

DOI: 10.55643/fcaptr.4.57.2024.4376

Трина Парасій-Вергуненко

д.е.н., професор кафедри
 фінансового аналізу та аудиту,
 Державний торговельно-економічний
 університет, Київ, Україна;
 ORCID: [0000-0001-6506-6965](https://orcid.org/0000-0001-6506-6965)

Костянтин Безверхий

к.е.н., доцент кафедри фінансового
 аналізу та аудиту, Державний
 торговельно-економічний
 університет, Київ, Україна;
 e-mail: k.bezverkhyi@knu.ua
 ORCID: [0000-0001-8785-1147](https://orcid.org/0000-0001-8785-1147)
 (Corresponding author)

Олена Григоревська

к.е.н., доцент кафедри фінансів та
 бізнес-консалтингу, Київський
 національний університет технологій
 та дизайну, Київ, Україна;
 ORCID: [0000-0001-8279-3523](https://orcid.org/0000-0001-8279-3523)

Микола Матюха

к.е.н., доцент кафедри фінансів та
 бізнес-консалтингу, Київський
 національний університет технологій
 та дизайну, Київ, Україна;
 ORCID: [0000-0002-7968-3777](https://orcid.org/0000-0002-7968-3777)

Олександр Юрченко

к.е.н., доцент кафедри міжнародної
 економіки, Київський столичний
 університет імені Бориса Грінченка,
 Київ, Україна;
 ORCID: [0000-0002-8447-6510](https://orcid.org/0000-0002-8447-6510)

Наталія Грищенко

к.е.н., керівник відділу команди
 відбудови України, Німецько-
 Українська промислово-торговельна
 палата, Київ, Україна;
 ORCID: [0000-0002-5122-3672](https://orcid.org/0000-0002-5122-3672)

Received: 12/03/2024

Accepted: 06/06/2024

Published: 31/08/2024

© Copyright
 2024 by the author(s)



This is an Open Access article
 distributed under the terms of the
[Creative Commons CC-BY 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ В СИСТЕМІ АНТИКОРУПЦІЙНОГО АУДИТУ ДЛЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ БЕЗПЕКИ ПІДПРИЄМСТВА

АНОТАЦІЯ

Стаття присвячена актуальним питанням підвищення корпоративної соціальної відповідальності бізнесу через запровадження на підприємствах антикорупційного аудиту, головною складовою якого є аналітичні процедури. Метою дослідження є розроблення комплексу аналітичних процедур у системі антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання за окремими бізнес-процесами задля виявлення проблемних зон формування окремих корупційних ризиків.

У результаті проведеного дослідження уточнено економічну сутність поняття «аналітичні процедури» та визначено їхнє місце в системі антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки підприємства; проаналізовано тенденції зміни індексу корупції в Україні та розроблено прогнозу модель його рівня в найближчій перспективі; обґрунтовано основні зони ризику корупції, що виникають у процесі діяльності підприємницьких структур; визначено бізнес-індикатори, які свідчать про ймовірність корупції на підприємстві; систематизовано аналітичні процедури для виявлення шахрайських і корупційних дій у розрізі окремих бізнес-процесів: закупівлі, виробництва, реалізації та в системі управління в цілому. Для кожної аналітичної процедури розроблено алгоритм проведення із зазначенням відповідних методичних прийомів. Доведено, що аналітичні процедури є водночас самостійною сукупністю методів отримання аудиторських доказів і частиною аналітичної роботи, яку необхідно проводити й у межах аудиторської діяльності загалом, і в процесі управління підприємством для підвищення соціальної відповідальності бізнесу та забезпечення економічної безпеки.

Запропоновані аналітичні процедури антикорупційного аудиту дають змогу виявити корупційні схеми у відповідних бізнес-процесах, зосередити увагу аудиторів на відповідних зонах корупційного ризику, забезпечують економічну безпеку підприємства, сприятимуть мінімізації ризиків корупції на підприємствах, створюють аналітичне підґрунтя формування антикорупційної програми підприємства, що закладає основу підвищення ефективності діяльності підприємства, сталого розвитку та сприяє покращенню його ділової репутації.

Ключові слова: аудит, антикорупційний аудит, внутрішній аудит, аналіз, аналітичні процедури, економічна безпека підприємства, бізнес-процеси, корупція, шахрайство, індекс сприйняття корупції, ризики, корпоративна соціальна відповідальність

JEL Класифікація: D73, M40, M41, M42, M49

ВСТУП

У складних економічних умовах розвитку держави, викликаних військовою агресією росії, головною умовою ефективного функціонування суб'єктів господарювання та їхнього сталого розвитку є підвищення корпоративної відповідальності бізнесу, боротьба з корупцією та шахрайством, дотримання етичних норм і правил підприємницької діяльності. Важливим інструментом реалізації Антикорупційної стратегії країни є запровадження антикорупційного аудиту й на державному рівні, і на рівні

окремих підприємницьких структур. Наприклад, упровадження цифрових технологій, зокрема додатка Дія, за даними найпрестижнішого у світі американського аналітичного центру «The Brookings Institution», дало антикорупційний та економічний ефект від надання цифрових послуг у розмірі: 1) 16,3 млрд грн. (реальний антикорупційний та економічний ефект послуг у Дії за 2 роки (2021-2022)); 2) 48 млрд грн. (потенційний антикорупційний та економічний ефект послуг у Дії) [1]. Останнім часом питання розвитку методологічних засад і практичних методик проведення антикорупційного аудиту в Україні актуалізуються у зв'язку зі зміною державної політики, спрямованої на євроінтеграцію країни, розвиток міжнародного партнерства, посилення інвестиційної привабливості бізнесу, спрощення процедур ведення бізнесу. Тому проблематика протидії корупції привертає все більше уваги науковців, представників бізнесу, держаних органів.

Проведення антикорупційного аудиту передбачає застосування комплексу методів і прийомів, що вможливають отримання вірогідного результату щодо відсутності корупції на досліджуваному об'єкті аудиторської перевірки. Важливою складовою аудиту, в тому числі й антикорупційного, є аналітичні процедури, які можна розглядати з двох поглядів: як превентивний засіб попередження ризику шахрайства й корупції та як інструмент виявлення фактів корупційних дій, які вже відбулися й підлягають виявленню. Використання аналітичних процедур спрямоване на скорочення часу отримання й обробки аналітичної інформації, яка необхідна для формування професійного судження або ухвалення управлінських рішень.

ОГЛЯД ЛІТЕРАТУРИ

Останнім часом питання використання аналітичних процедур при здійсненні антикорупційного аудиту все більше привертають увагу й вітчизняних, і зарубіжних учених. Колектив йорданських авторів М. Абдул Латіф, А. Банна, Д. Аль-Сахса та І. Вафі [2] вивчає застосування аналітичних процедур йорданськими зовнішніми аудиторами. Аль-Лабан, Д.А.А., Альхассані, Х. Дж., Аббас, М. А. Дж. [3] визначають роль аналітичних процедур для зовнішнього аудиту в зниженні його ризиків. Водночас, група йорданських авторів А. Р. Альшехаде й А. Атьє [4] розглядає аналітичні процедури зовнішнього аудитора та визначає їхній вплив на виявлення суттєвих викривлень. Аппельбаум Д. А., Коган А. та Васархели М. А. [5] досліджують аналітичні процедури в зовнішньому аудиті. Водночас колектив вітчизняних авторів В. В. Боженко, С. В. Леонов, Є. А. Поліщук, А. О. Бойко, Н. О. Артюхова [7] визначає детермінанти корупції в уряді за допомогою MAR-сплайнового підходу. Також група українських дослідників К. В. Безверхий, С. І. Ковач й А. О. Золковер розглядає економетричну модель якості інтегрованої звітності в системі антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки підприємства. Д. Долбнева [8] аналізує шляхи трансформації системи боротьби з економічною злочинністю в Україні з урахуванням досвіду країн Європейського Союзу. Польський автор А. Карманська [12] досліджує використання машинного навчання аналітичних процедур в аудиті. Левченко В., Бойко А., Боженко В., Миненко С. [13] досліджують ризик відмивання грошей у країнах, що розвиваються. Група іракських дослідників А. К. Матруд, Д. Н. Абдальразақ, Н. С. Хілхал [14] визначає вплив застосування аналітичних процедур зовнішнім аудитором. Майстренко А. С., Назарова К. О., Луста А. А. [16] розглядають місію та соціально-економічний потенціал антикорупційного аудиту компанії в умовах євроінтеграції. Антикорупційний аудит як імператив ефективного екологічного управління знаходить своє відображення в дослідженнях К. Назарової, В. Гордополова, М. Неживої та В. Мисюк [17]. Група іноземних авторів В. А. Овайс, А. А. Бауна [18] визначає вплив аналітичних процедур на підвищення професійного судження сертифікованого бухгалтера в Йорданії. Колектив українських дослідників А. О. Золковер, Ю. О. Русіна, Т. Є. Беялов та Є. С. Несенюк [19] розглядає вплив інноваційного потенціалу на валову продукцію та економічну безпеку. Перезовова І., Григорук П., Приступа Л., Абесінова О., Мельник Н. [20] досліджують організацію аналітичних процедур при аудиті безперервності діяльності підприємства. Розаріо А. М., Васархелі М. А. та Ван Т. [21] наводять аудиторські докази за допомогою аналітичних процедур. Колектив австралійських і американських авторів А. М. Роуз, Дж. М. Роуз, І. Сух та Дж. К. Тібодо [22] розглядає застосування аналітичних процедур. Сантосуосо П. [23] аналізує мікродані за допомогою аналітичних процедур. Група новозеландських дослідників С. Лі, Р. Фішер та М. Фалта [24] оцінює ефективність штучних нейронних мереж, застосованих до аналітичних процедур із використанням даних високого рівня. А група американських авторів Дж. Л. Сміт та Дж. Л. Стівенс [25] розглядає використання аналітичних процедур як суттєві перевірки залишків на рахунках. Скрипник М., Радіонова Н., Власюк Т., Бондаренко С., Григорєвська О. [26] аналізують облік та перевірку звітності про сталий розвиток підприємства. Колектив хорватських дослідників Б. Тушек, А. Ежовіта та П. Халар [27] розглядає важливість і відмінності застосування аналітичних процедур для аудиту технології блокчейн між зовнішніми та внутрішніми аудиторами в Хорватії. К. Юн і Т. Пірс [28] розмірковують, чи можуть аналітичні процедури по суті замінити вибірку для детальної перевірки даних. Водночас існує низка невирішених проблем теоретико-методологічного характеру щодо особливостей та порядку використання аналітичних процедур у процесі саме антикорупційного аудиту.

МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розроблення комплексу аналітичних процедур у системі антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання за окремими бізнес-процесами задля виявлення проблемних зон формування окремих корупційних ризиків. Реалізація поставленої мети зумовила виконання таких завдань:

- дослідити й уточнити сутність поняття «аналітичні процедури»;
- визначити місце аналітичних процедур у системі антикорупційного аудиту;
- виявити тенденції зміни індексу корупції в Україні та спрогнозувати його рівень у найближчій перспективі на основі прогнозного аналізу;
- визначити основні зони ризику корупції за окремими бізнес-процесами для підприємницьких структур;
- розробити та систематизувати аналітичні процедури щодо виявлення шахрайських і корупційних дій у розрізі окремих бізнес-процесів: закупівлі, виробництва, реалізації, на управлінському рівні;
- обґрунтувати систему методичних прийомів аналізу та контролю за кожним видом шахрайських дій у розрізі окремих бізнес-процесів.

МЕТОДИ

Для досягнення мети й виконання завдань цього дослідження було використано такі методи: метод системного аналізу – для узагальнення наукових підходів щодо визначення економічної сутності поняття «аналітичні процедури»; трендовий порівняльний аналіз на основі інструментарію Google Trends – для з'ясування ролі та місця аналітичних процедур у системі антикорупційного аудиту; ряди динаміки – для дослідження рівня індексу корупції в Україні; моделювання – для побудови прогнозової моделі зміни індексу корупції в країні на найближчу перспективу; групування – при формуванні системи аналітичних процедур у розрізі основних бізнес-процесів; графічні прийоми – для візуалізації отриманої інформації; аналіз і синтез – при виявленні можливих зон корупційного ризику; прийоми систематизації – при обґрунтуванні напрямів удосконалення аналітичних процедур як інструменту антикорупційного внутрішнього та зовнішнього аудиту й формуванні антикорупційної програми в управлінні підприємством; порівняння – при розробленні методики аналізу ринкових цін для виявлення корупційного ризику в царинах реалізації та закупівель; коефіцієнтний аналіз – при оцінюванні доцільності надання цінових знижок при аналізі корупційного ризику ділового партнерства; прийоми елімінування – при аналізі втрат від корупційних дій.

У світі рівень корупції пропонують вимірювати таким показником як індекс сприйняття корупції (англ.: Corruption Perceptions Index (далі – CPI)), що укладається організацією Transparency International з 1995 року. Країни в рейтингу впорядковані за показником рівня корупції, який ґрунтується на оцінках підприємців та аналітиків [8]. Оцінка індексу сприйняття корупції здійснюється за певною шкалою (Табл. 1).

Таблиця 1. Шкала оцінки індексу сприйняття корупції. (Джерело: побудовано авторами на основі [9])

Бали	Уважають менш корумпованими					Уважають більш корумпованими				
	99-90	89-80	79-70	69-60	59-50	49-40	39-30	29-20	19-10	9-0

Як показали дослідження, останнім часом спостерігається позитивна тенденція до зміни індексу сприйняття корупції в Україні, що свідчить про ефективність антикорупційної політики держави (Табл. 2).

Таблиця 2. Індекс сприйняття корупції в Україні за 2012-2025 рр. Примітка: * – прогнозне значення. (Джерело: побудовано авторами на основі [9])

№ з/п	Рік	Індекс сприйняття корупції
1	2012	26
2	2013	25
3	2014	26
4	2015	27
5	2016	29

(продовження на наступній сторінці)

Таблиця 2. Продовження.

№ з/п	Рік	Індекс сприйняття корупції
6	2017	30
7	2018	32
8	2019	30
9	2020	33
10	2021	32
11	2022	33
12	2023	34,59
13	2024	35,43*
14	2025	36,27*

Аналіз Табл. 2 свідчить, що середній індекс корупції в Україні перебуває в межах від 25 балів 2013 р. до максимального значення 2020 та 2022 р. – 33 балів. Прогноз на 2024-2025 роки будемо робити за допомогою програмного продукту Excel, використовуючи функцію «Лист прогнозу». Побудований прогноз бальної оцінки індексу корупції в Україні наведено на Рис. 1.

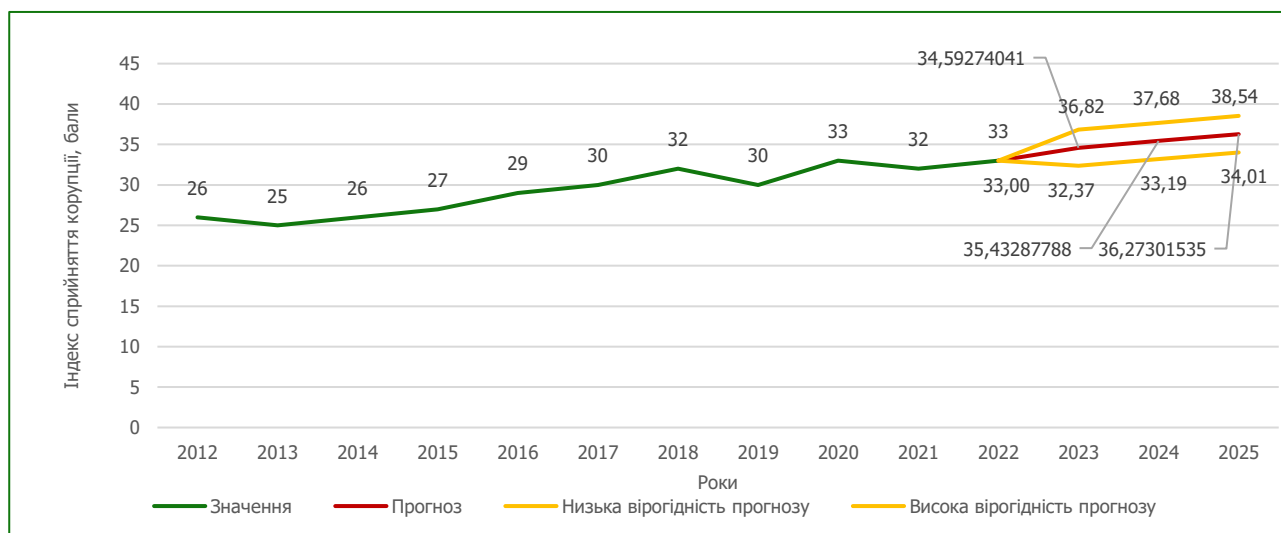


Рис. 1. Прогноз індексу сприйняття корупції в Україні на 2023-2025 роки. (Джерело: побудовано авторами за допомогою програмного продукту Excel на основі Табл. 2)

Із побудованих графіків (Рис. 1) видно, що індекс сприйняття корупції в Україні 2024 р. може становити 35,43 балів, 36,27 балів – 2025 р. Вищевказані прогностичні значення індексу сприйняття корупції в Україні свідчать про позитивну тенденцію: спостерігається підвищення індексу сприйняття корупції за відповідні роки, а отже, зменшення корупції в Україні.

Попри наявність певних позитивних зрушень унаслідок активної боротьби з корупційними проявами на різних рівнях управління (на державному рівні та рівні окремих суб'єктів господарювання), проблема формування ефективного механізму протидії корупції залишається актуальною. При дослідженні інвестиційної привабливості бізнес-середовища на національному та міжнародному рівнях питання аналізу впливу корупційних дій на умови ведення бізнесу набувають особливої актуальності для нашої країни, яка перебуває в складних умовах воєнного стану та потребує фінансової допомоги інших країн.

В Україні методологія антикорупційного аудиту та механізм його проведення перебувають на початковій стадії розроблення, тому формування комплексної системи заходів, спрямованих на протидію корупційним і шахрайським діям, є важливою умовою запобігання цим діям. Невід'ємною складовою системи антикорупційного аудиту є аналітичні процедури, які дають змогу визначити потенційні сфери ризику корупції, сконцентрувати увагу аудиторів на проблемних зонах ведення бізнесу, пов'язаних із шахрайськими діями. Посилення аналітичної складової антикоруп-

пційного аудиту пов'язане зі значним зростанням впливу корупційних ризиків на результати діяльності підприємницьких структур, що у свою чергу викликано воєнним станом у країні, нестабільністю зовнішнього бізнес-середовища, економічного та політичного стану в країні, турбулентністю кон'юнктури ринку тощо.

Першочерговим етапом дослідження місця та ролі аналітичних процедур в антикорупційному аудиті є розроблення комплексного уявлення на основі ключових тенденцій у зміні поглядів зацікавлених сторін щодо сутності ключових понять за допомогою аналізу трендів, як показано на Рис. 2., що розраховано за допомогою інструментарію Google Trends [10] за період із 1 січня 2004 р. по 24 листопада 2023 р., щоб визначити мінливі моделі в тенденціях пошуку користувачів пошукової системи Google для чотирьох основних понять, які найчастіше використовують в антикорупційному аудиті (аналітичні процедури, обчислювальні процедури, аналітичні методики, процедури по суті).

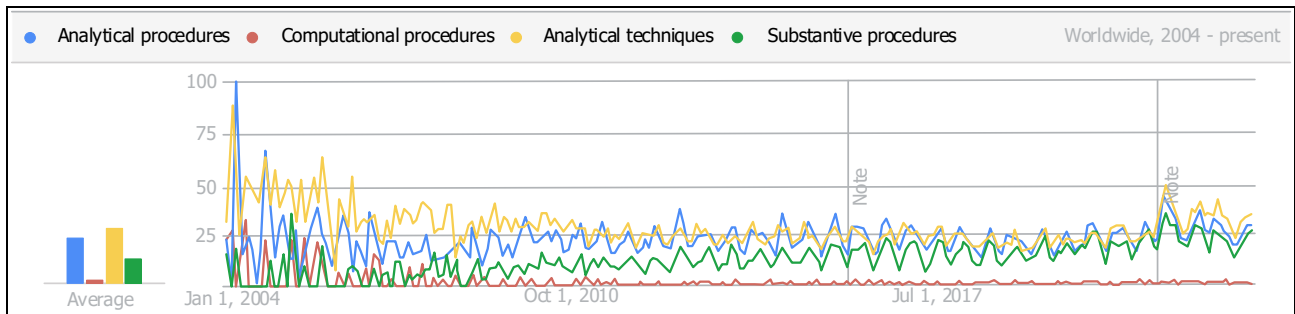


Рис. 2. Динаміка зміни частоти пошуку в розрізі категорій аналітичних процедур у світі згідно з Google Trends за період 1 січня 2004 р. – 24 листопада 2023 р. (Джерело: побудовано авторами за допомогою програмного продукту «Google Trends» [10])

Важливо зазначити, що природа цього типу аналізу трендів є відносною. При побудові графічних інтерпретацій така тенденція враховує максимальне значення пошукової активності обраної концепції для відображення контенту, запитуваного користувачами інтернету.

Наприклад, серед чотирьох обраних категорій термін «аналітичні процедури» був найпопулярнішим, а найбільша кількість запитів здійснена в березні 2004 року, як показано на Рис. 2, водночас пошуки інтенсивності інших категорій дослідження будуть розраховані точно відносно цього максимального значення.

Таким чином, за результатами аналізу трендів можна зробити висновок, що інтерес користувачів інтернету до певних питань перебуває на високому рівні вже понад 19 років. Термін «аналітичні процедури» є найбільш часто використовуваним терміном у всій вибірці, «обчислювальні процедури» є найменш частим пошуковим запитом, а «аналітичні методики» та «процедури по суті» є помірно популярними. Як показало дослідження, пік дослідницьких обговорень припадає на початок кожного року (з березня по квітень).

Беручи до уваги конкретну ситуацію аналізу трендів, згадану вище, за допомогою інструментарію Google Trends [10] також рекомендують спеціально вивчати зміну тенденцій інтересів користувачів у понятті «аналітичні процедури» в рамках цього проведеного дослідження. Як найбільш близький підхід до дослідження використовують англomовний аналог основного поняття – «analytical procedures». Результати цього аналізу наведено на Рис. 3.

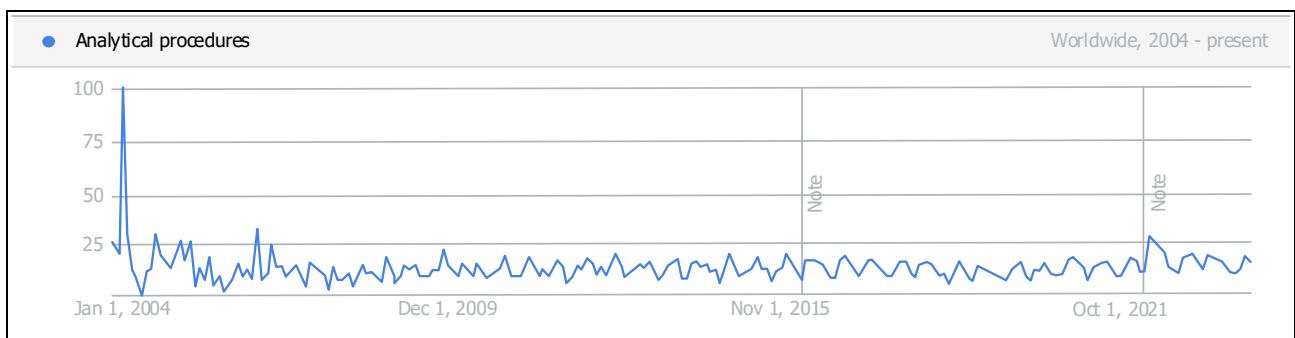


Рис. 3. Динаміка зміни частоти пошуку в розрізі категорії «аналітичні процедури» у світі згідно з Google Trends за період 1 січня 2004 р. – 24 листопада 2023 р. (Джерело: побудовано авторами за допомогою програмного продукту «Google Trends» [10])

Аналіз даних, представлених на Рис. 2, свідчить, що пікові значення пошукової активності у світі за аналізованим запитом припадають на березень 2004 р., жовтень 2004 р., жовтень 2005 р., жовтень 2006 р., жовтень 2012 р.,

жовтень 2014 р., водночас на проміжку жовтень 2016 р. – листопад 2023 р. зацікавленість до визначеної проблематики зберігається на відносно стабільному рівні (підвищення активності спостерігається також у жовтні 2020 р., жовтні 2021 р. та жовтні 2022 р.) – близько 43% від максимального значення станом на 01.03.2004 р.

Проведений трендовий аналіз (Google Trends) засвідчив зростання кількості запитів від стейкхолдерів, присвячених аналітичним процедурам, у 2016–2023 рр., що підтверджує актуальність цієї тематики.

РЕЗУЛЬТАТИ

З'ясуванню сутності аналітичних процедур як найважливішої складової аудиторської перевірки передують уточнення сутності самого поняття «процедура», під якою слід розуміти відповідні дії засобами праці над предметом праці з метою пізнання, перетворення або вдосконалення для досягнення оптимального результату. Аудиторська процедура являє собою певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту. У свою чергу аналітична процедура – це різновид аудиторських процедур, що проявляється в аналізі та оцінці отриманої аудитором інформації про найважливіші фінансові та нефінансові показники економічного суб'єкта, який підлягає перевірці, з метою виявлення неправильно відображених або навмисно викривлених в обліку фактів господарської діяльності, а також з'ясування причин помилок і викривлень. Аналітичні процедури спрямовані на пошук залежності між параметрами, що характеризують діяльність суб'єкта господарювання. Динаміка такої залежності та взаємозв'язків має бути стабільною, а зміни, що виникають, мають бути логічними та зумовленими об'єктивними причинами.

У науково-професійній літературі існує багато дефініцій сутності поняття «аналітичні процедури». Класичне трактування сутності аналітичних процедур дано в міжнародних стандартах аудиту. Під цим поняттям мають на увазі оцінку фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними [11]. Проте, враховуючи специфіку антикорупційного аудиту та його основні цілі, аналітичні процедури можна розглядати не тільки як виявлення, аналіз і оцінку співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності, але й як особливий механізм вивчення зв'язку цих співвідношень і закономірностей з іншою наявною інформацією з метою виявлення причин та ознак можливих шахрайських дій, пов'язаних із корупцією. З погляду забезпечення економічної безпеки бізнесу використання аналітичних процедур розширює (збільшує) можливості внутрішнього аудиту в боротьбі з корпоративним шахрайством, у тому числі виявленні ознак корупції, економічних збитків і втраченої вигоди, які проявляються в розкраданні та виведенні активів, корупції, викривленні фінансової звітності, ухилянні від податків, приписках, повторних закупівлях, необлікованому виробництві продукції та її реалізації, «відкатах» і маніпуляціях із цінами, маніпуляціях у тендерах, зловживаннях при здійсненні підрядних робіт тощо.

У МСА 520 «Аналітичні процедури» визначено способи й рівні їх проведення. Зокрема, до способів проведення аналітичних процедур відносять просте порівняння та комплексний аналіз із застосуванням складних статистичних методів. Відповідно до цього стандарту, рівні застосування аналітичних процедур залежно від ієрархії формування фінансової звітності: на рівні консолідованої фінансової звітності, звітності за сегментами, фінансової звітності дочірніх компаній, окремих елементів фінансової звітності.

«Головною метою використання аналітичних процедур в аудиті є виявлення наявності або відсутності незвичних або неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику і потребують особливої уваги аудитора» [17].

Залежно від характеру, аналітичні процедури Н. М. Проскуріна пропонує поділити на кількісні та якісні, а також процедури, які ґрунтуються на загальнонаукових методах дослідження й таких, що є специфічними для конкретної науки або на методах суміжних економічних наук [29].

Дискусійним у наукових колах залишається питання розбіжностей між поняттями «аналітичні процедури» та «аналіз фінансово-господарської діяльності», які мають багато спільного й, водночас, за своїми цілями та завданнями відрізняються одне від одного. Спільним є те, що вони базуються на тих самих методичних прийомах економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, групування, коефіцієнтний аналіз, прийоми елімінування, кореляційний аналіз тощо. Розбіжності полягають у цілях та завданнях проведення. Якщо аналіз фінансово-господарської діяльності передбачає формування відповідної аналітичної інформації про діяльність підприємства з метою ухвалення управлінських рішень, то аналітичні процедури зазвичай спрямовані на більш «вузьке», конкретне завдання, поставлене перед аудитором. Проте при виконанні завдань консалтингового характеру, яке передбачає консультування аудитором бізнесу з позиції підвищення його ефективності, використовують класичні підходи до аналізу

фінансово-господарської діяльності, який, у свою чергу, може бути представлений комплексом аналітичних процедур.

Обсяг, складність виконання аналітичних процедур та методичний інструментарій залежать від поставлених цілей та об'єкта аудиту. При реалізації контрольної або діагностичної функції аудиту можуть бути використані прості прийоми порівняння, ряди динаміки, коефіцієнтний аналіз, групування. Якщо перед аудитором постає завдання дослідження причинно-наслідкових залежностей між досліджуваними явищами або розв'язання проблеми оптимізації існуючих бізнес-процесів для цілей консалтингу, то можуть використовувати прийоми елімінування, кореляційно-регресійний аналіз, варіаційний аналіз, лінійне програмування, імітаційне моделювання тощо. Крім кількісних методів, що використовують в аудиторських процедурах, можуть використовувати якісні прийоми дослідження, наприклад, попередня логічна оцінка внутрішньої та зовнішньої інформації, урахування впливу факторів зовнішнього середовища на діяльність підприємства. Результативність аналітичних процедур, що базуються на якісних методах дослідження, залежить від досвіду й кваліфікації аудитора-аналітика та має високий рівень суб'єктивності.

У процесі проведення антикорупційного аудиту предметом пильної уваги аудиторів виступають і зовнішні чинники, які сприяють учиненню шахрайських дій, і внутрішні фактори, які безпосередньо формують сприятливі умови для реалізації корупційних схем на самому підприємстві [30].

Основними причинами, що сприяють розвитку корупції у вітчизняній економіці на різних рівнях, і в тому числі в окремих бізнес-структурах, є [8, с. 22]:

- «недосконалість української економіки;
- високий рівень її монополізації;
- відсутність цивілізованих ринкових відносин та нерозвиненість ринкової інфраструктури;
- корупційні прояви та зрощення криміналітету і владних структур;
- неефективність державного контролю;
- недосконалість правового та інформаційного забезпечення підприємництва;
- непрозорий рух інвестицій, капіталів, товарів, робочої сили;
- високе податкове навантаження з одночасним наданням численних пільг певним юридичним та фізичним особам «по блату»;
- надмірне адміністративне втручання у діяльність суб'єктів господарювання».

Здійснення аналітичних процедур в антикорупційному аудиті передбачає розроблення системи показників, які можна вважати індикаторами ймовірності корупційних дій та корпоративного шахрайства. Моніторинг цих показників є первинним етапом проведення аналітичних процедур, на якому аудитор зосереджує увагу щодо напряму перевірки корупційних схем.

До таких бізнес-індикаторів корпоративного шахрайства, що можуть свідчити про ймовірність корупції на підприємстві, можна віднести:

- закупівлю матеріалів або продукції за цінами, що значно відрізняються від ринкових;
- сумнівні платежі готівкою;
- зниження фінансових показників (дохід, прибуток) за окремими сегментами відносно попереднього періоду (ознаки надання необґрунтованих великих знижок або закупівля в постачальників за завищеними цінами за особисту винагороду);
- виплати посередникові або зовнішньому консультантові винагороди, розмір якої перевищує звичайну плату для такого виду послуг;
- збільшення кількості бракованої продукції порівняно з попередніми періодами (списання продукції як бракованої за рахунок фальсифікації первинних документів на списання запасів);
- наявність розбіжностей у фізичних обсягах запасів, відпущених у виробництво, порівняно з обсягами запасів, отриманих зі складу;
- оплату послуг сторонніх організацій, характер яких не визначено або викликає сумніви;
- виявлення продубльованих первинних документів (ознаки «дублювання» платежів у межах того самого контрагента (частина грошей може потрапляти на особистий рахунок працівника організації));
- наявність розбіжностей у вазі вантажу, що визначено в момент отримання в компанії й при відправці зі складу постачальника (ознаки крадіжки частини вантажу при транспортуванні);

- збільшення витрат на матеріали, які купують працівники компанії за рахунок коштів, отриманих під звіт (ризик фіктивного списання матеріалів у цілях подальшої крадіжки);
- надання дорогих подарунків, оплата розважальних послуг, видавання на пільгових умовах позик зовнішнім консультантам, державним службовцям, працівникам афілійованих установ та контрагентів.

Технологія проведення аналітичних процедур в антикорупційному аудиті базується на виявленні незвичайних (нетипових) відхилень між даними звітності та обліком клієнта за поточний період і даними попередніх періодів, середньогалузевими показниками, нормативними показниками, плановими показниками. Однією з можливих причин виникнення таких «нетипових» (нестандартних) відхилень можуть бути «навмисні або ненавмисні помилки в обліку та звітності. Якщо сума «незвичайних» відхилень суттєва, аудитор має встановити причини, які викликали такі відхилення, і визначити для себе, чи вони є результатом впливу нормальних економічних явищ» [15], чи такі відхилення є результатом помилок, чи ці відхилення є індикаторами відповідних зловживань і шахрайських схем. Для надання показникам зіставного вигляду доцільно, крім відхилень абсолютних показників, порівнювати відхилення відносних показників, наприклад, оцінювати відхилення не просто абсолютного розміру витрат, а, скажімо, питомих витрат на 1 грн доходу, або оцінювати зміну в структурі витрат тощо.

У випадках виявлення суттєвих незвичайних відхилень необхідно провести додаткові аудиторські процедури:

- перевірити інформацію з інших джерел, які корелюють із виявленими відхиленнями;
- провести опитування керівників або власників компанії, у якій здійснюють аудит, і після цього додатково дослідити проблемні статті бухгалтерської та іншої звітності, які пов'язані з виявленими відхиленнями, щодо можливих суттєвих викривлень інформації.

Аналітичні процедури в аудиті доцільно здійснювати в такій послідовності [8, с. 25]:

- «обґрунтування цілей та завдань аудиту»;
- визначення інформаційної бази;
- визначення методів аналізу та відповідних аналітичних показників;
- безпосереднє проведення аудиторських процедур;
- оцінка результатів та формування висновків».

Рамки та формат застосування аудитором аналітичних процедур залежать від цілей проведення аудиту. Враховуючи специфічні завдання, що постають перед аудитором в процесі проведення антикорупційного аудиту, аналітичні процедури можуть відрізнятися залежно від видів діяльності суб'єкта господарювання, що безпосередньо впливає на механізми виявлення фактів корупційних дій. З цією метою пропонуємо всі аналітичні процедури систематизувати за бізнес-процесами. При цьому доцільно розрізняти аналітичні процедури, пов'язані із шахрайськими діями без корупційної складової (з метою власного збагачення) та шахрайськими діями з елементами корупції.

До основних бізнес-процесів, у межах яких можуть здійснювати шахрайські дії корупційного характеру, відносяться закупівлі, виробництво, реалізація, управління.

Найбільш ризиковою зоною виникнення корупційних дій є сфера закупівель, де створюються особливі умови для формування матеріального інтересу працівників, що займаються постачанням сировини й матеріалів для компанії. Пропонуємо основні аналітичні процедури в царині закупівель згрупувати за видами шахрайських дій, які наведено в Табл. 3.

Таблиця 3. Аналітичні процедури в царині закупівель.

Шахрайські та корупційні дії	Аналітичні процедури	Методичні прийоми аналізу й контролю
Закупівля сировини й матеріалів низької якості	<ul style="list-style-type: none"> ▪ аналіз якості закупленої сировини та матеріалів за відповідними споживчими характеристиками; ▪ порівняльний аналіз цін на подібну сировину (маркетинговий аналіз). 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ порівняння; ▪ середні величини; ▪ відносні величини.
Закупівля сировини за завищеними цінами	<ul style="list-style-type: none"> ▪ порівняльний аналіз цін на аналогічну сировину; ▪ аналіз причин зміни постачальника. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ порівняння; ▪ трендовий аналіз; ▪ середні величини; ▪ відносні величини.
Фіктивні, подвійні або надлишкові закупівлі	<ul style="list-style-type: none"> ▪ аналітичне обґрунтування необхідних обсягів закупок сировини та вибір оптимальної партії закупівель. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ порівняння; ▪ середні величини; ▪ відносні величини.

Так, при аудиті закупівлі сировини й матеріалів низької якості аудиторі разом із технологами мають здійснити такі аналітичні процедури: провести порівняльний аналіз якості закупленої сировини та матеріалів за відповідними споживчими характеристиками й порівняти ринкові ціни на подібну сировину на основі маркетингового аналізу. При цьому можна використовувати функціонально-вартісний аналіз, на основі якого дається аудиторський висновок про доцільність заміни матеріалів більш низької якості порівняно з економією на цінах. У разі виявлення невідповідності рівня зниження якості рівневі зниження ціни, необхідно звернути увагу на причини закупівлі матеріальних ресурсів, які можуть бути зумовлені зміною постачальника, що у свою чергу дає підстави для припущення про можливий матеріальний інтерес осіб, які здійснюють закупівлю сировини та матеріалів.

Аналогічні припущення можуть виникати в разі закупівлі матеріальних ресурсів за завищеними цінами. У цьому випадку аудиторі мають провести порівняльний аналіз цін на ринку та з'ясувати причини таких рішень із боку відповідальних осіб, особливо в разі зміни постійних постачальників.

Аналітичне обґрунтування необхідних обсягів закупівлі сировини й матеріалів та вибір оптимальної партії поставок, при якому мінімізуються логістичні витрати, дає змогу виявити факти викривлення інформації щодо фіктивних або подвійних закупівель як прояву шахрайських дій корупційного характеру. Слід зазначити, що при проведенні антикорупційного аудиту на цьому етапі аудитор має володіти знаннями й навичками маркетингового аналізу та мати необхідну інформаційну базу для його проведення.

Аналітичні процедури у виробничому бізнес-процесі більше спрямовані на виявлення шахрайських дій, спрямованих на викривлення інформації про реальні обсяги виробництва та виробничих витрат (Табл. 4). При цьому корупційну складову можуть реалізовувати надалі при продажу неоприбуткованої (необлікованої) продукції, яку виготовляють на підприємстві.

Таблиця 4. Аналітичні процедури для виявлення корупції та шахрайства в царині виробництва.

Шахрайські та корупційні дії	Аналітичні процедури	Методичні прийоми аналізу й контролю
Маніпулювання з виробничими нормативами, нормами відходів і браку	<ul style="list-style-type: none"> Порівняльний аналіз фактичних норм витрачання матеріалів (відходів і браку) згідно з технічною документацією та порівняно з даними попереднього періоду. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини.
Часткове оприбуткування виготовленої продукції	<ul style="list-style-type: none"> Аналіз відповідності даних виробничого та складського обліку. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; спостереження; середні величини; відносні величини
Навмисні помилки при плануванні	<ul style="list-style-type: none"> Аналіз обґрунтованості планових норм витрачання матеріалів (порівняння з даними попередніх періодів та даними технічної документації). 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.
Заміна матеріалів	<ul style="list-style-type: none"> Аналітичне обґрунтування доцільності заміни матеріалів на основі ФВА. 	<ul style="list-style-type: none"> функціонально-вартісний аналіз; метод асоціацій та аналогій порівняння; прийоми елімінування; ряди динаміки.

Проведення аналітичних процедур із метою виявлення шахрайських дій у царині виробництва передбачає наявність в аудитора відповідних знань технологічного процесу та його особливостей або консультацій і тісної співпраці з нормувальниками й технологами. Для виявлення корупційних дій через маніпулювання виробничими нормативами витрачання матеріалів проводять порівняння фактичних норм витрачання сировини та матеріалів із нормативами згідно з технологічними картами. Це дає змогу визначити понаднормативне витрачання матеріальних запасів, що у свою чергу збільшує витрати та дає змогу недобросовісним управлінцям реалізовувати списані матеріали на сторону або спрямовувати їх на виготовлення неврахованої продукції для власного збагачення. Суттєве збільшення обсягів бракованої продукції порівняно з нормативами або із середніми даними попередніх періодів може виникати внаслідок різних причин, зокрема порушення технологічного процесу, використання неякісної сировини, некваліфікованих дій робітників. Водночас завищення обсягів браку може бути наслідком списання якісної продукції під виглядом бракованої з метою подальшої її реалізації на сторону.

Неправильно організовані управлінський облік і система внутрішнього контролю в цехах та на складах готової продукції створюють умови для зловживань через часткове оприбуткування готової продукції з метою продажу її неврахованих залишків на сторону для власного збагачення. Такі аналітичні процедури здійснюють шляхом порівняння даних виробничого та складського обліку. З метою контролю за правильністю оприбуткування готової продукції доцільно вибірково перевірити роботу вимірювальних приладів, які можуть бути штучно налаштовані на заниження (або завищення, викривлення) показників. Такий аудит набуває ознак технологічного аудиту, і для його проведення можна залучати фахівців із відділу технічного контролю. Тобто на цьому етапі перевірки, крім суто аналітичних процедур, потрібно використовувати ще й контрольні процедури, які нерозривно пов'язані з процедурами аналізу й органічно доповнюють їх.

Причинами, що створюють умови для викривлення інформації щодо обсягів списання на виробництво матеріалів, можуть бути також навмисні помилки, допущені при плануванні через штучне завищення планових норм витрачання матеріалів на виготовлення продукції. Такі дії створюють умови для отримання економічної вигоди шляхом реалізації зекономлених матеріалів на сторону. Для цього аудиторіві необхідно порівняти планові або фактичні норми витрачання матеріалів із даними попередніх періодів та даними технологічних карт попередніх періодів. При збільшенні планових норм витрачання сировини й матеріалів необхідно отримати аргументовані пояснення від нормувальників щодо необхідності таких змін. Якщо вони викликані заміною матеріалів, необхідно провести функціонально-вартісний аналіз доцільності таких рішень. Якщо при збільшенні норм витрачання певного виду сировини спостерігається зменшення ціни на цей вид ресурсу, то необхідно проаналізувати кінцевий результат, що проявляється в загальній економії або перевитратах за цим видом матеріалу для виготовлення аналогічної за якістю продукції. У випадку зниження якості продукції, яка супроводжується зниженням конкурентоспроможності продукції, а відповідно й зниженням попиту на неї, потрібно звернути увагу управлінського персоналу на наслідки таких рішень.

Підсумовуючи викладене вище, слід зазначити, що при проведенні антикорупційного аудиту та виявленні ознак шахрайства, аналітичні процедури мають бути доповнені процедурами контролю, технічного й технологічного аудиту, які розширюють можливості внутрішнього контролю за виробничими бізнес-процесами.

При проведенні антикорупційного аудиту особливе місце посідають аналітичні процедури виявлення корупційних і шахрайських дій у царині продажу. Систематизація таких аналітичних процедур з ув'язкою до можливих зловживань у цьому бізнес-процесі наведена в Табл. 5.

Таблиця 5. Аналітичні процедури для виявлення корупції та шахрайства в царині реалізації продукції, робіт, послуг.

Шахрайські дії	Аналітичні процедури	Методичні прийоми аналізу й контролю
Продаж за заниженими цінами, необґрунтоване надання знижок і бонусів	<ul style="list-style-type: none"> порівняльний аналіз ринкових цін на аналогічну продукцію; аналіз цін, закладених у договорах; аналітичне обґрунтування розміру бонусів і знижок порівняно з отриманими вигодами. 	Групування: <ul style="list-style-type: none"> порівняння; ряди динаміки; аналіз коефіцієнтів еластичності; прийоми елімінації.
Фіктивні (подвійні або надлишкові) продажі	<ul style="list-style-type: none"> аналіз динаміки продажів (виявлення стрибкоподібних відхилень від стандартної структури помісячних обсягів реалізації); перевірка надійності бізнес-партнерів із використанням ризикоорієнтованого підходу. 	Групування: <ul style="list-style-type: none"> структурно-динамічний аналіз.
Необґрунтовані відстрочки поставок	<ul style="list-style-type: none"> аналіз термінів відстрочки платежів згідно з договорами, обґрунтування часового лагу для окремих стратегічних бізнес-партнерів. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; спостереження.

Типовими прикладами корупційних дій у царині реалізації продукції, робіт і послуг із метою отримання хабарів є продаж продукції за заниженими цінами та необґрунтоване надання знижок і бонусів покупцям. На цьому етапі аудиту використовують такі аналітичні процедури, як: порівняльний аналіз цін на продукцію підприємства з ринковими цінами на аналогічну продукцію. При виявленні суттєвих відхилень у цінах в розмірі понад 10%, аудиторіві слід звернути увагу на цю зону ризику можливого шахрайства. При цьому фактичні ціни на реалізовану продукцію порівнюють із цінами, закладеними в договорах, і визначають причини таких відхилень.

Якщо підприємство заохочує покупців до збільшення обсягів реалізації продукції через надання відповідних бонусів і знижок, необхідно провести порівняльний аналіз отриманих вигод від збільшення обсягів реалізації з відповідними

втратами від зниження ціни. При цьому темп зростання обсягів реалізації має перевищувати темп зниження ціни. Такий аналіз здійснюють за допомогою коефіцієнта еластичності, який розраховують шляхом ділення темпів приросту обсягу попиту на певний вид товару на темпи змін цін на нього (1, 2):

$$E_{ц} = \Delta Q / \Delta P_i, \quad (1)$$

або

$$E_{ц} = \frac{Q_1 - Q_0}{P_0 - P_1} \quad (2)$$

де: $E_{ц}$ – коефіцієнт еластичності за цінами; Q_1 – попит при новій ціні; Q_0 – попит при чинній ціні; P_1 – нова ціна; P_0 – чинна ціна.

Якщо коефіцієнт еластичності більший за одиницю, то зниження ціни є виправданим, оскільки темпи зростання попиту на продукцію випереджають темпи зниження ціни. Остаточний висновок про наявність чи відсутність корупційної складової у випадку суттєвого заниження ціни можна зробити на основі проведення факторного аналізу зміни прибутку від реалізації продукції за рахунок таких факторів, як обсяг реалізації та ціна. Вплив збільшення обсягу реалізації на зміну прибутку від реалізації конкретного виду продукції розраховують за формулою (3):

$$\Delta \Pi_k = \Delta K \times (\Pi_0 - C_0) \quad (3)$$

Вплив зміни ціни конкретного виду продукції розраховують за таким алгоритмом (4):

$$\Delta \Pi_{ц} = K_1 \times \Delta C \quad (4)$$

де Π – прибуток від продажу i -го виду продукції; K – кількість проданої продукції; C – ціна одиниці продукції; C – собівартість одиниці продукції.

При цьому впливу собівартості не враховують (елімінують) як фактора, який не пов'язаний із корупційною складовою та вважається незмінним. Про наявність ознак корупції може свідчити факт, коли сумарний вплив факторів, розрахований за запропонованими алгоритмами, буде від'ємний, що вказує на недоцільність із позиції підприємства надання цінних знижок, а отже, ухвалення рішень про зниження ціни може бути результатом некваліфікованих дій управлінського персоналу або ознакою корупційних дій, спрямованих на отримання хабарів від покупців.

Іншим об'єктом уваги аудиторів може бути факт подвійних або надлишкових продажів. Такі шахрайські дії виявляють через аналіз динаміки помісячних продажів протягом звітного періоду. Увагу аудиторів можуть привернути виявлені стрибкоподібні відхилення від стандартної структури помісячних обсягів реалізації у випадку відсутності сезонності виробництва. З метою зниження ризику неповернення дебіторської заборгованості при проведенні аналізу ділового партнерства аудитор має застосовувати ризикоорієнтований підхід, мета якого – оцінити надійність бізнес-партнерів і виявити фіктивні операції корупційного характеру.

Також об'єктом уваги аудитора можуть бути необґрунтовані відстрочки платежів згідно з договорами, що може свідчити про певну домовленість надання часових пільг для окремих стратегічних бізнес-партнерів.

Розподіл аналітичних процедур в антикорупційному аудиті може відбуватися також за тематичними блоками, зокрема, особливу увагу аудиторів можуть привертати можливі зловживання, що призводять до необґрунтованого завищення витрат підприємства (Табл. 6).

Важливим об'єктом аудиторської перевірки є витрати підприємства, суттєве зростання яких може бути й свідченням неефективного менеджменту, і результатом певних корупційних або шахрайських дій. Аудит обґрунтованості зміни таких витрат починається з аналізу структури витрат за статтями і її порівняння з попередніми періодами. При цьому структурно-динамічний аналіз витрат необхідно проводити не за елементами, а за статтями на підприємстві в цілому та в окремих центрах відповідальності. Структурний аналіз витрат за центрами відповідальності дає змогу виявити зони ризику, у яких можуть виникати зловживання. У випадку суттєвого зростання частки певної статті витрат необхідно більш детально проаналізувати причини такого зростання саме цього виду витрат на основі факторного аналізу з використанням прийомів елімінування.

Таблиця 6. Аналітичні процедури для виявлення корупції та шахрайства, що супроводжуються збільшенням витрат.

Шахрайські дії	Аналітичні процедури	Методичні прийоми аналізу й контролю
Завищення витрат на проведення будівельно-монтажних і ремонтних робіт	<ul style="list-style-type: none"> аналіз структури та динаміки витрат на будівельно-монтажні й ремонтні роботи; аналіз дотримання кошторисів витрат на ці види робіт; аналіз частки витрат на будівельно-монтажні роботи із загальними витратами порівняно з даними попередніх періодів. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.
Завищення витрат на оренду приміщень	<ul style="list-style-type: none"> порівняльний аналіз ціни оренди із середніми ринковими цінами, враховуючи місце розташування приміщень і ринкову кон'юнктуру; консультування з ріелторами щодо цін на оренду в конкретному регіоні. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.
Завищення інших витрат на послуги сторонніх організацій (маркетингові дослідження, аудиторські послуги, юридичні послуги)	<ul style="list-style-type: none"> порівняльний аналіз частки витрат на послуги сторонніх організацій в загальних витратах підприємства в поточному періоді з даними попередніх періодів; аналіз ринкових цін за подібні види послуг. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.
Витрати на оплату послуг «фіктивних» компаній за послуги, які реально не були надані (переведення в готівку)	<ul style="list-style-type: none"> перевірка фірм, із якими вкладали угоди на предмет історії їх існування, перевірка реальності отриманої послуги (наявність відповідних документів, що фіксують конкретну отриману вигоду). 	<ul style="list-style-type: none"> спостереження; порівняння; фінансовий моніторинг.
Необґрунтовані виплати бонусів і премій працівникам, у тому числі управлінському персоналові	<ul style="list-style-type: none"> аналіз фактичних показників КПІ управлінського персоналу; оцінка правильності їх розрахунку; порівняння темпів зростання заробітної плати й темпів зростання продуктивності праці; порівняння темпів зростання заробітної плати (та інших виплат) управлінського персоналу з темпами зростання прибутку, доходів, активів 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.
Виплата заробітної плати та інших заохочень непрацюючим працівникам («мертвим душам»)	<ul style="list-style-type: none"> аналіз табелів робочого часу, оцінка обсягів робіт, виконаних персонально кожним працівником; аналіз штатного розпису на предмет дотримання нормативів співвідношення окремих категорій працівників. 	<ul style="list-style-type: none"> порівняння; середні величини; відносні величини; ряди динаміки.

Прямі виробничі витрати залежать від технології виробництва продукції, і на їх зміни впливають зміна обсягу виготовленої продукції, зміна цін на сировину та матеріали, норми витрачання матеріалів на одиницю продукції, рівень оплати праці. Викривлення інформації про прямі витрати менш імовірно, оскільки основні чинники зміни цих витрат легше піддаються перевірці (ціни, норма витрачання матеріалів, витрати на оплату праці тощо). Особливою зоною ризику корпоративного шахрайства з корупційною складовою є витрати на послуги сторонніх організацій (маркетингові дослідження, реклама, аудиторські послуги, юридичні послуги), оскільки на такі види послуг зазвичай не існує усталеної ринкової ціни, а обсяг цих послуг не піддається прямому кількісному вимірові. Для виявлення ознак корупційної складової через цей вид витрат аудитор має провести детальний структурно-динамічний аналіз таких витрат на основі приміток до фінансової звітності або більш детальних розшифровок цих витрат за даними управлінського обліку. Порівняльний аналіз частки витрат на послуги сторонніх організацій у загальних витратах підприємства в поточному періоді з даними попередніх періодів дає змогу зосередити увагу аудитора на проблемних статтях витрат, частка яких суттєво зросла. Такі статті витрат підлягають більш детальному аналізу з дослідженням ринкових цін на подібні види послуг. Якщо суттєво зростає частка витрат на проведення будівельно-монтажних і ремонтних робіт, необхідно додатково проаналізувати стан дотримання кошторисів витрат на ці види робіт, вибірково провести заміри виконаних робіт (кількість прокладеного кабелю, відремонтованої площі, обсягів малярних робіт тощо), отримати обґрунтування необхідності проведення таких робіт із боку керівництва.

ДИСКУСІЯ

Потребує додаткового обговорення питання, чи доцільне розширення сфери застосування аналітичних процедур у напрямі вдосконалення внутрішнього контролю та аудиту, підготовки й обґрунтування управлінських рішень і точного, і стратегічного характеру.

У цьому контексті ми поділяємо думку С. Лі, Р. Фішер та М. Фалта [24] щодо застосування штучних нейронних мереж як аналітичної процедури з використанням агрегованих даних, які можна використати для цілей антикорупційного

аудиту. Висвітлений авторами досвід аналізу нинішніх підходів штучної нейронної мережі дав значно менше помилок, ніж інші методи, що свідчить про те, що штучні нейронні мережі можуть бути інструментом для покращення продуктивності аналітичних процедур за обставин, коли частота помилок є основною проблемою аудитора, а отже, може виступити підґрунтям для проведення антикорупційного аудиту з метою забезпечення економічної безпеки.

У цілому ж кожен із дослідників [2; 3; 5; 12; 14] розглядає застосування аналітичних процедур зовнішніми аудиторами, водночас інша група авторів [12; 16; 18; 20] аналізує організацію аналітичних процедур аудиту. Ми погоджуємося з думкою авторів М. А. Васархелі [21], Т. Ван [21], А. М. Розаріо [21], А. М. Роуз [22], Дж. М. Роуз [22], П. Сантосуосо [23], Дж. Л. Сміт [25], Дж. Л. Стівенс [25], І. Сух [22], Дж. К. Тібодо [22], які вивчають аудиторські докази за допомогою аудиторських процедур. Аудиторські процедури є специфічними діями, які аудитор виконує для збору аудиторських доказів та отримання впевненості в достовірності фінансової інформації, яка може бути використана при проведенні антикорупційного аудиту.

При дослідженні антикорупційного аудиту як імперативу ефективного екологічного управління дослідникам К. Назаровій, В. Гордополовій, М. Неживій та В. Мисюк [17] було б доцільно звернути увагу на застосування аналітичних процедур в антикорупційному аудиті.

Проте варто не погодитись із думкою авторів К. Юн і Т. Пірс [28], які розмірковують, чи можуть аналітичні процедури по суті замінити вибірку для детальної перевірки даних. Зазвичай аналітичні процедури використовують для оцінки ризиків і виявлення незвичайних або виняткових ситуацій, але вони можуть бути менш ефективні при пошуку конкретних помилок чи шахрайства, які можуть бути виявлені через детальну перевірку. Вибіркова перевірка даних зазвичай вимагає більше часу та ресурсів, але вона може надати більш детальні та конкретні результати. Важливо збалансувати обидва підходи для забезпечення високої якості аудиту та ефективного використання ресурсів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, аналітичні процедури як найважливіша складова системи антикорупційного аудиту для забезпечення економічної безпеки підприємства дозволяють оцінити корупційні ризики в діяльності суб'єктів господарювання, які негативно впливають на подальший їх розвиток, та розробити заходи з їх мінімізації. Для мінімізації корупційних ризиків узагалі необхідно впроваджувати механізми виявлення, аналізу та оцінки корупційних ризиків і здійснювати належний контроль на кожному етапі підприємницької діяльності.

Запропоновані аналітичні процедури антикорупційного аудиту дають змогу виявити корупційні схеми у відповідних бізнес-процесах, забезпечити економічну безпеку підприємства, зосередити увагу аудиторів на відповідних зонах корупційного ризику, сприятимуть мінімізації ризиків корупції на підприємствах, створюють аналітичне підґрунтя формування антикорупційної програми підприємства, що закладає основу підвищення ефективності діяльності підприємства та сприяє покращенню його ділової репутації.

Перспективи розвитку методичних підходів до проведення аналітичних процедур в антикорупційному аудиті з метою забезпечення економічної безпеки підприємства полягають у розробленні методики факторного аналізу впливу основних чинників на стан корупції в Україні, у тому числі на рівні держави в цілому та на рівні окремих суб'єктів господарювання. Важливим напрямом подальших наукових досліджень є також визначення ефективності антикорупційної програми для окремих підприємств і країни в цілому в частині обґрунтування співвідношення економічного ефекту від реалізації антикорупційних заходів та витрат, спрямованих на ці цілі. При цьому подальшого наукового розроблення потребують також питання аналізу непрямих індикаторів фінансової ефективності, зокрема підвищення іміджу компаній і країни в очах потенційних інвесторів, розширення партнерських відносин унаслідок покращення ділової репутації, збільшення доходів бюджету країни у вигляді податків у результаті виведення бізнесу з тіньової сфери.

Отже, можна стверджувати, що аналітичні процедури є, з одного боку, самостійним блоком методів отримання аудиторських доказів, а з іншого – частиною аналітичної роботи, яку необхідно проводити й у межах аудиторської діяльності в цілому, і в процесі управління суб'єктом господарювання з метою забезпечення його економічної безпеки. Розширення сфери застосування аналітичних процедур можна рекомендувати в напрямі вдосконалення внутрішнього контролю та аудиту, підготовки й обґрунтування управлінських рішень і поточного, і стратегічного характеру.

ДОДАТКОВА ІНФОРМАЦІЯ

ВНЕСОК АВТОРІВ

Розробка концепції: Парасій-Вергуненко І.

Супровід даних: Безверхий К., Юрченко О., Грищенко Н.

Формальний аналіз: Григоревська О., Матюха М., Юрченко О.

Методологія: Парасій-Вергуненко І., Матюха М.

Програмне забезпечення: Безверхий К.,

Джерела: Безверхий К., Матюха М.

Контроль: Парасій-Вергуненко І., Григоревська О.

Перевірка: Безверхий К., Григоревська О., Матюха М., Юрченко О., Грищенко Н.

Дослідження: Грищенко Н.

Візуалізація: Безверхий К.,

Управління проєктом: Безверхий К.,

Залучення фінансування: Безверхий К., Григоревська О., Матюха М., Юрченко О.

Написання – рецензування та редагування: Парасій-Вергуненко І., Безверхий К., Грищенко Н.

Написання - оригінальний рукопис: Парасій-Вергуненко І., Безверхий К., Грищенко Н.

ФІНАНСУВАННЯ

Автор(-и) не отримував(-ли) фінансування для цього рукопису.

КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ

Автор(-и) заявляє(-ють) про відсутність конфлікту інтересів.

REFERENCES / ЛІТЕРАТУРА

1. Ukraine: Digital resilience in a time of war (2024). <https://www.brookings.edu/wp-content/uploads/2024/01/Digital-resilience-in-a-time-of-war-Final.pdf>
2. Abdullatif, M., Banna, A., El-Sahsah, D. & Wafa, T. (2021). Exploring the application of analytical procedures by Jordanian external auditors. *Journal of Governance and Regulation*, 10(3), 44–53. <http://doi.org/10.22495/jgrv10i3art4>
3. Al-Laban, D.A.A., Alhassany, H.J. & Abbas, M.A.J. (2021). Analytical Procedures for The External Entrepreneurship Auditor and Their Role in Reducing Audit Risks (An Applied Study in A Sample of Iraqi Banks). *Academy of Entrepreneurship Journal*, 27(3), 1–13. <https://www.abacademies.org/articles/analytical-procedures-for-the-external-entrepreneurship-auditor-and-their-role-in-reducing-audit-risks-an-applied-study-in-a-sampl-11636.html>
4. Alshedah, A. R., & Atieh, A. (2020). External auditor's analytical procedures and their impact on discovering material misstatements—an empirical study on Jordanian commercial banks. *Ekonomski pregled*, 71(3), 271-300. <https://doi.org/10.32910/ep.71.3.4>
5. Appelbaum, D.A., Kogan, A., & Vasarhelyi, M.A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics. *Journal of Accounting Literature*, 40, 83-101. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.01.001>
6. Bezverkhyy, K., Kovach, S., & Zolkover, A. (2019). Integrated Reporting: Econometric Model of Quality Assessment. *Economic Studies*, 28(5), 120-133. <https://www.cceol.com/search/article-detail?id=813585>
7. Bozhenko, V.V., Lyeonov, S.V., Polishchuk, Ev.A., Boyko, A.O., & Artyukhova, N.O. (2022). Identification of determinants of corruption in government: A mar-spline approach. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoho Hirnychoho Universytetu*, 6, 176–180. <https://doi.org/10.33271/nvngu/2022-6/176>
8. Dolbneva, D. (2019). Ways of transformation of the system of combating economic crimes in Ukraine with regard to the experience of the European union countries. *ScienceRise*, 2-3(55-56), 21-26. <https://doi.org/10.15587/2313-8416.2019.163108>
9. Corruption Perceptions Index (2023). https://en.wikipedia.org/wiki/Corruption_Perceptions_Index
10. Google Trends (2023). <https://trends.google.com/trends/explore?date=now%201-d&q=Analytical%20procedures,Analytical%20methods,Computational%20procedures,Analytical%20techniques&hl=en>
11. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. (2020). <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>

12. Hashim, M.H. (2023). The adequacy of the rehabilitation external auditor's using analytical procedures in identifying and evaluating banking risks: a field study on a sample of auditing companies and offices in Iraq. *International Journal of Professional Business Review*, 8(2), e01090. <https://doi.org/10.26668/businessreview/2023.v8i2.1090>
13. Karmańska, A. (2023). Machine learning in analytical procedures in audit. *Analytics in Finance and Risk Management*, 232–255. <https://doi.org/10.1201/9780367854690-11>
14. Levchenko, V., Boyko, A., Bozhenko, V., & Mynenko, S. (2019). Money laundering risk in developing and transitive economies: Analysis of cyclic component of time series. *Business: Theory and Practice*, 20, 492-508. <https://doi.org/10.3846/btp.2019.46>
15. Matrood, A.K., Abd alrazaq, D.N., & Khilkhal, N.S. (2019). The impact of applying analytical procedures by external auditor in accordance with ISA 520 on audit performance improvement: An exploratory study in the Iraqi audit firms and companies. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(1). <https://www.abacademies.org/articles/the-impact-of-applying-analytical-procedures-by-external-auditor-in-accordance-with-isa-520-on-audit-performance-improvement-an-ex-7888.html>
16. Maistrenko, A.S., Nazarova, K.O., & Lusta, A.A. (2023). Mission and Socioeconomic Potential of the Company's Anti-Corruption Audit in the Context of European Integration. *Business Inform*, 10, 265-269. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2023-10-265-269>
17. Nazarova, K., Nezhyya, M., Hordopolov, V., & Mysiuk, V. (2021). Anti-corruption audit as an imperative of effective environmental management. *MATEC Web of Conferences*, 339. <https://doi.org/10.1051/mateconf/202133901011>
18. Owais, W.O., & Bawaneh, A.A. (2021). The Impact of Analytical Procedures on Enhancing the Professional Judgment of the Certified Public Accountant in Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 17(3), 428–457. <https://archives.ju.edu.jo/index.php/JJBA/article/view/105972>
19. Zolkover, A.O., Rusina, Y.O., Bielialov, T.E., & Nesenjuk, E.S. (2020). The Influence of Innovative Potential on Gross Production and Economic Security: Regional Analysis. *International Journal of Management*, 11(4), 439-452. <https://ssrn.com/abstract=3601566>
20. Perevozova, I., Hryhoruk, P., Prystupa, L., Abesinova, O., & Melnyk, N. (2019). Organization of Analytical Procedures at the Audit of Continuity of The Enterprise Activity. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2). <https://www.abacademies.org/articles/organization-of-analytical-procedures-at-the-audit-of-continuity-of-the-enterprise-activity-8221.html>
21. Rozario, A.M., Vasarhelyi, M.A., & Wang, T. (2023). On the Use of Consumer Tweets to Assess the Risk of Misstated Revenue in Consumer-Facing Industries: Evidence from Analytical Procedures. *Auditing*, 42(2), 207–229. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-078>
22. Rose, A.M., Rose, J.M., Suh, I., & Thibodeau, J.C. (2020). Analytical procedures: Are more good ideas always better for audit quality? *Behavioral Research in Accounting*, 32(1), 37-49. <https://doi.org/10.2308/bria-52512>
23. Santosuosso, P. (2022). Micro Data analytics: a test for analytical procedures. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 193–212. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2020-0767>
24. Li, S., Fisher, R., & Falta, M. (2021). The effectiveness of artificial neural networks applied to analytical procedures using high level data: a simulation analysis. *Meditari Accountancy Research*, 29(6), 1425–1450. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2020-0920>
25. Smith, J.L., & Stephens, N.M. (2020). The reel wheel: Using analytical procedures as substantive tests of account balances. *Issues in Accounting Education*, 35(1), 13–24. <https://doi.org/10.2308/iace-52584>
26. Skrypnik, M., Radionova, N., Vlasiuk, T., Bondarenko, S., & Grygorevska, O. (2019). Accounting and verification of sustainable enterprise development reporting. *IBIMA Business Review*, 873407. <https://doi.org/10.5171/2019.873407>
27. Tušek, B., Ježovita, A., & Halar, P. (2021). The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between external and internal auditors in Croatia. *Economic research - Ekonomska istraživanja*, 34(1), 1385-1408. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1828129>
28. Yoon, K., & Pearce, T. (2021). Can Substantive Analytical Procedures with Data and Data Analytics Replace Sampling as Tests of Details? *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 18(2), 185–199. <https://doi.org/10.2308/JETA-19-03-23-10>
29. Proskurina, N.M. (2010). Analytical procedures as determinants of improving the quality of modern professional auditing. *Proceedings. Economy series*, 5, 217-223. http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&image_file_name=PDF/Nznuoa_2010_15_28.pdf
30. Usach, B.F. (2008). Problems of audit development in Ukraine. *Regional economy*, 4, 217-222.

Iryna Parasii-Verhunencko, Kostiantyn Bezverkhyi, Olena Hryhorevska, Mykola Matiukha, Oleksander Yurchenko, Natalia Hryshchenko

ANALYTICAL PROCEDURES IN AN ANTI-CORRUPTION AUDIT SYSTEM TO ENSURE THE ECONOMIC SECURITY OF THE ENTERPRISE

The article is devoted to the topical issues of increasing the corporate social responsibility of business through the introduction of anti-corruption audits at enterprises, the main component of which is analytical procedures. The purpose of the article is to develop a set of analytical procedures in the anti-corruption audit system to ensure the economic security of business entities for individual business processes in order to identify problem areas of the formation of individual corruption risks.

As a result of the conducted research, the economic essence of the concept of "analytical procedures" was clarified and their place in the anti-corruption audit system to ensure the economic security of the enterprise was determined; trends of changes in the corruption index in Ukraine were analyzed and a predictive model of its level in the near future was developed; the main areas of risk of corruption that arise in the course of the activity of business structures are substantiated; business indicators that indicate the probability of corruption at the enterprise are determined; analytical procedures for the detection of fraudulent and corrupt actions in the context of individual business processes: procurement, production, sales and in the management system as a whole are systematized. For each analytical procedure, an algorithm for its implementation has been developed, indicating the appropriate methodical techniques.

It has been proven that analytical procedures are, on the one hand, an independent block of methods for obtaining audit evidence, and on the other, a part of analytical work that must be carried out both within the scope of audit activity in general and in the process of enterprise management to increase the social responsibility of business and ensuring economic security.

The proposed analytical procedures of the anti-corruption audit make it possible to identify corruption schemes in the relevant business processes, to focus the attention of auditors on the relevant areas of corruption risk, ensure the economic security of the enterprise, contribute to the minimization of corruption risks at enterprises, create an analytical basis for the formation of an anti-corruption program of the enterprise, which ultimately lays the foundation for improving the efficiency of the enterprise, sustainable development and improving its business reputation.

Keywords: audit, anti-corruption audit, internal audit, analysis, analytical procedures, economic security of the enterprise, business processes, corruption, fraud, corruption perception index, risks, corporate social responsibility

JEL Classification: D73, M40, M41, M42, M49