викривлень з робочих документів, запропонованих вище, у розрізі сільськогосподарських підприємств, перевіркою діяльності яких займалася фірма.

Які ж переваги впровадження запропонованого збору інформації про суттєвість встановлених помилок при перевірках сільськогосподарського бізнесу для обох сторін аудиторської практики – клієнтів та аудиторських фірм? Для аудитора аналіз суттєвості виявлених помилок на однотипних об'єктах у згрупованих за обсягами і складністю операцій суб'єктами господарювання – клієнтами з урахуванням галузевого аспекту буде додатковим засобом полегшення планування аудиторської перевірки та «лакмусовим папірцем» для встановлення ризик-зон, на які слід звернути особливу увагу при проведенні комплексного аудиту сільськогосподарських підприємств. Для клієнта донесення аудитором інформації про таку суттєвість та про можливі негативні наслідки для роботи фірми (у тому числі з застосуванням методу аналогій при порівнянні показників суттєвості помилок по підприємству та по подібних об'єктах, які перевіряв аудитор у минулому) посилить об'єктивність оцінок його системи бухгалтерського обліку та слугуватиме засобом попередження ризиків у майбутньому (рис. 2).

Робочий документ аудитора з порівняння суттєвості встановлених помилок по конкретному сільськогосподарському підприємству у порівнянні з середнім рівнем по перевірках аудиторської фірми

Характеристика операцій	Суттєвість помилок по підприємству		Середній рівень суттєвості по перевірках аудиторської фірми	
	Рівень суттєвості помилки по відношенню до перевірених операцій, %	Рівень суттєвості помилки по відношенню до загального обсягу операцій, %	Рівень суттєвості помилки по відношенню до перевірених операцій, %	Рівень суттєвості помилки по відношенню до загального обсягу операцій, %
Нарахування єдиного податку 4 групи				
Визнання податкового кредиту з ПДВ по загальній та спеціальній деклараціях				
Відображення податкових зобов'язань з ПДВ по загальній та спеціальній деклараціях				
Використання коштів зі спеціального рахунку ПДВ				
Нарахування податку на доходи фізичних осіб				
Нарахування плати за землю				
Нарахування рентної плати				
Касові операції				
Банківські операції				
Валютні операції				
Операції з дебіторами				
Операції з кредиторами				
Операції з запасами				
Операції з необоротними активами				

Джерело: розроблено автором.



Рис. 2. Позитивні наслідки впровадження системи документальної фіксації суттєвих помилок, виявлених при аудиті діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: розроблено автором.

Для ілюстрації доцільності ідеї документування суттєвості виявлених помилок приведемо наступні два приклади:

1. *Приклад 1.* Аудитор аудиторської фірми «Аудит-Практика» перевіряв операції з контрагентами підприємства ТОВ «Колосок». Загальні обороти по розрахунках з контрагентами – 10000000 грн. Вибірка операцій на підставі оціненого ризику становила 15 % від загального їх обсягу (на загальну величину 1500000 грн.). Аудитором було встановлено порушень на суму 100000 грн. (суттєвість – 6,6 % по відношенню до обсягу вибірки та 1 % по відношенню до загальних оборотів по розрахунках з контрагентами).

Результати попередніх 10 перевірок з аналогічними обсягами вибірки та рівнем суттєвості продемонстрували, що при замовленні клієнтами аудиторської фірми суцільної перевірки обсяг помилок по загальній сукупності операцій підтверджувався, а по 5 фірмах відсоток суттєвості навіть зростав. У подальшому виправлення цих помилок дало цим підприємствам уникнути штрафних санкцій. У той же час 5 підприємств з аналогічним рівнем суттєвості, які не замовили додаткову перевірку та самостійно не відреагували на інформацію аудитора про наслідки невстановлення та не виправлення таких помилок, мали судові проблеми з контрагентами та зазнали значних втрат унаслідок накладення штрафів. Враховуючи це, на підставі наданої аудитором інформації про суттєвість помилок ТОВ «Колосок» замовило додаткову суцільну перевірку операцій з контрагентами, за результатами якої було додатково виявлено помилки на суму 1000000 грн. (рівень суттєвості виявлених помилок виріс до 10 %). Вчасна ідентифікація цих помилок дозволила керівництву ТОВ «Колосок» вжити заходів з їх усунення, що забезпечило його від претензій з боку контрагентів та контролюючих органів.

2. *Приклад 2.* Аудиторська фірма «Аудит-Теорія» проводила перевірку податкових платежів з податку на додану вартість у п'яти сільськогосподарських підприємствах. При цьому аудитор не звертав увагу на розподіл податкового кредиту між загальною та спеціальною деклараціями з цього податку. Відповідно, він не виявив помилки, пов'язані з невірним вибором бази розподілу такого податкового кредиту. У наступних звітних періодах після аудиту за результатами податкової перевірки ці операції було виявлено контролюючими органами, і аудиторська фірма, яка фактично не ідентифікувала суттєві ризики, які мали місце на підприємстві, втратила постійних клієнтів, а на підприємства, які перевірялися нею, було накладено штрафні санкції за порушення порядку ведення обліку ПДВ. Ведення статистики суттєвості порушень та їхнього впливу на подальші операції сільськогосподарських підприємств дозволило би (і дозволить у майбутньому) уникати таких неприємних ситуацій як у роботі аудиторських фірм, так і у роботі суб'єктів господарювання, яких ці аудитори перевіряють.

Висновки. Міжнародні правила проведення

аудиторських перевірок, вітчизняні і зарубіжні науковці і практики визначають поняття суттєвості та ризику по відношенню до аудитора і користувачів звітності, які виникатимуть, якщо він надасть позитивний висновок, а в майбутньому впливе, що реалії діяльності фірми від цього висновку відрізняються. У той же час у МСА відсутні рекомендації аудиторам щодо ведення порівняльної статистики виявлених недоліків за результатами перевірки недоліків, які створюють ризики для клієнтів аудиторської фірми. У цьому відкривається поле для дослідження можливостей ведення такої статистики, що не лише дозволить розширити спектр аудиторських послуг та удосконалити документування результатів аудиту, але і стане засобом виділення аграрного сегменту його теорії і практики. Для започаткування цих досліджень у статті запропоновано порядок фіксації та документування відносної суттєвості помилок, які виявлено аудитором за результатами кожної конкретної перевірки, та запропоновано проведення порівняльних оцінок обсягів цих помилок порівняно з цим же параметром в середньому по перевірках аудиторської фірми.

Перспективами подальших досліджень у даному напрямку є:

1. Визначення кількісних параметрів суттєвості помилок за типами операцій сільськогосподарських підприємств;

2. Розробка методичних підходів до формування регламенту закріплення у аудиторських фірмах на документальному рівні опису типових помилок за основними об'єктами обліку, які створюють суттєві бар'єри для нормального функціонування сільськогосподарських підприємств, з метою першочергової ідентифікації цих помилок на об'єктах перевірок.

4 Список використаних джерел

1. *Баранов, П. П.* Совершенствование методики оценки уровня существенности в аудите [Текст] : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / П. П. Баранов. – Новосибирск, 2003. – 190 с.

2. *Журавка, Ф. О.* Методичні аспекти визначення суттєвості в аудиті [Текст] / Ф. О. Журавка // Вісник Сумського національного аграрного університету. – 2012. – № 8. – С. 3-8.

3. *Здирко, Н. Г.* Теоретичні аспекти сутності аудиторського ризику в Україні [Текст] / Н. Г. Здирко, К. В. Гордєєва // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. – 2010. – Вип. 7(1). – С. 502-508.

4. *Касич, А. О.* Проблема визначення суттєвості помилки в аудиті [Текст] / А. О. Касич, О. І. Авраменко, В. І. Шара // Вісник КрНУ імені Михайла Остроградського. – 2011. – № 6. Ч. 1. – С. 220-222.

5. *Касич, А. О.* Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні [Текст] / А. О. Касич, І. М. Гноєва // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 76-80.

6. *Кулик, Р. Р.* Етимологія поняття «Суттєвість»

Аудит, аналіз і контроль

у бухгалтерському обліку та аудиті [Текст] / Р. Р. Кулик // Економічний аналіз. – 2014. – Том 18. – № 2. – С. 23-30.

7. Лозовицький, С. П. Особливості визначення суттєвості відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту [Текст] / С. П. Лозовицький // Наукові записки Української академії друкарства. Серія : Економічні науки. – 2006. – № 2. – С. 65-71

8. Мельничук, Б. В. Розвиток аудиторського обслуговування аграрного сектору України [Текст] / Б. В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 2. – С. 69-72.

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (частина 1): нормативне виробничо-практичне видання [Текст] / Міжнародна федерація бухгалтерів ; Аудиторська палата України ; комп'ютерна верстка Михайленко Т. Р. – Київ : видавництво «Фенікс», 2015. – 986 с.

10. Овчарик, Р. Ю. Аудиторський ризик в АПК [Текст] : автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Р. Ю. Овчарик. – Київ, 2002. – 21 с.

11. Проскуріна, Н. М. Сутність дефініції «аудиторський ризик» і її роль при формуванні аудиторських процедур [Текст] / Н. М. Проскуріна // Інвестиції: практика та досвід. – 2010. – № 19. – С. 27-30.

12. Рядська, В. В. Суттєвість як об'єкт аудиторського дослідження та критерій оцінювання достовірності фінансової інформації [Текст] / В. В. Рядська // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2013. – № 3. – С. 226-231.

13. Саханевич, К. В. Визначення рівня суттєвості в процесі аудиту [Текст] / К. В. Саханевич, В. М. Чубай // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 225-230.

14. Фостолович, В. А. Оцінювання аудиторських ризиків в середовищі комп'ютерних інформаційних систем відповідно до міжнародної практики [Текст] / В. А. Фостолович // Збірник наукових праць ВНАУ. Серія : економічні науки. – 2012. – № 2(64). – С. 192-197.

4 References

1. Baranov, P. P. (2003). *Sovershenstvovanye metodyky otsenky urovnia sushchestvennosti v audyte [Improving the methods for assessing the level of materiality in audit]* (Candidate dissertation). Novosybyrsk: Novosibirskaya gosudarstvennaya akademiya ekonomiki i upravleniya.

2. Zhuravka, F. O. (2012). *Metodychni aspekty vyznachennia suttievosti v audyti [Methodical aspects of determining materiality in auditing]*. *Visnyk Sumskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu*, No. 8, 3-8.

3. Zdyrko, N. H. & Hordieieva, K. V. (2010). *Teoretychni aspekty sutnosti audytorskoho ryzyku v Ukraini [Theoretical aspects of the nature of audit risk in Ukraine]*. *Ekonomichni nauky. Serii: Oblik i finansy*, Vol. 7(1), 502-508.

4. Kasych, A. O., Avramenko, O. I., Shara, V. I. (2011). *Problema vyznachennia suttievosti pomylyky v audyti [The problem of determining the materiality of errors in audit]*. *Visnyk KrNU imeni Mykhaila Ostrohradskoho*, No. 6, Part 1, 220-222.

5. Kasych, A. O. & Hnoieva, I. M. (2011). *Rozvytok rynku audytorskykh posluh v Ukraini [The development of audit services market in Ukraine]*. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 76-80.

6. Kulyk, R. R. (2014). *Etymolohiia poniattia «Suttievist» u bukhhalterskomu obliku ta audyti [The etymology of the term «materiality» in the accounting and auditing]*. *Ekonomichniy analiz*, Vol. 18, No. 2, 23-30.

7. Lozovytskyi, S. P. (2006). *Osoblyvosti vyznachennia suttievosti vidpovidno do vymoh mizhnarodnykh standartiv audytu [Features of the determining of materiality in accordance with International Auditing Standards]*. *Naukovi zapysky Ukrainskoi akademii druzarstva. Serii: Ekonomichni nauky*, No. 2, 65-71

8. Melnychuk, B. V. (2011). *Rozvytok audytorskoho obsluhovuvannia ahrarnoho sektoru Ukrainy [The development of audit servicing of the agricultural sector of Ukraine]*. *Oblik i finansy APK*, No. 2, 69-72.

9. Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv & Audytorska palata Ukrainy. (2015). *Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh (chastyna 1) [The International standards on quality control, auditing, review, other assurance and related services (part 1)]*. Kyiv: vydavnytstvo «Feniks».

10. Ovcharyk, R. Yu. (2002). *Audytorskyi ryzyk v APK [Audit risk in agriculture]* (Dissertation abstract). Kyiv: Instytut ahrarnoi ekonomiky.

11. Proskurina, N. M. (2010). *Sutnist definitsii «audytorskyi ryzyk» i yii rol pry formuvanni audytorskykh protsedur [The essence of the definition of «audit risk» and its role in the formation of audit procedures]*. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, No. 19, 27-30.

12. Riadska, V. V. (2013). *Suttievist yak ob'iekt audytorskoho doslidzhennia ta kryterii otsiniuvannia dostovirnosti finansovoi informatsii [Significance as an object of audit study and criteria of evaluation of the reliability of financial information]*. *Visnyk Chernihivskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, No. 3, 226-231.

13. Sakhanevych, K. V. & Chubai, V. M. (2012). *Vyznachennia rivnia suttievosti v protsesi audytu [Determining of materiality level in the audit process]*. *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*, No. 722, 225-230.

14. Fostolovych, V. A. (2012). *Otsiniuvannia audytorskykh ryzykiv v seredovyshchi kompiuternykh informatsiinykh system vidpovidno do mizhnarodnoi praktyky [Assessment of audit risk in an environment of computer information systems in accordance with international practice]*. *Zbirnyk naukovykh prats VNAU. Serii: ekonomichni nauky*, No. 2(64), 192-197.