
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32782/2708-0366/2023.18.28>

Шерстюк О.Л.

доктор економічних наук, доцент,
провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9866-511X>

Волошина О.В.

науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8793-2369>

Sherstiuk Oleksandr, Voloshyna Olena

National Scientific Centre "Institute of Agrarian Economics"

ІДЕНТИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ РИЗИКУ НЕЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

IDENTIFICATION SIGNS OF THE RISK OF INTERNAL CONTROL SYSTEM INEFFICIENCY

У статті викладені пропозиції щодо ідентифікації ознак наявності ризику неефективності системи внутрішнього контролю. Запропоновані підходи передбачають врахування параметрів структурних елементів системи, існування та належне функціонування яких сприятиме своєчасному виявленню, нейтралізації та усуненню чинників, під впливом яких можуть виникнути негативні явища у діяльності підприємства. Результати дослідження дали підстави визначити організаційні ознаки ризику неефективності системи внутрішнього контролю, до яких належать обставини побудови та реалізації функцій середовища контролю, оцінювання ризиків та інформаційних систем. До групи методичних ознак запропоновано відносити аспекти планування та виконання заходів контролю та їх моніторингу. Наведені за результатами дослідження пропозиції сприятимуть підвищенню рівня обґрунтованості оцінок системи внутрішнього контролю, а також ризиків, що оцінюються під час виконання завдань внутрішнього та незалежного аудиту.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, ризик неефективності системи внутрішнього контролю, середовище контролю, оцінювання ризиків, інформаційна система, заходи контролю, моніторинг.

The article provides suggestions for identifying risk signs of inefficiency of the internal control system. The identification of relevant risks is due to the need of management personnel, beneficiaries and subjects of internal and external audit in assessing the ability of the enterprise to adequately respond to potential and real threats to economic activity. The purpose of the article is to formalize signs of the presence of risk, the level of which is determined by the ability of the internal control system to warn, detect and eliminate deviations in the enterprise's activities and reflect its content and results in the enterprise's financial activities. reporting During the research, in particular, the methods of bibliographic analysis, legal justification, comparison, analysis and synthesis, etc. were used. The proposed approaches take into account the parameters of the structural elements of the system, the presence and proper functioning of which will contribute to the timely detection, neutralization and elimination of factors under the influence of which negative phenomena may occur in the enterprise. Implementation of measures aimed at identification and evaluation of relevant parameters provide an opportunity for interested

persons to gain an understanding of the procedures for implementing internal control measures. The above can become a methodical basis for confidence that deviations in the company's activities and in information about its content and results. The results of the study became the basis for determining the organizational signs of the risk of inefficiency of the internal control system, which include the circumstances of the construction and implementation of the functions of the control environment, risk assessment and information systems. It is proposed to include the aspects of planning and carrying out control measures and their monitoring in the group of methodological features. According to the results of the study, the proposals will contribute to increasing the level of validity of internal control system assessments, as well as risks assessed during the performance of internal and independent audit tasks.

Keywords: *internal control system, risk of inefficiency of the internal control system, control environment, risk assessment, information system, control measures, monitoring.*

Постановка проблеми. Діяльність підприємств супроводжується постійними змінами в окремих процесах, поведінці їх учасників, формуванні інформаційних потоків тощо. Наведені та інші зміни є наслідком впливу низки обставин зовнішнього та внутрішнього походження. При цьому, зазначені обставини, у переважній більшості, є об'єктивними за своєю природою, тобто не залежать від діяльності самого підприємства. Проте, кожна з них окремо або в сукупності з іншими може призвести до наслідків, які безпосередньо стосуватимуться поведінки відповідальних осіб і, як наслідок, призведуть до змін в господарських операціях, оцінюванні й відображенні їх результатів у системі бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності. Змін також зазнає суб'єктивне розуміння відповідальними особами зазначених та інших аспектів діяльності, наслідком чого можуть стати їх навмисні чи ненавмисні дії, внаслідок чого матимуть місце недотримання вимог, відхилення від попередньо визначених алгоритмів, виникнення неадекватних даних, фактів нерационального розподілу обов'язків та уникнення відповідальності тощо.

Зважаючи на викладене, існує зацікавленість системи управління підприємством, його бенефіціарів, а також виконавців окремих господарських операцій в тому, щоб мінімізувати чи усунути, а краще – попередити небажаний вплив наведених обставин на діяльність підприємства. Водночас, користувачі інформації зацікавлені в тому, щоб інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку, була певним чином захищена від неточностей внаслідок навмисних чи ненавмисних дій відповідальних осіб.

Одним з постійно діючих механізмів вирішення відповідних проблем є створення та забезпечення функціонування на підприємстві системи внутрішнього контролю. При цьому, важливі аспекти діяльності підприємств мають перебувати під постійним контролем як безпосередньо в межах суб'єкта господарювання, так і з боку суб'єктів незалежного та державного контролю (аудиторів, експертів, ревізорів тощо). Ефективність такого контролю є критерієм оцінювання імовірності виникнення відхилень в інформації, що є підставою для визначення рівня ризику, що впливає як на поведінку осіб, відповідальних за фінансово-господарську діяльність підприємства, так і на заходи, які прямо чи опосередковано обумовлюють планування, реалізацію та формалізацію результатів контрольних процедур, зокрема – під час вирішення завдань аудиту. Зазначене обумовлює актуальність виконання наукових досліджень, спрямованих на вирішення відповідних організаційних та методичних проблем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аспекти ідентифікації аудиторського ризику, його оцінювання та визначення впливу на діяльність господарюючих суб'єктів є предметом наукових досліджень. Їх результати стосуються, серед іншого, формалізації чинників, під впливом яких формуються оціночні параметри аудиторського ризику та його складових, зокрема – ризику виникнення суттєвих викривлень. При цьому, увага вітчизняних та іноземних науковців і практикуючих фахівців приділяється, переважно, вирішенню проблем визнання фактів виникнення таких викривлень внаслідок дій (чи бездіяльності) осіб, відповідальних за виконання

господарських операцій та реєстрацію їх результатів у системі бухгалтерського обліку, а також – функціонуванню системи внутрішнього контролю, метою якої є попередження, своєчасне виявлення та усунення встановленого негативного впливу зазначених викривлень. Зокрема, Т.О. Каменська [1], В.Ю. Фабіянська [2], Р.Дж. Барндт (R.J. Barndt), Л.Р. Фуллер (L.R. Fuller), К.Е. Флінн (K.E. Flynn) [3] та інші дослідники у публікаціях розкривають сутнісні характеристики аудиторського ризику, його складових та причин виникнення.

Серед джерел аудиторського ризику визнаються різні групи обставин. Низка авторів, серед яких О.Я. Стецюк, В.М. Чубай [4], І.В. Федулова [5], Дж.Л. Колберт (J.L. Colbert) [6], Т. Гайдучок (Т. Haiduchok), І. Сисоева (І. Sysoieva), С. Василішин (S. Vasylishyn), А. Лисюк (А. Lysiuk), О. Кундря-Висоцька (О. Kundrya-Vysotska), А. Костирко (А. Kostyrko) [7], та ін. обґрунтовують існування аудиторського ризику, обставинами, які обумовлені діяльністю господарюючого суб'єкта, тобто – впливом чинників підприємницького ризику. Водночас, І. Сисоева, А. Загородній, Л. Пилипенко, О. Томілін, О. Балазюк, О. Погріщук [8], С.В. Юдіна, Г.О. Нагорнюк [9], автори інших публікацій відзначають існування галузевих обставин, під впливом яких виникає аудиторських ризик.

Варто відзначити, що науковці та практикуючі фахівці визнають існування аудиторського ризику в контексті реалізації завдань суб'єктами аудиторської діяльності. Відповідні аспекти висвітлені у публікаціях О. І. Артюх, О.І. Яковенко, Т.О. Муренко [10], Є.А. Карпенко, О.В. Коби [11], О.В. Царенко [12], Н. Мюнос-Ізкверо (N. Muñoz-Izquierdo), М.Дж. Сеговья-Варгас (M.J. Segovia-Vargas), М.-д-М. Камашо-Мінано (M.-d-M. Camacho-Miñano), Д. Паскуаль-Езами (D. Pascual-Ezama) [13], інших авторів.

Особливої уваги у наукових публікаціях заслуговує така складова аудиторського ризику як контрольний ризик або ризик неефективності системи внутрішнього контролю підприємства. Його зміст як предмета контрольних заходів з боку системи управління діяльністю підприємства, незалежних та внутрішніх аудиторів розкривається у наукових публікаціях М.М. Танасієвої, І.І. Никифорак [14], С.М. Тютченко [15], О.Л. Шерстюка [16], І.М. Шмиголь, О.І. Трохимець [17], інших фахівців. Методику оцінювання контрольного ризику досліджували у своїх публікаціях С.В. Бардаш, О.Л. Шерстюк [18], Л.О. Голуб [19], М.В. Михалик, В.М. Чубай [20], К.-А.М. Дуайер (К.-А.М. Dwyer), Н.М. Бреннан (N.M. Brennan), К.Е. Кірван (C.E. Kirwan) [21] та інші вітчизняні та закордонні науковці.

Таким чином, аспекти визначення та оцінювання аудиторського ризику та його складових під час вирішення завдань з надання впевненості (в тому числі – аудиту) знайшли відображення у результатах досліджень, оприлюднених в наукових публікаціях. При цьому, більшість авторів роблять акцент на вирішенні проблем, пов'язаних з методичним забезпеченням заходів обґрунтування професійних суджень стосовно існування аудиторського ризику, його оціночних характеристик, а також – мінімізації їх впливу на показники фінансової звітності. Водночас, існує потреба в уточненні ознак наявності та обґрунтування рівня аудиторського ризику та його складових, зокрема – ризику неефективності системи внутрішнього контролю (або контрольного ризику).

Формулювання цілей статті. Виходячи з викладеного, метою статті визначається формалізація ознак існування ризику, рівень якого визначається можливістю системи внутрішнього контролю попереджати, виявляти та усувати відхилення у діяльності підприємства та відображенні її змісту та результатів у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу. Функціонування системи внутрішнього контролю, і, відповідно ризику її неефективності, має оцінюватися, виходячи з її структурної характеристики. Відповідно до чинної редакції Міжнародних стандартів управління якістю, аудиту, оглядів, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг [22], система внутрішнього контролю містить такі складові:

- середовище контролю;

- процес оцінки ризиків об'єкта;
- інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні процеси, що стосуються фінансового звітування, та повідомлення інформації;
- заходи контролю;
- моніторинг заходів контролю (рис. 1).

Будь-який ризик неефективності системи внутрішнього контролю може бути ідентифікований, виходячи з виявлених ознак невідповідностей в існуванні хоча б одного структурного елемента. Існування структурного елемента має передбачати наявність певним чином формалізованих параметрів. При цьому, кожен з цих параметрів встановлює одну чи кілька характеристик елемента в цілому, які проявляються у механізмах функціонування системи внутрішнього контролю. Іншими словами, відсутність чи невідповідна характеристика будь-якого параметра може призвести до того, що якась функція системи внутрішнього контролю (далі – СВК) не зможе бути виконана. Зважаючи на це, виникатимуть ризики того, що вона не здатна буде виконувати належним чином поставлені завдання.

Як зазначають С.В. Бардаш та О.Л. Шерстюк, «результатом зазначених невідповідностей є ототожнення користувачами змісту фінансової інформації та її носіїв (звітності, прогнозів тощо), що призводить до необґрунтованого ігнорування впливу процесу формування відповідних форм на оціночні характеристики даних, що до них включаються, та пов'язаних з таким впливом ризиків.

Як наслідок, користувачі фінансової інформації можуть дійти хибних висновків щодо можливостей її застосування в контексті досягнення поставлених цілей» [18, с. 57].

В контексті зазначеного, вважаємо обґрунтованою точку зору М.М. Танасієвої та І.І. Нікіфорака, на думку яких «належно організована система внутрішнього контролю спрямована на надання власникам (керівникам) підприємств, установ та організацій об'єктивної незалежної оцінки фінансово-майнового стану, основних ризиків господарської діяльності підприємства і реакцію на їхню появу або систематизацію [14, с. 30].

Середовище контролю характеризується параметрами, зміст яких обумовлений готовністю системи управління до визнання необхідності існування СВК як безумовного чинника досягнення цілей діяльності та, як наслідок, захисту економічних та інших інтересів як самого підприємства, так і бенефіціарів його діяльності.

Виходячи з цього, відсутність кожного з наведених на рис. 1 параметрів зазначеного елемента (як окремо, так і в сукупності) може поставити під питання не лише ефективність функціонування СВК, але й її існування в цілому.

Повідомлення інформації та забезпечення дотримання професійної чесності й етичних цінностей має сприяти розумінню кожною особою та структурою системи управління діяльністю її загальних цілей та завдань та є способом декларування на адресу зацікавлених осіб факту існування необхідного для цього набору політик та процедур. Зважаючи на це, ознакою існування ризику неефективності функціонування СВК має вважатися відсутність механізмів формування змісту відповідних повідомлень, способу їх доведення до цільової аудиторії, а також засобів формалізації та дотримання персоналом критеріїв етичних цінностей, зокрема – чесності.

Відсутність як декларованої, так і фактичної прихильності персоналу до компетентності означатиме, що ризик пов'язаний з відсутністю готовності відповідальних осіб до визначення та дотримання мінімально необхідних освітніх, кваліфікаційних та практичних критеріїв, що засвідчило б мінімізацію неточностей у виконанні персоналом господарських операцій з урахуванням розуміння технології процесів, їх алгоритмів та цільових характеристик. Водночас, відсутність ознак прихильності до компетентності може свідчити про відсутність єдиного підходу щодо залучення працівників. Наслідком цього може стати погіршення якості управління персоналом, що негативно впливатиме на якість продукції та на результати діяльності підприємства в цілому.

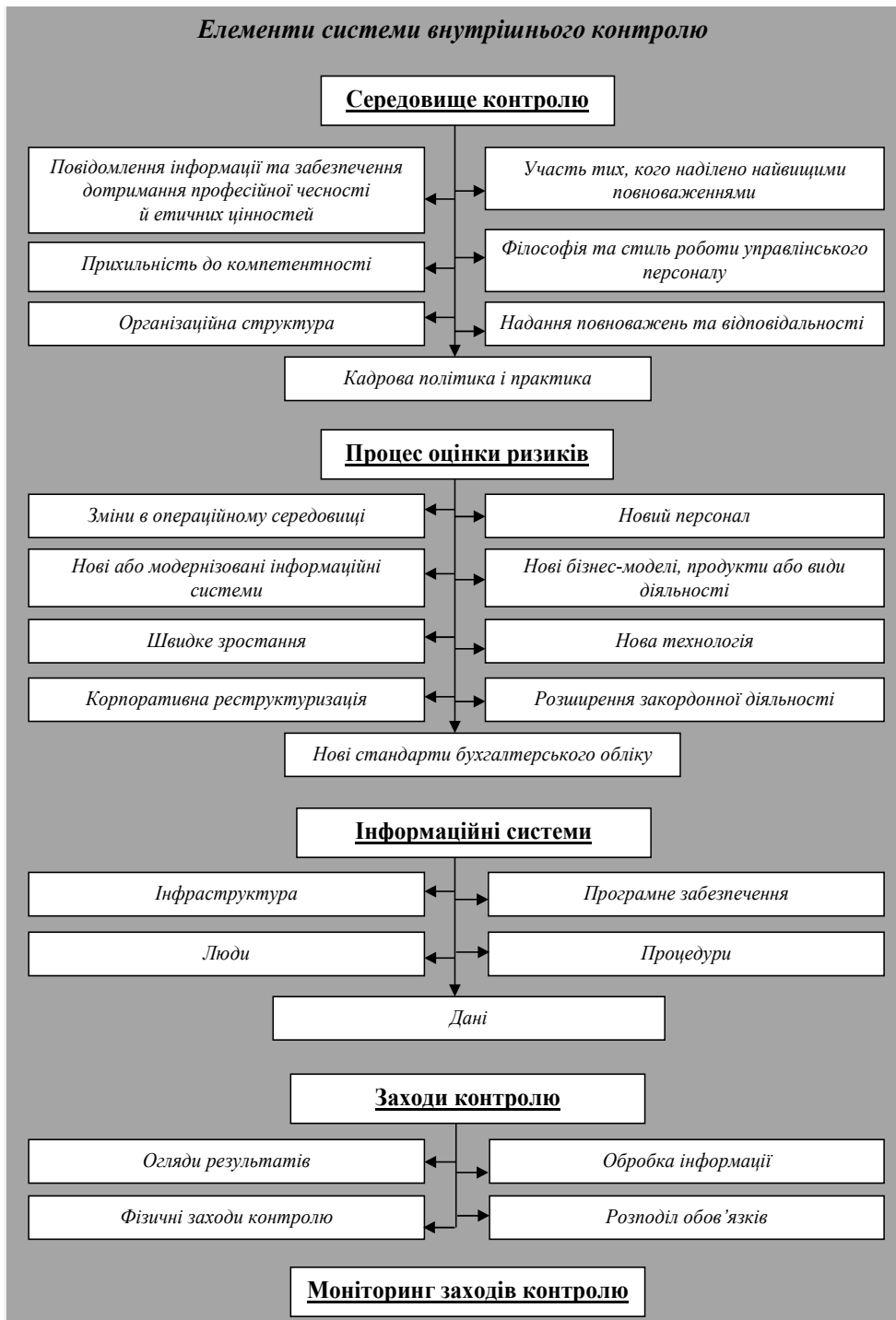


Рис. 1. Елементи системи внутрішнього контролю підприємства
Джерело: узагальнено авторами на основі [22]

Важливою передумовою для забезпечення ефективності функціонування СВК є існування оптимальної організаційної структури суб'єкта господарювання. Відсутність однозначної ієрархічної структури призводить до проблем, пов'язаних з ефективністю використання ресурсів, виникненням непродуктивних витрат, пов'язаних з формуванням інформаційних потоків, відсутністю центрів відповідальності або неадекватним її розподілом як між самими центрами, так і між окремими виконавцями господарських операцій.

Важливим в контексті функціонування СВК є залучення до господарської діяльності осіб, наділених найвищими повноваженнями. З одного боку, таке залучення може сприяти реалізації заходів збереження та раціонального використання ресурсів, оптимізації фінансово-господарської діяльності з урахуванням запитів бенефіціарів тощо. З іншого – надмірне втручання осіб з найвищими повноваженнями у господарську діяльність створює потребу в додаткових ланках технологічних та адміністративних алгоритмів, внаслідок чого певні господарські процеси (наприклад, оновлення об'єктів основних засобів, управління запасами, термінове залучення додаткового фінансування та ін.) зазнають гальмування, а з часом можуть втратити актуальність.

Формалізовані філософія та стиль роботи управлінського персоналу, з одного боку, є способом впровадження сталих політик і процедур ведення господарської діяльності. Тому їх відсутність або неадекватне формулювання може свідчити про нездатність системи управління створювати стає середовище діяльності зі зрозумілими вимогами до персоналу. Водночас, філософія та стиль, не зважаючи на їх достатню зрозумілість та адекватність можуть передбачати створення надлишкових інформаційних потоків, зокрема шляхом дублювання одних і тих же даних у різних звітах. В цьому випадку, підприємство ризикує витратити додаткові ресурси не на розвиток власних господарських можливостей, а на створення малоінформативних звітних форм, які відіграватимуть мінімальну роль при ухваленні управлінських рішень.

Надання повноважень та відповідальності як окремим працівникам, так і цілим підрозділам може розглядатися як один з механізмів реалізації філософії та стилю роботи управлінського персоналу. Водночас, як самостійна складова середовища контролю цей параметр відіграє також важливу роль. В контексті ідентифікації ризиків неефективності функціонування СВК важливого значення набуває, насамперед, правильність визначення співвідношення в обсягах повноважень та відповідальності. Це впливатиме на поведінку окремих виконавців, оскільки надмірна відповідальність порівняно з обмеженими повноваженнями може призвести до здійснення персоналом дій навмисного характеру, внаслідок яких підприємство та його власники зазнаватимуть збитків через втрату ресурсів, а інші бенефіціари отримуватимуть недостовірну інформацію. З іншого боку, відсутність відповідальності за великого спектру повноважень може призвести до втрати можливості впливу на роботу окремого працівника чи підрозділу, через що збільшиться час на пошук проблемних аспектів діяльності та зменшиться оперативність вирішення нагальних проблем підприємства в цілому.

Кадрова політика і практика підприємства можуть бути оцінені як самостійні параметри середовища контролю, так і в контексті делегування повноважень та відповідальності, реалізації філософії та стилю роботи управлінського персоналу, реалізації політики прихильності до компетентності тощо. Ризики, пов'язані з цим параметром, стосуються, як правило, не лише вирішення проблеми фізичного залучення особи до виконання визначеного обсягу роботи певного змісту. На ефективність функціонування СВК може негативно вплинути неможливість чи нерегулярність проведення заходів з підвищення кваліфікації працівника, відсутність регулярного, а не разового контролю його рівня кваліфікації, формування програм підготовки чи перепідготовки персоналу без урахування сучасних та перспективних тенденцій розвитку професії тощо.

Важливу роль в контексті ідентифікації та оцінювання ризику неефективності функціонування СВК підприємства відіграють процеси оцінювання ризиків, що відбуваються безпосередньо на підприємстві. Як правило, такі ризики стосуються обставин діяльності, пов'язаних зі змінами в операційному середовищі, впровадженням нових або модернізацією наявних інформаційних систем, швидкістю змін в обсягах діяльності підприємства, здійсненням корпоративної реструктуризації, наймом нового персоналу, реалізацією нових бізнес-моделей, впровадженням нових технологій, розширенням закордонної діяльності, застосуванням інших концептуальних основ бухгалтерського обліку та фінансового звітування та іншими обставинами, наведеними на рис. 1.

Зазначені ризики мають, як правило, перманентний характер, тому потребують постійного дослідження системою внутрішнього контролю.

На нашу думку, процес оцінювання ризиків в контексті функціонування СВК має передбачати визначення їх відповідності низці критеріїв.

Насамперед, це стосується визначення оцінки ризику за ознакою його реалізованості. Реалізований ризик виникає, як правило, під впливом минулих подій, вже призвів до реалізації негативного сценарію діяльності підприємства (зменшення доходів, збільшення витрат, зниження ефективності використання ресурсів, зменшення або ускладнення доступу до ринків ресурсів й готової продукції тощо), а обставини, які його викликали, продовжують існувати. Нереалізований ризик ще не призвів до негативних наслідків, але обставини, внаслідок яких він виник, можуть ще існувати, або можуть вже зникнути. В останньому випадку вже немає потреби визнавати в подальшому існування самого ризику.

Другим критерієм, за яким СВК має здійснювати оцінювання ризиків, має бути ознака «можливість нейтралізації». Іншими словами, СВК має визначити, чи існують можливі заходи, за допомогою яких негативні наслідки можливої чи фактичної реалізації ризику можуть бути попереджені або нейтралізовані в майбутньому.

Якщо ж нейтралізувати ризик неможливо, СВК має дати відповідь на питання, чи є можливою компенсація ризиків, що вже реалізовані або мають невідворотний характер в майбутньому.

Таким чином, якщо СВК підприємства не має формальних або неформальних підходів до оцінювання ризиків, можна вважати наявними ознаки її неефективності. Це може стати причиною неадекватних управлінських рішень, а також негативних результатів діяльності як з точки зору самого підприємства, так і в контексті реалізації інтересів його бенефіціарів.

Важливим елементом СВК є інформаційна система. Завдання її функціонування є не лише створення інформаційних потоків, але й їх оптимізація на основі врахування вимог внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Реалізації зазначених завдань мають сприяти такі складові інформаційної системи, як інфраструктура, люди, програмне забезпечення, процедури та дані (рис. 1). В контексті забезпечення та оцінювання ефективності функціонування СВК підприємства, наведені складові підлягають ідентифікації як окремо, так і у своїй сукупності.

Зокрема, інфраструктура має складатися з ресурсів, які, з одного боку, є достатніми для оптимального обсягу даних, з іншого – забезпечувати своєчасну їх оперативне опрацювання та доставку зацікавленим особам. Має бути обрана для застосування концептуальна основа бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка може вважатися прийнятною в умовах діяльності підприємства, систематизувати та подавати дані зацікавленим особам з урахуванням їх інформаційних потреб. Програмне забезпечення має відповідати запитам користувачів, бути зрозумілим для них, сприяти прискоренню процесів реєстрації, обробки, пересилання даних, їх надійному захисту тощо. Персонал, який забезпечує функціонування інформаційної системи, повинен володіти необхідним рівнем кваліфікації, розуміти змістовні характеристики даних,

порядок їх використання та призначення. Процедури реєстрації, накопичення, систематизації, передачі, захисту та використання даних мають враховувати вимоги застосовуваної концептуальної основи та інформаційні потреби користувачів. Дані, які формуються в інформаційній системі, мають бути зрозумілими для користувачів, порівнювальними, ґрунтуватися на припущеннях визначених застосовуваною концептуальною основою тощо.

Таким чином, існування ризиків неефективності СВК, пов'язаних з неефективністю інформаційної системи, матиме прояв у формуванні даних, які за кількісними, вартісними та якісними характеристиками будуть протирічити одне одному, матимуть неналежний рівень інформативності в контексті реалізації потреб користувачів, характеризуватимуться надмірною складністю при встановленні взаємозалежності та матимуть інші ознаки процедурної чи змістовної неадекватності.

Варто відзначити, що розглянуті елементи СВК стосуються його організаційних аспектів, тому ознаки ризику неефективності функціонування СВК, пов'язані з ними, можуть бути визначені як організаційні.

Натомість, заходи контролю забезпечують реалізацію методичних аспектів СВК. Вони, зокрема, включають огляди результатів, обробку інформації, здійснення фізичних заходів контролю та розподіл обов'язків. Особливістю кожної з наведених процедур є те, що вони характеризуються власним набором параметрів.

Зазначені процедури здійснюються для досягнення конкретних цілей, що обумовлює потребу в оцінюванні їх результативності. Кожна з цілей має бути досягнута протягом попередньо визначеного проміжку часу, з чого випливає потреба у визначенні своєчасності виконання процедури. Водночас, варто брати до уваги що кожна процедура має здійснюватися відповідно до певного формалізованого алгоритму, відхилення від якого також вважатиметься ознакою ризику неефективності СВК. При цьому, для виконання кожної процедури має значення використання переліку та обсягу необхідних для цього виділених ресурсів, нестача, надлишок або диспропорція в яких призведе до неможливості досягнення поставлених цілей у визначений час.

Крім цього, СВК має забезпечити здійснення моніторингу заходів контролю. Іншими словами, існує потреба у визначенні та оцінюванні змісту та ефективності заходів не лише в контексті оцінювання ризиків, але й якості виконання самих заходів, що має запобігти можливості працівникам різних рівнів обійти заходи контролю. В разі відсутності моніторингу, незалежно від результатів застосовуваних заходів, варто визнавати наявність ризиків неефективності функціонування СВК підприємства. Цей елемент також характеризує методичні аспекти реалізації завдань, покладених на СВК.

Зважаючи на це, недоліки у виконанні заходів контролю та їх моніторингу можуть бути визнані як методичні ознаки існування ризиків неефективності СВК підприємств.

Висновки. Таким чином, ідентифікаційні ознаки ризиків неефективності функціонування системи внутрішнього контролю підприємств визначаються, виходячи з параметрів, які характеризують структурні елементи самої системи. При цьому, відповідні ознаки можуть бути ідентифіковані на основі організаційних та методичних параметрів СВК.

Запропонований підхід може бути використаний для вирішення завдань внутрішнього та зовнішнього аудиту, пов'язаних з управлінням ризиками підприємницької діяльності, які можуть вплинути на прийняття управлінських рішень та інформацію щодо функціонування суб'єкта господарювання.

Серед напрямів подальших досліджень, на нашу думку, мають бути визначені аспекти вимірювання параметрів, які характеризують функціонування СВК і, відповідно, впливають на оціночні характеристики пов'язаних з цим процесом ризиків.

Список використаних джерел:

1. Каменська Т. О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С. 43–45. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILA=&2_S21STR=su_2015_2_10 (дата звернення: 01.12.2023).
2. Фабіянська В.Ю. Аудиторський ризик: сутність, методика оцінки та шляхи зниження. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2020. № 1. С. 110–121. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2020-278-1-21>
3. Barndt R.J., Fuller L.R., Flynn K.E. Teaching Inherent Risk and Tolerable Misstatement in Auditing: A Modified Delphi Method as a Teaching Tool. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*. 2016. Vol. 19. P. 125–140. DOI: <https://doi.org/10.1108/S1085-462220160000019005>
4. Стецюк О.Я., Чубай В.М. Оцінювання рівня ризику виникнення шахрайства на підприємстві. *Економіка та суспільство*. 2023. Вип. 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-4>
5. Федулова І.В. Ідентифікація ризиків як складова ризик-менеджменту. *Інтелект XXI*. 2016. № 4. С. 29–45. URL: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2016/2016_4/4.pdf (дата звернення: 15.12.2023)
6. Colbert J.L. Understanding the Relationship between Business Risk and Inherent Risk. *Managerial Auditing Journal*. 1991. Vol. 6. No. 3. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686909110006543>
7. Haiduchok T., Sysoieva I., Vasylishyn S., Lysiuk A., Kundrya-Vysotska O., Kostyrko A. (2020) Accounting and control of settlements with counterparties under the conditions of quarantine measures. *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology*, issue 11(5), pp. 141–152. DOI: <https://doi.org/10.34218/IJARET.11.5.2020.016>
8. Сисоєва І., Загородній А., Пилипенко Л., Томілін О., Балазюк О., Погрішук О. Аналіз потенційних ризиків аудиту аграрних підприємств. *Agricultural and Resource Economics*. 2021. Т. 7. № 1. С. 164–191. DOI: <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.09>
9. Юдіна С.В., Нагорнюк Г.О. Проблеми визначення та управління операційними ризиками комерційних банків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство»*. 2019. Вип. 26. Ч. 2. С. 125–130. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/26_2_2019ua/25.pdf (дата звернення: 02.12.2023).
10. Артюх О.І., Яковенко О.І., Муренко Т.О. Ідентифікація та оцінка ризиків у сфері податкового аудиту: питання методичного забезпечення. *Приазовський економічний вісник*. 2020. Вип. 2(19). С. 233–239. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-39>
11. Карпенко Є.А., Коба О.В. Підвищення якості аудиту в умовах діджиталізації. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2022. Вип. 1(01). С. 56–61. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-9>
12. Паренко О.В. Методологічні підходи розбудови домінант системи управління якості аудиторських послуг в Україні. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 4–7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.4>
13. Muñoz-Izquierdo N., Segovia-Vargas M.J., Camacho-Miñano M.-d.-M., Pascual-Ezama D. (2019) Explaining the causes of business failure using audit report disclosures. *Journal of Business Research*, vol. 98, pp. 403–414. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.07.024>
14. Танасієва М.М., Никифорок І.І. Ризики як об'єкт внутрішнього контролю: виявлення та оцінка. *Економіка, управління та адміністрування*. 2021. № 3(97). С. 30–35. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2021-3\(97\)-30-35](https://doi.org/10.26642/ema-2021-3(97)-30-35)
15. Тютченко С.М. Модель організації на підприємстві системи комплаєнс-контролю як інструменту підвищення його безпеки. *Бізнес Інформ*. 2021. № 3. С. 201–206. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-3-201-206>
16. Шерстюк О.Л. Роль внутрішнього аудиту в контролі інвестиційної привабливості підприємств. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту*. 1999. С. 110–116.
17. Шмиголь І.М., Трохимець О.І. Теоретико-методичні аспекти мінімізації аудиторських ризиків службами внутрішнього аудиту. *Держава та регіони. Серія: економіка і бізнес*. 2022. № 1(124). С. 149–152. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-25>
18. Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2017. № 2(24). Т. 2. С. 54–60. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15058933661397.pdf> (дата звернення: 12.11.2023).

19. Голуб Л.О. Оцінка аудиторського ризику та тестування засобів контролю фінансової діяльності підприємства. *Наукові праці МАУП. Економічні науки*. 2014. Вип. 42(3). С. 207–214. URL: http://journals.maup.com.ua/journal/42_2014/11.pdf (дата звернення: 12.11.2023).

20. Михалик М.В., Чубай В.М. Методи оцінювання рівня аудиторського ризику: особливості, переваги та недоліки. *Молодий вчений*. 2019. № 1(65). С. 486–492. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-1-65-112>

21. Dwyer K.-A.M., Brennan N.M., Kirwan C.E. Disclosure of auditor risk assessments in expanded audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. ahead-of-print. No. ahead-of-print. 2023. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2022-0181>

22. Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements, 2023. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services> (дата звернення: 12.12.2023).

References:

1. Kamenska T. O. (2017). Ryzky v audyti ta yikh otsinka [Risks in Audit and Their Assessment]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukraine*, no. 2(69), pp. 43–45. Available at: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/view/19> (accessed November 12, 2023). (in Ukrainian)

2. Fabiyanska V. (2020) Audytorskyi ryzkyk: sutnist, metodyka otsinky ta shliakhy znyzhennia [Audit risk: summary, method of assessment and ways of reduction]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of the Khmelnytskyi National University. Series: "Economic Sciences"*, no. 1, pp. 110–121. DOI: <https://doi.org/10.31891/2307-5740-2020-278-1-21> (in Ukrainian)

3. Barndt R. J., Fuller L. R., Flynn K. E. (2016) Teaching Inherent Risk and Tolerable Misstatement in Auditing: A Modified Delphi Method as a Teaching Tool. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, vol. 19, pp. 125–140. DOI: <https://doi.org/10.1108/S1085-462220160000019005>

4. Stetsiuk O., Chubai V. (2023) Otsiniuvannia rivnia ryzkyku vynykennia shakhraistva na pidpriemstvi [Assessment of the risk of fraud in the company]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, vol. 49. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-49-4> (in Ukrainian)

5. Fedulova I. (2016) Identyfikatsiia ryzkyviv yak skladova ryzkyk-menedzhmentu [Risks identification as a part of risk management]. *Intelekt XXI – Intellect XXI*, no. 4, pp. 29–45. Available at: http://www.intellect21.nuft.org.ua/journal/2016/2016_4/4.pdf (accessed December 15, 2023). (in Ukrainian)

6. Colbert J. L. (1991) Understanding the Relationship between Business Risk and Inherent Risk. *Managerial Auditing Journal*, vol. 6, no. 3. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686909110006543>

7. Haiduchok T., Sysoieva I., Vasylyshyn S., Lysiuk A., Kundrya-Vysotska O., Kostyrko A. (2020) Accounting and control of settlements with counterparties under the conditions of quarantine measures. *International Journal of Advanced Research in Engineering and Technology*, issue 11(5), pp. 141–152. DOI: <https://doi.org/10.34218/IJARET.11.5.2020.016>

8. Sysoieva I., Zagorodniy A., Pylypenko L., Tomilin O., Balaziuk O., Pohrishchuk O. (2021) Analiz potentsiinykh ryzkyviv audytu ahrarykh pidpriemstv [Methods of the audit risk level assessment: peculiarities, advantages and disadvantages]. *Agricultural and Resource Economics*, vol. 7, no. 1, pp. 164–191. DOI: <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.09> (in Ukrainian)

9. Yudina S., Nagorniuk H. (2019) Problemy vyznachennia ta upravlinnia operatsiinykh ryzkykamy komertsiiynykh bankiv [Problems of determination and management of operational risks of commercial banks]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu. Seriiia «Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo» – Uzhorod National University Herald. International Economic Relations And World Economy*, vol. 26, part 2, pp. 125–130. Available at: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/26_2_2019ua/25.pdf (accessed December 2, 2023). (in Ukrainian)

10. Artyukh O., Yakovenko O., Murenko T. (2020) Identyfikatsiia ta otsinka ryzkyviv u sferi podatkovoho audytu: pytannia metodychnoho zabezpechennia [Identification and risk assessment in the field of tax audit: issues of methodical support]. *Pryazovskyyi ekonomichnyi visnyk – Pryazovskyyi economic herald*, vol. 2, pp. 233–239. DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2020-2-39> (in Ukrainian)

11. Karpenko Ye., Koba O. (2020) Pidvyshchennia yakosti audytu v umovakh didzhytalizatsii [Improving audit quality in the conditions of digitalization]. *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka – Digital Economy and Economic Security*, vol. 1(01), pp. 56–61. DOI: <https://doi.org/10.32782/dees.1-9> (in Ukrainian)

12. Tsarenko O. (2022) Metodolohichni pidkhody rozbudovy dominant systemy upravlinnia yakosti audytorskykh posluh v Ukraini [Methodological approaches to developing the dominant of the quality management system of audit services in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava – Ekonomika ta derzhava*, no. 4, pp. 4–7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2022.4.4> (in Ukrainian)

13. Muñoz-Izquierdo N., Segovia-Vargas M. J., Camacho-Miñano M.-del-M., Pascual-Ezama D. (2019) Explaining the causes of business failure using audit report disclosures. *Journal of Business Research*, vol. 98, pp. 403–414. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.07.024>

14. Tanasiieva M. M., Nykyforak I. I. (2021) Ryzkyk yak ob'iekt vnutrishnoho kontroliu: vyialennia ta otsinka [Risks as an object of internal control: identification and assessment]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia – Economics, Management and Administration*, no. 3(97), pp. 30–35. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2021-3\(97\)-30-35](https://doi.org/10.26642/ema-2021-3(97)-30-35) (in Ukrainian)

15. Tiutchenko S. M. (2021) Model orhanizatsii na pidpriemstvi systemy komplaiens-kontroliu yak instrumentu pidvyshchennia yoho bezpeky [The Model of Organizing of the Compliance Control System at the Enterprise as the Instrument for Improving its Security]. *Biznes Inform – Business Inform*, no. 3, pp. 201–206. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-3-201-206> (in Ukrainian)

16. Sherstiuk O. L. (1999) Rol vnutrishnoho audytu v kontroli investytsiinoi pryvablyvosti pidpriemstv [The role of internal audit in monitoring the investment attractiveness of enterprises]. *Bulletin of the Zhytomyr Institute of Engineering and Technology – Visnyk Zhytomyrskoho inzhenerno-tekhnologichnoho instytutu*, pp. 110–116. (in Ukrainian)

17. Shmygol N., Trokhymets O. (2022) Teoretyko-metodychni aspekty minimizatsii audytorskykh ryzkykiv sluzhby vnutrishnoho audytu [Theoretical and methodological aspects of minimizing audit risks by internal audit services]. *Derzhava ta rehiony. Serii: ekonomika i biznes – State and regions. Series: Economics and Business*, no. 1(124), pp. 149–152. DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-25> (in Ukrainian)

18. Bardash S. V., Sherstiuk O. L. (2017) Identyfikatsiia chynnykiv, shcho vplyvaiut na riven audytorskoho ryzkyku [Identification of factors that affect the level of audit risk]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka" – International scientific journal "Internauka"*, no. 2(24), vol. 2, pp. 54–60. Available at: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15058933661397.pdf> (accessed November 12, 2023) (in Ukrainian)

19. Holub L. O. (2014) Otsinka audytorskoho ryzkyku ta testuvannia zasobiv kontroliu finansovoi diialnosti pidpriemstva [Assessment of audit risk and testing of means of control of financial activity of the enterprise]. *Naukovi pratsi MAUP. Ekonomichni nauky – Scientific Works of Interregional Academy of Personnel Management. Economic Sciences*, vol. 42(3), pp. 207–214. Available at: http://journals.maup.com.ua/journal/42_2014/11.pdf (accessed November 20, 2023). (in Ukrainian)

20. Mykhalyk M., Chubai V. (2019) Metody otsiniuvannia ravnivnyu audytorskoho ryzkyku: osoblyvosti, perevahy ta nedoliky [Methods of the audit risk level assessment: peculiarities, advantages and disadvantages]. *Molodyi vchenyi – Young Scientist*, no. 1(65), pp. 486–492. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-1-65-112> (in Ukrainian)

21. Dwyer K.-A. M., Brennan N. M., Kirwan C. E. (2023) Disclosure of auditor risk assessments in expanded audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, vol. ahead-of-print, no. ahead-of-print. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAAR-07-2022-0181>

22. Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. (2023). Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services> (accessed December 12, 2023).