

УДК 657.633

**Шерстюк О.Л.***кандидат економічних наук, доцент,  
докторант кафедри фінансового аналізу і контролю  
Київського національного торговельно-економічного університету***АУДИТОРСЬКА ОЦІНКА РИЗИКУ НЕЕФЕКТИВНОСТІ  
СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ****THE AUDIT ASSESSMENT OF THE RISK OF INEFFICIENCY  
OF THE INTERNAL CONTROL****АНОТАЦІЯ**

У статті викладено методичні підходи щодо визначення оціночного значення ризику неефективності системи внутрішнього контролю, що розроблені автором. Визначення ризику неефективності системи внутрішнього контролю пропонується виконувати виходячи з її статичної або динамічної характеристики. В якості критерію оцінювання системи внутрішнього контролю може бути визнана можливість виконання нею функцій запобігання, виявлення та усунення відхилень у фінансово-господарській діяльності та інформації щодо її результатів.

**Ключові слова:** система внутрішнього контролю, аудиторський ризик, критерій оцінювання, оцінка ефективності, ризик неефективності системи внутрішнього контролю.

**АННОТАЦИЯ**

В статье изложены разработанные автором методические подходы к определению оценочного значения риска неэффективности системы внутреннего контроля. Определение риска неэффективности системы внутреннего контроля предлагается выполнять исходя из ее статической или динамической характеристики. В качестве критерия оценки системы внутреннего контроля может быть определена возможность выполнения ею функций предотвращения, выявления и устранения отклонений в финансово-хозяйственной деятельности и информации о ее результатах.

**Ключевые слова:** система внутреннего контроля, аудиторской риск, критерий оценки, оценка эффективности, риск неэффективности системы внутреннего контроля.

**ANNOTATION**

There are the author designed the methodical approaches for determination the value of assessment of the risk of inefficiency of internal control in this article. Determination of the risk of inefficiency of the internal control can be based on its static or dynamic characteristics. As the criterion of evaluation of the internal control can be defined the ability to perform its functions of preventing, detecting and eliminating of deviations in financial and economic activities and information on its results.

**Keywords:** system of internal controls, audit risk, criterion of assessment, assessment of efficiency, risk of inefficiency of internal control.

**Постановка проблеми.** Одним із етапів планування роботи аудитора є оцінювання аудиторського ризику. Така оцінка передбачає визначення граничної межі ймовірності висловлення аудитором неадекватної думки стосовно перевіреної інформації. Тобто визначення рівня аудиторського ризику дає можливість оцінити ступінь довіри користувачів інформації до аудиторських оцінок, сформульованих у звітах за результатами аудиту.

Загальна величина аудиторського ризику визначається трьома основними елементами: власний ризик, ризик неефективності системи внутрішнього контролю та ризик невиявлення.

Одна з наведених складових – ризик неефективності системи внутрішнього контролю, визначає ймовірність того, що система внутрішнього контролю (далі – СВК) на підприємстві не зможе попередити, виявити та усунути суттєві відхилення у фінансово-господарській діяльності та в інформації про її результати, зокрема – у фінансовій звітності.

Оцінка такої ймовірності дає можливість не лише визначити адекватність процесів, що відбуваються в системі управління діяльністю, але й відіграє важливу роль під час планування аудитором змісту та обсягу тестів по суті (або процедур за змістом). Така можливість ґрунтується на припущенні, що ефективна СВК здатна забезпечити відсутність відхилень, що стали наслідком навмисних та ненавмисних дій, в результаті чого оцінку контрольного ризику можна мінімізувати, і, як наслідок, зменшити необхідність застосування аудитором власних процедур, спрямованих на виявлення таких відхилень.

У зв'язку з цим виникає необхідність формування та наукового обґрунтування механізму вирішення проблеми оцінювання ризику неефективності СВК, що дозволить, з одного боку, визначити методичні аспекти оцінювання вирішення завдань системи управління діяльністю підприємства, з іншого – забезпечити суб'єктив незалежного (у тому числі – аудиторського) контролю надійними засобами визначення обсягу інформації, яка має бути опрацьована з метою отримання та оцінювання аудиторських доказів, а також – обґрунтування кількості необхідних для цього аудиторських процедур.

**Аналіз досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми,** свідчить про те, що в роботах вітчизняних та зарубіжних науковців (Р. Адамса, О. Редька, Л. Пилипенка, В. Слюсаренка, В. Рядської та ін.) та практикуючих аудиторів питання оцінювання ризику неефективності СВК розкриваються переважно з точки зору ідентифікації причин виникнення ризику та обґрунтування необхідності його оцінювання.

Так, Р. Адамс зазначає, що «аудитору необхідно:

1) переконатися в існуванні систем та описати кожну з них;

2) оцінити, наскільки є надійною кожна з систем (чи забезпечує вона повноту записів; чи попереджує помилки; чи виявляє та попереджує зловживання;

3) перевірити, чи повністю внутрішній контроль виконує своє призначення;

4) залежно від результатів перевірки зробити висновок: а) що внутрішній контроль є ефективним і на нього можна покластися... або б) що в деяких областях він є слабким і на нього не завжди можна покладатися» [1, с. 172].

О.Ю. Редько серед цілей здійснення аудиторських процедур визначає «оцінку аудиторських ризиків» [2, с. 11]. При цьому «рекомендовано керуватися методичним мінімумом, який складається з чотирьох груп» і включає «методи оцінки ризику аудиту» [2, с. 11].

У роботі Л.М. Пилипенка ризик контролю визначається як складова аудиторського ризику [3, с. 7]. Серед іншого для ризику контролю виділені «фактори впливу на ефективність функціонування облікової системи клієнта, його середовище контролю, процедури контролю і фактори впливу на ефективність зовнішнього контролю» [3, с. 6].

В.Є. Слюсаренко визначає ризик контролю як «ступінь довіри аудитора до внутрішнього контролю організації за формуванням економічних показників» [4, с. 98]. При цьому «аудитор не може впливати на цей ризик... Він тільки оцінює його, вивчаючи ефективність системи контролю» [4, с. 98].

У роботі В.В. Рядської результати процедур оцінки суттєвості та процедур оцінки ризиків визнаються «основними вхідними параметрами, що визначають зміст та обсяг процедур аудиторської перевірки» [5, с. 40]. Водночас методи оцінки ризиків визначаються як «спеціальні методи реалізації аудиторського завдання» [5, с. 73].

Дослідження, результати яких оприлюднені у наукових публікаціях, також були спрямовані на вирішення проблем ідентифікації процедур оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.

Так, К.І. Редченко зазначає, що «Метою тестування внутрішнього контролю є досягнення впевненості у його ефективності та здатності своєчасно виявляти помилки та перекручення. Якщо внутрішній контроль визнано надійним, аудитори можуть значно скоротити незалежні тести або навіть відмовитися від деяких з них» [6, с. 1034]

Е. Аренс та Дж.К. Лоббек вважають, що «аудитор ще до початку аудиту планує свою роботу таким чином, щоб оціночний рівень ризику контролю вважався низьким... Спочатку досягають розуміння середовища контролю та облікової системи, достатньо детально дослідивши їх, потім визначають конкретні контрольні моменти. Це дозволяє знизити ризик контролю та оцінити його, а потім – протестувати контрольні моменти на ефективність» [7, с. 281].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Таким чином, у наукових публікаціях недостатньо формалізовані методичні аспекти оцінювання ризику неефективності СВК. Зокрема, потребують деталізації та наукового обґрунтування підходи до виконання процедур, пов'язаних з визначенням оціночного рівня ризику, врахування впливу на нього зовнішніх та внутрішніх чинників, визначення змісту критеріїв оцінювання тощо.

Зважаючи на це, метою підготовки статті визначається аналіз можливих підходів до визначення оціночної характеристики ризику неефективності СВК, які можуть бути використані під час вирішення завдань аудиту фінансової інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для вирішення проблем оцінювання ризику неефективності СВК передбачає, насамперед, наявність критеріїв оцінювання ефективності.

У Міжнародному стандарті аудиту 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» [8] визначено, що «недолік внутрішнього контролю існує, якщо контроль розроблений, впроваджений та функціонує так, що неможливо своєчасно попередити, виявити та виправити викривлення у фінансовій звітності, або відсутній контроль, необхідний для своєчасного запобігання, або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності». Це дає підстави для визнання критеріями оцінювання ефективності СВК є виконання її основних завдань, а саме – забезпечення попередження, виявлення та усунення відхилень у фінансово-господарській діяльності та інформації щодо її результатів.

При цьому пропонуємо не враховувати зміст такого відхилення (невідповідність очікуваним показникам, недотримання вимог нормативно-правового регулювання, порушення алгоритму виконання певних процедур тощо), його характер (позитивний, нейтральний, негативний) та причини (навмисні чи не навмисні дії).

Зазначене дасть можливість суб'єктам оцінювання однозначно тлумачити наявність будь-якого відхилення як свідчення неефективності вирішення завдань СВК.

Зовнішній аудитор для отримання доказів щодо ефективності функціонування СВК клієнта застосовує тести контролю, що передбачають, зокрема, отримання та порівняння відповідних даних з наведеними критеріями. Саме за результатами такого порівняння може бути сформульована та обґрунтована думка аудитора стосовно оціночної величини ризику неефективності СВК.

Проте, послідовність процедур отримання та оцінювання аудиторських доказів стосовно функціонування СВК є предметом професійного судження аудитора і, як наслідок, залежить від обраного ним підходу щодо визначення оцінки ризику.

Оцінка ризику неефективності СВК, що здійснюється під час вирішення завдань аудиту фінансової інформації, може мати динамічну (протягом періоду, інформація за який перевіряється) або статичну (станом на конкретну дату) характеристику.

Підхід, що ґрунтується на визначенні динамічної оцінки ризику неефективності СВК, передбачає попередню ідентифікацію чинників, що впливають на виникнення та величину ризику, визначення змісту та характеру їхнього впливу, на підставі чого визначається ступінь ефективності виконання завдань СВК щодо попередження, виявлення та усунення відхилень, оцінюється інтегральне значення ймовірності неефективного функціонування СВК, на основі

чого СВК може бути визнана як ефективна або неефективна (рис. 1).

Базовим припущенням при застосуванні наведеного підходу до оцінювання ризику неефективності СВК є визнання обставин, вплив яких визначає можливість неефективного виконання завдань, пов'язаних з попередженням, виявленням та усуненням відхилень у фінансово-господарській діяльності та інформації щодо її результатів.

Зазначений вплив може бути різноспрямованим, зокрема окремі обставини можуть підвищувати ефективність виконання СВК наведених завдань, інші – знижувати. Зважаючи на це, існує потреба у формуванні інтегрованого показника, який дасть змогу визначити оцінку ризику його

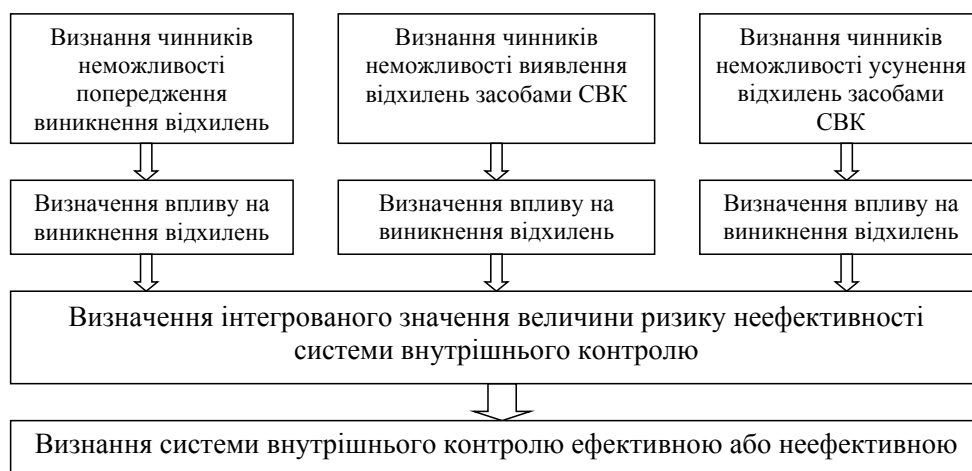


Рис. 1. Етапи визначення динамічної оцінки ризику неефективності системи внутрішнього контролю



Рис. 2. Етапи визначення статичної оцінки ризику неефективності системи внутрішнього контролю

неефективності з урахуванням впливу кожного ідентифікованого чинника та їх взаємного доповнення або взаємної компенсації.

Інтегрована величина оцінки ризику неефективного виконання завдань СВК дасть змогу зовнішньому аудитору визнати систему ефективною або неефективною.

Наведена на рисунку 1 послідовність етапів оцінювання ризику неефективності СВК дає змогу забезпечити можливість постійного врахування впливу зовнішніх і внутрішніх чинників на величину ризику і, за необхідності, прогнозувати результати такого впливу у майбутньому. Водночас, застосування підходу, що передбачає визначення динамічної оцінки ризику неефективності СВК, сприятиме своєчасній ідентифікації чинників, що негативно впливають на рівень ризику, що дасть змогу на підставі відповідної оцінки внести корективи в організацію функціонування самої СВК.

Натомість, статична оцінка ризику неефективності СВК може бути оцінена, виходячи з визначення результатів її функціонування. Як правило, така оцінка за змістом є констатацією результату і передбачає формування судження аудитора стосовно подій, які відбувалися до дати початку застосування тестів контролю (рис. 2).

Застосування такого підходу до визначення оцінки ризику неефективності СВК передбачає, насамперед, визначення інтегральних значень показників. Так, фактична наявність відхилень, встановлена зовнішнім аудитором, може свідчити про неефективність реалізації всіх завдань СВК, тобто попередження, виявлення та усунення відхилень. Інтегрованість зазначеної оцінки є наслідком виявлення зовнішнім аудитором самого факту відхилення.

При цьому, базовим є припущення, що наявність відхилення на дату застосування тестів контролю є наслідком неможливості його усунути засобами СВК. Водночас, причиною наявності відхилення може стати і неможливість його виявлення, внаслідок чого засоби внутрішнього контролю, спрямовані на його усунення не були застосовані. І, нарешті, сам факт встановлення наявності відхилення зовнішнім аудитором однозначно свідчить про те, що існуюча на підприємстві СВК виявилася нездатною попередити його виникнення.

Зважаючи на викладене, застосування статичної оцінки ризику неефективності СВК не дасть можливості уникнути її неефективних дій у майбутньому. Проте, статична оцінка може виявитися корисною у випадку, коли результати застосування процедур по суті свідчать про необхідність перегляду загальної величини аудиторського ризику, а можливо – і рівня суттєвості інформації. Це пояснюється тим, що статична оцінка може відрізнятись від очікуваного значення, яке ґрунтується на попередньому дослідженні змісту і характеру впливу чинників ризику неефективності СВК.

**Висновки.** Таким чином, визначення аудиторської оцінки ризику неефективності СВК клієнта передбачає можливість застосування двох різних підходів. Залежно від обраного підходу передбачається визнання неефективним виконання СВК завдань з попередження, виявлення та усунення відхилень або на підставі наявності виявлених аудитором відхилень у фінансово-господарській діяльності, або на підставі ідентифікації та оцінювання впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на виконання зазначених завдань.

Вибір підходу до оцінювання є предметом професійного судження аудитора, проте на нього може вплинути низка чинників, серед яких – визначення змісту подальших аудиторських процедур та їх призначення (зокрема, планування необхідної кількості аудиторських доказів, які мають бути отримані з урахуванням оцінки ризику неефективності СВК, або необхідність перегляду оцінок загального рівня аудиторського ризику та суттєвості інформації).

Використання зазначених підходів у практичній діяльності суб'єктів аудиту дасть можливість, з одного боку, ідентифікувати проблеми функціонування СВК клієнта та виробити певні дії для адекватного реагування на них, з іншого – сприятиме оптимізації та підвищенню адекватності процедур планування аудиту.

Водночас предметом подальших досліджень проблем оцінювання ризику неефективності СВК можуть бути визначені аспекти визначення значень його оціночних показників, зокрема – величини ризиків, пов'язаних з впливом окремих чинників, їхнім взаємним впливом, а також – інтегральних значень відповідного показника, що сприятиме зростанню наукової обґрунтованості та практичної цінності визначених у статті підходів.

Іншою проблемою, яка може бути вирішена за результатами подальших наукових досліджень, є необхідність нейтралізації суб'єктивної складової процесу оцінювання ризику неефективності СВК та впливу на нього зовнішніх і внутрішніх обставин, що сприятиме імплементації у практичну діяльність аудиторів принципу об'єктивності та забезпеченню належної якості їхньої роботи.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс : Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Редько О.Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку : автореф. дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09 / Олександр Юрійович Редько. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2009. – 40 с.
3. Пилипенко Л.М. Ризику аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Любомир Миколайович Пилипенко. – К. : Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2009. – 23 с.

4. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні : монографія / В.Є. Слюсаренко. – Ужгород : «УжНУ», 2014. – 200 с.
5. Рядська В.В. Аудит в системі економічних відносин України: сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
6. Редченко К.І. Тестування як інструмент аудиту: стратегічний аспект // К.І. Редченко / Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. 2015. – № 4. – С. 1032-1036. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/4-2015/216.pdf> – Назва з екрану.
7. Аренс Э. Аудит / Э. Аренс, Дж. Лоббек : Пер с англ. ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit\\_2013\\_1.pdf](http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf) – Назва з екрану.