

ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6: 339.564

JEL Classification: M42

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13\(46\).2.170-181](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2025.13(46).2.170-181)**Р.І. Жовновач**, проф., д-р екон. наук*Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна***Ю.М. Желізко**, здобувач третього (освітньо-наукового) рівня вищої освіти*Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ, Україна***І.П. Приходько**, проф., д-р. держ. упр.*Дніпровський державний аграрно-економічний університет м. Дніпро, Україна***Внутрішній аудит та контроль товарів (технологій) подвійного використання: методологія та розвиток**

Стаття присвячена дослідженню методологічних аспектів, виявленню основних тенденцій розвитку та формулювання рекомендацій щодо вдосконалення системи внутрішнього аудиту та контролю товарів (технологій) подвійного використання. Розглядається сучасний стан та розвиток внутрішнього аудиту, зокрема в контексті обов'язкового запровадження процедур внутрішнього аудиту, яке було здійснено у 1987 році. Зроблено акцент на аналізі рекомендацій, запропонованих Національною комісією США щодо запобігання шахрайству у фінансовій звітності з подальшим уточненням цих рекомендацій у щорічних звітах Комітету з корпоративного управління та інших міжнародних організацій, таких як NYSE і NASD.

Проаналізовано відмінності між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем, що дозволяє чітко окреслити функціональні особливості обох процесів. Представлено методологічний підхід до внутрішнього аудиту та контролю товарів (технологій) подвійного використання. Наведено приклади елементів систем внутрішнього експортного контролю товарів (технологій) подвійного використання в різних країнах, включаючи Україну, що ілюструє різноманітність підходів до забезпечення дотримання вимог у цій сфері. Актуалізується необхідність адаптації цієї методології до сучасних викликів бізнес-середовища, а також важливість комплексного аналізу системи експортного контролю товарів (технологій) подвійного використання для визначення ризиків і специфіки впровадження контролю. Сформульовано основні принципи, які мають стати фундаментом для створення системи внутрішнього експортного контролю товарів (технологій) подвійного використання запропоновано інтеграцію класичних принципів контролю (точність даних, оперативність реагування, економічна доцільність) з сучасними технологічними рішеннями.

Розвиток методології внутрішнього аудиту та контролю товарів (технологій) подвійного використання передбачено на основі комплексного підходу, що інтегрує технологічні інновації, кібербезпеку, управління ризиками та міжнародні стандарти. Рекомендовано створенню гнучких систем, здатних адаптуватися до стандартів ІА/ISO та змін у міжнародних санкційних режимах і технологічних викликах. Запропоновано посилити адаптивність системи внутрішнього аудиту та контролю товарів (технологій) подвійного використання підвищенням ІТ-кваліфікації аудиторів для розширення їхньої ролі у стратегічній оцінці управлінських рішень, а також удосконаленням комунікаційних процесів для забезпечення прозорості та оперативного впровадження рекомендацій та запобігання небажаного розповсюдження товарів (технологій) подвійного використання.

внутрішній аудит, внутрішній контроль, товари (технології) подвійного використання, внутрішній експортний контроль

Постановка проблеми. У динамічному бізнес-середовищі, що характеризується швидкими змінами та підвищеними вимогами до прозорості й відповідальності, система внутрішнього аудиту та контролю відіграє ключову роль у забезпеченні ефективності управлінських процесів. Однак, незважаючи на важливість цієї функції, існує потреба в глибшому розумінні сутності та еволюції її розвитку в умовах нових викликів, таких як глобалізація, технологічні інновації, зміни в законодавстві та підвищення вимог до прозорості. Крім того, стрімкий розвиток технологій, зокрема, автоматизація процесів, аналітика великих обсягів даних та використання штучного

інтелекту ставлять нові вимоги до процедур, компетенції уповноважених на проведення аудиторських дій працівників. Це вимагає адаптації традиційних моделей аудиту та контролю до нових умов, що, в свою чергу, потребує теоретичного переосмислення їх сутності, функцій, розвитку методології.

У контексті сучасних викликів, обумовлених ескалацією військових і терористичних загроз, які невпинно ставлять під питання стабільність державної та суспільної безпеки, внутрішній аудит та контроль товарів (технологій) подвійного використання (ТПВ) набувають особливого значення та стають предметом ретельного дослідження. Водночас ефективна система внутрішнього аудиту та контролю відіграє ключову роль у забезпеченні дотримання міжнародних стандартів і регламентів, що регулюють експорт ТПВ. Особливе значення ця функція отримує в умовах посилення санкцій і вдосконалення нормативних механізмів, метою яких є запобігання незаконному розповсюдженню небезпечних технологій серед терористичних угруповань або країн, які можуть використовувати їх із деструктивним наміром. Важливість внутрішнього аудиту та контролю також полягає у його здатності протидіяти корупції та зловживанням у процесі переміщення товарів подвійного використання. Прозорість та відповідальність у здійсненні цих функцій займають центральне місце у формуванні довіри громадськості до суб'єктів, які займаються управлінням такими технологічно чутливими ресурсами.

Системний підхід до моніторингу й аналізу ТПВ дозволяє оперативно ідентифікувати потенційні загрози й своєчасно здійснювати відповідні заходи для їх нейтралізації, сприяючи посиленню безпекової архітектури держави й міжнародного співтовариства. Крім того, внутрішній аудит та контроль виступають вагомими елементами у процесі зміцнення міжнародної співпраці в боротьбі з терористичними загрозами й незаконним обігом технологій подвійного призначення. Обмін даними між державами, узгодження універсальних стандартів і поширення передових практик значно підвищують ефективність глобальних стратегічних заходів та створюють можливості для більш скоординованих дій у відповідь на спільні виклики. Така багатовекторна співпраця сприяє консолідації міжнародної безпекової політики. Таким чином, внутрішній аудит і контроль за переміщенням товарів (технологій) подвійного використання слід розглядати не просто як необхідні технічні заходи, а як фундаментальну складову сучасної системи забезпечення національної та глобальної безпеки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Історичний розвиток, теоретичні засади та методологічні основи внутрішнього аудиту висвітлюються у працях провідних дослідників, серед яких можна виділити роботи Ф.Ф. Бутинця [1], Т. А. Бутинець [2], Г.М. Давидова [4], Н.І. Дорош [5], Назарова К.О. [7], Н.С. Шалімової [13] та інших авторів. Їх внесок зумовив формування ключових принципів і підходів до організації внутрішнього аудиту як важливого елементу системи управління сучасними підприємствами.

Ю. В. Великий, Т. О. Крючковська [3], Ф. Ф. Бутинець [1], Н. І. Дорош, [5], Т. О. Каменська [6], М. С. Пушкар, В.З. Семанюк [11], Б. Ф. Усач [12] акцентують увагу на значущості внутрішнього аудиту як ключового елементу системи внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства. У межах своїх досліджень вони здійснюють ґрунтовний аналіз як спільних характеристик зазначених понять, так і їхніх принципових відмінностей, зосереджуючи увагу на послідовному вивченні взаємозв'язків між ними задля забезпечення всебічного розуміння цієї тематики.

Прикладне дослідження Дж. Маккафферті [26] зі створення переконливих звітів внутрішнього аудиту актуалізує проблему посилення впливу внутрішнього аудиту та контролю на процеси управління та стимулювання покращень засобами складання

чітких, лаконічних та ефективних звітів з використанням знань та інструментів, необхідних для їх перетворення з простої документації на потужні каталізатори позитивних змін на основі забезпечення ефективного дотримання вимог 5C – критеріїв (Criteria), умов (Conditions), причин (Cause), наслідків (Consequence), коригуючих дій (Correcting Action), що гарантують перетворення аудиторських розвідок у обґрунтовані, виправдані і такі, що спонукають до змістовних дій. Налагодження механізмів збирання та використання значущої інформації, а також освоєння навичок впевненої адаптації системи внутрішнього аудиту та контролю до діяльності в умовах динамічної зміни ризиків, пропонує у своїх дослідженнях Х. Гарін [22; 23].

Проблематиці, присвяченій зростаючій ролі внутрішнього аудиту у виявленні проявів шахрайства та оцінюванні його ризиків на основі дотримання нових Глобальних стандартів внутрішнього аудиту від Інституту внутрішніх аудиторів (IIA), а також запропонованих Радою з міжнародних стандартів аудиту та забезпечення впевненості (IAASB) стандартів визначення та запобігання ризикам шахрайства, на основі забезпечення прозорості, навчання та узгодження з пріоритетами організації, присвячена робота К. Кролла [25]. Сучасні праці українських науковців, зокрема В. Л. Осецького [8] та Є. Ю. Ярусевича [14], підкреслюють важливість внутрішнього аудиту та контролю у виявленні проявів шахрайства та управлінні ризиками при торгівлі ТПП. У їхніх дослідженнях також обґрунтовується необхідність розроблення заходів, спрямованих на впровадження більш гнучкої системи внутрішнього аудиту та контролю в цій галузі.

Невирішеними залишаються проблеми запровадження процедур продуктивного управлінні ризиками відповідності; запобігання фінансовим штрафам, репутаційній шкоді; забезпечення законності та етичної ділової практики (з необхідними коригуваннями у бік подолання асиметрії щодо відстеження та усунення порушень нормативно-правових вимог, невиконання обов'язків і недбалості у сфері переважно фінансового обліку) у діяльності вітчизняних організацій.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження методологічних аспектів внутрішнього аудиту та контролю, виявлення основних тенденцій його розвитку та формулювання рекомендацій щодо вдосконалення практики проведення внутрішнього аудиту та контролю товарів (технології) подвійного використання.

Виклад основного матеріалу. Обов'язковому запровадженню у 1987 р. проведення на постійній основі процедур внутрішнього аудиту у діяльності публічних компаній передувала публікація Національною комісією США з питань запобігання шахраюванню у сфері фінансовій звітності рекомендацій щодо підтримки функції внутрішнього аудиту із формулюванням пропозицій для публічних компаній, незалежних громадських контролерів, функціонерів Комісії з цінних паперів та бірж (U.S. Securities and Exchange Commission, SEC) щодо покращення правового та регуляторного середовища, фахівців у сфері професійної освіти [32]. Аналогічні рекомендації постійно повторюються та уточнюються, наприклад, у щорічних звітах Комітету з корпоративного управління та Поправках до практичних рекомендацій щодо застосування окремих положень Коду корпоративного управління Сінгапуру (*Code of Corporate Governance*) [19; 20], публікаціях NYSE та NASD [11], Британського комітету з фінансових аспектів корпоративного управління [16]; Комітету спонсорських організацій комісії Treadway [21]. Крім того, NYSE схвалила пропозиції свого Комітету з корпоративної підзвітності та стандартів лістингу [28] про те, що всі компанії, що котируються на NYSE, повинні мати власні функції внутрішнього аудиту та контролю. Однак численні дослідження, що проведені після прийняття рекомендацій, свідчать про «можливе недостатнє акцентування уваги на внутрішньому аудиті» з боку американських компаній [17], публічних корпорацій Великої Британії [18] тощо.

Відповідно до Глобального стандарту внутрішнього аудиту [24], внутрішній аудит визначається як незалежна, об'єктивна діяльність із забезпечення якості та надання консультативних послуг, спрямована на створення доданої вартості та покращення діяльності організації, яка допомагає їй досягати своїх цілей, застосовуючи систематичний, дисциплінований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Давидов Г.М інтерпретує внутрішній аудит як аудит, що проводиться всередині самої організації за вимогою керівництва підприємства аудитором, які працюють у цій організації, і тією чи іншою мірою виконання їхніх функцій залежить від впливу керівництва підприємства [4].

В узагальненому вигляді, внутрішній аудит – діяльність щодо оцінювання доцільності та ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками, управлінських та адміністративних процесів компанії, що підтримує її розвиток та покращує ефективне виконання обов'язків ради директорів щодо нагляду, методи якої залежать від характеру та обсягу господарських операцій, кількості персоналу та інших пов'язаних факторів.

Не завжди доцільно організувати внутрішній аудит як окрему функцію, проте принципи звітності щодо її виконання повинні відобразитись в Декларації про корпоративне управління. Всебічне визначення концептуальних основ внутрішнього аудиту ґрунтується на: формулюванні загального визначення його сутності, визначенні внутрішнього контролю, цілей та процедур аудиту, сутності захисту інтересів третіх осіб, визначенні напрямів трансформування, засобів та шляхів сприяння корпоративному управлінню, сутності внутрішнього аудиту у контексті чинного законодавства, визначенні змісту діяльності команди аудиторів, аудиторського звіту, критеріїв проведення внутрішнього контролю та процедур оцінювання його ефективності.

Внутрішній аудит є невід'ємним елементом контролю процесів якості менеджменту підприємства і складовою загального аудиту, організованого в інтересах власників та регламентованого нормативними документами щодо дотримання встановленого порядку ведення господарського обліку, охорони власності і надійності функціонування системи внутрішнього контролю [11].

Внутрішній контроль є невід'ємною частиною управлінських процесів, що закладають основу для досягнення цілей організації, тоді як внутрішній аудит забезпечує їх незалежне оцінювання, сприяє вдосконаленню та підвищенню ефективності. Відмінності між цими двома поняттями фіксуються з позицій доволі суттєвої різниці у формулюванні мети, функцій, орієнтації, частоти здійснення та форм звітності (табл. 1).

Таблиця 1 - Відмінності між внутрішнім контролем і внутрішнім аудитом

Критерій	Внутрішній контроль	Внутрішній аудит
Мета	Забезпечення ефективності, результативності та дотримання вимог	Оцінка ефективності внутрішнього контролю та управлінських процесів
Функція	Бізнес-процес, що впроваджується управлінським персоналом	Оцінювальна функція, що виконується незалежним аудитором
Орієнтація	Операційна діяльність та контроль	Аналіз і розроблення пропозицій щодо покращення управлінських процесів
Частота	Постійно здійснюваний процес	Періодичні процедури перевірок
Форма звітності	Внутрішні комунікації про виконання контрольних процедур	Звіти про результати аудиту, що представляються керівництву

Джерело: складено авторами

На відміну від внутрішнього аудиту, внутрішній контроль – систематичний, структурований процес, що здійснюється управлінським персоналом організації з метою забезпечення досягнення її цілей у сферах ефективності та результативності операцій, достовірності фінансової звітності, а також дотримання законодавчих і нормативних вимог. Внутрішній контроль включає до свого складу: процедури у складі набору політик та практик, що сприяють запобіганню та виявленню помилок і шахрайства; оцінку та систематичний аналіз ризиків, що загрожують досягненню цілей організації з метою їх усунення або мінімізації; моніторинг, постійну перевірку та оцінку ефективності контрольних процедур, що дозволяють виявляти недоліки та вносити необхідні корективи; комунікацію з метою забезпечення належного інформаційного обміну між різними рівнями управління для підтримки контролю та прийняття рішень.

Методологія внутрішнього аудиту та контролю ТПВ є основою, на якій базуються всі аудиторсько-контрольні процедури, техніки та підходи. У динамічному бізнес-середовищі, що постійно змінюється, важливо адаптувати цю методологію до нових викликів та можливостей, щоб забезпечити ефективність і результативність внутрішнього аудиту та контролю ТПВ.

ТПВ характеризуються відсутністю суто військової спеціалізації у їх початковому застосуванні. Тим не менш, такі вироби, поряд із цивільним використанням, мають потенціал для модифікації з метою військового або терористичного застосування. Це може включати їх інтеграцію в процеси розробки, виробництва чи експлуатації обладнання військового спрямування, засобів масового ураження, систем доставки таких засобів або ядерних вибухових пристроїв. Комплексний аналіз ключових елементів внутрішнього контролю ТПВ, враховуючи їх специфіку, передбачає, зокрема, дослідження внутрішньої системи експортного контролю (ВСЕК), що є попереднім кроком до розуміння того, як її впровадити. Впровадження ВСЕК сприятиме забезпеченню відповідності нормативним вимогам, водночас надаючи значні переваги підприємствам. Зокрема, така система дозволяє своєчасно ідентифікувати ризики, пов'язані з потенційно сумнівними угодами, а також визначати ситуації, за яких для здійснення експорту може знадобитися отримання відповідної ліцензії.

ВСЕК вимагають від експортера запровадити чітку політику та процедури, які легко сприймаються персоналом, тим самим зменшуючи ймовірність помилок. Відвантаження будь-якого обладнання подвійного використання без належного дозволу, навіть якщо це стосується нечутливого замовника, може мати негативні наслідки як для міжнародної безпеки, так і для бізнесу експортера та його працівників (відкликання експортних привілеїв компанії; інші адміністративні стягнення, штрафи та позбавлення волі) [10].

Попри те, що кожна організація повинна здійснити однаковий базовий аналіз, щоб визначити зони ризику, фактичні елементи остаточної системи сильно відрізнятимуться від підприємства до підприємства. Нижче наведені приклади складових елементів систем внутрішнього експортного контролю в різних країнах (табл. 2).

Виходячи з вищезазначеного, формування внутрішньої системи експортного контролю повинно ґрунтуватися, на нашу думку, на наступних принципах:

– точність: інформація про ефективність повинна бути точною, оскільки оцінка точності інформації, яку отримують, є одним з найважливіших завдань контролю;

Таблиця 2- Елементи ВСЕК в окремих країнах

№	Країна	Елементи системи
1	ЄС	(1) прихильність до дотримання вимог, (2) письмова програма управління експортом та дотриманням вимог, (3) відповідальність, (4) процедури перевірки експорту, (5) контроль відвантаження, (6) перевірка результативності чи перевірка відповідності, (7) навчання, (8) діловодство, (9) звітування та коригувальні дії, (10) комунікації
2	Індія	(1) стратегічний комітет з контролю торгівлі, (2) навчання, (3) ідентифікація та класифікація, (4) оцінка кінцевого використання, (5) оцінка кінцевого споживача, (6) діловодство, (7) аудит, (8) звітність
3	Китай	(1) заява про дотримання корпоративної торгівлі, (2) політика дотримання корпоративної торгівлі, (3) структура та організація дотримання вимог торгівлі, (4) принципи навчання відповідності вимогам, (5) класифікація, (6) системи баз даних, (7) перегляд проектів та замовлень, (8) огляд нормативних та договірних положень, (9) управління постачальниками та дистриб'юторами, (10) інформаційні технології та засоби управління, (11) документи та діловодство, (12) внутрішня оцінка та аудит, (13) додаткові положення
4	Німеччина	(1) прихильність керівництва дотримання вимог, (2) організаційна структура, обов'язки та ресурси, (3) навчання та підвищення обізнаності, (4) процес та процедури скринінгу транзакцій, (5) огляд результатів діяльності, аудит, звітність та коригувальні дії, (6) ведення записів та документація, (7) фізична та інформаційна безпека
5	США	(1) зобов'язання керівництва, (2) оцінка ризиків, (3) письмова програма з управління експортом та дотриманням вимог, (4) навчання відповідності, (5) поглиблення забезпечення дотримання вимог щодо експорту, (6) діловодство, (7) експорт моніторинг та аудит / оцінка дотримання вимог, (8) обробка та звітування про проблеми та порушення дотримання вимог експорту та вжиття коригувальних заходів
	Україна	«(1) положення про систему внутрішньофірмового експортного контролю підприємства та відповідний наказ про його затвердження; (2) правила та процедури (механізми), направлені на дотримання національного законодавства в галузі експортного контролю; (3) затвержену відповідним наказом внутрішню інструкцію підприємства про порядок підготовки і оформлення документів, необхідних для одержання в Держекспортконтролі відповідних документів про реєстрацію підприємства та товарів, що передбачаються для здійснення міжнародних передач, дозвільних документів, документів про гарантії та інших документів, що надаються Держекспортконтролем; (4) заходи щодо дотримання вимог експортного контролю під час відвантаження, доставки кінцевому споживачу та перевірки використання за призначенням товарів, що передбачаються підприємством для експорту; (5) програми навчання фахівців різних рівнів з питань експортного контролю; (6) механізми контролю та перевірок виконання вимог законодавства в галузі експортного контролю на підприємстві; (7) систему ведення документації, пов'язаної з міжнародними передачами товарів, що підлягають державному експортному контролю; (8) систему адміністративних покарань для порушників правил та процедур підприємства в галузі експортного контролю»
7	Японія	(1) політика управління та заява про зобов'язання, (2) організація внутрішнього експортного контролю та персонал, (3) розробка та розповсюдження стандартних операційних процедур, (4) скринінгові процеси контрольованих товарів та технологій, напрямів експорту, кінцевих споживачів та кінцевого використання, (5) діловодство, (6) навчання, (7) аудит

Джерело: сформовано автором на основі джерел: [8-10, 27, 29-31]

- своєчасність: інформацію потрібно швидко збирати, направляти та оцінювати, щоб вчасно вжити заходів для вдосконалення;
- об'єктивність та зрозумілість: інформація в системі контролю повинна бути зрозумілою та розглядатися об'єктивно особами, які її використовують;
- орієнтованість на стратегічні пункти контролю: система контролю повинна бути зосереджена на тих сферах, де найімовірніше мають місце відхилення від стандартів або де відхилення можуть призвести до найбільшої шкоди;
- економічна реалістичність: витрати на впровадження ВСЕК повинні бути меншими або рівними вигодам;

- організаційна реалістичність: система контролю повинна бути сумісною з організаційними реаліями, і всі стандарти ефективності повинні бути реалістичними;
- координація з виробничим процесом підприємства: інформація про контроль повинна узгоджуватися з виробничим процесом на підприємстві з двох причин: кожен крок у процесі виробництва може впливати на успіх або провал всієї операції; інформація про контроль повинна надходити до всіх зацікавлених сторін;
- гнучкість: органи управління повинні мати вбудовану гнучкість, щоб підприємства могли швидко реагувати на подолання несприятливих змін або скористатися новими можливостями.
- оперативність: системи контролю повинні вказувати, при виявленні відхилення від стандартів, які коригувальні дії слід вжити в оперативному режимі.

Основними аспектами розвитку методології внутрішнього аудиту та контролю ТПВ, в т.ч. ВСЕК мають стати:

- адаптація до технологічних змін, використання аналітики даних для виявлення аномалій, тенденцій та ризиків на основі великих обсягів даних, формування прозорої та простої системи ідентифікації ТПВ та імпортерів товарів (технологій) подвійного використання з врахуванням кінцевих отримувачів таких товарів (технологій) у контексті недопущення потрапляння ТПВ до небажаних осіб, угруповань, організацій;
- інтеграція управління ризиками засобами системного підходу до розробки методології, яка інтегрує внутрішній аудит та ВСЕК з процесами управління ризиками, що дозволяє більш ефективно оцінювати та реагувати на них, впровадження нових методик оцінювання, що базуються на сучасних економічних і технологічних реаліях. До пріоритетних ризиків варто включити кіберризик, реалізуючи концепцію моделі трьох ліній захисту, аудит використання бізнес-додатків, реагування на кіберінциденти та відновлення, операцій кібербезпеки (запобігання та виявлення), управління ідентифікацією та доступом, програм внутрішньої загрози, управління ІТ, ІТ-проектів, мобільних обчислень, управління мережами та комунікаціями, управління безперервністю бізнесу, безперервного аудиту (координація, безперервне забезпечення та моніторинг для забезпечення аудиту), технології аналізу даних, запобігання та виявлення шахрайства (в автомобілебудуванні), управління ідентифікацією та доступом, аутсорсинг інформаційних технологій, ризики та засоби контролю інформаційних технологій, управління змінами в ІТ (критично важливе для успіху організації);
- підвищення стандартів професійної практики, що передбачає адаптацію методології до міжнародних стандартів внутрішнього аудиту (ІА, ISO) і забезпечує визнання та довіру до аудиторських процедур, організація навчання та підвищення кваліфікації на основі впровадження програм безперервного професійного розвитку для аудиторів, що дозволяє їм залишатися в курсі нових тенденцій та практик (основ ІТ для внутрішніх аудиторів, управління ІТ-аудитом, розуміння та аудит великих обсягів даних);
- фокус на стратегічну цінність, що досягається через оцінювання ефективності управлінських рішень, розробку методик, які дозволяють внутрішньому аудиту оцінювати не лише дотримання норм, але й стратегічну цінність бізнес-процесів, а також консультативні послуги з метою розширення та підвищення ролі внутрішнього аудитора в якості консультанта для управлінських команд, що сприяє більш глибокому розумінню бізнес-процесів;
- покращення комунікаційних процесів за рахунок забезпечення прозорості, розробки методів комунікації результатів аудиту, які сприяють розумінню та прийняттю рекомендацій з боку керівництва, залученню всіх рівнів управління з

активізацією різних рівнів управління в процесах аудиту для забезпечення більшої ефективності та підтримки.

Таким чином, наведені рекомендації сприятимуть адаптації методології внутрішнього аудиту до технологічних змін, інтеграції системного управління ризиками (зокрема кіберризики), підвищенню стандартів відповідно до міжнародних норм, фокусу на стратегічній цінності бізнес-процесів та покращенню комунікаційних механізмів, що в сукупності запобігає потраплянню ТПВ до небажаних суб'єктів, підвищує прозорість, ефективність аудиторських процедур і забезпечує стратегічну стійкість організації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Висновки дослідження сформульовано з точки зору можливості їх подальшого використання у якості об'єктивної основи покращення системи внутрішнього аудиту та контролю ТПВ як засобу підвищення ефективності управлінських процесів, зниження ризиків та забезпечення стабільної діяльності організацій у динамічних умовах функціонування.

Внутрішній аудит і контроль ТПВ є взаємодоповнюючими механізмами, що забезпечують як дотримання нормативів, так і стратегічний розвиток організацій. Впровадження внутрішнього аудиту, як інструменту корпоративного управління, має історичні передумови, пов'язані з рекомендаціями міжнародних організацій (SEC, NYSE), проте досі існують проблеми з його практичним застосуванням через недостатню системність. Формування ВСЕК ТПВ потребує дотримання принципів точності, своєчасності, гнучкості та економічної доцільності, особливо в контексті управління товарами подвійного використання.

Інтеграція сучасних технологій (аналітика даних, кібербезпека) та адаптація до міжнародних стандартів (ISO, ІІА) є ключовими для підвищення ефективності аудиту. Основні аспекти розвитку методології внутрішнього аудиту та контролю ТПВ, в т.ч. ВСЕК, включають адаптацію до технологічних змін через аналітику даних для виявлення ризиків і формування прозорої системи ідентифікації ТПВ та імпортерів товарів подвійного використання. Інтеграція управління ризиками з внутрішнім аудитом та ВСЕК передбачає впровадження нових методик оцінювання, зокрема кіберризики.

Важливим залишається роль аудитора як консультанта, здатного оцінювати стратегічну цінність бізнес-процесів і запобігати ризикам, пов'язаним із експортом ТПВ. Підвищення стандартів професійної практики вимагає адаптації до міжнародних стандартів і навчання аудиторів. Фокус на стратегічну цінність досягається через оцінювання управлінських рішень і надання консультаційних послуг. Покращення комунікаційних процесів забезпечує прозорість та залучення всіх рівнів управління для підвищення ефективності аудиту.

Майбутні дослідження у сфері аудиту та контролю ТПВ можуть зосередитися на кількох ключових аспектах, кожен із яких має вагомим значенням для вдосконалення регуляторних механізмів. Серед першочергових завдань варто виділити аналіз рівня впровадження політики експортного контролю ТПВ, оцінку ефективності моніторингу експортних операцій, проведення порівняльних досліджень із практиками інших країн, що дозволить визначити оптимальні міжнародні підходи, які можуть бути адаптовані для української системи контролю ТПВ. Такий аналіз сприятиме виявленню слабких аспектів існуючої системи, які потребують модернізації та вдосконалення. Важливо приділити увагу галузевим дослідженням, орієнтованим на деталізоване вивчення викликів і можливостей у сфері аудиту та контролю ТПВ у специфічних секторах економіки, що дозволить розробити цільові рішення, спрямовані на усунення недоліків і підвищення ефективності регуляторних механізмів у відповідних галузях. Аналіз функціонування Державної служби експортного контролю України також має стати

пріоритетним напрямом досліджень, який сприятиме виявленню напрямів для посилення функціональних можливостей служби та підвищення її результативності. Особливої уваги заслуговує вплив новітніх технологій на механізми аудиту та контролю ТПВ з огляду на те, що технологічний прогрес генерує як нові виклики, так і суттєві можливості для оптимізації існуючої системи. Глибокий аналіз сучасних технологічних тенденцій, їх інтеграція з процедурами аудиту й контролю, а також прогнозування їхнього потенціалу в стратегічне планування є необхідним для забезпечення надійності та адаптивності регуляторної системи в умовах постійно змінюваної глобальної технічної реальності.

Список літератури

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник, 2-е вид., перероб. та доп. Житомир: Рута. 2002. 672 с
2. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир, 2008. № 2 (44). С. 31-42.
3. Великий Ю. В., Крючківська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в сучасних умовах. *Агросвіт*. 2014. № 1. С. 6-8.
4. Давидов Г. М. Аудит: підручник. Київ: Знання, 2004. 511 с.
5. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 1 (35). С. 41-46.
6. Каменська Т.О. Внутрішній аудит. Сучасний погляд: монографія. К.: Інформ.-аналітичне агентство, 2010. 491 с.
7. Назарова К.О. Аудит: еволюція, потенціал, ефективність: монографія. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2015. 464 с.
8. Осецький, В. Л. Інноваційні технології в системі контролю за товарами подвійного використання та їх вплив на конкурентоспроможність бізнесу. *Академічні візії*, (39). 2025. URL: <https://www.academy-vision.org/index.php/av/article/view/1635> (дата звернення 28.04.2025).
9. Пілотна модель системи внутрішньофірмового експортного контролю. 2012. Київ: Науково-технічний центр. URL: http://www.ntc.kiev.ua/download/vnutr_control/ICP_Pilot_2012%20UKR.pdf (дата звернення 13.05.2025).
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо створення суб'єктами здійснення міжнародних передач товарів систем внутрішньофірмового експортного контролю. Наказ Держекспортконтролю від 17.11.2006 № 412 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0412610-06#Text> (дата звернення 13.05.2025).
11. Пушкар М.С., Семанюк В.З. Внутрішній аудит: підручник. Тернопіль: ТНЕУ, 2016. 211 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> (дата звернення 12.04.2025).
12. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами: монографія. К.: Знання, 2005. 247 с..
13. Шалімова Н. С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2012. 672 с
14. Ярусевич Є. Ю. Визначення мети державного контролю за міжнародними передачами товарів військового призначення та подвійного використання. *Публічне управління і адміністрування в Україні*. 2018. № 4. С. 85–88.
15. Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *Report and Recommendation of the Blue-Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committee*. New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers. New York, NY. 1999. 6 p. URL: https://books.google.de/books/about/Blue_Ribbon_Committee_on_Improving_the_E.html?id=vYkCtwAACA&redir_esc=y (дата звернення 11.05.2025).
16. Cadbury Report. *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. Gee & Co. London. URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/library/subjects/corporate-governance/financial-aspects-of-corporate-governance.ashx>. 1992. 90 p. (дата звернення 11.05.2025).
17. Carcello J.H., Hermanson D.R., Raghunandan K. Factors Associated with US public companies' investment in internal audit. *Accounting Horizons*. 2005. Vol. 19. № 2. pp. 69-84. DOI: <https://doi.org/10.2308/ACCH.2005.19.2.69> (дата звернення 11.05.2025).
18. Collier P. Factors Affecting the Formation of Audit Committee in Major UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*. 1993. Vol. 23(sup1). pp. 421-430. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729909> (дата звернення 12.05.2025).
19. Corporate Governance Advisory Committee. *Amendments to Practice Guidance 11 and 12 of the Code of Corporate Governance*. 2023. 7 p. URL: <https://api2.sgx.com/sites/default/files/2024->

- 01/14%20Dec%2023%20Amendments%20to%20PG%2011%20and%2012.pdf (дата звернення 12.05.2025).
20. Corporate Governance Advisory Committee. *CGAC 2024 Report*. 2025. 4 p. URL: https://api2.sgx.com/sites/default/files/2025-03/CGAC%20Report%202024_0.pdf 2025 (дата звернення 12.05.2025).
 21. COSO (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission). *Internal control integrated framework*. New York, NY. 1992. 16 p. URL: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> (дата звернення 11.05.2025).
 22. Garin H. Eight Uncomfortable Truths About Internal Audit in 2024. *internalaudit360.com*. 2024, July 3 URL: <https://internalaudit360.com/eight-uncomfortable-truths-about-internal-audit-in-2024/> (дата звернення 29.04.2025).
 23. Garin H. It's Time to Ditch the Annual Audit Plan. *internalaudit360.com*. 2024, April 25. URL: <https://internalaudit360.com/its-time-to-ditch-the-annual-audit-plan/> (дата звернення 29.04.2025).
 24. Global internal audit standards. The Institute of Internal Auditors. 2024. https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9.pdf (дата звернення 30.04.2025).
 25. Kroll K. Internal Audit's Increasing Role in Hunting for Fraud. *internalaudit360.com*. 2024, March 28 URL: <https://internalaudit360.com/internal-audits-increasing-role-in-hunting-for-fraud/> (дата звернення 10.05.2025).
 26. McCafferty J. A Guide to Crafting Compelling Internal Audit Reports. *internalaudit360.com*. 2024, February 7 URL: <https://internalaudit360.com/eight-uncomfortable-truths-about-internal-audit-in-2024/> (дата звернення 11.05.2025).
 27. Nedyalkova, P. Methodological Foundations of the Assessment of Internal Audit. *Izvestia. J. of Univ. of Econ. Varna*, 2014, № 1, p. 65 – 80
 28. New York Stock Exchange (NYSE). *Corporate Accountability and Listing Standards Committee*. 2002. 180 p. URL: <https://iasplus.com/content/10d08bc0-9b15-41f2-a39d-8a53eabd045d> (дата звернення 13.05.2025).
 29. Sadeghi, Vahid Jafari, et al. How does export compliance influence the internationalization of firms: is it a thread or an opportunity?. *Journal of Global Entrepreneurship Research*. 8.1. 2018: p.1-15.
 30. Sun Xiaobo. Internal Compliance Program (ICP) In Strategic Trade Compliance. 2018. URL: <https://www.mindray.com/Docs/Internal%20Compliance%20Program%20in%20Strategic%20Trade%20Compliance.pdf> (дата звернення 13.05.2025).
 31. Treadway J.C. Report of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting. Washington, DC. 1987. 183 p. URL: https://www.sechistorical.org/collection/papers/1980/1987_1001_TreadwayFraudulent.pdf (дата звернення 10.05.2025).
 32. U.S. Department Of Commerce Bureau Of Industry And Security (2013). Compliance Guidelines: How To Develop An Effective Export Management And Compliance Program And Manual. URL: <https://www.bis.doc.gov/index.php/documents/compliance-training/export-management-compliance/1256-emcp-guidelines-november-2013/file> (дата звернення 13.05.2025).

References

1. Butynets, F.F. (2002). *Audyt*, 2nd ed, PP. Ruta, Zhytomyr [in Ukrainian].
2. Butynets, T. A. (2008). Internal control: the nature and content, *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Serii: ekonomichni nauky*, 2(44), 31–42 [in Ukrainian].
3. Y. Velykyi, & Kriuchkovska T. (2014). Internal control and audit in modern terms. *Ahrosvit*. 1, 6-8 [in Ukrainian].
4. Davydov, H. M. (2004). *Audyt*. Znannia. Kyiv [in Ukrainian].
5. Dorosh N. I. (2006). Internal control and audit in enterprise risk management. *Visnyk ZhDTU*. 1 (35), 41-46 [in Ukrainian].
6. Kamenska, T. O. (2010). *Internal audit: the modern view*. Kyiv: DP “Inform.-analit. ahenstvo” [in Ukrainian]
7. Nazarova, K.O. (2015). *Audit: evolution, potential, efficiency*. Kyiv: Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t [in Ukrainian].
8. Osetskiy, V. L. (2025). Innovative technologies in the system of control of dual-use goods and their impact on business competitiveness. *Akademichni vizii*, (39). <https://www.academy-vision.org/index.php/av/article/view/1635> [in Ukrainian].
9. Naukovo-tehnichniyi tsentr (2012). *Pilot model of the in-house export control system*. Kyiv. http://www.ntc.kiev.ua/download/vnutr_control/ICP_Pilot_2012%20UKR.pdf [in Ukrainian].
10. On approval of Methodological recommendations on the creation of intra-company export control systems by entities carrying out international transfers of goods: Order of the State Export Control

- Service (2006, November 17) № 412 <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0412610-06#Text> [in Ukrainian].
11. Pushkar, M. S., & Semaniuk, V. Z. (2016). *Internal Audit*. Ternopil: TNEU. <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/37224/1/Внутрішній%20аудит-Semaniuk.pdf> [in Ukrainian].
 12. Usach, B.F. (2005). *Audit to international standards*, Znannja, Kyiv, [in Ukrainian].
 13. Shalimova, N. S. (2012). *Socio-economic aspects of the audit: Theory and Practice*. Kirovohrad: Imeks-LTD [in Ukrainian].
 14. Yarusevych, Ye.Yu. (2018). Definition of the purpose of state control over international transfers of military and dual-use goods. *Publichne upravlinnia i administruvannia v Ukraini*, 4, 85–88 [in Ukrainian].
 15. Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (1999). *Report and Recommendation of the Blue-Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committee*. New York Stock Exchange (NYSE) and National Association of Securities Dealers (NASD). New York, NY. https://books.google.de/books/about/Blue_Ribbon_Committee_on_Improving_the_E.html?id=vYkCtwAACAAM&redir_esc=y [In English].
 16. Cadbury Report. (1992). *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*. Gee & Co. London <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/library/subjects/corporate-governance/financial-aspects-of-corporate-governance.ashx> [in English].
 17. Carcello, J.H., Hermanson, D.R., & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with US public companies' investment in internal audit. *Accounting Horizons*, 19, 2, 69-84. <https://doi.org/10.2308/ACCH.2005.19.2.69> [in English].
 18. Collier, P. (1993). Factors Affecting the Formation of Audit Committee in Major UK Listed Companies. *Accounting and Business Research*, 23(sup1), 421-430. <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729909> [in English].
 19. Corporate Governance Advisory Committee (2023). *Amendments to Practice Guidance 11 and 12 of the Code of Corporate Governance*. <https://api2.sgx.com/sites/default/files/2024-01/14%20Dec%2023%20Amendments%20to%20PG%2011%20and%2012.pdf> [in English].
 20. Corporate Governance Advisory Committee (2025). *CGAC 2024 Report*. https://api2.sgx.com/sites/default/files/2025-03/CGAC%20Report%202024_0.pdf [in English].
 21. COSO (Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission) (1992). *Internal control integrated framework*. New York, NY. <https://web.archive.org/web/20180829162457/https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf> [in English].
 22. Garin, H. (2024, April 25). It's Time to Ditch the Annual Audit Plan. *internalaudit360.com*. <https://internalaudit360.com/its-time-to-ditch-the-annual-audit-plan/> [in English].
 23. Garin, H. (2024, July 3). Eight Uncomfortable Truths About Internal Audit in 2024. *internalaudit360.com*. <https://internalaudit360.com/eight-uncomfortable-truths-about-internal-audit-in-2024/> [in English].
 24. *Global internal audit standards* (2024). The Institute of Internal Auditors. https://www.theiia.org/globalassets/site/standards/globalinternalauditstandards_2024january9.pdf [in English].
 25. Kroll, K. (2024, March 28). Internal Audit's Increasing Role in Hunting for Fraud. *internalaudit360.com*. <https://internalaudit360.com/internal-audits-increasing-role-in-hunting-for-fraud/> [In English].
 26. McCafferty, J. (2024, February 7). A Guide to Crafting Compelling Internal Audit Reports. *internalaudit360.com*. <https://internalaudit360.com/eight-uncomfortable-truths-about-internal-audit-in-2024/> [in English].
 27. Nedyalkova, P. (2014). Methodological Foundations of the Assessment of Internal Audit. *Izvestia. J. of Univ. of Econ. – Varna*/1. 65 – 80 [in English].
 28. New York Stock Exchange (NYSE) (2002, June 6). *Corporate Accountability and Listing Standards Committee*. <https://iasplus.com/content/10d08bc0-9b15-41f2-a39d-8a53eabd045d> [in English].
 29. Sadeghi, Vahid Jafari, et al. (2018). How does export compliance influence the internationalization of firms: is it a thread or an opportunity?. *Journal of Global Entrepreneurship Research*/ 8.1 (2018): 1-15. [in English].
 30. Sun Xiaobo (2018). Internal Compliance Program (ICP) In Strategic Trade Compliance. <https://www.mindray.com/Docs/Internal%20Compliance%20Program%20in%20Strategic%20Trade%20Compliance.pdf> [in English].
 31. Treadway, J.C. (1987). *Report of the National Commission of Fraudulent Financial Reporting*. Washington, DC. [in English].

32. U.S. Department Of Commerce Bureau Of Industry And Security (2013). *Compliance Guidelines: How To Develop An Effective Export Management And Compliance Program And Manual.*: <https://www.bis.doc.gov/index.php/documents/compliance-training/export-management-compliance/1256-emcp-guidelines-november-2013/file> [in English].

Ruslana Zhovnovach, Professor, Doctor in Economics (Doctor of Economic Sciences)
Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Yuliia Zhelizko, Postgraduate (student of the third (educational and scientific) level of higher education)
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine

Ihor Prikhodko, Professor, Doctor of Sciences in Public Administration
Dnipro State Agrarian University of Economics, Dnipro, Ukraine

Internal Audit and Control of Dual-Use Goods (Technologies): Methodology and Development

The article is devoted to the study of methodological aspects, identification of the main trends in development and formulation of recommendations for improving the system of internal audit and control of dual-use goods (technologies). The current state and development of internal audit are considered, in particular in the context of the mandatory introduction of internal audit procedures, which was carried out in 1987. Emphasis is placed on the analysis of recommendations proposed by the US National Commission on the Prevention of Fraud in Financial Reporting with further clarification of these recommendations in the annual reports of the Corporate Governance Committee and other international organizations, such as NYSE and NASD.

The analysis of the differences between internal audit and internal control is carried out, which allows to clearly outline the functional features of both processes. A methodological approach to internal audit and control of dual-use goods (technologies) is presented. Examples of elements of systems of internal export control of dual-use goods (technologies) in different countries, including Ukraine, are given, which illustrates the diversity of approaches to ensuring compliance with requirements in this area. The need to adapt this methodology to modern challenges of the business environment is highlighted, as well as the importance of a comprehensive analysis of the system of export control of dual-use goods (technologies) to identify risks and the specifics of implementing control is emphasized. The main principles are formulated, which should become the foundation for creating a system of internal export control of dual-use goods (technologies). The integration of classical control principles (data accuracy, responsiveness, economic feasibility) with modern technological solutions is proposed.

The development of the methodology of internal audit and control of dual-use goods is envisaged on the basis of an integrated approach that integrates technological innovations, cybersecurity, risk management and international standards. The creation of flexible systems capable of adapting to IIA/ISO standards and changes in international sanctions regimes and technological challenges is recommended. Adaptability of the internal audit system and control of dual-use goods (technology) is proposed to be strengthened by improving the IT qualifications of auditors to expand their role in the strategic assessment of management decisions, as well as by improving communication processes to ensure transparency and prompt implementation of recommendations and prevent unwanted proliferation of dual-use goods.

internal audit, internal control, dual-use goods (technologies), internal export control

Одержано (Received) 13.05.2025

Прорецензовано (Reviewed) 22.05.2025
Прийнято до друку (Approved) 26.05.2025