

УДК 657.6

DOI: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2022-1-25>

Шмиголь Н.М.

доктор економічних наук, професор,
Національний університет «Запорізька політехніка»

Трохимець О.І.

доктор економічних наук, професор,
Класичний приватний університет

Shmygol Nadiia

Doctor of Economic Sciences, Professor,
National University «Zaporizhzhia Politechnic»

Trokhymets Olena

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Classic Private University

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ МІНІМІЗАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ РИЗИКІВ СЛУЖБАМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF MINIMIZING AUDIT RISKS BY INTERNAL AUDIT SERVICES

В статті представлено огляд підходів до оцінювання аудиторських ризиків службами внутрішнього аудиту, та аналіз напрямів їх мінімізації. Було встановлено, що попередня й остаточна оцінки аудиторського ризику в цілому та його компонентів можуть істотно відрізнятися друг від друга. Більше того, при аудиторській перевірці службами внутрішнього аудиту зміни в судженні про величину окремих компонентів аудиторського ризику можуть змінюватися кілька разів протягом періоду перевірки, по мірі одержання додаткових даних. Тому автори статті обґрунтували пропозицію щодо складання програми перевірки після здійснення тестування, що дозволить скласти програму перевірки на підставі реальних даних про стан середовища внутрішнього контролю, скоротити витрати праці при внесенні змін у перевірку, підвищить якість перевірки.

Ключові слова: аудиторський ризик, внутрішній аудит, мінімізація ризиків, служби внутрішнього аудиту.

В статье представлен обзор подходов к оценке аудиторских рисков службами внутреннего аудита и анализ направленный их минимизации. Было установлено, что предварительная и окончательная оценки аудиторского риска в целом и их компонентов могут существенно отличаться друг от друга. Более того, при аудиторской проверке службами внутреннего аудита изменения в суждении о величине отдельных компонентов аудиторского риска могут изменяться несколько раз в течение периода проверки по мере получения дополнительных данных. Поэтому авторы статьи обосновали предложение по составлению программы проверки после осуществления тестирования, что позволит составлять программу проверки на основании реальных данных о состоянии среды внутреннего контроля, сократить затраты труда при внесении изменений в проверку, повысит качество проверки.

Ключевые слова: аудиторский риск, внутренний аудит, минимизация рисков, службы внутреннего аудита.

The article presents an overview of approaches to assessing audit risks by internal audit services, and an analysis of ways to minimize them. It was found that the preliminary and final assessments of audit risk in general and its components are significantly differing. Moreover, in an audit by internal audit services, changes in judgment about the amount of individual components of audit risk can change several times during the audit period as additional information becomes available. But taking this into account this moment it will be allow more accurately assess the components of audit risk and develop certain recommendations to minimize it. The author's proved that for internal audit services in developing measures to minimize audit risks, it is first necessary to answer the question of the rationality of risk assessment at the planning stage, if the judgment about it would be changed during the audit. A change in the audit risk assessment necessitates changes in the Audit Plan and Program. Therefore, the authors of the article made a proposal to compile a verification program after testing. For this, testing should be the first step of the audit. In other words, we propose to make changes in the sequence of actions of the auditor during the audit: first assess the risk (this may mean an audit of cash, banking transactions and settlements with accountable

persons), and only then draw up an audit program. The author's proposed improvement of the audit risk assessment methodology which will allow compiling an audit program based on real data on the state of the internal control environment, to reduce labour costs when making changes to the audit procedure. These recommendations will improve the quality of the test, because any changes to the program during the test are less reasonable than the program developed on the basis of actually confirmed numerical data and as a whole.

Keywords: audit risk, internal audit, risk minimization, internal audit services.

Постановка проблеми. В сучасний період господарювання кардинально змінилася роль обліку й звітності в управлінні на всіх його ланках в тому числі у функціонуванні всього господарського механізму. Нова суспільна значимість даних обліку робить надзвичайно важливим забезпечення довіри до них у суспільстві. Головним інструментом забезпечення цієї суспільної довіри є аудит. На сьогодні ж, життєвою потребою для аудиторів є уміння оцінювати види ризиків, з якими вони зіштовхуються у своїй роботі. Треба особливо підкреслити, що оцінка ризику – ядро сучасного імовірнісного підходу до аудита. Він рекомендований основними професійними організаціями й прийнятий провідними установами, що проводять як внутрішній так і зовнішній аудит [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Мінімізація аудиторського ризику є одним з найважливіших завдань оцінки й моделювання аудиторського ризику, це пояснює широку зацікавленість серед науковців цією проблемою. Так, дослідженням методів мінімізації аудиторських ризиків займалися наступні вчені: Бардаш С., Шерстюк О. [2], Бондар М. [3], Дорош Н. [4], Каменська Т. [5], Сисоєва І., Загородній А., Пилипенко Л., Томілін О., Балащук О. [6] та багато інших. Втім, перш за все, слід зауважити, що праці науковців присвячені проблемам оцінки й моделювання аудиторського ризику, переважно в напрямку обґрунтування прийнятних значень аудиторського ризику, які дозволять ефективно й грамотно провести кожну конкретну перевірку. На нашу думку слід також приділити увагу послідовності процесу управління мінімізацією аудиторських ризиків.

Мета даного дослідження. Мінімізація аудиторського ризику – складний, багатокроковий процес. Науковці у своїх працях постійно відзначають, що попередня й остаточна оцінки аудиторського ризику в цілому та його компонентів можуть істотно відрізнятися друг від друга. Більше того, при аудиторській перевірці службами внутрішнього аудиту зміни в судженні про величину окремих компонентів аудиторського ризику можуть змінюватися кілька разів протягом періоду перевірки, по мірі одержання додаткових даних. Але врахування даного моменту дозволить більш точно оцінити компоненти аудиторського ризику та розробити певні рекомендації для його мінімізації. Саме це й є метою даного дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для служб внутрішнього аудита при розробці заходів мінімізації аудиторських ризиків перш за все виникає питання: а чи раціонально взагалі оцінювати ризик на етапі планування, якщо судження про нього буде змінюватись в ході перевірки, у зв'язку із чим необхідно буде вносити зміни в План і Програму перевірки.

Для відповіді на це питання варто зупинитися на наслідках зміни в судженні про величину аудитор-

ського ризику. Для цього спробуємо коротко викласти основні загальноприйняті наслідки оцінки окремих компонентів аудиторського ризику за їх впливом на План і Програму перевірки [1].

Судження про внутрішній (невід'ємний) ризик оцінюється службами внутрішнього аудиту суб'єктивно на етапі планування аудиторської перевірки й протягом перевірки, як правило, не змінюється. Судження про ризик контролю протягом перевірки може мінятися неодноразово.

Ризик виявлення також може мінятися, наприклад, при зміні обсягу вибірки у результаті зміни програми перевірки. При постійному прийнятному ризику, ризик виявлення може змінитися при зміні судження про контрольний ризик, що потребуватиме зміни обсягу вибірок. Із двох компонентів аудиторського ризику, що міняються протягом перевірки, першорядне значення має ризик контролю, тому що ризик виявлення міняється через зміну судження про ризик контролю. У практиці аудита прийняті наступні наслідки оцінки ризику контролю (рис. 1) [1].

Зі схеми видно вплив судження про ризик контролю на План й Програму перевірки: при низькому ризику контролю аудитор відмовляється від поглиблених перевірок за суттю, проводячи перевірку в основному із застосуванням аналітичних процедур; при високому ризику контролю аудитор відмовляється від тестування методів контролю й зосереджує зусилля на проведенні поглиблених перевірок за суттю.

У зазначеній схемі, однак, є одна практична не погодженість (при традиційних способах оцінки ризику): судження про ризик контролю як про максимальний здійснене суб'єктивно (тести не проведені, у зв'язку із чим вірогідність такої оцінки викликає деякі сумніви), а рішення про подальші дії вже прийнято. На щастя, це не позначиться на якості й глибині перевірки, однак може привести до необґрунтованого завищення працезатрат на її здійснення.

Адже, фактично, судження про ризик контролю впливає, в основному, на обсяг тестування й обсяг поглиблених перевірок за суттю.

Якщо розглянути дану схему не для трьох випадків величини контрольного ризику, а для будь-якої величини контрольного ризику, зміна судження про ризик контролю може відбутися як убик збільшення, так й убик зменшення величини ризику. Відповідно, і наслідку цих змін будуть різні.

Для того, щоб уникнути «зацікнення» своїх дій, аудитор може відійти від формального, заснованого на моделі (рис. 2) підходу й не проводити додаткове тестування [1].

Однак у випадку, якщо нова оцінка контрольного ризику якісно відрізняється від попередньої (відповідно до якої й був визначений первісний обсяг тестування) убик зменшення (наприклад, спочатку ризик



Рис. 1. Наслідки оцінки ризику засобів контролю

Джерело: узагальнено автором на основі [1]

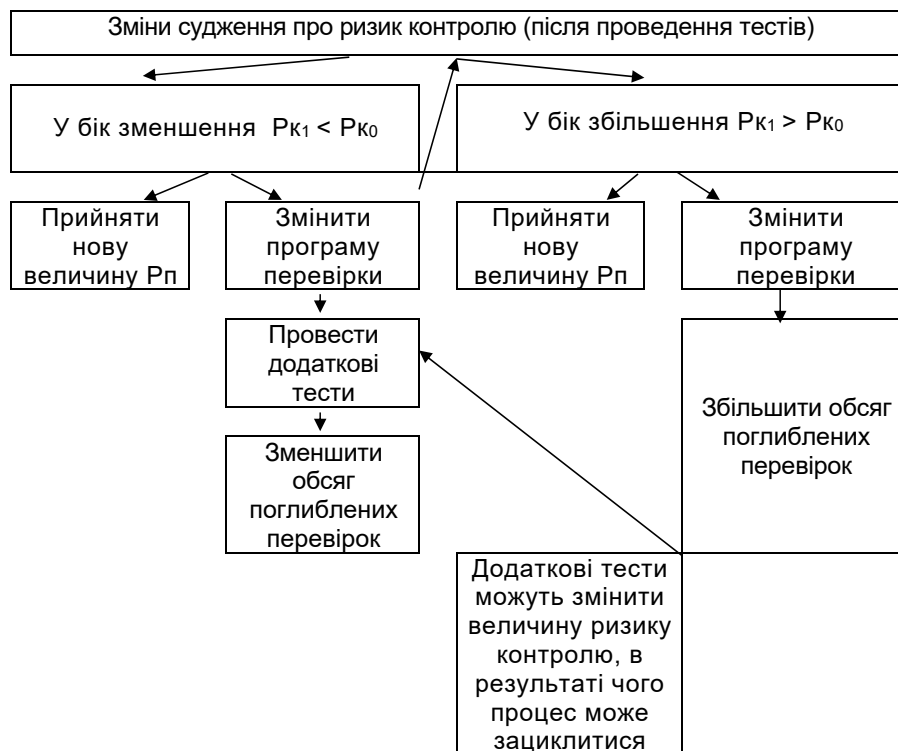


Рис. 2. Наслідки зміни судження про ризик контролю

Джерело: узагальнено автором на основі [1]

контролю був визначений як нижче середнього, а за результатами тестів оцінений як низький), аудитор повинен провести додаткові тести для підтвердження результатів первісного тестування. Тільки після цього аудитор може зменшити обсяг поглиблених перевірок.

Як видно зі сказаного, результатом зміни судження про ризик контролю можуть бути як збільшення обсягу поглиблених перевірок за суттю (при збільшенні R_k), так і зменшення обсягу перевірок за суттю й проведення додаткового тестування (при зниженні R_k).

За результатами вищезазначеного нами вноситься пропозиція: складання програми перевірки може здійснюватися після тестування. Для цього тестування повинне бути першим етапом аудиторської перевірки. Інакше кажучи, нами пропонується внести зміни в послідовність дій аудитора при проведенні перевірки: спочатку оцінюється ризик (це може

означати проведення перевірки касових, банківських операцій і розрахунків з підзвітними особами), а тільки потім складається програма перевірки.

Вищезазначене дозволить: скласти програму перевірки на підставі реальних даних про стан середовища внутрішнього контролю, скоротити працевитрати на внесення змін у перевірку, підвищити якість перевірки (тому що будь-які внесення змін у програму в ході перевірки носять менш обґрунтований характер, чим програма, розроблена на основі фактично підтверджених числових даних й як єдине ціле).

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок. За результатами дослідження певних аспектів мінімізації аудиторських ризиків службами внутрішнього аудиту можна виокремити наступні загальні принципи оцінки аудиторського ризику і його компонентів повинна проводитися раціонально (не слід оцінювати аудиторський

ризик у сегменті при проведенні суцільної перевірки цього сегмента), оцінка аудиторського ризику являє собою багатокроковий процес, що перебуває у взаємозв'язку як з рівнем істотності, так і з формою аудиторського висновку, оцінка й моделювання аудиторського ризику не повинні мати на меті скорочення обсягу перевірки, завжди краще знизити підсумкове значення аудиторського ризику, чим скоротити обсяг вибіркової перевірки (наприклад, по результату тестування, тестування повинне виступати першим етапом аудиторської перевірки. Дотримання цих принципів дозволить скласти програму перевірки на підставі реальних даних про стан середовища внутрішнього контролю, скоротити працевитрати на внесення змін у перевірку та підвищити якість самої перевірки.

Бібліографічний список:

1. Череп А.В., Шмиголь Н.М. Аудиторський ризик: оцінка, моделювання, управління : монографія. Запорозжє : Дикое Поле, 2009.
2. Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2017. № 2 (24). 2 т. С. 54–60.
3. Бондар М.І. Аудит в АПК : навчальний посібник. Київ : Київський національний торговельно-економічний університет, 2003. 188 с
4. Дорош Н.І. Оцінювання ризиків при проведенні аудиту. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 4. С. 40–46.
5. Каменська Т.О. Ризики в аудиті та їх оцінка. *Статистика України*. 2015. № 2. С. 43–45.
6. Sysoieva, I., Zagorodny, A., Pylypenko, L., Tomilin, O., Balaziuk, O., & Pohrishchuk, O. (2021). Analysis of potential risks of audit of agricultural enterprises. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 7(1868-2021-1008), 164-191.

References:

1. Cherep A., & Shmygol N. (2009). Audit risk: assessment, modeling, management: monograph. Zaporozhye: Wild Field.
2. Bardash, S.V., & Sherstiuk, O.L. (2017). Identifikatsiia chynnykiv, shcho vplyvaiut na riven audytorskoho ryzyku [Identification of factors affecting the level of audit risk]. *Mizhnarodnyi naukovyi zhurnal "Internauka" – International Scientific Magazine "Internet Science"*, 2 (24), 2, 54–60 [in Ukrainian].
3. Bondar, M.I. (2003). *Audyt v APK [Audit in AIC]*. Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi torhovo-ekonomichnyi universytet [in Ukrainian].
4. Dorosh, N.I. (2017). Otsiniuvannia ryzykiv pry provedenni audytu [Estimation of risk in the audit]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*, 4, 40–46 [in Ukrainian].
5. Kamenska, T.O. (2015). Ryzkyky v audyty ta yikh otsinka [Audit risks and their estimations]. *Statystyka Ukrainy – Statistics of Ukrainian*, 2, 43–45 [in Ukrainian].
6. Sysoieva, I., Zagorodny, A., Pylypenko, L., Tomilin, O., Balaziuk, O., & Pohrishchuk, O. (2021). Analysis of potential risks of audit of agricultural enterprises. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 7(1868-2021-1008), 164–191.