

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Державний вищий навчальний заклад
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
імені ВАДИМА ГЕТЬМАНА»

АУДИТ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Колективна монографія

За загальною редакцією
професора **О. А. Петрик**

УДК 657.6:338.1.05-021.387]:004
А93

Автори

**О. А. ПЕТРИК, Т. О. КАМЕНЬСКА, О. П. ПАРХОМЕНКО, І. О. МАРИНІЧ,
Н. В. ГОЙЛО, О. О. ДЯДЮН, Н. О. БУГАЙ, Ю. Б. СЛОБОДЯНИК,
Г. В. БУЛКОТ, О. В. ПАЦАРНЮК, Ю. І. ГРИНЕНКО,
І. І. МАТІЄНКО-ЗУБЕНКО, Л. І. ІВАНОВА, Л. А. НІКОЛЕНКО**

Рецензенти

Н. М. Проскуріна, д.е.н., проф.,
(Запорізький національний університет)

Н. С. Шалімова, д.е.н., проф.,
(Центральноукраїнський національний технічний університет)

*Рекомендовано до друку Вченою радою КНЕУ
Протокол № 6 від 04 лютого 2021 р.*

Аудит в умовах сталого розвитку: колективна монографія /
А93 **за загальною редакцією проф. О. А. Петрик / О. А. Петрик,
Н. В. Гойло, І. І. Матієнко-Зубенко, І. О. Мариніч, Ю. Б. Сло-
бодяник ін. К. : КНЕУ, 2021. 231, [1] с.
ISBN 978-966-926-364-3**

Колективну монографію «Аудит в умовах сталого розвитку: сучасні виклики та перспективи» підготовлено колективом кафедри аудиту КНЕУ. У науковому виданні викладено результати дослідження новітніх тенденцій розвитку незалежного аудиту в Україні, стратегічні напрями трансформації системи державного аудиту і контролю в умовах сталого розвитку, проблеми внутрішнього аудиту як інструмента забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання, а також переваги та особливості аудиту в умовах застосування нових поколінь цифрових технологій. Монографія приурочена до 20-ї річниці створення кафедри аудиту КНЕУ.

Для науковців, викладачів, аспірантів і студентів економічних вузів і факультетів; практикуючих аудиторів, бухгалтерів, аналітиків, контролерів, керівників підприємств та інших зацікавлених читачів.

УДК 657.6:338.1.05-021.387]:004

*Розповсюджувати та тиражувати
без офіційного дозволу КНЕУ заборонено*

ISBN 978-966-926-364-3

©. О. А. Петрик, Т. О. Каменська,
О. П. Пархоменко та ін., 2021
© КНЕУ, 2021

Зміст

Передмова (Петрик О. А.)	5
---------------------------------------	---

Розділ 1. НЕЗАЛЕЖНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ, ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ	7
---	---

1.1. Формування нової парадигми та концептуальних засад незалежного аудиту в умовах сталого розвитку (Петрик О. А.)	7
1.2. Еволюція розвитку вітчизняного аудиту: роль Аудиторської палати України (Каменська Т. О.)	29
1.3. Оновлений Кодекс етики професійних бухгалтерів: посилення вимог і відповідальності професії аудитора (Пархоменко О. П.)	35
1.4. Концептуальні засади аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу в умовах сталого розвитку (Мариніч І. О.)	47
1.5. Незалежний аудит звіту про управління (Гойло Н. В.)	59
1.6. Основні напрями аудиту нематеріальних активів як важливого чинника забезпечення сталого розвитку підприємства (Дядюн О. О.)	81
1.7. Контроль якості та ефективності діяльності аудиторів та аудиторських фірм як неодмінна умова визнання суспільної значимості професії (Бугай Н. О.)	96

Розділ 2. СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ ТА КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ	115
--	-----

2.1. Державний аудит в Україні: стратегія імплементації міжнародних стандартів INTOSAI (Слободяник Ю. Б.)	115
2.2. Концептуальні засади взаємодії Рахункової палати та Державної аудиторської служби України з метою забезпечення сталого розвитку країни (Булкот Г. В.)	130

Розділ 3. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	145
--	-----

3.1. Особливості внутрішнього аудиту інноваційної діяльності підприємств в умовах сталого розвитку (Пацарнюк О. В.)	145
3.2. Внутрішній аудит трансфертного ціноутворення як інформаційне забезпечення сталості міжгосподарських відносин (Гриненко Ю. І)	154

Розділ 4. АУДИТ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ НОВИХ ПОКОЛІНЬ ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ІННОВАЦІЙНІ РІШЕННЯ	170
4.1. Вплив діджитал-технологій на формування компетентностей аудиторів та їхній професійний інструментарій (Матієнко-Зубенко І. І.)	170
4.2. Аудит блокчейна для криптобізнесу: попередження загроз та створення інформаційної безпеки (Іванова Л. І.)	189
4.3. Роль цифрової трансформації бізнесу в підвищенні ефективності корпоративного управління, формуванні його інформаційного забезпечення та удосконаленні внутрішнього аудиту (Ніколенко Л. А.)	220

Передмова

Після проголошення та схвалення у 2015 році державами-членами Організації Об'єднаних Націй 17 Глобальних Цілей сталого розвитку та шляхів їх досягнення на період до 2030 року — все прогресивне людство долучилося до процесу їх реалізації за трьома ключовими аспектами: економічний, екологічний та соціальний. Перед Україною також постав актуальний виклик — забезпечити досяжність зазначених Цілей із урахуванням національних особливостей на рівні держави, регіонів, галузей, суб'єктів господарювання, окремих видів діяльності.

Беззаперечно ці процеси спричиняють суттєвий вплив і на розвиток аудиту, викликають появу нових завдань та об'єктів аудиторського контролю, методів і процедур, розширення функцій, посилення відповідальності, удосконалення законодавчого та нормативного регулювання, що у своїй сукупності формує нову парадигму та концептуальні засади аудиту в умовах сталого розвитку, які потребують відповідного ґрунтового дослідження та обґрунтування.

У колективній монографії викладено сучасні проблеми розвитку та концептуальних змін незалежного аудиту в Україні з урахуванням необхідності дотримання Оновленого Кодексу етики професійних бухгалтерів та Міжнародних стандартів аудиту, визначено концептуальні засади аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу та аудиторської оцінки звіту про управління, приділено увагу питанням контролю якості роботи аудиторів та аудиторських фірм, охарактеризовано стратегічні напрямки трансформації системи державного аудиту в умовах сталого розвитку, а також досліджено питання внутрішнього аудиту інноваційної діяльності та трансфертного ціноутворення як специфічних аспектів контролю для потреб управління господарюючими суб'єктами. З огляду на активне застосування цифрових технологій в аудиторській діяльності опрацьовано новітній професійний інструментарій аудиторів на основі використання диджитал-технологій, здійснено огляд основних напрямів аудиту блокчейна для криптобізнесу та визначено вплив цифрової трансформації на ефективність управління підприємством і діяльність внутрішніх аудиторів.

Дослідження проведене науково-педагогічними працівниками та аспірантами кафедри аудиту та приурочене до 20-ї річниці створення кафедри аудиту ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

Монографія призначена для науковців, викладачів, аспірантів та студентів економічних вузів і факультетів; практикуючих аудиторів, бухгалтерів, аналітиків, контролерів, керівників підприємств та інших зацікавлених читачів.

Автори монографії будуть вдячні за об'єктивні відгуки, зауваження і пропозиції наукової спільноти щодо викладених результатів дослідження сучасних напрямків розвитку аудиту в Україні. Сподіваємося, що авторському колективу вдалося зробити свій посильний внесок у формування нових парадигмальних напрямів та концептуальних засад аудиторської діяльності в Україні в умовах реалізації цілей сталого розвитку на макро- та мікрорівнях.

Розділ 1

НЕЗАЛЕЖНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: РЕАЛІЇ, ТЕНДЕНЦІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

1.1. ФОРМУВАННЯ НОВОЇ ПАРАДИГМИ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНИХ ЗАСАД НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Аудиторська діяльність є невід’ємною складовою економічних і суспільних відносин будь-якої цивілізованої країни. Відтак її розвиток відбувається під впливом багатьох чинників, зокрема й глобальних.

Євроінтеграційний вектор розвитку економіки України, підписання Угоди про Асоціацію України з Європейським Союзом зумовили радикальні зміни й у сфері аудиторської діяльності. Так, з 1 жовтня 2018 року набрав чинності Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] (далі — Закон), положення якого максимально враховують вимоги Директиви 2006/43/ЄС і Регламенту ЄС 537/2014. Посилення законодавчих вимог до аудиторів і прискіпливу увагу суспільства, урядів країн спонукала й глобальна фінансова криза 2007–2009 років, яка спричинила банкрутство низки великих підприємств і банків у світовому масштабі та суттєво підірвала довіру до результатів роботи аудиторів. Нині також слід брати до уваги можливі негативні глобальні економічні наслідки пандемії COVID-19 і всіляко забезпечувати умови для виконання аудиторами своєї місії. Як уже зазначалось у попередніх наших дослідженнях, аудит повинен виконувати економіко-соціальну функцію щодо забезпечення довіри користувачів фінансової звітності до достовірності та об’єктивності її даних; ідентифікації, виявлення та попередження шахрайства; забезпечувати систему управління підприємства необхідною інформацією для прийняття зважених управлінських рішень. Такий підхід покладає величезну відповідальність на аудиторів та інститут аудиту загалом [2].

Не зникає стурбованість аудиторської спільноти на міжнародному рівні щодо необхідності підвищення цінності аудиту та його майбутнього. В інвесторів, керівників підприємств посилюється

вимога до отримання від аудиторів інформації про можливі шляхи мінімізації ризиків, зростання дохідності операцій, крім того, це має відбуватись у режимі реального часу або з максимальною оперативністю, а не через 3–6 місяців після закінчення звітного періоду. Також не однаковими темпами та напрямками розвивається аудит у країнах, де він має свою тривалу історію, та в тих, де він перебуває в процесі становлення. Зокрема Нік Джеффі (директор з питань державної політики Grant Thornton International) повідомив, що проведено «ознайомлення з поглядами інвесторів, представників компаній, органів контролю та регулювання й банків. Аудит, як і раніше, високо цінується в усьому світі, але при цьому в результаті нашого дослідження ми дійшли цікавого та несподіваного висновку. Представники країн, у яких аудиторська діяльність здійснюється вже давно, заявили, що основною тенденцією у майбутньому має стати розширення сфери підтвердження достовірності інформації; водночас країни, де практика аудиту сформувалася не так давно, хочуть мати сталий перелік правил, який дав би їм змогу отримати максимальну користь від аудиту. З погляду міжнародних організацій, що займаються розробленням норм і правил, це означає, що не існує єдиного темпу розвитку, який був би оптимальним для всіх» [3]. На нашу думку, із зазначеного для України слід зробити важливий висновок щодо необхідності пошуку розумного компромісу між дотриманням визначених регуляторами регламентів з діяльності аудиторів, так і створювати умови для розвитку професії за рахунок розширення сфери діяльності у відповідь на появу нових об'єктів аудиторських завдань та інформаційних запитів стейкхолдерів.

Виклики часу та нові очікування суспільства щодо реалізації аудиторами не тільки традиційної інформаційної та контрольної функцій, а передусім соціальної, що тісно пов'язано з концепцією сталого розвитку та **викликають необхідність парадигмальних змін в аудиті**.

Отже, чи існують підстави для зміни парадигми аудиту? Під парадигмою розуміємо певний набір усталених правил, принципів і понять, які були сформовані та залишались актуальними для певного періоду часу розвитку аудиту. Так, парадигму необхідно змінювати, проте не шляхом зламу старої парадигми, а її трансформації та приведення до сучасних потреб. На думку більшості науковців, в обліку й аудиті нині сформована так звана інституційна (неоінституційна) парадигма, яка потребує відповідних коригувань і нових акцентів.

Назвемо основні причини цього.

1. Відставання теорії від практичних реалій (поява нових об'єктів обліку й аудиту, нові види звітності (інтегрована, стратегічна, звіт з управління та ін.).

2. Неспроможність в існуючому форматі задовольнити сучасні очікування суспільства загалом та інформаційні запити окремих груп стейкхолдерів, необхідність розширення інформативності звітності.

3. Обґрунтована в наукових дослідженнях концепція розширеної інформаційної системи обліку (PICO), яка включає додаткові функції управлінського контролю й підготовки різних форм корпоративної звітності та є унікальною для кожної компанії [4, с. 423].

4. Необхідність оцінювання екологічних і соціальних аспектів діяльності бізнесу, держави та їх впливу на навколишнє середовище.

5. Урахування важливості внеску нашої професії бухгалтера та аудитора в досягнення цілей сталого розвитку.

6. Потреба в обґрунтуванні такого підходу до формування обліково-контрольного забезпечення, який дав би змогу максимально виявляти, реагувати на ризики діяльності або їх попереджати, орієнтація на стратегічне управління.

7. Потреба в уточненні принципів визначення реальної вартості активів, загалом компаній і бізнесу (існуючі методики не завжди це дають робити, наприклад, урахування впливу сумнозвісних карантинних заходів та їх наслідків).

8. Посилення значення професійного судження бухгалтера та аудитора.

9. Запровадження в професію нових інноваційно-технологічних рішень, «хмарних» сервісів, які значно розширюють можливості, однак вимагають спеціальних принципів і регламентів застосування (упровадження процесів диджиталізації).

10. Стрімке збільшення обсягів інформації (облікової, фінансової та нефінансової), яка потребує систематизації, оперативної обробки та передачі на різні рівні управління (зумовлює необхідність гармонійного поєднання обліку, бізнес-аналітики та аудиту із застосуванням інтелектуального аналізу даних, методів обробки великих даних (Big Data) і глибинного аналізу даних (Data Mining)).

Усі зазначені обставини свідчать про те, що ***настав час формування нової парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку***, визначальними ознаками якої є: міждисциплінарність

підходів, особливе значення професійного судження та етичних норм, посилення інформативності звітності, її орієнтація не тільки на економічні явища, а максимальне врахування соціальних та екологічних аспектів, добровільне їх розкриття компаніями в звітах про досягнення цілей сталого розвитку, задоволення вимог не тільки конкретних стейкхолдерів, які є прямими користувачами звітності, а й інтересів суспільства загалом, диджиталізація процесів обліку та аудиту.

Важливі позитивні зрушення в розвитку професії бухгалтерів та аудиторів зумовлені також введенням в дію нової редакції Кодексу етики. У квітні 2018 року Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (PMCEB або IESBA) видала переглянутий ***Кодекс етики для професійних бухгалтерів***, який набув чинності з 15 червня 2019 року (далі — Кодекс). Зазначимо його основні новації. Змінилася структура — значно збільшено обсяг тексту за рахунок докладніших пояснень і коментарів; у окремий, новий четвертий розділ Кодексу виокремлено Міжнародні стандарти незалежності, які акцентують увагу на необхідності дотримання внутрішньої та зовнішньої незалежності аудитора. Слід звертати увагу на забезпечення незалежності щодо клієнта не тільки самого аудитора, а й суб'єкта аудиторської діяльності, його засновників і пов'язаних осіб, залучених фахівців до виконання аудиторського завдання. Чітко прописано періоди, упродовж яких повинна зберігатись незалежність. Позитивним є також чітка вказівка на норми для обов'язкового застосування та додаткові пояснюючі положення. Цінними для практиків є деталізація та наведення можливих прикладів загроз незалежності, застережних заходів і способів вирішення етичних конфліктів, загроз, що не можуть бути усунуті. Аудитори мають уважно ознайомитись та усвідомити нове керівництво з професійного судження та професійного скептицизму, оскільки вони становлять основу аудиторської професії.

Особливе значення Кодекс етики має в умовах розвитку цифрової економіки починаючи з розміщення PMCEB на цифровій платформі для користування мобільною (електронною) версією Кодексу етики, а також з безпосереднього виконання аудиторами завдань: дотримання вимог щодо конфіденційності інформації, яка міститься на електронних носіях (особливо при копіюванні даних своїх клієнтів для роботи віддалено на домашніх комп'ютерах в умовах дистанційної роботи), підтвердження електронних підписів та ін.

Кодекс етики для професійних бухгалтерів у його новій редакції 2018 року вимагає згідно з п.120.9 і 120.9 A1-A2 здійснювати

ідентифікацію та оцінку будь-яких нових загроз або виконувати повторну оцінку раніше ідентифікованих загроз. Вимоги цих параграфів є надзвичайно актуальними в нинішній діяльності аудиторів у період пандемії та карантинних заходів у зв'язку з COVID-19. Це пов'язано з тим, що діяльність усіх суб'єктів господарювання (аудиторів та їхніх клієнтів) супроводжується скороченням обсягів виробництва, послуг; змінюються формат і стиль роботи (зокрема дистанційне виконання обов'язків), діють об'єктивні та суб'єктивні чинники щодо регламентації діяльності (з боку держави, керівництва підприємства та самого працівника) існує, суттєва невизначеність щодо майбутнього та безперервності діяльності.

Варто звернути увагу на ще один важливий стандарт NOCLAR — Реагування на недотримання законів і правил, розроблений РМСЕБ і набув чинності 15 липня 2017 року. Він є суттєвим доповненням до норм Кодексу етики для професійних бухгалтерів та описує порядок дій професійних бухгалтерів, аудиторів при виявленні порушення чинного законодавства, навіть дозволяючи порушувати принцип конфіденційності для повідомлення інформації про виявлені порушення відповідним державним компетентним органам. Це також має вагоме значення в контексті відповідальності аудитора з виявлення корупційних дій, доходів, отриманих злочинним шляхом, відмивання коштів, фінансування тероризму, виконання функцій первинного фінансового моніторингу тощо.

Загалом дотримання норм професійної етики відіграє важливу роль у досягненні цілей сталого розвитку.

Проаналізуємо *виклики сталого розвитку в професії бухгалтерів та аудиторів*.

На Саміті ООН зі сталого розвитку в вересні 2015 року було ухвалено підсумковий документ «Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року», у якому закріплено 17 Цілей сталого розвитку [5, с. 15–16]. Таким чином, задано головні вектори, напрями розвитку та прогресу світової спільноти, людства загалом на період до 2030 року. Схематично вони систематизовані на рис. 1.1.1.

Як член ООН, Україна приєдналася до виконання зазначеного документу та для створення відповідних умов з реалізації цілей сталого розвитку в нашій державі реалізує Стратегію сталого розвитку «Україна — 2020». Уже напрацьовано проект Стратегії сталого розвитку України до 2030 року. Цілі сталого розвитку для України до 2030 року визначено Указом Президента України [6]. Досягнення їх має бути орієнтовано на економічне зростання, збереження навколишнього середовища та вирішення екологічних

питань, ощадливе використання природних ресурсів, дотримання законності діяльності суб'єктів господарювання, упровадження інновацій та розвитку нових прогресивних, екологічно безпечних технологій, протидію усім формам корупції, сприяння ефективному інвестуванню, створення нових робочих місць і подолання бідності, забезпечення гендерної рівності, належних умов для здобуття освіти, розумне збалансування обсягів виробництва та попиту й споживання, розбудову партнерської взаємодії для досягнення цілей сталого розвитку (ЦСР).

ЦІЛІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ



Рис. 1.1.1. Глобальні цілі сталого розвитку [10]

Реалізація зазначених цілей має здійснюватися на національному, регіональному та глобальному рівнях. Глобальні цілі сталого розвитку не можуть бути досягнуті самі по собі — з глобального, усесвітнього рівня вони трансформуються в конкретику відповідних цілей сталого розвитку на рівні корпорацій, установ та організацій. Відповідно, на бухгалтерів та аудиторів як фахівців, які виконують функції реєстрації інформації, оцінювання, звітування (зокрема про досягнення цілей сталого розвитку), а також моніторингу відповідних процесів і контролю повноти та достовірності розкриття таких даних, покладається важлива, ключова місія сприяння досяжності ЦСР. Таку позицію підтримують МФБ, АССА, Міжурядова робоча група експертів з Міжнародних стандартів обліку та звітності ООН (ISAR), аудиторські фірми Великої

четвірки, професійні організації бухгалтерів та аудиторів окремих держав. МФБ підтверджує, що із 17 цілей сталого розвитку безпосередньо професія бухгалтера та аудитора може впливати на досягнення 8 ЦСР (4, 5, 8, 9, 11, 12, 13, 17).

Основними професійними інструментами в цьому контексті стають:

- підвищення фінансової грамотності шляхом зростання якості освіти самих бухгалтерів та аудиторів, набуття нових компетенцій для реалізації цілей сталого розвитку, формування доступних для розуміння широким колом користувачів звітів і надання відповідних роз'яснень;
- зростання ролі науки у сфері обліку й аудиту сталого розвитку, що дасть змогу розробити необхідний методичний інструментарій та інституційно-організаційні засади діяльності практиків та оновленої трансформації професії загалом;
- інформаційне забезпечення управлінського персоналу для розроблення бізнес-стратегій, спрямованих на мінімізацію ризиків як у поточній діяльності, так і при прийнятті стратегічних рішень;
- урахування соціальних та екологічних аспектів бізнесу при формуванні стратегій розвитку та ухваленні планів їх реалізації;
- створення надійної системи збирання інформації, моніторингу та звітування (внутрішнього та зовнішнього) про досягнення ЦСР;
- аналітичне оцінювання економності та ефективності використання різних видів ресурсів (зокрема природних);
- неухильне дотримання загальновизнаних професійних стандартів (міжнародних, європейських і національних) щодо обліку й звітності, аудиту та етичних питань, їх гармонізація та вдосконалення з метою розвитку професії та зростання довіри до неї; подолання розбіжностей, що існують між МСБО, МСФЗ та обліком для формування звітності сталого розвитку;
- виконання інформаційно-комунікаційної функції, ідентифікації ключових груп стейкхолдерів і підготовки інтегрованих звітів, звітів сталого розвитку, підтвердження їх незалежними аудиторами та ін.

Поділяємо позицію МФБ, яка зазначає, що «роль професійних бухгалтерів у забезпеченні ефективного звітування в умовах сталого розвитку можна окреслити як творців цінності, що здійснюють керівну роль у розробленні та здійсненні стратегії сталого розвитку компанії; провідників реалізації цінностей сталого розвитку; хранителів вартості природного, соціального, виробничого та фінансового капіталів компанії, звітуючих щодо цінностей сталого розвитку» [7].

У 2020 році Україна вперше подала на Політичний форум сталого розвитку ООН свій Національний добровільний огляд щодо прогресу в досягненні Цілей сталого розвитку, підготовлений Міністерством розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства [8]. Найуспішнішими компаніями в Україні в досягненні Цілей сталого розвитку, за даними цього огляду, визнано: Компанію «МЕТРО Кеш енд Кері Україна», АТ «Фармак», юридичну фірму «AEQUO», АТ «Укргазвидобування», медіагрупу «StarLight-Media», групу компаній «PepsiCo Україна», Державне агентство водних ресурсів України, ТОВ «ДТЕК ВДЕ», АТ «UKRSIBBANK», Агро-індустріальний комплекс «Астарта», Національну мережу продовольчих супермаркетів «Сільпо», ПАТ «Київстар», ДП «Капарол Україна», Групу компаній «Метінвест», ПРАТ НЕК «Укренерго», компанію «Кернел», ДП «Адміністрація морських портів України» та ін. У рамках своєї діяльності за соціальними напрямками вони роблять значний внесок у фінансування заходів з боротьби із COVID-19. Усі відповідні дії щодо досягнення цілей сталого розвитку компанії мають можливість відображати в Звіті про управління, обов'язкове подання якого в Україні з 2019 року передбачено для середніх і великих підприємств (довідково: в Україні зареєстровано майже 1,6 млн підприємств, з яких малі — 1,5 млн (до 10 працівників), середні — близько 62 тис. (від 10 до 250 працівників) і великі — близько 2,5 тис. (більш як 250 працівників) [8, с. 39]). Проте чіткої структури та регламентів щодо підготовки Звіту про управління поки що не прописано, а підприємства вирішують це питання, виходячи з власних інтересів, потреб і можливостей. Нам потрібно орієнтуватись на досвід компаній-учасників Глобального договору ООН, які зобов'язані звітувати щодо прогресу в досягненні 10 принципів і цілей сталого розвитку, відображаючи ці елементи у фінансовій і нефінансовій звітності. Для допомоги компаніям у процесі інтегрування ЦСР у свою діяльність розроблені спеціальні керівництва та допоміжні матеріали [9—11].

Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку 12 березня 2020 року затвердила Кодекс корпоративного управління України [12], який відображає основні положення екологічних, соціальних і корпоративних управлінських засад. Одна з нових місій аудитора — перевірка наявності на конкретному підприємстві розробленого Кодексу корпоративного управління (у складі оцінювання ризиків контролю) і виконання відповідних вимог щодо розкриття інформації та забезпечення її прозорості (якісної підготовки та своєчасного оприлюднення фінансової та нефінансової

звітності, адекватності процедур призначення незалежних аудиторів і контролю з боку аудиторського комітету компанії, розміщення відповідної інформації на веб-сайті компанії для акціонерів та інших груп стейкхолдерів), налагодження та функціонування належної системи контролю, запровадження стандартів етики (внутрішній контроль, управління ризиками, комплаєнс, служба внутрішнього аудиту, корпоративний кодекс етики, політика запобігання корупції тощо). Мета й результат зростання довіри інвесторів до вітчизняних компаній. Для належної демонстрації відповідного рівня корпоративного управління компанії мають готувати та оприлюднювати Річний звіт про корпоративне управління, який став нині новим об'єктом аудиторської перевірки. Такий підхід, безумовно, має сприяти сталому розвитку компанії. Це означає, що вона має дотримуватись чинного законодавства в царині охорони довкілля, соціальної сфері та бізнесу, а відтак досягати балансу інтересів у цих трьох напрямках (передусім через зниження негативного впливу економічної діяльності та послаблення негативу екологічної кризи) задля загального економічного та соціального прогресу людства.

Згідно з рекомендаціями Кодексу корпоративного управління [12, с. 36], зазвичай розкриття нефінансової інформації включає такі аспекти: цілі компанії; структури й політики управління, зокрема статут, внутрішні положення, політика щодо конфлікту інтересів, винагороди, дивідендів тощо; інформація про членів Наглядової ради і ключових топ-менеджерів; інформація про винагороду для членів Наглядової ради й топ-менеджерів; звітність щодо взаємодії зі стейкхолдерами й питань сталого розвитку; структура власності й права акціонерів; суттєві передбачувані фактори ризику та схильність до ризиків; зміни в контролі й значні правочини з активами; незалежність зовнішніх аудиторів; функція внутрішнього аудиту; істотні питання щодо стейкхолдерів, політика взаємодії з ними.

Екологічна та соціальна звітність компаній, передусім тих, що становлять суспільний інтерес, має бути підготовлена, виходячи з норм Глобального договору ООН, Керівних принципів ОЕСР (Організації економічної співпраці та розвитку) для транснаціональних корпорацій, ISO 26000 та стандартів Глобальної ініціативи.

Викладені вище Цілі сталого розвитку та обґрунтування важливості ролі професії бухгалтерів та аудиторів в їх досягненні потребують деталізації щодо *сучасних векторів розвитку теорії та практики аудиторської діяльності*.

Цілком поділяємо думку Президента Палати аудиторів і бухгалтерів України О. В. Бойка, який стверджує, що «сьогодні ефективність аудитора визначається не швидкістю оперування величезними масивами інформації, зібраної «вручну», а здатністю критично мислити, застосовувати інноваційні ідеї та вчасно виявляти потенційні ризики для компанії, пропонувати ефективні шляхи подолання криз» [13].

Девід Олівер (David Oliver), невиконавчий директор MyFirmsApp [14] стверджує, що настали «часи небачених раніше змін для професії», і визначає чотири основні проблеми, які стосуються всіх, без винятку, аудиторських фірм: 1) втрата контролю через нові технології (аудиторські фірми можуть втрачати своїх клієнтів через дії конкурентів на основі інтернет та мобільних технологій); 2) це перехід на електронний формат податкової служби (це стало поширеним у європейських країнах і стрімко імплементується в Україні на основі процесів цифровізації звітування (зокрема податкового), коли послуги аудиторів можуть стати менш затребуваними в частині підготовки та перевірки податкової звітності, яка готуватиметься на основі спеціального програмного забезпечення та визначених алгоритмів); 3) можлива втрата клієнтів малого бізнес-сектора (наприклад, через необов'язковість аудиту; закриття малих підприємств, зокрема внаслідок пандемії COVID-19; перехід клієнтів до конкурентів); 4) прихильність до традиційних методів маркетингу — клієнти від аудиторських фірм хочуть пропозиції нових видів послуг, заохочувальних сервісів, методів і моделей співпраці тощо. Тільки з урахуванням необхідності запровадження нових організованих засад діяльності аудиторські фірми зможуть зберегти існуючих і залучити нових клієнтів.

Аудитори в своїй роботі застосовують низку інноваційних методів збирання, обробки та узагальнення інформації: запровадження інструментів Big Data, digital-технологій, цифрових технологій, інноваційних методів сучасної аналітики (наприклад, інтелектуальний аналіз даних). Створюються також умови для розвитку у персоналу креативного мислення, запроваджується візуалізація даних, забезпечується можливість дистанційного обміну інформацією і як результат — доступність залучення потрібних фахівців з різних країн, компаній (нівелювання кордонів спілкування, посилення глобалізації діяльності в професії). Сучасний аудит має характеризуватись гнучкістю підходів у досягненні поставлених цілей і вирішенні завдань, переорієнтацією роботи аудитора від формалізму дотримання алгоритму планів перевірки та процедур аудиту (проте без порушення загальноприйнятих принципів,

норм і стандартів) до креативності та командної роботи й оперативної комунікації з клієнтом. Важливо також надавати персоналу аудиторської фірми можливість гнучкого графіка роботи з дотриманням установлених термінів виконання завдань.

Дослідження розвитку практики аудиту в Україні та світі дало змогу визначити його сучасні тренди. Назвемо їх.

– Глобалізація діяльності аудиторських фірм, укрупнення аудиторсько-консалтингового бізнесу (зокрема, вітчизняні суб'єкти аудиторської діяльності отримали нові потенційні можливості з ухваленням Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» через забезпечення відповідності основним європейським нормам, субпідряд у виконанні завдань аудиторськими фірмами Великої четвірки, входження до міжнародних мереж аудиторських фірм — сприяє їх подальшому розвитку, зростанню обсягів виручки, отриманню нових сегментів аудиторського ринку в Україні та поза її межами). Це зумовлює необхідність розроблення та реалізації нової стратегії розвитку аудиторських фірм в Україні. Слід зазначити, що процеси глобалізації в аудиті, крім беззаперечних переваг, зумовлюють зростання впливу ризиків, які потребують постійного моніторингу та запобіжних заходів.

– Висока ймовірність нової економічної кризи, зумовленої загальним економічним спадом під впливом пандемії COVID-19. Аудиторські фірми повинні планувати та організовувати свою роботу з урахуванням можливих її негативних наслідків кризи. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні визначив важливі питання, які мають бути першочергово враховані аудитором під час аудиторських перевірок звітності в умовах пандемії COVID-19 [15]. Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено низку рекомендацій для аудиторів під час пандемії коронавірусу [16], які мають важливе практичне значення.

– Використання методів обробки великих даних Big Data: в умовах цифровізації економіки (та зрештою, усіх процесів у суспільстві) аудитори повинні мати достатньо компетентностей для роботи з великими даними, уміти їх обирати, агрегувати, аналізувати (здійснювати інтелектуальний аналіз). Чим більшим обсягом даних аудитор оперує, тим надійніший результат виконання ним поставленого завдання (попередження виникнення збитків, оптимізація прибутків, виявлення шахрайства, підвищення ефективності діяльності клієнта та ін.). Джерелами великих даних можуть бути не тільки системи обліку, контролю та звітності компанії, а й

статистичні дані, інформація засобів масової інформації, державних інституцій, контролюючих органів, соціальних мереж, будь-яка інша доступна інформація на різних видах носіїв).

- Популярності набуває так званий безперервний аудит, який передбачає постійні контрольні процедури аудитора щодо ведення обліку його клієнта впродовж усього року з метою деталізації перевірок, своєчасного виявлення недоліків, шахрайських дій і зловживань, їх ліквідації чи попередження, уникнення штрафних санкцій.

- Усе більшої ваги набувають аналітичні процедури, які дають змогу оперативно виявити негативні зміни, ознаки ризиків за певними видами операцій у поточній діяльності та надати відповідні рекомендації клієнту, та в майбутньому здійснити загальний аналітичний огляд для виявлення ключових тенденцій діяльності та найсуттєвіших ризиків бізнесу.

- Застосування сучасних інформаційних систем, комп'ютерних технологій і спеціальних програмних продуктів, «хмарних» сервісів, диджиталізація аудиторських процедур дає змогу фахівцям здійснювати більшість рутинних операцій зі збирання, накопичення, з первинної обробки облікових і звітних даних клієнта у віддаленому доступі (що особливо актуально в умовах карантинних заходів, пов'язаних з пандемією COVID-19). Іноді такий аудит називають «віртуальним», що виключає відвідування приміщень клієнта (за необхідності) та обговорення з його керівництвом проблемних питань.

- Практика аудиту часто зводиться до набору аудиторських доказів за певними шаблонами документів, виконання усталених аудиторських процедур і фіксації отриманої інформації на електронних носіях або рідше — на паперових. До такої техніки виконання аудиторської роботи часто спонукають вимоги обов'язкового її документування, яке часто буває формальним. Натомість ціннішим для клієнта аудиторських послуг має стати аналітичне оцінювання бізнесу компанії та бачення аудитора щодо його розвитку, удосконалення, розроблення стратегічних планів. Такий погляд аудитора на майбутнє суб'єкта господарювання буде корисним для інших стейкхолдерів. Зазначений підхід методологічно може змінити теперішню місію аудиту (незалежного підтвердження достовірності звітності), розширити коло завдань аудиту, глибину перевірки та підвищити якість послуг.

- Аджал-аудит (у перекладі означає гнучкий, адаптивний, керований, швидкий аудит), який дає змогу швидко пристосовуватись до конкретних обставин, умов перевірки та бізнес-середовища загалом. Може застосовуватися внутрішніми та незалеж-

ними аудиторами, забезпечує ефективну комунікацію та взаємодію всіх виконавців завдання, можливість відхилення від формалізованої послідовності виконання перевірки зі збереженням загального обсягу завдання, надає більше свободи аудиторам щодо організаційних і методичних питань їхньої діяльності.

– Нині аудиторські фірми спільно з ІТ-компаніями долучилися до виконання проєктів «Розумне місто (Smart City)» з метою забезпечення збалансованого та стійкого розвитку міст, що відповідає реалізації Цілі 11 ООН у сфері стійкого розвитку, а саме вирішення проблем конкретного населеного пункту щодо відкритості, безпеки, життєздатності та екологічної стійкості. Зокрема послуги аудиторських фірм надаються в такому сегменті керування містом, як система управління, розроблення стратегій діяльності, фінансування, оподаткування, інвестиції, інновації, планування та маркетинг тощо. Уже є численні приклади такої співпраці в Україні та в інших державах. Поле діяльності для вітчизняних аудиторських фірм є також виконання певних видів завдань на замовлення об'єднаних територіальних громад.

– Незмінно актуальним залишається питання забезпечення належної якості аудиту та професійного зростання аудиторів, їх безперервного навчання, набуття відповідних компетенцій. Для осучаснення та врегулювання цих аспектів Міністерством фінансів України та ОСНАД у 2019–2020 роках ухвалено низку відповідних нормативних документів, обов'язкових до виконання аудиторами та суб'єктами аудиторської діяльності.

– Сприяння досягненню очікуваних результатів, визначених Концепцією реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року [17].

Далі визначимо низку основних нових та актуальних об'єктів аудиторських завдань, особливості діяльності аудиторів в умовах сталого розвитку.

1. Підприємства, що становлять суспільний інтерес підлягають обов'язковому аудиту згідно із законодавством. Призначення аудиторів відбувається за дотримання особливих вимог, визначених статтею 29 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», а суб'єкти аудиторської діяльності (далі — САД) повинні бути занесені до розділу IV «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес». Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитори для таких підприємств призначаються на конкурсній

основі. За результатами виконання послуг для таких підприємств САД подають до ОСНАД відповідну звітну форму, у якій зазначають назву підприємства, якому надавались послуги, суму винагороди за обов'язковий аудит, кількість людино-годин, стислий опис інших послуг і їх вартість (крім обов'язкового аудиту), які виконувались для цього підприємств (незалежно, чи проводився обов'язковий аудит). Водночас Національна комісія з цінних паперів і фондового ринку прийняла рішення 31.01.2019 № 43 «Про затвердження форми Повідомлення до Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку підприємством, що становить суспільний інтерес, про суб'єкта аудиторської діяльності, який надаватиме послуги з аудиту фінансової звітності» [18], згідно з яким підприємства суспільного інтересу мають повідомляти (у паперовому та електронному вигляді), крім відповідної інформації про саме підприємство, такі відомості: інформацію щодо суб'єкта аудиторської діяльності, який має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; зокрема: включення САД до розділу IV «Суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес» Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, ведення якого здійснює Аудиторська палата України; тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що передбачається в договорі щодо аудиту фінансової звітності (іншими словами, тривалість співпраці впродовж кількох звітних періодів згідно з вимогами статті 30 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»); інформацію щодо відсутності обмежень надання аудиторських послуг суб'єктом аудиторської діяльності, який має право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств.

Для забезпечення виконання необхідних законодавчих вимог щодо призначення аудитора (або САД) для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, існує позитивний досвід вітчизняних компаній з розроблення власного внутрішнього регламенту «Порядок проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для проведення аудиту фінансової звітності», наприклад, такий документ створено на АТ «Миколаївобленерго» [19]. Зауважимо, що тривалість безперервної співпраці підприємства та САД не може перевищувати 10 років (проте з можливістю продовження термінів співпраці у визначених Законом випадках), а сам САД згідно з чинним законодавством: 1) відповідає встановленим Законом вимогам щодо надання послуги з обов'язкового аудиту фінансової

звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; 2) включений до відповідного розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес; 3) за попередній річний звітний період отримав винагороду від кожного з підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності впродовж цього періоду в сумі, що не перевищувала 15 % загальної суми доходу від надання аудиторських послуг; 4) не має обмежень, пов'язаних з тривалістю надання послуг підприємству; 5) має чинний договір страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами, укладений відповідно до вимог законодавства України на суму не менше 10 % суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу (без урахування податку на додану вартість) упродовж року, що минув, але не менше 10 млн грн, якщо інше не передбачено законом; 6) не надає підприємству послуг, надання яких заборонено статтею 27 Закону; 7) дотримується процедур, передбачених статтею 27 Закону, у разі надання послуг, які не заборонено, але обмежено згідно з положенням статті 27 Закону; 8) забезпечив виконання вимог до внутрішньої організації такого суб'єкта аудиторської діяльності при проведенні обов'язкового аудиту фінансової звітності, зокрема підприємств, що становлять суспільний інтерес, які визначені статтею 23 Закону.

2. *Фінансова звітність у форматі XBRL* (в основу якого покладено таксономію за МСФЗ), яку з 1 січня 2020 року в електронному форматі мають подавати підприємства, що складають свої звіти за МСФЗ і в обов'язковому порядку оприлюднюють, а отже, і мають робити її аудит. Таким чином можна забезпечити не тільки уніфікацію, зрозумілість, прозорість подання інформації для широкого кола користувачів, простоту та швидкість обміну й аналізу, а й її достовірність і точність. Підготовка та перевірка таких звітів (за 2019 рік — це 51 таблиця з цифровою та текстовою інформацією) — доволі трудомісткий процес. Аудитори можуть надавати послуги зі здійснення таксономії фінансової звітності для формування електронного фінансового звіту за стандартом XBRL або виконувати завдання щодо контролю сформованих клієнтом показників. У Європі (для Європейської економічної зони та Великої Британії) прийнято ESEF — єдиний європейський електронний формат звітів, у яких Inline XBRL є обов'язковим форматом. Подання такої машиночитаної звітності було заплановано з 1 січня

2021 року, проте Велика Британія вже заявила про перенесення обов'язкового запровадження вимог ESEF із січня 2022 року через труднощі, з якими зіштовхуються компанії у зв'язку з кризою COVID-19. У своїх роз'ясненнях Європейська комісія щодо аудиту електронних форматів звітів наголошує, що «аудитори будуть зобов'язані перевіряти відповідність законодавчим вимогам, зокрема: фінансової звітності, підготовленої у форматі XHTML; що розкриття розмічені за допомогою XBRL; що використовуються елементи основної таксономії з найближчим бухгалтерським значенням; і що націнки відповідають загальним правилам» [20]. Отже, і в Україні слід терміново системно вирішити питання щодо критеріїв і методики аудиторської перевірки фінансової звітності у форматі XBRL.

3. *Інтегрована корпоративна звітність* — нині вже фактично сформувалась як новий об'єкт аудиту й надалі має стати важливим предметом дослідження науковцями щодо напрацювання методики та організації підтвердження її аудиторами. У попередніх публікаціях ми вже звертали увагу на ці питання [21]. Водночас варто підкреслити, що Звіт про управління, який став обов'язковим для більшості підприємств України, можна розглядати як складову або різновид інтегрованої звітності. Однак залишається чимало питань щодо порядку його підготовки, структури, відповідальності за достовірність показників, підтвердження достовірності. Крім того, на основі вивчення практики формування інтегрованих звітів і Звітів про управління низки вітчизняних компаній можна зробити висновок про те, що в більшості випадків питання соціальної відповідальності бізнесу та екологічного характеру (використання ресурсів, викиди та відходи, інвестиції та заходи з відновлення навколишнього середовища) залишаються недостатньо відображеними, носять поверховий характер. У контексті важливості розкриття досягнень стратегії сталого розвитку вони мають принципове значення та їх повнота повинна бути під належним контролем аудиторів. Отже, необхідно формувати звіти підприємств таким чином, щоб їх структура та показники давали можливість характеризувати досягнення цілей сталого розвитку, вивчати запити суспільства та стейкхолдерів з розкриття інформації з цих питань, створити відповідну методику аудиту таких звітів.

4. *Блокчейн-напрямок в аудиті* — запровадження обігу криптовалют спонукає аудиторські фірми, передусім компанії Великої четвірки, запроваджувати різноманітні блокчейн-сервіси, розробляти нові методики, блокчейн-платформи та спеціальні інструменти аудиту (як для перевірки криптовалютних бірж, так і для

контролю операцій окремих підприємств, здійснення фінансових розслідувань у сфері криптоіндустрії та ін.).

5. *Виявлення корупції* (обсяг втрат від корупційних дій, за деякими даними, становить близько 14 % ВВП) і зменшення тіньового сектора (який, за експертними оцінками, сягає 50–52 %). Аудитори як суб'єкти первинного фінансового моніторингу повинні повідомляти компетентні органи про виявлені факти корупції та застосовувати такі аудиторські процедури, які дали б змогу їх установлювати.

6. *Виявлення корпоративного шахрайства*, втрати від якого, за оцінками експертів, сягають 5–15 % валового доходу компанії. Тому важливе завдання аудиторів — виявлення та попередження шахрайських дій, які можуть бути пов'язані із шахрайством, крадіжками або викривленням фінансових звітів компаній.

7. *Digital-інновації в аудиті*: крім безпосереднього застосування в професійній діяльності інформаційних систем і спеціальних програмних продуктів, загальної диджиталізації процедур аудиту, запровадження дистанційних та онлайн-сервісів, суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати відповідні послуги клієнтам з диджиталізації їхніх бізнес-процесів (наприклад, аналіз потреб підприємства в розрізі окремих процесів, розроблення диджитал-технології та її впровадження; оцінювання отриманого ефекту). Користуються також попитом послуги з налагодження кібербезпеки, кіберстійкості, здійснення кібертрансформації та виявлення й запобігання ІТ-ризикам. Усе це зумовлює необхідність набуття аудиторами нових сучасних компетенцій і посилення в освіті ІТ-складової. З огляду на це актуальною та своєчасною є започаткування в Україні підготовки фахівців нової генерації для обліку та аудиту за освітньою програмою «Діджитал-облік», яку успішно здійснюють у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана».

8. Надання аудиторами *послуг з антикризового консалтингу* — є особливо актуальним у період можливих економічних криз і нестійкого фінансового стану підприємств у період пандемії COVID-19. Можливі також послуги з питань фінансової та операційної реструктуризації, оптимізації витрат та ін.

9. Активно обговорюється питання *цифрових податків* — запровадження нового оподаткування доходів ІТ-компаній, наданих цифрових послуг, електронної комерції. Це вже стало реальністю, зокрема для таких країн, як Велика Британія, Туреччина, Франція, Іспанія, Італія, Чехія, Австрія та ін. До прикладу, з 2020 року Австрія запровадила рекламний збір у розмірі 5 % для великих

інтернет-компаній таких, як Facebook і Google, обов'язковий ПДВ для цифрових майданчиків роздрібної торгівлі, вводить зобов'язання для онлайн-платформ з короткотермінової оренди житла, які повинні будуть інформувати відповідні органи про всі бронювання та операції й нести відповідальність за здійснення неоподаткованих угод власниками житла; Австрійський уряд очікує, що новий пакет цифрового податку забезпечить надходження до бюджету щорічно близько 200 млн євро [22]. Молдова також запроваджує 20 % податок для провідних постачальників ІТ-послуг Netflix, Facebook і Google [23].

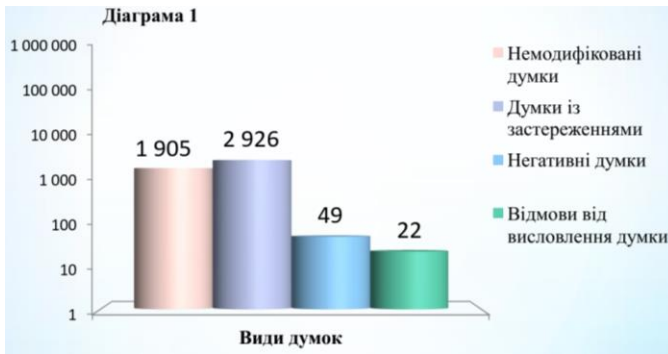
Державна податкова служба України досліджує питання можливості й механізму запровадження нового податку в Україні — податку на цифрові послуги. Тобто виникла необхідність адаптувати Податковий кодекс до цифрової ери.

Окремо зупинимось на *сучасних трендах щодо аудиторських звітів* і проведемо аналіз цього питання на основі вивчення відповідних статистичних даних Аудиторської палати України та нових законодавчих норм. Інформація, наведена на рис. 1.1.2, дає підстави зробити висновок, що до посилення вимог щодо якості аудиторських послуг та відповідальності аудитори надавали переважно висновки з немодифікованою думкою, і лише у виключних випадках поодинокі аудиторські звіти з негативною думкою чи відмовою від думки щодо фінансової звітності. У 2019 традиційна картина видів наданих аудиторських звітів змінилася – за результатами як обов'язкового, так і ініціативного аудиту, видано близько 60 % та 42,5 % відповідно звітів із застереженнями, 1,0–0,7 % — негативних і 0,5–0,9 % з відмовою від думки. Дані, наведені на рис. 1.1.3, свідчать, що найбільшу частку доходів аудиторські компанії в Україні отримують від надання послуг клієнтам, які займаються фінансовою та страховою діяльністю, торгівлею і ремонтом автотранспорту, сільським господарством, переробною промисловістю. Перспективними сегментами діяльності для укладання нових угод на аудиторське обслуговування є добувна промисловість, енергетика, транспорт, будівництво, телекомунікаційна діяльність та ін. (з огляду на їх значимість, частку у ВВП країни та кількість суб'єктів господарювання).

Аудиторська спільнота та клієнти аудиторських послуг вивчають питання надання цифрових аудиторських звітів, що відповідає сучасним тенденціям і викликам ери цифрової економіки.

Види думки в аудиторських звітах, які надавалися впродовж 2018 року

Обов'язковий аудит фінансової звітності (аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності) — **усього 4902 од.**



Ініціативний аудит фінансової звітності (аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності) — **усього 2763 од.**



Рис. 1.1.2. Види думок в аудиторських звітах,
які надавалися впродовж 2019 року [24]

Новим щодо аудиторських звітів з 2020 року стало те, що на підставі ухваленого 16 січня 2020 року Верховною Радою України Закону № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податків, усунення технічних і логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» аудиторський звіт став обов'язковою складовою податкової звітності. Так, стаття 46.2 Податкового кодексу України визначає, що «платники податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність і річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, подають контролюючому органу річну фінансову звітність, яка підлягає оприлюдненню разом з аудиторським звітом у термін не пізніше 10 червня року, наступного за звітним» [25].

Усього надано **15771** аудиторських послуг на суму **1 825 247,4** тис. грн.



Рис. 1.1.3. Інформація про надані в 2019 році аудиторські послуги за видами економічної діяльності [24]

Підприємства, які подають до податкових органів документацію з трансфертного ціноутворення (у разі обов'язкового для них аудиту), мають додавати копію аудиторського звіту.

Зазначені тренди та новації в аудиті, нові об'єкти аудиторських завдань вимагають перегляду його методології та методики виконання окремих видів аудиторських процедур, їх організаційних засад, загалом корпоративної культури аудиторських фірм, внутрішніх регламентів. На нашу думку, подальший розвиток професії аудиторів перебуватиме під потужним впливом процесів діджиталізації (які суттєво зменшать обсяг рутинних операцій), зростання можливостей дистанційної роботи з клієнтами. Відповідно, це вимагатиме набуття аудиторами додаткових сучасних компетентностей у сфері ІТ-технологій, роботи з великими даними, інтелектуального аналізу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» Закон України від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 21.11.2020).

2. Петрик Е. А. Миссия аудита на современном этапе развития экономики России и Украины / Е. А. Петрик. Инновационное развитие экономики. 2013. № 3 (15). С. 22–24.

3. Майбутнє аудиту URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000924

4. Куцик П. О. Інтегровані системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: теорія, методологія, організація: дис. ... д-ра економіч. наук: 08.00.09. URL: http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/zah/kutsyk_dis.pdf (дата звернення 16.09.2020).

5. Менеджер з втілення ЦСР. URL: <https://www.unglobalcompact.org/take-action/sdg-action-manager> (дата звернення 1.12.2020).

6. УКАЗ ПРЕЗИДЕНТА УКРАЇНИ №722/2019 Про Цілі сталого розвитку України на період до 2030 року. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/7222019-29825> (дата звернення 1.12.2020).

7. IFAC. Competent and Versatile: How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success. — 2011. URL: <https://www.ifac.org/news-events/2011-10/competent-and-versatile-how-professional-accountants-business-drive-sustainable> (дата звернення 6.12.2020).

8. Добровільний огляд щодо прогресу бізнесу в Україні у досягненні Цілей Сталого Розвитку. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=f795c268-843f-48d2-9114-faec1af5efbc&title=DobrovolniiNatsionalniiOgliadSchodoProgresuUkrainiUDosiagnenniTsileiStalogoRozvitku> (дата звернення 1.12.2020).

9. Компас Цілей Сталого Розвитку. URL: https://sdgcompass.org/wp-content/uploads/2016/09/SDG_Compass_Guide_Ukrainian.pdf (дата звернення 1.12.2020)

10. Менеджер з втілення ЦСР. URL: <https://www.unglobalcompact.org/take-action/sdg-action-manager> (дата звернення 1.12.2020).

11. Партнерство заради сталого розвитку. URL: <https://globalcompact.org.ua/projects/kampanija-partnerstvo-zaradi-stalogo-rozvitku/> (дата звернення 6.12.2020).

12. Кодекс корпоративного управління: ключові вимоги і рекомендації. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/document/?id=10687172> (дата звернення 1.12.2020).

13. Бойко О. В. Еволюція аудиту задля сталого розвитку: симбіоз нових технологій, компетенцій та досвіду. URL: https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001944 (дата звернення 7.12.2020).

14. Найбільші виклики та загрози для аудиторських фірм в Україні. URL: <http://www.ifrs.org.ua/najbilshi-vikliki-ta-zagrozi-dlya-auditorskih-firm-v-ukrayini/> (дата звернення 1.12.2020).

15. Інформаційне повідомлення щодо врахування чинників, пов'язаних з пандемією COVID-19 та застосуванням відповідних обмежувальних заходів, при проведенні аудиту фінансової звітності. URL: <http://www.apob.org.ua/?p=1812> (дата звернення 1.12.2020).

16. Матеріали IFAC. URL: <https://www.apu.com.ua/2020/07/10/матеріали-ifac/> (дата звернення 1.12.2020).

17. Концепція реалізації державної політики у сфері сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу в Україні на період до 2030 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 січня 2020 р. № 66-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/66-2020-%D1%80#Text> (дата звернення 7.12.2020).

18. «Про затвердження форми Повідомлення до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку підприємством, що становить суспільний інтерес, про суб'єкта аудиторської діяльності, який надаватиме послуги з аудиту фінансової звітності», рішення НКЦПФР 31.01.2019 № 43. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/pro-2/> (дата звернення 1.12.2020).

19. «Порядок проведення конкурсу з відбору суб'єктів аудиторської діяльності для проведення аудиту фінансової звітності АТ «Миколаївобленерго». URL: <https://www.energy.mk.ua/fm/data/InformPov/tendrAud/Order%26Criter.pdf> (дата звернення 1.12.2020).

20. ESEF Аудит. URL: <https://www.xbrl.org/news/esef-audit/> (дата звернення 1.12.2020).

21. Olena Petryk, Oleksii Kurylo, Oleksandra Karmaza, Vitalii Makhinchuk, Olga Martyniuk Non-financial reporting of companies and the necessity of its confirmation by auditors in Ukraine. URL: Problems and Perspectives in Management, Volume 16, Issue 2, 2018. С. 385–395

22. Австрія вводить «цифровий» податок для інтернет-гігантів. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-technology/2673767-avstria-vvodit-cifrovij-podatok-dla-internetgigantiv.html> (дата звернення 8.12.2020).

23. США погрожують Франції митом у \$2,4 млрд через «цифровий податок». URL: <https://finclub.net/ua/news/ssha-pogrozhuut-frantsiji-mitom-usd2-4-mlrd-cherez-tsifrovij-podatok.html> (дата звернення 1.12.2020).

24. Аудиторська палата України. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2019 році. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/%D0%86%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D1%8C%D0%BA%D0%BE%D1%96%CC%88-%D0%B4%D1%96%D1%8F%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96-%D0%B7%D0%B0-2019-%D1%80%D1%96%D0%BA.pdf> (дата звернення 9.12.2020).

25. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 6.12.2020).

1.2. Еволюція розвитку вітчизняного аудиту: роль Аудиторської палати України

22 квітня 1993 року відбулась важлива подія — депутатами Верховної Ради України першого скликання був ухвалений Закон України «Про аудиторську діяльність». У його преамбулі зазначалося: «Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника» [1]. Таким чином, вісім розділів і тридцять статей цього Закону стали першою нормативною базою, юридичним фундаментом для становлення в Україні нової професії — аудитора.

На той час в Україні вже діяли перші аудиторські фірми. Вони з'явилися на початку 90-х років у відповідь на розвиток ринкової економіки та в зв'язку з необхідністю проведення незалежного контролю діяльності господарюючих суб'єктів, насамперед спільних підприємств за участю іноземного капіталу. Представники цих фірм у лютому 1992 року провели установчий з'їзд і створили першу професійну організацію — Спілку аудиторів України.

Після ухвалення Закону розпочався стрімкий розвиток аудиторської діяльності в Україні. Було створено Аудиторську палату України, розроблено Національні положення аудиту, розпочалася сертифікація аудиторів.

Поступово, рік за роком, український аудит перетворювався у життєво необхідну складову економічних відносин у державі. Водночас він наближався до кращих міжнародних аудиторських практик.

У 2002 році за підтримки міжнародних партнерів Аудиторською палатою України був упроваджений проект «Реформа бухгалтерського обліку та аудиту в Україні», який докорінно змінив подальший напрям розвитку аудиту.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України ухвалено рішення — прийняти Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти аудиту з 1 січня 2004 року.

З 2003 року сертифікація аудиторів України також почала здійснюватися за новими правилами, які максимально відповідають загальноприйнятим міжнародним практикам.

У подальшому Аудиторська палата України своїм рішенням від 27 вересня 2007 року затвердила Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг і започаткувала створення системи постійного моніторингу й контролю якості аудиторських послуг.

У 2006 році Закон України «Про аудиторську діяльність» викладено у новій редакції. Після цього в його текст було внесено певні зміни, та вони не мали суттєвого впливу на аудиторську діяльність й процес надання аудиторських послуг. Потреба в реформі аудиту була очевидною, і ухвалення Угоди про асоціацію між ЄС та Україною пришвидшило цей процес.

Тому з 2014 року Україна розпочала роботу над впровадженням реформ у сфері аудиту з метою наближення та гармонізації національного законодавства, яке регулює обов'язковий аудит та аудиторську діяльність, до вимог і положень Європейського законодавства. Започаткуванню активного запровадження такої реформи також передувало прийняття Європейським союзом Директиви 2014/56/ЄС (як внесення доповнень до Директиви ЄС №43) і Регламенту №537/2014, які висувають нові, жорсткіші вимоги до аудиту, відповідають світовим тенденціям розвитку економіки й ринку аудиту, а також мають задовольняти зростаючу зацікавленість користувачів фінансової звітності до продукту праці аудиторів — аудиторського висновку.

Початком реформ аудиту в нашій країні ухвалення стало прийняття 21 грудня 2017 року Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII (далі — Закон).

Законом визначено правові засади провадження аудиторської діяльності в Україні та зазначено, що аудиторська діяльність — незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності з надання аудиторських послуг. Аудиторські послуги включають послуги з аудиту, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту [2].

Законом передбачена розроблена Міністерством фінансів України модель реформування системи регулювання аудиторської діяльності в Україні відповідно до міжнародних стандартів і найкращих світових практик. Ця модель пропонує оптимально збалансовану систему суспільного нагляду та саморегулювання аудиторської діяльності, яку підтримано міжнародними організаціями, регуляторами та представниками професії (рис. 1.2.1).

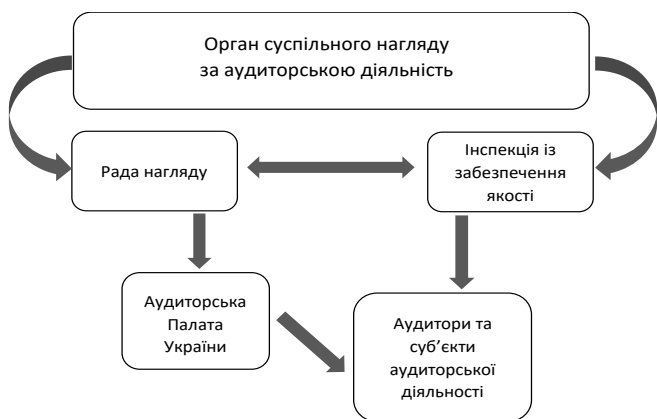


Рис. 1.2.1. Організація суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Черговий з'їзд АПУ 18 травня 2019 року затвердив Стратегію розвитку Аудиторської палати України до 2023 року. Стратегія визначає місію, цілі та завдання АПУ на найближчі роки.

Місія АПУ — створення належних умов для забезпечення суспільства аудиторськими послугами високої якості, розвиток аудиторської професії, посилення ролі та авторитету аудиторів. Бачення АПУ: Аудиторська палата України — це визнане в Україні та в світі об'єднання висококваліфікованих професіоналів у сфері аудиту, яке діє в інтересах суспільства, професії, аудиторів, викликає довіру та забезпечує якість послуг.

Цінності АПУ. 1. Чесність, етична поведінка та відповідальність перед суспільством і клієнтами. 2. Постійне вдосконалення та підвищення якості послуг. 3. Демократичні принципи та відкритий діалог. 4. Законність і незалежність думки, її зрозумілість і прозорість. 5. Колегіальність і взаємоповага. 6. Інновації, ініціативи, запровадження кращих практик.

Стратегічна мета АПУ — набуття повного членства в Міжнародній федерації бухгалтерів (далі — МФБ) шляхом виконання необхідних умов щодо відповідності критеріям, описаним у Конституції МФБ (IFAC Constitution) і Статуті МФБ (IFAC Bylaws).

Назвемо завданнями АПУ для реалізації стратегії.

1. Виконання необхідних умов щодо відповідності критеріям для вступу в МФБ та в інші європейські аудиторські об'єднання.

2. Гарантування високого рівня кваліфікації та незалежності аудиторів країни.

3. Забезпечення впевненості користувачів в якості аудиторських послуг і створення на цій основі суспільної довіри до результатів аудиту та професії загалом.

4. Запровадження в аудиторській практиці взаємовідносин, які ґрунтуються на принципах професійної етики.

5. Захист професійних прав та інтересів членів АПУ.

6. Розроблення інформаційної політики, спрямованої на створення позитивного іміджу професії аудитора в суспільстві.

Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні за результатами звітів за 2019 р. [3].

Щорічно Аудиторська палата України збирає, аналізує та узагальнює інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні. Станом на 31 грудня 2019 року в Україні було зареєстровано 2720 аудиторів. Найбільшу кількість аудиторів, близько 55 %, зареєстровано в Києві та області, у найбільших містах України: Харкові — 7 %, Одесі, Дніпрі — по 5 %, майже 4 % аудиторів у Львові та 3 % — у Запоріжжі. В інших містах їх менше, ніж 50.

Із загальної кількості аудиторів в аудиторських фірмах працює 2205 аудиторів, зокрема за основним місцем роботи 1933, або 71 %.

Для здійснення обов'язкового аудиту підприємств суспільного значення принаймні два працівники повинні мати міжнародні дипломи, що підтверджують належний рівень знань з МСФЗ. Перелік таких дипломів затверджено Радою нагляду. Серед аудиторів України найпоширенішим міжнародним дипломом є Дипіфр АССА, який мають 326 аудиторів, або 12 %, 3 % отримали диплом СІРА/САР. Найнаполегливіші та ті, які володіють іноземною мовою, є власниками сертифіката АССА, таких 82 аудитори, або 3 %.

Аналізуючи звіти аудиторських компаній, можна зробити наступні висновки: станом на 31.12.2019 року в Реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності було 900 САД, з них 861 аудиторська фірма та 39 фізичних осіб-підприємців.

Найбільша кількість САД зосереджена в Києві та області, а саме 433, або 50,3 %, що загалом відповідає інформації щодо кількості аудиторів за регіонами. Так само 7 % САД у Харкові, по 6 % у Дніпрі та Одесі, по 4 % у Львові та Запоріжжі. В інших регіонах кількість САД не перевищує 15 компаній.

Із загальної кількості САД (861) тільки 248, або 29 %, мають право проводити обов'язковий аудит. Та лише 88 САД, або 10 %, мають право здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, 56 таких компаній, або 64 %, розташовані в Києві, а в більшості регіонів такі САДи не представлені зовсім.

Обсяг аудиторських послуг в Україні за останні п'ять років збільшився у півтора разу та досяг у 2019 році 2 млрд 870 млн грн. Загальна кількість замовлень становила 33 244, що на 748 замовлень більше, ніж 2018 року, або на 2 %. Однак, якщо порівнювати обсяги діяльності САД за категоріями залежно від наданих послуг, то отримуємо такі показники: 19,3 % САД мають дохід до 100 тис. грн. Найбільша категорія — 67 % САД мають дохід до 1 млн грн, або лише 7 % загального обсягу аудиторських послуг. А 67 % обсягу наданих послуг належать до 2,5 % аудиторських фірм, що мають дохід більш як 10 млн грн. А лише 9 аудиторських фірм, або 1 %, мають дохід понад 50 млн грн, що становить 58 % загального обсягу аудиторських послуг. Необхідно зазначити, що в 2019 році таких фірм стало на дві більше, ніж у 2018 році.

Якщо аналізувати аудиторську діяльність у розрізі окремих завдань, то наочно можна побачити, що найбільшу кількість (53 %) становлять неаудиторські послуги. Завдання з надання впевненості охоплюють лише 32 %, але дають 53 % доходу. З них обов'язкові

завдання — 58 %, зокрема обов'язковий аудит 79 % і середня вартість такого замовлення — трохи більше 110 тис. грн. Водночас середня вартість ініціативного аудиту становила 277 тис. грн.

Серед виконаних обов'язкових завдань з надання впевненості найбільший обсяг послуг (67,6 %) надано підприємствам, що становлять суспільний інтерес.

За результатами надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту видано 39 % немодифікованих думок і 60 % думок із застереженнями. З ініціативного аудиту — 56 % немодифікованих і 42 % — із застереженнями.

Підсумовуючи, можна констатувати, що реформа аудиту в Україні відбулася. Викладені в Законі загальні принципи регулювання аудиторської професії та здійснення аудиту в основному відповідають загальноєвропейським тенденціям — це посилені вимоги до незалежності аудиторів, їх об'єктивності та організації роботи, застосування міжнародних стандартів аудиту та стандартизація вимог до аудиторського звіту, чітка система реєстрації аудиторів, а також підвищені вимоги до контролю якості аудиторських послуг.

Реалізація реформи аудиторської діяльності в Україні сприятиме позитивному інвестиційному клімату в Україні, зокрема забезпечить підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств; зростання рівня довіри до діяльності національних аудиторів; унеможливить надання неякісних аудиторських послуг, а також приведе до прозорості та достовірності фінансової звітності емітентів цінних паперів, банків, страхових компаній, інших публічних компаній, зокрема державних підприємств.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.93 р. № 3126-XII [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3125-12#Text>

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII [Електронний ресурс]. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19_11.

3. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2019 р. [Електронний ресурс]. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/%D0%86%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE-%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD-%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1>

1.3. ОНОВЛЕНИЙ КОДЕКС ЕТИКИ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ: ПОСИЛЕННЯ ВИМОГ І ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПРОФЕСІЇ АУДИТОРА

Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ (у редакції 2012 року) прийнятий для обов'язкового застосування аудиторами України з 1 травня 2014 року. Переклад українською мовою Кодексу етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року) було здійснено Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (член IFAC) у 2014 році [1]. До 14 червня 2019 року дотримувались Кодексу етики професійних бухгалтерів редакції 2016 року, а з 15 червня 2019 року набрав чинності переглянутий Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA) Кодекс етики професійних бухгалтерів у редакції 2018 року [2]. На початку квітня 2018 року Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA, *International Ethics Standards Board for Accountants*) випустила повністю оновлений і перероблений Кодекс етики для професійних бухгалтерів (PAs, *Code of Ethics for professional accountants*). Перейменований «Міжнародний кодекс етики для професійних бухгалтерів (зокрема Міжнародні стандарти незалежності)» [3] набув чинності в червні 2019 року. Він об'єднує всі основні досягнення в галузі етики та незалежності впродовж останніх чотирьох років у єдиний документ і включає нові положення щодо реагування на недотримання законів і нормативних актів («NOCLAR», *non-compliance with law and regulations*), які вже діють з липня 2017 року, а також включає оновлені положення про незалежність, що стосуються тривалих ділових стосунків (*Long Association*), які набули чинності в грудні 2018 року.

На відміну від попередніх випусків, оновлений Кодекс етики професійних бухгалтерів (далі Кодекс) значно простіше сприймається та є зручнішим у користуванні.

Хоча в оновленому Кодексі об'єднуюча концептуальна основа зазнала суттєвих змін, залишились незмінними **засадничі принципи Кодексу** — чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність і професійна поведінка, які встановлюють стандарт поведінки професійного

бухгалтера (РА, professional accountant) і відображають визнання професією відповідальності за суспільний інтерес (рис. 1.3.1). Залишились також сталими категорії загроз (загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза особистих стосунків і загроза тиску (рис. 1.3.2), а також, загальні вимоги застосування концептуальних основ дотримання засадничих принципів.

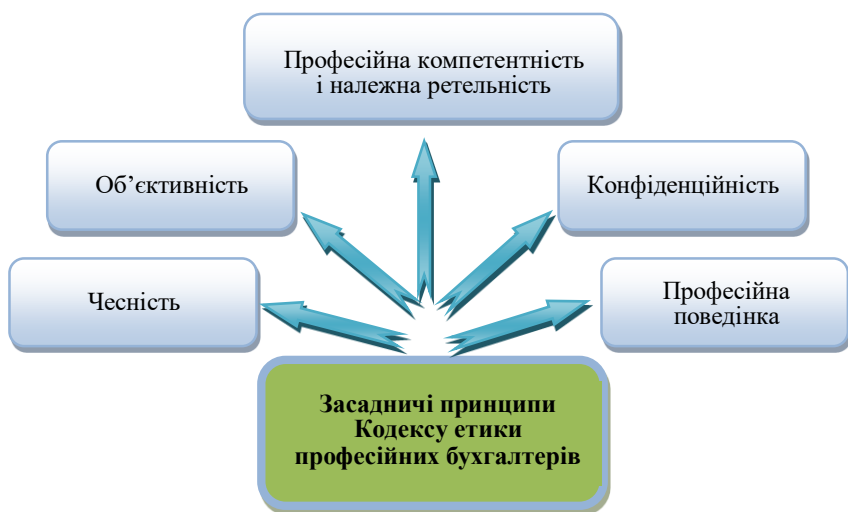


Рис. 1.3.1. Засадничі принципи Кодексу етики професійних бухгалтерів

Що стосується змін, то повністю було переглянуті положення, щодо реакції бухгалтерів та аудиторів на загрози порушення професійних принципів і незалежності. Новий Кодекс етики містить більш чіткі та точні вимоги щодо оцінки та реакції на загрози, а також щодо тривалої співпраці клієнта з однією і тією ж аудиторською фірмою. У Кодексі наголошується на важливості розуміння фактів та обставин при здійсненні аудитором професійного судження й застосування в роботі професійного скептицизму.

За словами голови IESBA Ставроса Томадакіса (Stavros Thomadakis), новий Кодекс є новаторським інструментом, покликаним захищати інтереси суспільства. Ним стало зручніше користуватися, при цьому збережена можливість глобального застосування Кодексу. Оновлений Кодекс етики професійних бухгалтерів підкреслює важливість основних принципів для всіх професійних бухгалтерів.



Рис. 1.3.2. Категорії загроз дотриманню засадничих принципів Кодексу етики професійних бухгалтерів

Розглянемо ретельніше, які структурні змін відбулись у Кодексі етики професійних бухгалтерів і розкриємо кожний пункт окремо.

1. Розширено концептуальні основи, зокрема уточнено «гарантії» та чіткіше їх узгоджено з конкретною категорією загроз.

2. Внесено зміни до положення про незалежність щодо тривалих ділових стосунків клієнта з однією і тією самою аудиторською фірмою.

3. Деталізовано положення щодо заохочень, зокрема подарунки та знаки гостинності, що стосуються як професійних бухгалтерів у бізнесі («PAIBs», PAs in business), так і професійних бухгалтерів у публічній практиці («PAPPs», PAs in public practice).

4. Внесено зміни до положення професійних бухгалтерів у бізнесі:

4.1 розроблено новий розділ щодо відповідальності за порушення засадничих принципів;

4.2 надано роз'яснення щодо застосовності положень професійних бухгалтерів у бізнесі до професійних бухгалтерів у публічній практиці;

4.3 доопрацьовано матеріал, який підкреслює важливість розуміння фактів й обставин при формуванні професійного судження;

4.4 доповнено матеріал, що пояснює, як дотримання засадничих принципів сприяє реалізації професійного скептицизму в аудиті та інших зобов'язаннях з надання впевненості.

5. Перенесено в окремий розділ стандарти незалежності.

Розкриємо зазначені зміни Кодексу етики професійних бухгалтерів докладніше.

1. Розширена концептуальна основа

Обставини, у яких діють професійні бухгалтери, можуть створювати певні загрози дотриманню засадничих принципів. Отже, Кодекс установлює концептуальну основу, яка вимагає, щоб професійний бухгалтер ідентифікував, оцінював і розглядав загрози дотриманню засадничих принципів.

В оновленому Кодексі в концептуальну основу було внесено значні поправки щодо посилення відповідальності та роз'яснення, що всі професійні бухгалтера повинні ідентифікувати, оцінювати та усувати загрози згідно із засадничими принципами й бути незалежними, особливо, що професійні бухгалтера повинні усувати загрози, виконуючи нову вимогу для професійних бухгалтерів — «відійти» й подумати, чи є зроблені загальні висновки та дії відповідними для вирішення цього питання.

У відповідь на занепокоєння з боку регуляторного співтовариства також надано чіткіше визначення терміна «гарантії». Гарантії є «діями, індивідуально або в поєднанні, які ефективно зменшують загрози до прийнятного рівня відповідно засадничих принципів». Поліпшена концептуальна основа уточнює, що за певних умов професійний бухгалтер повинний буде відхилити або припинити певну професійну діяльність або послугу в разі неможливості усунути загрозу. Розширена концептуальна основа підкреслює, що загрози вирішуються:

- або шляхом усунення умов, що створюють загрози;
- або застосування гарантій там, де вони здатні зменшити виявлені загрози до прийнятного рівня;
- відхиленням або припиненням конкретної професійної діяльності чи послуги.

Зокрема, представники малого та середнього бізнесу (SMPs) повинні враховувати відмінність між гарантіями та «умовами, політикою та процедурами», які можуть допомогти професійним бухгалтерам у виявленні та оцінюванні загроз. Концептуальна основа уточнює, що умови, політика та процедури, які встановлюються за професією, законодавством, регулюванням, фірмою або

організацією не є гарантіями РА, оскільки вони не призначені спеціально для боротьби з певною загрозою. Надано чіткіші описи та визначення інших ключових термінів, таких як «розсудлива та поінформована третя сторона» («reasonable and informed third party», RITP) та «прийнятний рівень», а також введено новий термін «відповідний рецензент».

Кодекс пояснює, що тест «розсудлива та поінформована третя сторона» — це концепція, яка передбачає оцінювання професійного бухгалтера зі сторони (установлення того, чи будуть такі ж висновки, ймовірно, досягнуті третьою стороною). Тест «розсудлива та поінформована третя сторона» включає в себе зважування всіх відповідних фактів та обставин, які професійний бухгалтер знає або може обґрунтовано знати, тоді, як уже зроблено висновки. «Розсудлива та поінформована третя сторона» не повинна бути професійним бухгалтером, але повинна володіти відповідними знаннями і досвідом, щоб розуміти та неупереджено оцінювати доцільність висновків професійних бухгалтерів.

Опис «прийнятного рівня» в розширеній концептуальній основі тісніше пов'язаний з концепцією тесту «розсудлива та поінформована третя сторона» й уточнює, що саме рівень професійного бухгалтера можна визначити, використовуючи тести «розсудлива та поінформована третя сторона», і визначити, чи професійний бухгалтер відповідає фундаментальним принципам.

Удосконалені концептуальні основи чіткіше характеризують вимогу для всіх професійних бухгалтерів, а саме залишатись уважними щодо нової інформації або змін до фактів та обставин у застосуванні концептуальних основ. Вони також пояснюють, що як тільки професійний бухгалтер дізнається про нову інформацію або зміни фактів і обставин, які можуть вплинути на те, чи була усунена загроза або зменшена до прийнятного рівня, професійний бухгалтер має знову оцінити та усувати цю загрозу відповідно. Розширена концептуальна основа також підкреслює, що професійні бухгалтера повинні здійснювати професійне судження та використовувати концепцію тесту «розсудлива та поінформована третя сторона» на всіх трьох етапах застосування концептуальної основи.

Нарешті, розширені концептуальні основи містять новий матеріал для пояснення, що фірми та мережеві фірми повинні застосовувати концептуальні основи для ідентифікації, оцінювання та усунення загроз незалежності. Відповідаючи на питання про

відповідальність фірм за незалежність, Кодекс посилається на стандарт Міжнародної ради з аудиту та надання впевненості (IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board's) ISQC 1 [4], який вимагає від компаній установлення політики та процедур для дотримання незалежності.

Концептуальні основи щодо послуг, не пов'язаних з наданням впевненості.

Представники малого та середнього бізнесу повинні брати до уваги зміни до положень про незалежність, які стосуються надання послуг, не пов'язаних з наданням впевненості (NAS, non-assurance services) клієнтам з аудиту. Було внесено істотні зміни, яким чином фірми та мережеві фірми повинні застосовувати концептуальні основи для розгляду загроз незалежності, створених під час надання NAS клієнтам аудиту.

Помітні зміни в Кодексі щодо NAS включають загальну заборону прийняття управлінських обов'язків при наданні всіх типів NAS аудитором. Положення NAS застосовуються також у всіх обставинах: до аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання та перевірок суб'єктів, які не є суспільно значимими суб'єктами господарювання.

Відповідно до нового опису гарантій у концептуальних основах **гарантії, прописані в розділі кодексу NAS, набагато чіткіше й тісніше узгоджені з конкретною категорією загроз.** Кодекс уточнює, що в деяких ситуаціях гарантії не здатні зменшити загрози до прийнятого рівня і, якщо такі загрози не можуть бути усунені, фірма або мережева фірма повинна відмовитись або припинити NAS чи зобов'язання з аудиту.

Надання рекрутингових послуг для клієнтів з аудиту

Кодекс установлює новий опис послуг з підбору персоналу та уточнює види цих послуг, а також називає фірми та мережеві компанії, яким заборонено надавати такі послуги існуючим клієнтам з аудиту. Одна з цих заборон стосується **пошуку кандидатів або пошуку кандидатів і проведення контрольних перевірок потенційних кандидатів на посаду директора або посадових осіб суб'єкта господарювання та вищого керівництва, що може впливати на справи клієнтів. Це більше не стосується лише перевірок суб'єктів господарювання, на відміну від попереднього кодексу.** Пояснюється це тим, що IESBA визначила, що не існує жодних гарантій, які дозволяли б мати справу із загрозами знайомства та власних інтересів, які створюються шляхом надання таких рекрутингових послуг для клієнтів з аудиту загалом.

2. Тривала співпраця клієнта з однією й тією ж аудиторською фірмою

У грудні 2017 року IESBA завершила внесення змін до своїх положень щодо незалежності, що стосуються тривалих відносин персоналу з клієнтом з питань аудиту або надання впевненості, які містять низку суттєвих поліпшень, зокрема й посилений режим ротації партнерів аудиту суб'єктів суспільного інтересу. Переглянуті положення про тривалі відносини були спочатку розроблені відповідно до структури 2016 року видання Кодексу етики IESBA для професійних бухгалтерів і викладені в документі в січні 2017 року та набули чинності в грудні 2018 року. У переглянутий і реструктуризований Кодекс було внесено незначні зміни, пов'язані з гарантіями щодо тривалих відносин. Але ці зміни не є суттєвими.

3. Положення про заохочення

Через кілька місяців після випуску переглянутого та реструктуризованого Кодексу, який відбувся в квітні 2018 року, IESBA оприлюднила переглянуті положення про заохочення [5]. В оновленому кодексі це положення 250, у попередньому варіанті — положення 350. Вони роз'яснюють значення та регламентують надійнішу та всеохоплюючішу структуру, яка чітко визначає межі отримання заохочень і керує поведінкою професійних бухгалтерів у бізнесі та професійних бухгалтерів у публічній практиці в усіх ситуаціях, що стосуються заохочень. Центральним моментом у цій системі є тест на нові наміри, який забороняє пропонувати або отримувати пропозиції, коли може виникнути неналежний вплив на одержувача послуг.

Переглянуті положення про заохочення доповнюють положення NOCLAR [6], які набули чинності в липні 2017 року, і пропонують повну систему етичних захистів, які стосуються як злочинів, учинених іншими особами, так і власної участі професійних бухгалтерів у потенційно неетичній поведінці. Вони являють собою останню, але не менш важливу частину переглянутого та реструктуризованого Кодексу і мають однакову дату вступу в дію — червень 2019 року.

4. Посилені положення професійних бухгалтерів у бізнесі

Професійні бухгалтери в бізнесі, зокрема й представники малих і середніх підприємств (SMEs, small- and medium-sized entities), відіграють значну роль у ланцюжку формувань фінансової звітності та сприяють ефективному управлінню організаціями.

Отже, в інтересах громадськості положення Кодексу професійних бухгалтерів у бізнесі є належними та надійними.

4.1. Відповідальність за порушення засадничих принципів

Відповідно до побажань зацікавлених сторін IESBA завершила внесення змін до частини С оновленого Кодексу щодо підготовки та подання інформації, і тиску на порушення засадничих принципів. Ці зміни забороняють професійним бухгалтерам:

- підготовку чи подання інформації з наміром увести в оману або неналежним чином вплинути на договірні чи регуляторні результати;
- дозволяти тиск з боку інших людей, що може призвести до порушення засадничих принципів. Нові матеріали включають практичні приклади, що ілюструють ситуації, де професійні бухгалтера можуть відчувати тиск, який може призвести до порушення засадничих принципів.

Описані вище зміни щодо професійних бухгалтерів у бізнесі спочатку були підготовлені згідно зі структурою попереднього Кодексу і були завершені в березні 2016 року (див. Зміни до частини С Кодексу, що стосуються підготовки та подання інформації й тиску порушення основних принципів) [7]. При доопрацюванні переробленого й реструктуризованого Кодексу, положення професійних бухгалтерів у бізнесі були додатково переглянуті з урахуванням змін Структури Кодексу. Наприклад, положення професійних бухгалтерів у бізнесі були уточнені та полегшені для сприйняття, а саме, як професійні бухгалтери повинні застосовувати концептуальні основи при виконанні своїх обов'язків у своїх роботодавців.

4.2. Роз'яснення щодо застосування положень професійних бухгалтерів у бізнесі до професійних бухгалтерів у публічній практиці

IESBA вважає, що професійні бухгалтери в публічній практиці, тобто професійні бухгалтери та фірми, які надають професійні послуги, можуть зіштовхнутися з подібними проблемами та етичними дилемами, як і професійні бухгалтери в бізнесі. Тому під час доопрацювання переглянутого та реструктуризованого Кодексу IESBA встановила нові вимоги та додаткові матеріали для уточнення того, що частина 2 Кодексу може мати стосунок до професійних бухгалтерів у публічній практиці, коли вони здійснюють професійну діяльність відповідно до їхніх відносин з фірмою, чи то як підрядники, працівники, чи власники фірми. В оновленому кодексі в частині 3 розглянуто ілюстровані приклади таких ситуацій і професійні бухгалтери повинні взяти їх до відома.

4.3. Професійне судження

Кодекс підкреслює важливість професійного судження у виявленні, оцінюванні та усуненні загроз з метою прийняття обґрунтованих рішень, а також для розуміння конкретних фактів і обставин, зокрема характер і сферу професійної діяльності або послуг.

До Кодексу було додано новий матеріал, щоб допомогти професійним бухгалтерам краще зрозуміти, що саме слід урахувати при здійсненні професійного судження. Наприклад, Кодекс пояснює, що серед інших питань здійснення професійного судження слід розглянути, чи:

- є причини турбуватись, що потенційно відповідна інформація може бути відсутня у фактах і обставинах, відомих професійним бухгалтерам;
- існує невідповідність між відомими фактами, обставинами та очікуваннями;
- бухгалтерська експертиза та досвід є достатніми для формування висновку;
- необхідно проконсультуватися з іншими особами, які мають відповідний досвід;
- інформація дає основу для висновку;
- власне упередження професійного бухгалтера може впливати на здійснення професійного судження бухгалтером;
- можливо зробити з наявної інформації інші обґрунтовані висновки.

В оновленому Кодексі матеріал щодо професійного судження, який вже виконується професійними бухгалтерами згідно з попереднім Кодексом, ще більше доопрацьовано та має чіткі процедури з метою забезпечення якості та послідовності здійснення професійного судження.

4.4. Професійний скептицизм

У відповідь на рекомендацію тристоронньої робочої групи з професійного скептицизму (PSWG, Professional Skepticism Working Group), до складу якої ввійшли представники IAASB, IESBA та Ради з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IAESB, International Accounting Education Standards Board), яку було створено в 2015 році, визнала суспільний інтерес у сприянні застосуванню професійного скептицизму в проведенні аудитів та інших завдань з надання впевненості, IESBA визначила, що було б важливо доповнити кілька існуючих посилань Кодексу на професійний скептицизм. Тепер Кодекс пояснює, як дотримання засадничих принципів підтримує професійний скептицизм, ілюструючи цей зв'язок у контексті аудиту фінансової звітності.

При завершенні підготовки матеріалу стосовно професійного скептицизму IESBA засвідчила необхідність подальшої роботи для реагування на ширші проблеми, визначені деякими її зацікавленими сторонами та РІОВ. У зв'язку з цим IESBA узагальнила ці питання, а також варіанти подальших шляхів у травні 2018 року в консультативному документі. Професійний скептицизм — задоволення громадських очікувань (CP, Consultation Paper, Professional Skepticism — Meeting Public Expectations) [8]. Зокрема, CP досліджує: характеристику поведінки, що міститься в концепції професійного скептицизму; чи слід вимагати від усіх професійних бухгалтерів застосовувати цю характеристику поведінки; і чи слід переглядати Кодекс, щоб описати цю поведінку.

5. Стандарти незалежності

Кодекс постійно нагадує професійним бухгалтерам завжди бути незалежними при здійсненні аудиту, огляду чи інших послуг надання впевненості. Правила незалежності завжди були частиною Кодексу, але тепер вони були переміщені до нового розділу «Міжнародні стандарти незалежності», який ділиться на два підрозділи: незалежність під час проведення перевірок та оглядів фінансових звітів (частина 4A) та незалежність при виконанні всіх інших послуг з надання впевненості (частина 4B).

Професійні бухгалтери повинні застосовувати концептуальні основи для виявлення, оцінювання та подолання загроз незалежності. Незалежність «думки» та «поведінки» вимагає дотримання основних принципів чесності та об'єктивності. Нові та вдосконалені положення допомагають бухгалтерам застосовувати концептуальні основи при роботі із загрозами незалежності в різних напрямках.

У доповнення до суттєвих змін, обговорених вище, Кодекс включає кілька структурних змін, які сприяють підвищенню його зручності в користуванні. Відповідно до запитів зацікавлених сторін чітко розмежовано матеріал, пункти вимог визначено літерою «R», а матеріали, які їх пояснюють, розташовано поруч з ними в пунктах, які позначені літерою «A».

Стиль викладання матеріалу в Кодексі став зрозумілішим. Там, де можливо, уникнуто дублювання матеріалу; спрощено складні структури речень; усунені юридичні та архаїчні терміни. Кодекс включає глосарій з описом і визначенням термінів, які мають особливе значення (рис. 1.3.3).

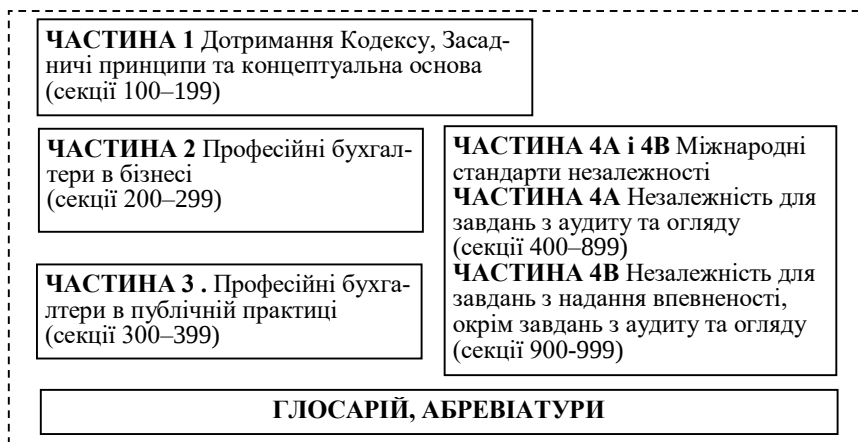


Рис. 1.3.3. Структура оновленого Кодексу етики професійних бухгалтерів

До Кодексу додається Путівник по Кодексу (йде після змісту) [3]. Він допомагає краще розуміти його мету й полегшити практичне застосування. Цей Путівник не є авторитетною та не є частиною самого Кодексу. SMEs і SMPs слід ознайомитися з Путівником, оскільки це, безумовно, допоможе їм орієнтуватись у різних частинах і розділах Кодексу, зокрема й у Міжнародних стандартах незалежності.

Упровадження оновленого Кодексу розпочато ще до червня 2019 року — основної дати набрання ним чинності Кодексом. Оновлений Кодекс включено до посібника IESBA видання 2018 року. На веб-сайті IESBA розміщено ресурси, інструменти та вебіари з пояснювальною інформацією для сприяння просуванню, прийняттю та ефективному впровадженню Кодексу [9]:

Рекомендується SMEs і SMPs регулярно переглядати оновлену інформацію на веб-сайті IESBA. Зацікавлені сторони можуть попросити дозвіл (увійти в систему) для відтворення або перекладу Кодексу та ознайомлення з ресурсами й інструментами.

Оновлений Кодекс є результатом завершення низки важливих проєктів IESBA, зокрема Структуру Кодексу, Гарантій і Перегляд Частини С. Він також містить нещодавно завершені проєкти — NOCLAR і Тривалі Стосунки (Long Association).

Кодекс перероблено й реструктуризовано відповідно до низки потреб професії, він:

- дає змогу краще зрозуміти вимоги при дотриманні попереднього Кодексу;
- розглядає питання про надійність деяких положень Кодексу (наприклад, гарантій) та його загальну придатність до виконання;
- установлює комплексний набір етичних положень і положень про незалежність, якими легше керуватись і виконувати.

Комітет SMP активно стежить за роботою IESBA за кожним з проєктів і співпрацює з IESBA для надання інформації та пропозицій з акцентом на питання, які впливають на SME та SMPs.

Комітет SMP зазначає, що запропонована стратегія та план роботи IESBA на 2019–2023 роки передбачають зобов'язання сприяти поінформованості про Кодекс, його прийняття та ефективне впровадження, включаючи плани щодо розроблення електронного коду. Рекомендується, щоб SMPs залишалися залученими та надавали поточну інформацію для майбутніх проєктів IESBA.

IESBA запровадили період стабільності після набуття чинності Кодексу та взяли на себе зобов'язання, що ніякі подальші зміни не відбудуться до червня 2020 року.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Кодекс етики професійних бухгалтерів (редакція 2012 року, укр. переклад). URL: https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (дата звернення: 30.06.2020).
2. Щодо застосування міжнародних стандартів аудиту : лист Аудиторської палати України від 02.11.2018 № 01-01-21/52. URL: https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/11/лист-MCA_2.pdf5 (дата звернення: 30.06.2020).
3. International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Ethics Standards Board for Accountants. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants-25> (дата звернення: 30.06.2020).
4. Міжнародний стандарт контролю якості (ISQC) 1, Контроль якості для фірм, які здійснюють аудит і огляд фінансової звітності та інші зобов'язання з надання впевненості і супутніх послуг від 08.06.2018 р. URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf> (дата звернення: 30.06.2020).
5. Переглянуті положення про заохочення № 250 на веб-сайті IESBA. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/final-pronouncement-revisions-code-pertaining-offering-and-accepting-3> (дата звернення: 30.06.2020).

6. IESBA Code of Ethics: Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations (Amendments to Harmonized Rule of Professional Conduct, Rule 204), 15.07.2017. URL: <https://www.accaglobal.com/vn/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/noclar.html> (дата звернення: 30.06.2020).

7. Changes to Part C of the Code Addressing Preparation and Presentation of Information and Pressure to Breach the Fundamental Principles URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/close-changes-part-c-code-addressing-preparation-and-presentation-information> (дата звернення: 30.06.2020).

8. The International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) seeks public comment by August 15, 2018 on its consultation paper, Professional Skepticism — Meeting Public Expectations. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/global-ethics-board-consults-professional-skepticism> (дата звернення: 30.06.2020).

9. Веб-сторінка Вебінару про реструктуризований Кодекс Веб-сайт IESBA. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/iesba-webinar-revised-and-restructured-code> (дата звернення: 30.06.2020).

1.4. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Подальший розвиток євроінтеграційних процесів в українському суспільстві привів до кардинальних змін в організаційних засадах аудиторської діяльності в Україні. Ці зміни викликані, передусім, приведенням у відповідність національного законодавства у сфері аудиту з Директивами Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС і 2014/56/ЄС і Регламентом №537/2014. Європейський розвиток аудиторської діяльності і, зокрема, проведення обов'язкового аудиту знайшли відображення в Рекомендаціях Базельського комітету з банківського нагляду щодо зовнішнього аудиту (2014 р.), Рекомендаціях Європейського банківського органу щодо комунікацій між наглядовими органами та аудиторами (2016 р.).

Зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» запровадили нову для національного обліку та аудиту категорію «підприємства, що становлять суспільний інтерес», до яких віднесено: підприємства-емітенти, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди; інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств); підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств. Своєю чергою, до великих відносяться підприємства, які не

відповідають критеріям для середніх підприємств і показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв: балансова вартість активів — понад 20 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — понад 40 млн євро; середня кількість працівників — понад 250 осіб.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, і середні підприємства зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці [2].

Питання визначення підприємств, що становлять суспільний інтерес, нині залишається дискусійним. Підхід до віднесення підприємств до великих за трьома класифікаційними ознаками, а саме балансовою вартістю активів, чистим доходом від реалізації продукції та середньою кількістю працівників повністю відповідає Директиві 2013/34/ЄС від 26.06.2013 р. Водночас не враховано, що грошовою одиницею України є гривня, вартість активів ідентичних підприємств України та країн Євросоюзу може значно відрізнятись, а середня заробітна плата в Україні значно нижча, ніж у європейських країнах. До переліку підприємств, які становлять суспільний інтерес, на наш погляд, доцільно також віднести, наприклад, підприємства, що мають стратегічне значення для безпеки держави, незалежно від форми власності, зокрема підприємства-суб'єкти природних монополій і підприємства паливно-енергетичного комплексу.

Крім того, аналіз тексту Директиви 2013/34/ЄС доводить, що при віднесенні підприємств до тих, що становлять суспільний інтерес, було не враховано важливу категорію — підприємства значної суспільної значущості через характер їх діяльності. Натомість у чинній редакції Закону ця категорія ідентифікує лише підприємства за розміром або кількістю, тобто великі підприємства [3, с. 76].

Директивами Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС і 2014/56/ЄС передбачено значну гармонізацію вимог по обов'язковому аудиту та обґрунтовано необхідність проведення обов'язкового аудиту для підприємств, які становлять суспільний інтерес з

огляду на їх значний вплив на суспільство. Регламентом №537/2014 установлюються вимоги до проведення обов'язкового аудиту річної та консолідованої річної звітності суб'єктів суспільного інтересу, правила організації й відбору зовнішніх аудиторів з метою підвищення їх незалежності й недопущення конфлікту інтересів, а також правила нагляду за дотриманням цих вимог і правил.

Ці вимоги значною мірою враховані в Законі України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність», який введено в дію 1 жовтня 2018 року. Цей закон ґрунтується на положеннях Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014 і посилює вимоги до проведення аудиту та процесу складання та оприлюднення фінансової звітності компаній, а також до системи корпоративного управління компаній у частині її взаємодії з аудиторами.

Концептуальні засади аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу передусім передбачають створення аудиторського комітету на підприємствах і визначають процедури відбору аудиторської фірми. До складу аудиторського комітету не можуть входити посадові особи органів управління підприємства, а більшість членів аудиторського комітету не повинні бути пов'язані з підприємством. Щонайменше один член аудиторського комітету повинен бути компетентним у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. З числа незалежних членів призначається Голова аудиторського комітету. Аудиторський комітет наділений такими повноваженнями:

- інформувати загальні збори акціонерів про результати обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- проводити моніторинг процесу складання фінансової звітності, виконання її аудиту та надавати рекомендації щодо забезпечення достовірності фінансової інформації;
- здійснювати оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками підприємства;
- оцінювати незалежність суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту;
- організовувати конкурс з відбору суб'єктів аудиторської діяльності.

При відборі суб'єктів аудиторської діяльності доцільно дотримуватись таких принципів:

- дотримання етичних вимог;
- відкритість і прозорість конкурсу;
- об'єктивність і неупередженість оцінювання конкурсних пропозицій;
- добросовісна конкуренція серед учасників;
- дотримання законодавчих і нормативних вимог.

Водночас Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» дозволяє підприємствам, що становлять суспільний інтерес, покласти відповідні функції на ревізійну комісію, наглядову раду або окремий підрозділ органу управління. Такий підхід значною мірою нівелює роль і значення аудиторського комітету у виконанні своїх повноважень.

Як показало опитування наглядових органів, проведене Світовим банком у 35 країнах світу, наглядовці не до кінця розуміють, де починається й закінчується відповідальність зовнішніх аудиторів. Це призводить до недовіри та стримує поглиблення співпраці. Згідно з опитуванням, 83 % зовнішніх аудиторів інформували регулятора про суттєві помилки в звітності та слабкість внутрішнього контролю. Це відбувалося тому, що в 94 % випадків аудитори повинні доповідати банківському нагляду про шахрайство. Водночас у половині опитаних країн орган нагляду не може перевіряти інформацію аудиту та розглядати її як частину регулярної інспекції банків. Це є звичною практикою лише для 23 % випадків і лише в 19 % — вимогою законодавства [4].

Відбір аудиторської фірми, яка надаватиме послуги з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, здійснюється аудиторським комітетом за конкурсом. Для проведення конкурсу аудиторський комітет повинен розробити та оприлюднити порядок його проведення, визначити відповідні критерії відбору переможця та надати тендерну документацію аудиторським фірмам, які виявили бажання брати участь у конкурсі. Конкурентними перевагами можуть бути: досвід роботи у відповідній галузі, цінова пропозиція, репутація на ринку та ін.

Суб'єкти підприємницької діяльності, що становлять суспільний інтерес, самостійно встановлюють кваліфікаційні критерії до суб'єкта аудиторської діяльності та перелік документів, що підтверджують відповідність учасника кваліфікаційним вимогам. Перелік критеріїв відповідності суб'єктів аудиторської діяльності різних підприємств значно відрізняється, що свідчить про відсутність єдиного підходу до вибору критеріїв.

Науковці Редько О. Ю. та Дмитренко І. М. пропонують перелік критеріїв, які слід обирати.

1. Суб'єкти аудиторської діяльності повинні бути включені до розділу 4 Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

2. У суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менш 10 аудиторів, які включені до першого розділу Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності.

3. Визначено загальну чисельність штатних кваліфікованих працівників суб'єкта аудиторської діяльності, які залучаються до виконання завдання.

4. Визначено кількість працівників, які повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до ст. 19 Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності.

5. У суб'єкта аудиторської діяльності за попередній річний звітний період сума винагороди від кожного з підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності впродовж цього періоду, не перевищувала 15 % загальної суми доходу від надання аудиторських послуг.

6. Суб'єкт аудиторської діяльності не має обмежень, пов'язаних з тривалістю надання послуг підприємству (безперервна тривалість виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності для суб'єкта аудиторської діяльності не може перевищувати 10 років).

7. Надаючи послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, суб'єкт аудиторської діяльності не надає та не буде одночасно надавати такі не аудиторські послуги, які встановлені в п. 4 ст. 6 Закону України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» [5, с. 6].

Перелік критеріїв неповним і не може бути повним, оскільки набір критеріїв значною мірою залежить від специфіки та обсягу діяльності підприємства. На наш погляд, доцільно також зважати на наявність договору страхування цивільно-правової відповідальності перед третіми особами щодо відшкодування можливих збитків у зв'язку з провадженням професійної діяльності, наявність інформації щодо незалежності від Замовника та об'єктивності в розумінні Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» й інші аспекти ведення аудиторської діяльності.

Аудиторський комітет несе відповідальність як за проведення конкурсу з відбору аудитора, так і подальшу взаємодію з ним під час здійснення аудиту. За результатами конкурсу аудиторський комітет надає обґрунтовані рекомендації, які мають включати щонайменше дві пропозиції щодо відбору суб'єктів аудиторської діяльності для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності.

Водночас проведення аудиторським комітетом конкурсу щодо надання послуг з обов'язкового аудиту для великих державних

підприємств має значні труднощі. Порядок і процедури закупівель товарів, робіт і послуг регулюються Законом України «Про публічні закупівлі» і не можуть бути змінені іншими законами України, крім законів, що містять норми щодо внесення змін до цього Закону. Отже, великі державні підприємства повинні виконати вимоги Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» і вимоги Закону України «Про публічні закупівлі» й створити таку процедуру відбору аудиторської фірми, щоб не порушити процедуру укладення договору на проведення обов'язкового аудиту та принципи публічних закупівель.

Закон України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність» значно підвищив вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Аудиторська фірма має забезпечити незалежність та об'єктивність аудиторів при наданні аудиторських послуг, зокрема шляхом запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації та усунення будь-яких ризиків і загроз своїй незалежності або зменшення їх до прийняттого рівня. До початку виконання завдання з надання впевненості аудиторська фірма відповідно ст. 28 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» повинна провести оцінювання загроз незалежності, а саме оцінити та задокументувати:

- відповідність вимогам незалежності, визначеним цим Законом;
- загрози незалежності та вжиті застережні заходи для зменшення ризиків щодо їх настання;
- достатність кількості аудиторів та іншого персоналу, часу та ресурсів, необхідних для здійснення повного комплексу процедур для виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності;
- відповідність ключового партнера з аудиту та аудиторів, які будуть залучені до виконання завдання з обов'язкового аудиту, вимогам цього Закону [1].

Аудиторська фірма повинна поінформувати аудиторський комітет підприємства, фінансова звітність якого перевіряється, про загрози незалежності та узгодити заходи, що вживатимуться для зменшення ризиків щодо їх настання.

В аудиторській фірмі, яка надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні

підтвердити кваліфікацію або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності.

Рада нагляду за аудиторською діяльністю затвердила Перелік професійних організацій, сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань МСФЗ. До таких професійних організацій належать:

- Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA);
- Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA);
- Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW).

Суб'єкти аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, заносяться до окремого розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Вони повинні один раз на три роки проходити обов'язковий контроль якості аудиторських послуг, який проводиться Інспекцією з якості контролю аудиторських послуг. Вони також зобов'язані укласти договір страхування цивільно-правової відповідальності суб'єкта аудиторської діяльності перед третіми особами з мінімальним розміром страхової суми у 10 % суми отриманої винагороди за договорами про надання аудиторських послуг з обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу впродовж року, що минув, але не менше 10 млн грн.

Концептуальні засади аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу передбачають певні організаційні заходи щодо проведення аудиторської перевірки. Насамперед суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, має забезпечити достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучають до проведення перевірки. Під час виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, аудиторська фірма має призначити ключового партнера з аудиту, який повинен брати особисту участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту, раціонально організувати аудиторську перевірку, контролювати якість і своєчасність виконання завдань, оцінити та перевірити результати аудиту. При цьому він несе відповідальність за аудиторський звіт і за додатковий звіт для аудиторського комітету.

Якщо аудитор або ключовий партнер при виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, має достатні підстави підозрювати, що

мали місце порушення, зокрема шахрайство, він повинен поінформувати про них управлінський персонал підприємства та вимагати розслідування.

Ключові партнери з аудиту, відповідальні за проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, припиняють свою участь в обов'язковому аудиті фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, не пізніше, як через сім років з дати їх призначення. Вони не мають права брати участь у виконанні завдання з обов'язкового аудиту цього підприємства впродовж наступних трьох років.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» значну роль відводить контролю якості аудиторських послуг. Контроль якості надання аудиторських послуг здійснює не тільки Аудиторська Палата України, а передусім створений Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, зокрема Інспекція із забезпечення якості. Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання законодавчих і нормативних вимог.

Методи й способи планування та організації перевірок з контролю якості аудиторських послуг, проведення процедур перевірки, критерії оцінювання, порядок оформлення матеріалів і звітування за результатами перевірки, відстеження виконання наданих обов'язкових до виконання рекомендацій і результатів їх впровадження, механізм і підходи до організації, збирання інформації визначаються рекомендаціями щодо проведення перевірок з контролю якості, які затверджує Рада нагляду за аудиторською діяльністю [6].

Під час проведення аудиту аудитор повинен документувати виконані аудиторські процедури, отримані аудиторські докази та зроблені висновки. Міжнародні стандарти аудиту передбачають обов'язкове документування аудиторської перевірки й висувають вимоги до оформлення аудиторської документації. Так, МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» передбачає здійснення аудитором професійного судження щодо фінансової звітності, яке повинно належним чином документуватись. МСА 230 «Аудиторська документація» встановлює положення щодо ведення документації з аудиторської перевірки та розглядає конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для

аудиту фінансової звітності. Аудиторська документація повинна містити достатній і відповідний запис основи для аудиторського звіту та докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА.

Крім цього, при наданні послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, аудитори, які проводять аудиторську перевірку, повинні оцінити та задокументувати таку інформацію:

1) виконання вимог щодо винагороди за послуги з обов'язкового аудиту. Закон забороняє встановлювати розмір винагороди за надання послуг з обов'язкового аудиту залежно від результатів, зокрема залежно від висловленої думки в аудиторському звіті;

2) дотримання обмежень до надання послуг, які не пов'язані з обов'язковим аудитом. Закон забороняє аудиторській фірмі, яка надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, безпосередньо або опосередковано надавати цьому підприємству такі неаудиторські послуги:

- складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань;

- консультування з питань управління, розроблення та супроводження управлінських рішень;

- ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності;

- розроблення та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

- надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

- кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів;

- послуги з оцінювання;

- послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробленням інвестиційної стратегії;

3) дотримання обмежень щодо тривалості періоду надання послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес. Забороняється надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємству, що становить суспільний інтерес, якщо загальна сума винагороди, отримана від цього підприємства, щорічно перевищує 15 % загальної суми чистого доходу

від надання послуг таким суб'єктом аудиторської діяльності впродовж п'яти років поспіль;

4) чесність і порядність посадових осіб органів управління та наглядових органів підприємства, що становить суспільний інтерес, фінансова звітність якого перевіряється.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи та всі звіти і продовж щонайменше семи років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності або їх створення, якщо виконання завдання з аудиту фінансової звітності не було завершено.

До подання аудиторського та додаткового звіту для аудиторського комітету підприємства аудиторська фірма повинна провести внутрішній контроль якості виконання завдання з обов'язкового аудиту. Для здійснення внутрішнього контролю якості з числа аудиторів, не залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, призначається рецензент. Під час огляду виконаного завдання він оцінює рівень незалежності аудиторів, обґрунтування рівня суттєвості, виявлені аудиторами значні ризики та суттєві викривлення, а також вжиті заходи з управління ризиками та виправлення викривлень. За результатами огляду рецензент має задокументувати основні результати проведених аудиторських процедур і зроблені на їх підставі висновки.

Аудиторська фірма має забезпечити ротацію аудиторів, залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Механізм поступової ротації застосовується поетапно до конкретних осіб, а не до всієї групи, яка виконує завдання.

За результатами аудиторської перевірки складається звіт незалежного аудитора відповідно до вимог МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам, які не є відповідальною стороною, шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. МСА700 встановлює форму та зміст звіту аудитора, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.

В аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту щонайменше має наводитися така інформація: повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності, яка перевірялась; твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту; чітко висловлена думка аудитора щодо достовірності фінансової звітності; думка аудитора про можливість подальшої діяльності

підприємства; основні відомості про суб'єкта аудиторської діяльності, що провів аудит.

За результатами обов'язкового аудиту підприємства, що становлять суспільний інтерес, додатково надають інформацію: найменування органу, який призначив суб'єкта аудиторської діяльності на проведення обов'язкового аудиту; дата призначення суб'єкта аудиторської діяльності та загальна тривалість виконання аудиторського завдання; аудиторські оцінки, які включають опис та оцінювання ризиків суттєвого викривлення у фінансовій звітності та застосовані аудиторські процедури для їх урегулювання; пояснення щодо результатів аудиту в частині виявлення порушень тощо.

При проведенні обов'язкового аудиту кількома суб'єктами аудиторської діяльності вони надають спільний аудиторський звіт. У разі неузгодження позицій кожен суб'єкт аудиторської діяльності повинен навести свою думку в окремому пункті аудиторського звіту з відповідним обґрунтуванням.

Крім звіту незалежного аудитора за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес, складається додатковий звіт для аудиторського комітету, у якому розкриваються результати виконання завдання. У ньому надається інформація про виконавців завдання з обов'язкового аудиту, обсяг і терміни виконання завдання, про застосовану методику перевірки фінансової звітності, рівень суттєвості, виявленні істотні недоліки, зокрема системи внутрішнього контролю та інші питання.

При наданні послуг з обов'язкового аудиту підприємству, що становить суспільний інтерес, аудиторська фірма зобов'язана інформувати орган, який відповідно до законодавства здійснює нагляд за цим підприємством, про висловлення модифікованої думки, виявлені порушення законодавства з питань, що належать до компетенції органу нагляду, і сумніви щодо можливості подальшої безперервної діяльності підприємства. Інформація надається у вигляді Звіту для органів нагляду.

Аудиторська фірма, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, щорічно на веб-сторінці оприлюднює звіт про прозорість, у якому надає інформацію про забезпечення якості аудиторських послуг відповідно до вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Після закінчення звітного року аудиторська фірма подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес, яким надавалися

послуги впродовж звітнього року з обов'язкового аудиту, з розкриттям інформації про отримані доходи від надання послуг з обов'язкового аудиту та інших послуг.

Слід зазначити, що підготовка звітності за результатами обов'язкового аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес, є предметом обговорення серед науковців і практиків. Основні пропозиції стосуються організаційно-методичного забезпечення та узгодженості між показниками різних форм звітності.

Сьогодні в рамках євроінтеграційного простору посилюється розвиток аудиту, і держава повинна вдосконалювати та розвивати аудиторську діяльність на основі кращого закордонного досвіду. Проте необхідно акцентувати увагу на тому що, організація аудиту в кожній окремій країні має як свої переваги, так і недоліки. Саме тому необхідно ретельно та об'єктивно оцінювати й деталізувати всі передумови та наслідки запозичення західних методик. Зрозумілим є те, що аспекти зарубіжного досвіду є індивідуальними для кожної країни, оскільки необхідно враховувати зовнішні та внутрішні фактори [7, с. 147].

Сучасний стан концептуальних засад аудиту звітності суб'єктів суспільного інтересу враховує загальносвітові тенденції розвитку регулювання аудиторської діяльності в частині гармонізації і уніфікації вимог до аудиторської діяльності, установлення жорсткіших норм у сфері обов'язкового аудиту щодо суб'єктів аудиторської діяльності та суб'єктів суспільного інтересу, звітність яких підлягає обов'язковому аудиту та посилення вимог щодо контролю якості надання аудиторських послуг. Зміни в законодавстві про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу та підвищення якості надання аудиторських послуг.

На наш погляд, це дають змогу поліпшити інвестиційний клімат в Україні, підвищити довіру користувачів фінансової звітності та контролюючих органів до достовірності наданої інформації. Водночас більшої уваги потребують національні особливості розвитку вітчизняного аудиту. Необхідна підтримка національних суб'єктів аудиторської діяльності на державному рівні з метою підвищення їх потенціалу, що дасть їм можливість у майбутньому конкурувати з транснаціональними аудиторськими компаніями. Потребує уточнення визначення підприємств, що становлять суспільний інтерес, і критерії віднесення суб'єктів підприємницької діяльності до цієї категорії. На нормативному рівні необхідно також регламентувати роботу аудиторських комітетів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258- VIII [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> 11.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main>.
3. Слободяник Ю. Б., Сиротенко Н. А. «Підготовка, подання та аудит фінансової звітності: траєкторія змін». Облік і фінанси. № 1 (79) ' 2018 с. 72–79.
4. Котельнікова І. Аналітична записка «Які документи регламентують відповідальність аудиторів та їх співпрацю з наглядовими органами у світі» 27.02.2019 <https://www.facebook.com/notes/623926668061136/>
5. Редько О. Ю., Дмитренко І. М. Порядок проведення конкурсу з відбору аудиторської фірми для здійснення аудиту фінансової звітності: Практичний міні-посібник / за наук. ред. Редька О. Ю. К. : НЦОА, 2019. 12 с.
6. Порядок проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: Наказ Міністерства фінансів України 29 серпня 2019 року. № 362. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1026-19>
7. Шевченко І. О., Липницька М. В. Сутність та розвиток аудиту в євроінтеграційних умовах // Бухгалтерський учет, анализ и аудит. Выпуск 38–2. 2019. с. 142–147.

1.5. НЕЗАЛЕЖНИЙ АУДИТ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ

В умовах розвитку ринкових відносин в Україні важливу роль в економіці держави відіграє діяльність великого та середнього бізнесу. Міжнародні компанії активно запроваджують вимоги до соціальних та екологічних аспектів діяльності своїх діючих і потенційних партнерів. Наявність нефінансової звітності, компонентом якої є звіт про управління, поряд з фінансовою дає змогу зацікавленим особам отримувати дані про соціальні та екологічні аспекти діяльності компанії в комплексі з інформацією про економічні результати. Складання нефінансової звітності є одним з ключових факторів забезпечення сталого розвитку підприємства, підвищення його інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності, а думка незалежного аудитора підвищує впевненість у достовірності інформації, наведеної у такій звітності. Відповідно до ч. 3 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» звіт про управління підлягає обов'язковому аудиту, і в аудиторському звіті за результатами

проведеного аудиту наводиться думка аудитора про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю за звітний період. Аудиторам також необхідно розкрити інформацію про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер. Нині відсутні чіткі інструкції та рекомендації щодо переліку та послідовності виконання аудиторських процедур, які необхідно застосовувати аудиторам для проведення незалежного аудиту звіту про управління. Тому розроблення організаційно-методичних положень щодо здійснення незалежного аудиту звіту про управління є важливим та актуальним завданням науковців і практиків.

Вагомий внесок у дослідження формування показників звіту про управління, його структури, інформаційного наповнення зробили Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Т. А. Бондар [6], А. В. Озеран [11], Л. С. Новіченко [10], С. А. Rogoznii [12]. Зазначаючи цінність отриманих результатів попередніх напрацювань, необхідно вказати на наявність невирішених питань щодо організації та методики аудиту звіту про управління, які залишаються комплексно недослідженими.

Метою складання звіту про управління є надання користувачам інформації не лише про розвиток і результати діяльності, а й соціально-екологічні показники, перспективи розвитку підприємства на майбутнє із зазначенням існуючих ризиків і переліком невизначеностей діяльності. Звіт про управління є інструментом соціальної відповідальності бізнесу, який охоплює одночасно економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності компанії. Таку інформацію неможливо отримати з фінансової звітності та приміток до неї. Тому в 2017 році внесено зміни до ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та встановлено вимогу до складання звіту про управління з уточненням, що він готується середніми й великими підприємствами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). У липні 2018 року внесено зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, зокрема зазначено, що цей звіт необхідно подавати разом з річною фінансовою звітністю. Наказом Міністерства фінансів України від 7 грудня 2018 року № 982 затверджено Методичні рекомендації щодо складання звіту про управління [8]. Указані методичні рекомендації доповнюють, але не замінюють міжнародні рекомендації, передбачені Глобальним договором Організації Об'єднаних Націй — найбільшою платформою з просування та стимулювання корпоративного громадянства та сталого розвитку

в світі [4]. Відповідно, підприємства, які зобов'язані подавати звіт про управління, уперше готували цей звіт за підсумками 2018 року.

Доцільно зауважити, що між різними нормативно-правовими актами України виникла термінологічна неузгодженість. Зокрема, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» вказано вимогу щодо складання звіту про управління, а в Законі України «Про цінні папери та фондовий ринок» як складову частину річної та проміжної інформації про емітента вимагає складати звіт керівництва. Невідповідність у назвах звіту можна пояснити тим, що тисячі підприємств у всьому світі готують і оприлюднюють власні річні звіти, складовою частиною яких є звіт керівництва. Однак у різних країнах він може мати різні назви. Наприклад, у Канаді та США цей звіт має назву Management Discussion and Analysis (MD&A) [2], що перекладається як Звіт керівництва та аналіз; у Великій Британії до 2006 року він називався Operational and Financial Review (OFR) — Оцінка діяльності та фінансовий огляд, а з 2006 року в зв'язку з ухваленням Закону про компанії — Director's Report — Звіт директорів; у Німеччині — Management Report — Звіт керівництва. По суті, йдеться про один і той же звіт, у якому повинна міститись інформація про стан і розвиток компанії [12].

Оскільки звіт про управління є супровідним документом до річних фінансових звітів, зазвичай основними користувачами його інформації є дійсні та потенційні інвестори, акціонери, працівники, бізнес-партнери, кредитори, споживачі, державні органи та неурядові організації. Розширення діапазону інформації, відображеної у фінансовій звітності, викликане тенденціями соціально орієнтованого обліку й звітності, що відображає ступінь впливу діяльності компанії на довкілля, а також усе більше залучення та контроль громадськості за діяльністю суб'єктів господарювання.

Основною ідеєю складання звіту про управління є розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності компаній. Указана нефінансова складова звітності дасть змогу внутрішнім і зовнішнім зацікавленим сторонам приймати обґрунтовані рішення щодо впливу підприємства на економіку, довкілля і суспільство. Нефінансова звітність зміцнює ділові відносини та сприяє розширенню ринків. Міжнародні компанії все активніше встановлюють вимоги щодо соціальних та екологічних аспектів діяльності своїх постачальників. Складання та подання нефінансової звітності дає змогу українським компаніям зберегти та розширити бізнес з транснаціональними компаніями та вийти

на ринки, де соціально відповідальний бізнес є фактором конкурентної боротьби, і які зазвичай мають вищу рентабельність. Цей підхід відповідає спрямованості міжнародних правових актів, Глобального договору ООН зокрема, які є інституційною базою для впровадження у вітчизняне законодавство вимоги щодо комплексного розкриття інформації про діяльність підприємств у звіті про управління за методом потрійного підсумку (Triple Bottom-Line). Концепція методу «потрійного підсумку» враховує три чинники: економічні, екологічні та соціальні результати діяльності підприємства.

Ухвалені в 2017 році зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», установлюють вимогу до певних видів підприємств складати звіт про управління та запроваджені з метою імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС до вітчизняного законодавства. Прийнята в 2013 року Європейським парламентом і Радою Європейського Союзу Директива 2013/34 / ЄС стала початком нормативно-правового забезпечення розкриття інформації з питань сталого розвитку на території ЄС і країн, що мають на меті вступ до Європейського Союзу. Директива 2013/34 / ЄС впроваджена в законодавство країн-членів як законодавча пропозиція щодо розкриття підприємствами нефінансової інформації та застосовують до фінансової звітності за звітні періоди, що починаються з 1 січня 2016 року.

Нормативна вимога складання звіту про управління викликана залученням України до тенденцій глобалізації, поширенням ідеї сталого розвитку та необхідністю імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС і МСФЗ у національну нормативну базу. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [14] визначено основні положення складання звіту про управління як документа, що містить фінансову й нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики й невизначеності його діяльності (ст. 1). При цьому згідно з п. 7 ст. 11 звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку й терміни, установлені законом [14].

З метою складання звітності відповідно до міжнародних вимог (Директиви 2013/34/ЄС та МСФЗ), з 2017 року до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» запроваджено нові значення критеріїв типів підприємств, які відповідають положенням Директиви 2013/34 / ЄС (табл. 1.5.1). Таким

чином, до вітчизняних підприємств на законодавчому рівні застосовані аналогічні вимоги щодо складання звіту про управління, що й до компаній Європейського Союзу.

Таблиця 1.5.1

**КАТЕГОРІЇ ПІДПРИЄМСТВ, ЩО ЗВІЛЬНЕНІ / ЗОБОВ'ЯЗАНІ ФОРМУВАТИ
ТА ПОДАВАТИ ЗВІТ ПРО УПРАВЛІННЯ ВІДПОВІДНО ДО Ч. 2 СТ. 2
ТА П.7. СТ. 11 ЗУ «ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ТА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ В УКРАЇНІ» [14]**

Звіт про управління за 2019 рік				
Підготовка та подання Звіту про управління	Тип підприємства			
	мікропідприємства	малі підприємства	середні підприємства	великі підприємства
	звільнені	звільнені	Подають. Мають право не розкривати нефінансову інформацію	Подають у повному обсязі: розкривають фінансову та нефінансову інформацію
Дотрим�ється щонайменше 2 з 3-х критеріїв				
Балансова вартість активів, млн євро	≤0,35	≤4	≤40	>40
Середня кількість працівників, осіб	≤10	≤50	≤250	>250*
Чистий дохід, млн євро	≤0,7	≤8	≤40	>40

*якщо кількість працюючих на великому підприємстві перевищує 500 осіб — наповнення нефінансової інформації визначено п. 4 Методрекомендацій № 982 [8]

Відповідно до наведених у табл. 1.5.1 даних, формувати та подавати звіт про управління зобов'язані тільки середні та великі підприємства (п. 7 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), при цьому середні підприємства можуть включати до нього лише фінансову інформацію. Це суттєве послаблення, оскільки саме нефінансова інформація на практиці становить більшу частину цього звіту.

Таким чином, згідно з цими критеріями, в Україні близько 500 великих і середніх підприємств повинні складати звіт про управління. І це саме ті компанії, внесок яких в економіку найвагоміший.

Законодавчо до звіту про управління висувуються мінімальні вимоги до змісту та формату подання. Однак з урахуванням основних тенденцій у розкритті фінансової інформації та обраного підходу в основу Методичних рекомендацій щодо складання звіту про управління покладено концепцію надання інформації, яка передбачає оприлюднення:

1) ключових показників, що відображають вплив підприємства, яке звітує, на економічну, екологічну та соціальну сфери життя суспільства;

2) іншої суттєвої інформації, що розкривається відповідно до розміру й складності бізнесу.

Для систематизації та порівнянності інформації в звіті про управління відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання звіту про управління [8] необхідно розкривати інформацію про діяльність компанії за такими напрямками:

1) організаційна структура та опис діяльності підприємства;

2) результати діяльності;

3) ліквідність і зобов'язання;

4) екологічні аспекти;

5) соціальні аспекти й кадрова політика;

6) ризики;

7) дослідження та інновації;

8) фінансові інвестиції;

9) перспективи розвитку;

10) корпоративне управління (наводять підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або за цінними паперами яких здійснено публічну пропозицію).

Перелік показників за напрямками розкриття й методика їх визначення містяться в окремих розділах Методичних рекомендацій щодо складання звіту про управління.

Проте тривалий час для більшості підприємств залишалося незрозумілим наповнення кожного з указаних вище розділів, формат розкриття інформації, її обсяг і рівень деталізації. Тому консалтингові компанії почали надавати свої послуги з формування звіту про управління, консультування щодо методики його складання та розкриття обов'язкового мінімуму щодо кожного з напрямів діяльності підприємств.

Змістовними та доречними є «Методичні рекомендації з підготовки Звіту з управління», запропоновані фахівцями ТОВ «КРЕСТОН ДЖІ СІ ДЖІ» [7], у яких містяться поради з практики

складання звіту про управління та коректного наповнення кожного з його розділів. У вказаних методичних рекомендаціях міститься докладний опис структури звіту, його змістового наповнення та основних принципів, на основі яких має складатися звіт про управління. Важливою перевагою запропонованих методичних рекомендацій є також те, що вони ґрунтуються на досвіді різних міжнародних компаній у частині формування показників звіту про управління та враховують вимоги національного й міжнародного законодавства з цього питання.

Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю і консолідованою фінансовою звітністю в порядку й терміни, установлені законом, до органів статистики. У разі обов'язкового складання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Користувачами звіту про управління можуть бути трудовий колектив, власники, інвестори та інші зацікавлені в інформації про підприємство особи. Звіт про управління повинен оприлюднюватися так само, як і фінансова звітність, разом з аудиторським звітом на власній веб-сторінці або веб-сайті або в інший спосіб у випадках, визначених законодавством.

Щодо необхідності подання звіту в фіскальні органи, то це питання є дискусійним, оскільки в законодавстві відсутня чітка вказівка. Зміни до декларації з податку на прибуток або єдиного податку не вносилися, тому в переліку додатків до цих декларацій звіт про управління відсутній. Згідно з п. 46.2 Податкового кодексу України платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. Оскільки звіт про управління не є фінансовою звітністю, тому логічно припустити, що його не варто подавати до фіскальних органів [15].

У зв'язку з нововведенням щодо обов'язкового складання звіту про управління до компонентів аудиторського звіту висуваються якісно нові додаткові вимоги. Оскільки аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність у всіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам НП(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам, доречним є аналіз питання аудиту звіту про управління згідно з положенням Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні».

Відповідно до ч. 3 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» [13] аудиторський звіт за результатами обов'язкового аудиту повинен містити таку інформацію:

1) повне найменування юридичної особи; склад фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності; звітний період і дата, на яку вона складена; концептуальна основа складання звітності (МСФЗ, П(С)БО, інші правила, за якими складено фінансову звітність);

2) твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту (МСА);

3) чітко висловлену думку аудитора (немодифіковану або модифіковану);

4) окремі питання, на які суб'єкт аудиторської діяльності (далі — САД) вважає за доцільне звернути увагу, але які не вплинули на висловлену думку аудитора;

5) про узгодженість звіту про управління (консолідованого звіту про управління), складеного відповідно до законодавства з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період; про наявність істотних викривлень у звіті про управління та їх характер;

6) суттєву невизначеність щодо безперервності діяльності (за МСА 570 «Безперервність діяльності») у разі наявності такої невизначеності;

7) основні відомості про САД, що провів аудит (повне найменування, місцезнаходження, інформація про включення до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності).

Згідно з абз. 5 ч. 3 ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» САД повинні оцінити узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період і вказати на наявність і характер істотних викривлень. Але звіт про управління містить фінансову інформацію (наприклад, використані підприємством фінансові інструменти, інформація про придбання акцій, оцінювання цінового ризику, оцінювання кредитного ризику, оцінювання ризику ліквідності, оцінка ризиків грошових потоків, а також інших ризиків, які виникли в компанії і до яких у неї є схильність) і нефінансову інформацію (наприклад, інформація про діяльність підприємства у сфері досліджень і розробок, інформація екологічного характеру, інформація соціального характеру, місія та довгострокові цілі підприємства, існуючі стратегії підприємства, підтримка концепції сталого розвитку, наявність систем керування якістю, існуючі ліцензії тощо). Отже, оцінювання аудиторами такої інформації в аудиторських звітах підвищує довіру користувачів до показників такої звітності, розкриття інформації про численні прийняті рішення й сформовані судження дає глибше уявлення про всю складність процесу аудиту.

У зв'язку з тим, що звіт про управління має статус обов'язкового до розкриття і повинен знаходитись у відкритому доступі на власній веб-сторінці або веб-сайті, для підтвердження якості наданої інформації згідно з положення МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» в обов'язки аудитора входить визначити, чи існує суттєва невідповідність між цим звітом і фінансовою звітністю.

Згідно з вимогами МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» аудитор, який ознайомився з іншою інформацією (звітом про управління), має такі цілі: «розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та фінансовою звітністю; розглянути, чи існує суттєва невідповідність між іншою інформацією та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту; вжити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що інша інформація може бути суттєво викривленою; та звітувати відповідно до цього МСА» [9].

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» вимагає, щоб аудитор у межах звичайної аудиторської перевірки ознайомився зі звітом про управління, який, згідно з термінологією, що застосовується в МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», є Річним звітом суб'єкта господарювання або іншою інформацією, незалежно від термін отримання аудитором цієї інформації: до або після дати аудиторського звіту. Це твердження викликає безліч питань щодо застосування положень МСА 720 на практиці. Адже якщо звіт про управління надано вчасно, то в разі виявлення протиріч аудитор зможе сповістити користувачів, розкривши необхідну інформацію в аудиторському звіті в розділі «Інша інформація». Якщо ситуація набуває іншого характеру й звіт про управління передається аудитору після дати звіту аудитора, то необхідно звернутися до управлінського персоналу щодо надання письмового запевнення стосовно того, що аудитор отримає остаточний варіант звіту про управління, коли він буде доступний і до його оприлюднення суб'єктом господарювання для того, щоб аудитор міг завершити процедури, передбачені вимогами МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».

Метою здійснення аудиту звіту про управління є встановлення достовірності його показників і відповідності показникам фінансової звітності підприємства. Реалізація цієї мети можлива при вирішенні низки завдань, які стосуються розкриття підприємством необхідних розділів звіту про управління:

- установлення відповідності організаційної структури та опису діяльності підприємства реальному стану справ;
- визначення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у внутрішній і фінансовій звітності залишків та оборотів щодо результатів діяльності;
- установлення точності та достовірності розрахунків показників ліквідності та зобов'язань;
- аналіз інформації про екологічні аспекти виробничої діяльності об'єкта;
- визначення соціальних аспектів та особливостей кадрової політики;
- аналіз указаних підприємством у звіті ризиків діяльності підприємства;
- перевірка витрат і результатів досліджень і запровадження інновацій;
- визначення достовірності сум і прибутковості фінансових інвестицій;
- установлення відповідності заявлених підприємством перспектив розвитку;
- аналіз стану корпоративного управління.

При реалізації комплексу вказаних вище завдань при аудиті звіту про управління аудитор має можливість отримати низку аудиторських доказів, які повинні бути доречними, надійними, достатніми та прийнятними. Адже в аудиторському звіті за результатами проведеного аудиту має наводитися думка аудитора про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю за звітний період.

Виконання зазначених завдань спрямоване на виявлення та усунення низки неточностей і порушень щодо наповнення звіту про управління, які умовно можна поділити на три групи: недостовірне та неточне висвітлення аспектів діяльності підприємства, арифметичні помилки при відображенні розрахункових фінансових і нефінансових показників, невідповідність даних, відображених у звіті про управління, аналогічним показникам фінансової звітності.

При плануванні або виконанні завдання використовують такі процедури: інспектування, спостереження, підтвердження, повторний підрахунок, повторне виконання, аналітичні процедури та запити. Аудитору необхідно підібрати комбінацію процедур для отримання достатніх і належних аудиторських доказів. Крім того, аудитор згідно з п. А 31 МСА 720 [9] під час аудиту звіту про управління керується поняттям «знання аудитора» — знання,

отримані аудитором у процесі аудиту, що включають розуміння організації та її оточення, зокрема її системи внутрішнього контролю. Знання аудитора стосуються таких аспектів діяльності організації: відповідних галузевих, регуляторних та інших зовнішніх факторів; характеру діяльності; вибору й застосування облікової політики; цілей і стратегій; оцінювання та аналізу фінансових результатів; системи внутрішнього контролю.

Для належної організації виконання завдань аудиту звіту про управління важливим етапом є розроблення плану проведення перевірки. Останній визначає її цілі та масштаб, дає можливість координувати роботу аудиторів усередині групи, підвищувати ефективність аудиту, допомагаючи заздалегідь визначити процедури аудиту й способи, застосування яких є ефективним, виявляти ділянки, які повинні перевірятися ретельніше, і показники звіту, щодо яких існує ймовірність виникнення помилок. У табл. 1.5.2 запропоновано фрагмент Плану аудиту звіту про управління, який визначає перелік питань, що необхідно вивчити, способи та аудиторські процедури, а також твердження щодо показників, які необхідно перевірити.

Реалізація плану аудиту звіту про управління в зазначеному порядку з дотриманням указаних аудиторських процедур дасть змогу проконтролювати повноту та послідовність наповнення розділів, достовірність і відповідність показників звіту про управління даним, що відображені у фінансовій звітності підприємства. Для кожного з розділів звіту про управління аудитор має перевірити низку тверджень щодо наповнення розділів і показників: подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка.

У процесі аудиту звіту про управління можуть виникнути певні проблеми та протиріччя щодо інформації, відображеної в звіті, її узгодженості показникам фінансової звітності. У МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» передбачено перелік і відповідний опис дій аудитора для реалізації цілей аудиту звіту про управління. Слід чинників, які можуть вплинути на підбір процедур практикуючим фахівцем, є такі: характер предмета завдання; рівень впевненості (обґрунтованої чи обмеженої), який необхідно отримати; інформаційні потреби визначених користувачів і сторони замовника з урахуванням обмежень у часі та затрат.

У табл. 1.5.3 наведено характеристику дій, які повинен виконати аудитор за незалежному аудиту звіту про управління для реалізації цілей, що означені в МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації».

Таблиця 1.5.2

ПЛАН АУДИТУ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ (ФРАГМЕНТ)

Розділ звіту про управління	Питання, що вивчаються аудитором відповідно до інформації, яка розкривається в кожному з розділів звіту про управління	Спосіб перевірки	Процедура контролю	Твердження, що перевіряються
1	2	3	4	5
Організаційна структура та опис діяльності підприємства	– з'ясувати, чи опис зовнішнього середовища, у якому функціонує підприємство (галузь, основні ринки підприємства, позиція підприємства на цих ринках, суттєві фактори правового, регуляторного та макроекономічного регулювання, які впливають на підприємство) відповідають дійсності – перевірити інформацію щодо керівництва та посадових осіб – звірити відповідність структурних підрозділів організаційній структурі підприємства – перевірити інформація про придбання акцій – здійснити огляд короткого опису діючої бізнес-моделі підприємства – звірити основні продукти та послуги підприємства, бізнес-процеси з технологічними та організаційно-правовими документами – підтвердити наявність отриманих підприємством винагород за звітний період	ЦВ	ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Результати діяльності	– переконатися в правильності розрахунків фінансових показників, що дають можливість зрозуміти основні тенденції та чинники, які впливають на бізнес – перевірити результати діяльності підприємств та їх зв'язок з цілями керівництва – розглянути наміри щодо реалізації стратегії підприємства в довгостроковому періоді	ЦВ	АП, ПД, ПР	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка

Продовження табл. 1.5.2

1	2	3	4	5
Ліквідність і зобов'язання	– здійснити аналіз значних змін у фінансовому стані, ліквідності та результатах діяльності; – установити причини зміни таких показників упродовж звітного періоду	СП	АП, ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Екологічні аспекти	– провести аналіз нефінансових показників, які характеризують фактори, що прямо чи опосередковано можуть впливати на бізнес (наприклад, охорона довкілля, запобігання шкідливим викидам, екологічні аспекти) – оцінити внесок компанії в природоохоронний розвиток зовнішнього середовища	ЦВ	ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Соціальні аспекти та кадрова політика	– оцінити соціальні аспекти та кадрову політику (заохочення, мотивація, охорона праці та ін.) – розглянути ключові нефінансові ресурси та використання їх для досягнення цілей (людські ресурси, інтелектуальний капітал, технологічні ресурси)	ЦВ	ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Ризики	– дослідити систему управління ризиками; стратегію та політику управління ризиками – розглянути суттєві види ризиків (опис як негативних наслідків, так і потенційних можливостей, основних стратегічних, комерційних, операційних та фінансових ризиків) – прослідкувати зміни ризиків та плани щодо їх пом'якшення – з'ясувати невизначеності, з якими має справу підприємство – розглянути відносини з акціонерами та пов'язаними особами, іншими зацікавленими в діяльності підприємства особами — стейкхолдерами – дослідити вплив відносин з акціонерами, пов'язаними особами, іншими стейкхолдерами на результат діяльності підприємства, чи несуть такі відносини певний ризик для підприємства – опрацювати інформацію щодо управління відносинами з акціонерами, пов'язаними особами та іншими стейкхолдерами	ЦВ	АП, ПД, ПР	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка

Продовження табл. 1.5.2

1	2	3	4	5
Дослідження та інновації	– здійснити огляд діяльності у сфері досліджень і розробок	ЦВ	ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Фінансові інвестиції	– перевірити ключові фінансові ресурси та використання їх для досягнення цілей (структура капіталу, фінансові механізми, ліквідність, грошові потоки, фінансові інвестиції, зокрема в цінні папери)	СПС	АП, ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Перспективи розвитку	– розглянути інформацію щодо пріоритетних дій для досягнення результатів – проаналізувати критерії вимірювання успіху і оцінювання досягнень – визначити суттєві зміни в цілях та досягненнях за звітний період	ЦВ	ПД	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка
Корпоративне управління	– дослідити опис ключових показників ефективності (як фінансових, так і нефінансових), які керівництво підприємства використовує для оцінювання результатів діяльності підприємства до встановлених цілей – оцінити пояснення причин обрання даних ключових показників, причин їх значущості для діяльності підприємства – здійснити аналіз значних змін у фінансовому стані, ліквідності та результатах діяльності порівняно з цільовими показниками – оцінити зміни цільових показників упродовж звітного періоду порівняно з минулими періодами та пояснення таких змін, причин того, чому колишні показники перестали бути значущими й переваги нових. Якщо певні показники, які використовуються, відрізняються від фінансової звітності, то мають бути пояснення таких відхилень	СПС	ПД, АП, УЗ	подання (розкриття), існування, повнота, точність/оцінка

Закінчення табл. 1.5.2

1	2	3	4	5
<i>Способи:</i> 1 Суцільна перевірка (СП) 2 Вибіркова перевірка, вибіркового відбору (ВП) 3 Суцільна перевірка документів вартістю понад межу суттєвості (СПС) 4 Вибіркова перевірка, цільовий відбір (ЦВ) <i>Аудиторські процедури:</i> 1 Аналітичні процедури (АП) 2 Перевірка записів чи документів — ПД 3 Підрахунок — ПР 4 Узагальнення (УЗ)				

Таблиця 1.5.3

**ХАРАКТЕРИСТИКА ЦІЛЕЙ І ДІЙ АУДИТОРА ПРИ АУДИТІ ЗВІТУ ПРО УПРАВЛІННЯ ЗГІДНО З МСА 720
«ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЩОДО ІНШОЇ ІНФОРМАЦІЇ»***

Ціль та дії аудитора	Характеристика дій аудитора для реалізації цілей МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації»
1	2
Розглянути існування суттєвої невідповідності між звітом про управління та фінансовою звітністю	Аудитор повинен обговорити з управлінським персоналом перелік звітів, які необхідно оприлюднювати, та які підлягають обов'язковому аудиту, дату отримання остаточного варіанта всіх звітів Вивчаючи інформацію, відображену в звіті про управління, аудиторі необхідно розглянути чи існує суттєва невідповідність між його даними та фінансовою звітністю. Аудитор повинен оцінити узгодженість показників звіту про управління, які, як передбачається, мають бути тотожними відповідним даним фінансової звітності
Розглянути існування суттєвої невідповідності між звітом про управління та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту	Аудитору необхідно розглянути, чи існує суттєва невідповідність між інформацією звіту про управління та знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, у контексті отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшли під час аудиту. Аудитор повинен бути постійно уважним до наявності ознак того, що інформація звіту про управління, яка не пов'язана з фінансовою звітністю або знаннями аудитора, отриманими під час аудиту, може бути суттєво викривленою
Відповідні дії, якщо може існувати суттєва невідповідність або якщо звіт про управління може містити суттєве викривлення	Ужити належних дій, якщо аудитор виявляє, що такі суттєві невідповідності можуть існувати, або якщо аудитору стане відомо, що звіт про управління може бути суттєво викривленим Якщо аудитор виявляє, що може існувати суттєва невідповідність (або йому стає відомо, що показники звіту про управління суттєво викривлені), він повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і в разі потреби виконати інші процедури, щоб дійти висновку: – чи існує суттєве викривлення в звіті про управління – чи існує суттєве викривлення фінансової звітності; або – чи потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища

1	2
Відповідні дії, якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення звіту про управління	Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення звіту про управління, він повинен звернутися до управлінського персоналу з вимогою щодо виправлення звіту. Якщо управлінський персонал: – погоджується зробити виправлення, аудитор повинен упевнитись, що виправлення зроблено, або – відмовляється зробити виправлення, аудитор повинен повідомити інформацію про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та вимагати її виправлення
Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення звіту про управління, отриманого до дати звіту аудитора, а також що звіт про управління не виправлено після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями	аудитор повинен ужити належних заходів, зокрема: – розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення – відмовитися від завдання, якщо відмова можлива згідно із застосовним законодавчим або нормативним актом
Якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення звіту про управління, отриманого після дати звіту аудитора, аудитор повинен:	– якщо звіт про управління <u>виправлено</u> , виконати процедури, які вимагаються за конкретних обставин (визначити, що виправлення зроблено, здійснити огляд заходів, ужитих управлінським персоналом щодо повідомлення тих, хто раніше отримав звіт про управління, про внесення змін до звіту про управління) – якщо звіт про управління <u>не виправлено</u> після повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, ужити належних заходів, ураховуючи свої юридичні права та обов'язки, прагнучи належно довести невикоравлене суттєве викривлення до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора, наприклад, – надання нового чи доповненого звіту аудитора управлінському персоналу включно з модифікованим розділом і звернення до управлінського персоналу щодо надання цього нового чи зміненого звіту аудитора користувачам, для яких складається звіт аудитора. При цьому аудитору може бути необхідним розглянути вплив, якщо такий є, на дату нового чи доповненого звіту аудитора з огляду на вимоги МСА або застосовного законодавства чи нормативного акта. Аудитор може також здійснити огляд заходів, ужитих управлінським персоналом, для надання нового чи доповненого звіту аудитора таким користувачам

1	2
	– доведення інформації про суттєве викривлення іншої інформації до відома користувачів, для яких складається звіт аудитора (наприклад, розгляд питання на загальних зборах акціонерів) – повідомлення інформації про не виправлене суттєве викривлення регуляторному органу чи відповідній професійній організації; або – розгляд впливу щодо доречності продовження завдання
Відповідні дії, якщо існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища	якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення фінансової звітності або потрібно оновити розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, аудитор повинен ужити належних дій відповідно до інших МСА. Під час ознайомлення з іншою інформацією аудитору може стати відомо про нову інформацію, яка має наслідки щодо: – розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища й відповідно може вказувати на потребу переглянути оцінювання ризиків аудитором (МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», параграфи 11, 31 і A1.) – відповідальності аудитора за оцінювання впливу виявлених викривлень на аудиті не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність (МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту») – відповідальності аудитора, що стосується подальших подій (МСА 560 «Подальші події», параграфи 10 і 14)
Звітувати відповідно до МСА 720	– звітування відбувається відповідно до вимог національного законодавства Для виконання вимоги щодо розкриття аудитором інформації про узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю та про наявність суттєвих викривлень у звіті про управління та їх характер звіт за результатами обов'язкового аудиту повинен містити посилання на Міжнародні стандарти аудиту, тільки якщо звіт аудитора принаймні містить: – ідентифікацію іншої інформації (звіту про управління), отриманої аудитором до дати звіту аудитора – опис відповідальності аудитора щодо іншої інформації – чітке твердження, у якому розглядається результат роботи аудитора, з цією метою

Продовження табл. 1.5.3

1	2
Якщо аудитор висловлює думку із застереженням або негативну думку відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	– аудитор повинен розглянути вплив питання, яке призводить до модифікації думки, щодо твердження: – про те, що аудитор не виявив фактів, які необхідно було б уключити до звіту; або – в якому описане не виправлене суттєве викривлення в звіті про управління, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце не виправлене суттєве викривлення звіту з управління
Якщо звіт про управління отримано до дати звіту аудитора	- у звіті аудитора необхідно відобразити: – твердження про те, що аудитор не виявив фактів, які необхідно було б уключити до звіту; або – твердження, у якому описане не виправлене суттєве викривлення звіту про управління, якщо аудитор дійшов висновку, що має місце не виправлене суттєве викривлення в звіті про управління
Документація	- аудитор повинен включити до аудиторської документації: – документацію про процедури, виконані згідно з МСА 720 та остаточний варіант звіту про управління, щодо якого аудитор виконав роботу, яка вимагається згідно з МСА 720

* узагальнено на основі МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» [9]

Згідно з п. 32 МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» там, де це застосовано, аудитор повинен звітувати відповідно до МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» [9]. Проаналізувавши МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», ключові положення якого відображено в табл. 1.5.3, варто зазначити, що якщо аудитор доходить висновку, що існує суттєве викривлення в звіті про управління, який отримано до дати звіту аудитора, а також що звіт про управління не виправлено після повідомлення інформації про це тим, кого наділено найвищими повноваженнями, аудитор повинен ужити належних заходів, зокрема: розглянути вплив на звіт аудитора та повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про те, як аудитор планує розглядати в звіті аудитора це суттєве викривлення.

Новий для України звіт про управління містить інформацію про конкретні події та обставини, які вплинули на компанію за звітний період, тому існує перелік сфер, які потребують підвищеної уваги аудитора, що значно збільшує обсяг роботи аудиторів і приводить до розширення інформації, яку повинен містити аудиторський звіт. Компанія PriceWaterhouseCoopers у Великій Британії вже чотири роки надає розширені аудиторські висновки [5]. Відгуки, отримані компаніями-клієнтами, свідчать про те, що в результаті впровадження змін значно поліпшився зміст аудиторських звітів і підвищилась їх цінність. Відмінності цих висновків полягають у тому, що вони настільки відображають специфіку діяльності компаній, що якби ім'я компанії було приховане, то користувач усе одно зміг би визначити, про аудиторську перевірку якої компанії йдеться.

Отже, звіт про управління — це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики й невідомості його діяльності; Звіт про управління подається разом з фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю у порядку та терміни, установлені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У разі подання підприємством консолідованої фінансової звітності подається консолідований звіт про управління. Від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати в звіті про управління нефінансову інформацію.

Підприємства включають у звіт про управління нефінансові показники діяльності, що містять інформацію щодо впливу його діяльності, зокрема на довкілля, соціальні питання, зокрема питання

соціального захисту працівників підприємства, поваги прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом.

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні» САД повинні оцінити узгодженість звіту про управління з фінансовою звітністю (консолідованою фінансовою звітністю) за звітний період і вказати на наявність та характер суттєвих викривлень. При цьому відповідно до положень МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» та МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації» аудитори повинні задокументувати всі процедури, виконані згідно з МСА 720, та включити до робочої документації остаточний варіант звіту про управління.

Також установлено, що процес проведення аудиту звіту про управління передбачає виконання низки завдань. Для їх реалізації розроблено методичне забезпечення в частині запропонованого Плану проведення аудиту звіту про управління, який включає розширений перелік питань, що вивчаються аудитором відповідно до інформації, яка розкривається в кожному з розділів звіту про управління, аудиторських процедур і способів їх здійснення, що забезпечує можливість проконтролювати повноту та послідовність наповнення розділів, достовірність і відповідність показників звіту про управління даним, що відображені у фінансовій звітності підприємства. Оцінювання аудиторами інформації звіту про управління в аудиторських звітах підвищує довіру користувачів до показників такої звітності, розкриття інформації про численні прийняті рішення й сформувані судження дає глибше уявлення про всю складність процесу аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 June 2013 on the Management financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>. (дата звернення 15.04.2020)
2. Management's Discussion and Analysis Public Company Accounting Oversight Board. URL: <https://pcaobus.org/Standards/Attestation/Pages/AT701.aspx> (дата звернення 15.04.2020)
3. Безверхий К. В., Пантелеев В. П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1–2. С. 37–46.

4. Глобальний Договір ООН в Україні URL: <https://globalcompact.org.ua/pro-nas/gd-oon-v-ukraini/> (дата звернення 15.05.2020)
5. Ефремова Е. И. Аудиторское заключение по специальным заданием *Вестник РЭУ им. Г. В. Плеханова*. 2017. № 5 (95). URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/auditorskoe-zaklyuchenie-po-spetsialnym-zadaniyam> (дата звернення 15.04.2020)
6. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19–44. URL: http://finukr.org.ua/?page_id=723&aid=4523 (дата звернення 15.04.2020)
7. Методичні рекомендації з підготовки Звіту про управління від Kreston GCG. URL: <https://krestongcg.com/ua/methodical-recommendations-for-the-training-of-zv%D1%96tu-about-the-management-ofkreston-gcg>. (дата звернення 15.04.2020)
8. Методичні рекомендації щодо складання звіту про управління : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018. № 982. Дата оновлення 18.01.2019. URL: <https://zakon.help/law/v0982201-18/> (дата звернення 15.05.2020)
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 рр.: затв. рішенням АПУ від 18.04.2003 № 122/2. URL: https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditufbclid=IwAR3PCFlqK2h2JWyybx2-JJ9vO4QSapwhA_FghfUYeBhHzZDfoDiXZn5NzKI (дата звернення 15.05.2020)
10. Новіченко Л. С. Актуальні питання формування звіту про управління підприємством // *Економічний аналіз*. 2018. Вип. 28(4). С. 258–264. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1603> (дата звернення 10.04.2020)
11. Озеран А. В Звіт керівництва: сутність, структура та місце у системі фінансової звітності суб'єкта господарювання // *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 18. С. 983–993 URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/18_ukr/137.pdf (дата звернення 10.05.2020) (дата звернення 10.04.2020)
12. Rogoznyy S. Otchet ob upravlenii: istoricheskie i zakonodatelnye predposylki sostavleniya // *Бухгалтер і закон*. 2019. Вип. № 03–04. URL: http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ011381 (дата звернення 10.04.2020)
13. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Дата оновлення 20.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 07.05.2020)
14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення 02.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 07.05.2020)
15. Шерстюк В. Вызов принят, или Выбираем аудитора в соответствии с измененными требованиями законодательства // *Вестник МСФО*. 2019. № 1. URL: http://msfz.ligazakon.ua/magazine_article/FZ001750 (дата звернення 17.05.2020)

1.6. ОСНОВНІ НАПРЯМИ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ЯК ВАЖЛИВОГО ЧИННИКА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМСТВА

В умовах зростання уваги до ключових засад сталого розвитку в світових масштабах та їх вітчизняної конкретизації на основі Цілей сталого розвитку ООН, звітність перестає бути ідентифікатором виключно фінансово-економічного аспекту діяльності підприємств. Так, об'єктивно необхідним є формування та застосування інтегрованого мислення під час обліку, складання та підтвердження звітності. З огляду на це відбувається об'єктивний процес модифікації об'єктів обліку та аудиту, зокрема й через активне поширення понять інтелектуального, людського, соціального капіталів, відтворення яких здатне максимізувати додану вартість підприємства. Безпосередній зв'язок із зазначеними видами капіталів мають нематеріальні активи суб'єктів господарювання, облік і аудит яких повинні відповідати сучасним запитам користувачів.

Вплив основних принципів сталого розвитку на організацію бухгалтерського обліку вивчали Бুদ্ধко О. В., Грицишен Д. О., Жук В. М., Назарова К. О., Сокіл О. Г. Проблема ж аудиту в умовах сталого розвитку є менш дослідженою, однак суттєву увагу цьому питанню приділила Макаренко І. О. Щодо нематеріальних активів, то загальні питання їх аудиту є доволі поширеними в дослідженнях вітчизняних науковців, зокрема таких, як Банасько Т. М., Лепетан І. М., Манухіна М. Ю., Назаренко Т. П., Олендій О. Т., Сизоненко О. В., Старко І. Є. та ін. Безпосередньо ж особливості аудиту таких активів в умовах сталого розвитку є зовсім малодослідженими, проте вкрай актуальними в умовах сьогодення. З огляду на це важливо розглянути усталені підходи до аудиту нематеріальних активів, а також сформулювати напрями їх модифікації з урахуванням сучасної орієнтації економіки на реалізацію глобальних цілей сталого розвитку.

Традиційний підхід до аудиту нематеріальних активів є явищем сформованим і безпосередньо пов'язаним з його метою. Так, Назаренко Т. П. і Симура Н. В. [14, с. 958] зазначають, що головною метою проведення аудиту нематеріальних активів є висловлення незалежної думки аудитора щодо достовірності даних бухгалтерського обліку господарюючого суб'єкта, а також повноти й своєчасності відображення цих даних у фінансовій звітності.

З огляду на зазначену мету більшість авторів [7, с. 118–119; 10, с. 165–166; 15, с. 293] традиційно виокремлюють сім етапів аудиту, які окреслюють його ключові напрями (рис. 1.6.1).



Рис. 1.6.1. Ключові етапи аудиту нематеріальних активів
(узагальнено автором на основі аналізу
[7, с. 118–119; 10, с. 165–166; 15, с. 293])

Своєю чергою, комплексна реалізація наведених етапів потребує якісного та повного забезпечення аудитора інформацією про нематеріальні активи конкретного підприємства (табл. 1.6.1).

Таблиця 1.6.1

ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ПРИ АУДИТІ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ*

Групи джерел	Джерела
Первинні документи	– НА-1 «Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі НМА» – НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності в складі НМА» – НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності в складі НМА»; – НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності в складі НМА»
Дані рахунків бухгалтерського обліку	– 12 «Нематеріальні активи» з відповідними аналітичними рахунками: – 121 «Права користування природними ресурсами» – 122 «Права користування майном» – 123 «Права на комерційні позначення» – 124 «Права на об'єкти промислової власності» – 125 «Авторське право та суміжні з ним права» – 127 «Інші нематеріальні активи»
Облікові реєстри	Журнал 4, Відомість 4.3
Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати», ф. № 4 «Звіт про рух грошових коштів», ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності».
Статистична звітність	Ф. №1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства»
Інші документи	Наказ про облікову політику, дані проведених інвентаризацій, договори, контракти, патенти, ліцензії, дані попередніх перевірок тощо
Нормативна база	ПСБО 8 «Нематеріальні активи», МСБО 38 «Нематеріальні активи», Податковий кодекс України, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

*розроблено автором

Зазначимо також, що в традиційному сенсі аудит нематеріальних активів ґрунтується на загальній стратегії проведення аудиторської перевірки та плані аудиту. Доцільно під час планування приділити увагу важливим і нетиповим операціям з обліку нематеріальних активів. Задля цього аудитор дотримується норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». При складанні

плану слід урахувати оцінені ризики (МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»), визначити характер, часові обмеження та обсяг запланованих аудиторських процедур задля збирання достатніх і відповідних аудиторських доказів (керуючись вимогами МСА 500 «Аудиторські докази»). У цьому контексті основну увагу аудитор зосереджує на перевірці тверджень управлінського персоналу щодо нематеріальних активів (табл. 1.6.2).

Таблиця 1.6.2

**ПЕРЕВІРКА ТВЕРДЖЕНЬ УПРАВЛІНСЬКОГО ПЕРСОНАЛУ
В КОНТЕКСТІ АУДИТУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ***

Групи тверджень управлінського персоналу щодо фінансової звітності	Предмет перевірки	Твердження
Твердження щодо залишків рахунків і відповідних розкриттів на кінець періоду	1) вартість (первісна або переоцінена), за якою нематеріальні активи відображені в балансі 2) сума накопиченої амортизації на початок та кінець звітного року 3) додаткова та уточнююча інформація	– існування – повнота – точність, оцінка та розподіл; права і зобов'язання – повнота – подання
Твердження щодо класів операцій та подій, а також пов'язаних розкриттів упродовж періоду аудиту	1) зміни первісної (переоціненої) вартості та сума накопиченої амортизації за період 2) перевірка нарахування амортизації впродовж звітного періоду 3) сума втрат від зменшення корисності та сума вигід від відновлення корисності 4) сума витрат на дослідження та розробки, включена до складу витрат звітного періоду 5) методи амортизації та діапазон термін корисного використання 6) наявність та рух у звітному періоді	– настання – повнота – точність – закриття періоду – класифікація – подання

*узагальнено автором за джерелами [11; 21]

За цих умов дії аудитора головним чином спрямовані на підтвердження фінансової звітності в частині нематеріальних активів і відповідність їх обліку ключовим вимогам П(С)БО 8 чи МСБО

(IAS) 38. Наголошуємо, що в умовах сталого розвитку мета аудиту нематеріальних активів має трансформуватись і дещо розширитися, закономірно впливаючи й на основні напрями проведення аудиту. Щоб окреслити ці нові напрями, визначимо місце нематеріальних активів в економіці сталого розвитку та вплив останньої на розкриття інформації про них.

Під сталим розвитком підприємства розуміємо модель його функціонування, що ґрунтується на принципах збалансованості економічної, екологічної та соціальної складових діяльності задля ефективного використання всіх видів ресурсів на інноваційних засадах. Зв'язок з нематеріальними активами одразу прослідковується через ключове поняття інновацій. Так, стратегія сталого розвитку потребує запровадження високотехнологічного виробництва, що, своєю чергою, вимагає інноваційного оновлення технологій. Останні ж базуються на збільшенні ролі нематеріальних активів і знань у процесі створення доданої вартості на високотехнологічному ринку.

Центром уваги не є лише нематеріальні активи в класичному розумінні облікової теорії і практики, склад невідчутних активів розширюється (табл. 1.6.3).

Таблиця 1.6.3

**РОЗШИРЕННЯ СКЛАДУ НЕВІДЧУТНИХ АКТИВІВ
У ЕКОНОМІЦІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ**

Стандартно-обліковий підхід	Підхід за умов сталого розвитку
<i>Акцент на</i>	
нематеріальні активи, що представлені головним чином правами на об'єкти інтелектуальної власності в класичному розумінні П(С)БО 8	комплексне поняття інтелектуального капіталу, що включає не лише права на об'єкти інтелектуальної власності, а й людські ресурси, діджитал-технології, клієнтський капітал

Більшість із зазначених невідчутних активів не репрезентована в обліковій системі: людські ресурси (кваліфікація та досвід працівників), бази даних клієнтів, організаційна структура підприємства, ділова репутація тощо. Ці та багато інших ресурсів достовірно виміряти в грошовій формі доволі складно, тому для їх розрахунку використовують натуральні вимірники, коефіцієнти, якісні характеристики. Останні є нетиповими для фінансової звітності.

Підтверджує це й Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності. Так, на конференції щодо МСФЗ [13] Голова Ради зазначив:

«є дуже багато всеосяжнішої фінансової інформації, що не відображена адекватно у фінансовій звітності: нематеріальні активи, бізнес-моделі, економічне оточення й дедалі частіше — питання стабільності (зміна клімату)».

Відповідно, перед аудитом постає завдання врахувати особливості реалізації принципів сталого розвитку на конкретному підприємстві, здійснити моніторинг змін ключових показників діяльності, а також ідентифікувати стан адаптації до інноваційних орієнтирів діяльності на основі використання широкого спектра нематеріальних активів, більшість з яких не оцінена за допомогою традиційних фінансово-облікових оцінок.

Задля ідентифікації орієнтирів розвитку вітчизняної економіки та врахування цілей глобального розвитку ООН Міністерство економічного розвитку та торгівлі в 2017 році підготувало та презентувало національну доповідь «Цілі Сталого Розвитку: Україна» [22], що окреслює програму до 2030 року за 17 ключовими цілями та індикаторами їх досягнення. Щонайменше три з них безпосередньо пов'язані з нематеріальними активами (табл. 1.6.4). Відповідно, активне використання невідчутних активів є базою для реалізації ключових завдань сталого розвитку.

Таблиця 1.6.4

ЦІЛІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ, РЕАЛІЗАЦІЯ ЯКИХ ПОТРЕБУЄ АКТИВНОГО ВИКОРИСТАННЯ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ*

Номер	Назва	Ключові завдання
Ціль 8	Гідна праця та економічне зростання	– модернізація виробництва – розвиток інновацій – продукція з високою доданою вартістю
Ціль 9	Промисловість, інновації та інфраструктура	– якісна, надійна, стала та доступна інфраструктура – розвиток високо- та середньотехнологічних секторів переробної промисловості на основі ланцюгів «освіта–наука–виробництво»
Ціль 12	Відповідальне споживання та виробництво	– зниження ресурсоемності економіки – зменшення обсягу відходів на основі інноваційних технологій і виробництв

*узагальнено автором на основі аналізу джерела [22]

Увага до окреслених цілей прогнозує зростання попиту на відповідну інформацію, що презентуватиме результати їх досягнення

та задіяні ресурси з боку різних зацікавлених сторін. Своєю чергою, підтверджена аудитом інформація є ще ціннішою. За цих умов, щоб отримати комплексніше уявлення про нематеріальні активи, аудит повинен виходити за межі перевірки виключно показників фінансової звітності.

Тому вдалою є думка Макаренко І. О. [8, с. 85], яка зазначає, що інтегрована концепція найповніше ілюструє мультистейк-холдерський підхід до задоволення інформаційних потреб у межах парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку. Спробуємо визначити місце нематеріальних активів у системі інтегрованої звітності.

Відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності [12] метою такого звіту є надання інформації про ресурси й відносини, які використовує та на які впливає підприємство. Він має пояснити, як суб'єкт господарювання взаємодіє із зовнішнім середовищем і капіталами для створення вартості впродовж коротко-, середньо- і довгострокового періоду.

Дійсно, інтегровані звіти передбачають врахування різних видів капіталу (табл. 1.6.5). Три з цих капіталів (прямо чи опосередковано) можна пов'язати з нематеріальними активами — інтелектуальний, людський і соціально-репутаційний. Відповідно, інтегрована звітність надає простір для комплекснішого врахування нематеріальних активів і дає можливість продемонструвати їх вплив на процес створення вартості.

У 2014 році компанія «Black Sun», що спеціалізується на корпоративних комунікаціях, спільно з Міжнародною радою з інтегрованої звітності провела дослідження. Було організовано опитування 66 компаній, які вже оприлюднили хоча б один інтегрований звіт або перебувають на етапі його створення. Опубліковані результати дослідження [23] демонструють, що зростання розуміння процесу створення вартості як поточну вигоду від інтегрованої звітності помітили 92 % респондентів, зміни у відносинах із зовнішніми зацікавленими сторонами — 91 %, поточну перевагу, що стосується якості даних — 84 %, поліпшення процесу прийняття рішень — 79 %.

Відчуття суттєвих переваг інтегрованої звітності та відповідність її внутрішнього змісту вимогам часу, комплексне врахування невідчутних активів — ці обставини визначають необхідність актуалізації дослідження аудиту інтегрованої звітності. Так, професор Пушкар М. С. [20, с. 178] зазначає, що користувачі інформації очікують від аудиторів не лише оцінювання історичної фінансової звітності, а й вимагають вивчення безперервного функціонування

підприємства в майбутньому, аналізу стратегії розвитку й досягнення прогнозних фінансових показників.

Таблиця 1.6.5

**ВИДИ КАПІТАЛУ, ЩО ВТІЛЮЮТЬ ВАРТІСТЬ
У МЕЖАХ СИСТЕМИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ***

Види капіталу	Сутність і значення окремих видів капіталу
Фінансовий	Резерв коштів, які є в організації для використання в процесі виробництва, надходять через фінансування або створюються в результаті операцій або інвестицій
Виробничий	Виробничі фізичні об'єкти, що є в організації для виробництва товарів або надання послуг
Інтелектуальний	Організаційні нематеріальні активи, засновані на знаннях
Людський	Компетенції працівників, їхні знання та досвід, а також їхні мотивації запроваджувати інновації
Соціально-репутаційний	Інститути та відносини в межах спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін й іншими групами, а також здатність ділитись інформацією для підвищення індивідуального та колективного добробуту
Природний	Усі поновлювальні та неповновлювальні природні ресурси і процеси, які дають змогу створювати товари або послуги, що підтримують минуле, теперішнє або майбутнє процвітання організації

*узагальнено автором за джерелом [12]

Погоджуємося також з Домашенко Ю. В. [3, с. 67], яка зауважує, що, по суті, інтегрована звітність є наступним етапом еволюції фінансової звітності, заснованої на фінансовій і нефінансовій інформації. На нашу думку, саме нефінансові показники особливо актуальні для нематеріальних активів.

Професор Голов С. Ф. наголошує на тому, що принциповою відмінністю інтегрованої доданої вартості є те, що вона не обов'язково означає зростання фінансового капіталу підприємства. Наприклад, поліпшення людського капіталу через навчання персоналу приводить до зменшення фінансового капіталу (у вигляді витрат на навчання) й означатиме трансформування фінансового капіталу в людський. Тому оцінювання здатності компанії створювати вартість потребує сполучення кількісної (фінансової та нефінансової) якісної інформації [2, с. 10].

З урахуванням визнання інтегрованої звітності як важливого елемента економіки сталого розвитку і як об'єкта аудиту, окреслимо особливості модифікованого підходу до аудиту нематеріальних активів.

По-перше, мета аудиту нематеріальних активів змінюється в напрямі не лише підтвердження повноти й своєчасності їх відображення у фінансовій звітності, а й надання користувачам впевненості, що можна довіряти інформації про нематеріальні активи, відображеній в інтегрованій звітності суб'єкта господарювання.

По-друге, розширюється спектр первинних джерел, зазначених в табл. 1.6.1 і необхідних для аудиту:

– до групи «нормативна база» додаються відповідні стандарти, передусім Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності. Якщо компанія складає звітність з посиланням на інші стандарти, то слід це врахувати (табл. 1.6.6).

Таблиця 1.6.6

**ДВОРІВНЕВА СИСТЕМА АУДИТОРСЬКОЇ
ПЕРЕВІРКИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ***

Рівень	Цілі та нормативне підґрунтя
Внутрішній	Забезпечує оптимізацію ризиків, пов'язаних із соціально відповідальним веденням підприємницької діяльності, і контролює відповідність бізнес-процесів законодавчим нормам, правилам, стандартам (ISO, AA 1000)
Зовнішній	Визначає відповідність і достовірність показників, відображених у звітності, принципам Глобального договору й стандартам: – ISAE3000 — стандарт для проведення будь-якого виду засвідчення, відмінного від фінансового аудиту й оглядів історичної фінансової інформації. Він входить у серію стандартів Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) – AA1000AS — стандарт, створений спеціально для перевірки якості звітів щодо стійкого розвитку компанії та ефективності її діяльності – GRI — керівництво зі звітності про сталий розвиток

*узагальнено автором за джерелом [6, с. 186]

– до групи «інші документи»: будь-які підтвердні документи щодо обґрунтованості проведених розрахунків нефінансових показників;

– безпосередньо інтегрований звіт (чи нефінансовий звіт, звіт зі сталого розвитку тощо — залежно від того яку термінологію та концептуальну основу складання використовує підприємство).

По-третє, етапи аудиту трансформуються в два ключові напрями (рис. 1.6.2).

Інтегрований аудит нематеріальних активів	
	
Аудит показників фінансової звітності	Аудит показників нефінансової звітності
– перевірка положень облікової політики в частині нематеріальних активів – перевірка наявності нематеріальних активів, їх надходження, амортизації та вибуття – перевірка відповідності показників фінансової звітності показникам синтетичного та аналітичного обліку нематеріальних активів – аудит операцій, пов'язаних з наданням права на використання нематеріальних активів	– достовірність текстової інформації та заяв керівництва, зроблених у звіті щодо нематеріальних активів – достовірність фінансових і нефінансових даних щодо опису нематеріальних активів, наведених у звіті (зокрема і відповідність стандартам нефінансової звітності) – цілісність підходів, узятих за основу розкриття інформації про нематеріальні активи

Рис. 1.6.2. Напрями аудиту нематеріальних активів в умовах сталого розвитку

З урахуванням зазначеного, інтегрований аудит нематеріальних активів покликаний вирішити такі завдання:

- 1) надати користувачам упевненості в тому, що:
 - фінансовій і нефінансовій інформації, наведеній в інтегрованому звіті про нематеріальні активи, можна довіряти;
 - у звіт включено, наскільки це можливо, широкий спектр інформації про різні невідчутні активи, при цьому наведена інформація не обмежується лише тією, що характеризує позитивний вплив на підприємство;
- 2) надати керівництву незалежні рекомендації щодо:
 - сфер і розділів інтегрованої звітності, розкриття яких можна поліпшити (розширити) для більш повного задоволення потреб користувачів у частині інформації про нематеріальні активи;
 - досягнення найповнішої відповідності інформації принципу «витрати–вигоди» з урахуванням інформаційних потреб зацікавлених сторін;
 - підвищення ефективності процесів, що лежать в основі підготовки звітності.

Аудит нематеріальних активів за окресленими напрямками має очевидні переваги:

1) На відміну від аудиту виключно фінансової звітності, що надає уявлення лише про достовірність суми тих нематеріальних активів, які підлягають фінансовому оцінюванню, аудит інтегрованої звітності дає змогу проводити їх перевірку комплексно. Такий аудит дає можливість побачити весь комплекс проблем і своєчасно скорегувати стратегічні цілі;

2) інтегрований аудит нематеріальних активів відповідає суспільним запитам, економічним інтересам суб'єктів господарювання, а також ключовим принципам соціальної відповідальності бізнесу.

Однак є певні проблеми інтегрованого аудиту нематеріальних активів, що пов'язані насамперед з відсутністю досвіду його проведення.

1. Відсутність усталеного механізму складання та єдиної узгодженої форми інтегрованого звіту в частині відображення різних видів нематеріальних активів (Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності [12] окреслює лише базові принципи її складання) і як наслідок — брак чіткого предмета й напрацьованого методичного інструментарію аудиту нематеріальних активів.

Дійсно, компанії у своїх інтегрованих звітах акцентують увагу на різних аспектах (табл. 1.6.7).

Таблиця 1.6.7

**СТРУКТУРА ІНТЕГРОВАНИХ ЗВІТІВ ОКРЕМИХ
УКРАЇНСЬКИХ КОМПАНІЙ***

ПАТ «Оболонь»	Група «Метінвест»	Компанія «ДТЕК»
Корпорація	Стратегічний звіт	Про групу ДТЕК
Люди	Оперативний та фінансовий звіт	Огляд галузей та макроекономічних показників України
Виробництво	Управлінський звіт	Результати діяльності
Екологія	Звіт зі сталого розвитку	Корпоративне управління
Економіка	Фінансова звітність	Сталий розвиток
Суспільство	Додаткова інформація	Додатки

*згруповано автором за даними [16, 17, 18]

Немає чіткого розуміння стандартного предмета аудиторської перевірки. Своєю чергою, довільне трактування змісту питань, що підлягають розкриттю, може створити поле для маніпуляції думкою користувачів інформації та призвести до зворотного ефекту: недовіри до інструментарію інформування та його підтвердження.

2. Складність ідентифікації та перевірки нефінансових показників, що дають якісний опис нематеріальним активам, і, як результат, щодо таких показників зазвичай найчастіше надається лише обмежена впевненість.

Основною передумовою вирішення цих проблем є розроблення чіткого механізму збирання та реєстрації даних щодо нематеріальних активів для облікової структуризації показників інтегрованого звіту та запровадження їх повноцінного інтегрованого аудиту.

На нашу думку, при впровадженні інтегрованих звітів у практику обліково-аналітичної роботи вітчизняних промислових підприємств доцільним є використання рекомендацій Міжнародного стандарту інтегрованої звітності щодо структуризації такого звіту. Уважаємо, що це, по-перше, дещо зекономить час і фінансові ресурси підприємства на розроблення інтегрованої звітності, а по-друге, стане елементом уніфікації та відносної порівнянності звітів різних компаній, що, своєю чергою, полегшить формування підходів до аудиту. Розкриття інформації про нематеріальні активи в межах такої структури, на наш погляд, має відбуватися так, як показано у табл. 1.6.8.

За таких умов аудит нематеріальних активів має бути орієнтований не лише на перевірку достовірності фінансової звітності в частині статті «Нематеріальні активи» у традиційному їх трактуванні відповідно до усталених облікових правил, а й включати функції стратегічного аналізу, планування та контролю діяльності, у процесі якої використовується широкий спектр інтелектуальних і людських ресурсів.

Наукові дослідження [4, с. 55] свідчать про те, що з 250 найбільших компаній світу 50 % отримують зовнішнє підтвердження нефінансових звітів. При цьому, інші наукові розвідки [5, с. 36] вказують на те, що зазвичай у висновках незалежних аудиторів щодо нефінансових звітів висловлюється лише обмежена впевненість.

Таблиця 1.6.8

**РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ
В ІНТЕГРОВАНІЙ ЗВІТНОСТІ***

Структурний елемент інтегрованого звіту	Розкриття інформації, пов'язаної з інтелектуальним капіталом
I. Огляд організації та зовнішнє середовище	Інформація про конкурентне середовище й позиціонування на ринку, сильні та слабкі сторони конкурентів (ринковий капітал). Кількість працівників, зміни впродовж періоду (людський капітал) Факти впливу зовнішнього середовища на інтелектуальний капітал підприємства
II. Управління	Характеристика керівного складу підприємства, визначення того, як система управління впливає на використання капіталу (зокрема й інтелектуального), з метою перетворення його на нову вартість
III. Бізнес-модель	Схематична модель перетворення ресурсів на продукції та результати, зокрема й створення вартості. Визначення місця інтелектуального капіталу в цій моделі (вплив його елементів на ресурси та результати)
IV. Ризики й можливості	Опис ризиків, які стосуються інтелектуального капіталу
V. Стратегія та розподіл ресурсів	Роль інновацій у досягненні стратегічної мети. Як організація розвиває та використовує інтелектуальний капітал (сукупність кількісних та якісних характеристик)
VI. Результати діяльності	Результати діяльності підприємства з точки зору його капіталів (зокрема й інтелектуального), суттєвий вплив на капітали в ланцюгу створення вартості
VII. Перспективи на майбутнє	Доступність елементів інтелектуального капіталу в майбутньому (наприклад, забезпечення наявності кваліфікованої робочої сили, збереження існуючих клієнтів)
VIII. Основні принципи підготовки та презентації	Обґрунтування, яку інформацію про інтелектуальний капітал подано кількісно, а яку якісно

*складено автором на основі [12]

Зазначимо, що окремі прояви інтегрованого аудиту в Україні вже є. Так, серед послуг аудиторської компанії «Baker Tilly» [19] репрезентовано й підтвердження нефінансової звітності з акцентом на:

- перевірку повноти, достовірності та значущості викладеної в звіті інформації;
- підтвердження відповідності структури Звіту рамкам GRI;
- контроль досягнення цілей, що були заявлені раніше та аналіз потенціалу для подальшого вдосконалення.

Крім того, у межах консалтингових послуг зазначеної компанії міститься і пропозиція щодо підготовки інтегрованої звітності відповідно до вимог Міжнародної ради з інтегрованої звітності.

Однак наскрізного поширення аудит нефінансової звітності ні загалом, ні в частині нематеріальних активів не набув. Погоджуємося з думкою Макаренко І. О. [9, с. 25], яка ідентифікує рівень сформованого в Україні правового середовища підтвердження звітності зі сталого розвитку як «слабкий». Це пов'язано з тим, що в тих поодиноких випадках, коли перевірка й відбувається, здійснюється вона за допомогою компаній «Великої четвірки». Натомість розвиненість цього виду послуг потребувала б і залучення аудиторських компаній різних рівнів.

Щоб і невеликі аудиторські фірми відповідали вимогам сталого розвитку економіки, погоджуємось з напрямками зміни акцентів під час аудиту, запропонованими практикуючим аудитором, Президентом групи компаній «Де Візу» Бойко О. [1]:

- зосередження уваги на людях, на комунікації аудиторів у команді, а не на інструментах аудиту, зокрема й і перехід від ієрархічної побудови відносин до мережі рівноправних членів команди;
- при плануванні аудиторської діяльності врахування цінності та необхідності швидкої й гнучкої реакції на зміни та оперативний зворотний зв'язок із замовниками;
- набуття аудиторами нових компетенцій: уміння збирати й аналізувати великі обсяги даних (навички роботи з Big Data), здатність до саморозвитку й самонавчання відповідно до нових діджитал-технологій, готовність до глобальної співпраці (обмін досвідом зі світовими партнерами).

Таким чином, для забезпечення повноцінного аудиту нематеріальних активів в умовах сталого розвитку необхідним є посилення розкриття підприємствами інформації у системі нефінансової звітності, осучаснення та унормування підходів до підтвердження такої звітності. Побудова системного базису для перевірки нематеріальних активів за таких умов потребує ґрунтовних наукових напрацювань у частині розроблення комплексної системи показників і підходів до їх перевірки, які щонайкраще відповідатимуть практичним запитам, а також ідентифікації ключових компетенцій членів аудиторської групи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бойко О. Еволюція аудиту задля сталого розвитку: симбіоз нових технологій, компетенцій та досвіду [Електронний ресурс]. Вісник МСФЗ. 2019. №8. URL: <https://fz.ligazakon.net>.
2. Голов С. Облік і звітність на основі концепцій доданої вартості // Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 8–9. С. 2–13.
3. Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективної діяльності // Економічний вісник. 2013. № 1. С. 65–72.
4. Король С. Аудит нефінансової звітності: проблеми та напрями вдосконалення // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. 2017. Вип. 44(2). С. 55–63.
5. Король С. Я. Практичні аспекти аудиту нефінансової звітності. Економіка: реалії часу // Науковий журнал. 2017. № 3 (31). С. 35–45.
6. Костирко Р. О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності / Р. О. Костирко // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 181–187.
7. Левченко Н. М., Понікарова Н. С. Удосконалення методики аудиту нематеріальних активів з метою систематизації результатів аудиторських процедур // Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 2. Т.1. С. 118–121.
8. Макаренко І. О. Інтеграція сучасних видів та концепцій бухгалтерського обліку для цілей сталого розвитку. 2017. №1 (25). С. 83–88.
9. Макаренко І. О. Конвергентна стейкхолдерська модель обліку, звітності та аудиту в умовах сталого розвитку: автореферат дис. ... д-ра ек. наук: 08.00.09 / Житом. держ. технолог. ун-т. Житомир, 2018.
10. Манухіна М. Ю. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. 2015. № 4. С. 164–167.
11. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 року. Частина I [Електронний ресурс]. URL: <https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017>.
12. Международный стандарт интегрированной отчетности 1 [Електронний ресурс]. URL: <http://integratedreporting.org>.
13. МСФЗ як наслідок усвідомленого особистого інтересу [Електронний ресурс]. Вісник МСФЗ. 2018. №7. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001575.
14. Назаренко Т. П., Симура М. В. Організація та методика аудиту нематеріальних активів // Економіка і суспільство. 2016. Вип. 7. С. 957–962.
15. Олендій О. Т., Шушакова І. К. Методичні засади проведення аудиту нематеріальних активів // Інноваційна економіка. 2013. № 5. С. 291–297.

16. Офіційний сайт Корпорації Оболонь [Електронний ресурс]. URL: <http://www.obolon.ua>.
17. Офіційний сайт Компанії ДТЕК [Електронний ресурс]. URL: <http://www.dtek.com>.
18. Офіційний сайт Групи компаній Метінвест [[Електронний ресурс]. URL: <https://www.metinvestholding.com>.
19. Офіційний сайт Baker Tilly Ukraine [[Електронний ресурс]. URL: <https://bakertilly.ua/id38853>.
20. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні: Монографія / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М. С. Тернопіль: «Карт-бланш». 2012. 220 с.
21. Сизоненко О. В., Завгородня Н. В. Методичні особливості аудиту нематеріальних активів [Електронний ресурс]. Ефективна економіка. 2013. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
22. Цілі Сталого Розвитку: Україна. Національна доповідь 2017. [Електронний ресурс]. URL: http://un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf.
23. Realizing the benefits: The impact of Integrated Reporting [Електронний ресурс]. URL: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/09/IIRC_Black_Sun_Research_I_R_Impact.Single.pages. 18.9. 14.pdf.

1.7. КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ ТА ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ЯК НЕОДМІННА УМОВА ВИЗНАННЯ СУСПІЛЬНОЇ ЗНАЧИМОСТІ ПРОФЕСІЇ

Актуалізація аудиторської діяльності зумовлена значущістю аудиту як надійного способу підтвердження даних фінансової звітності, необхідного як суб'єктам підприємництва, так і суспільству загалом. У сучасних умовах діяльність аудиторів та аудиторських фірм має низку суперечностей і проблем. Небездоганне нормативно-правове регулювання вітчизняного ринку аудиторської діяльності спричиняє підвищення ризиків банкрутства підприємств і банківських установ, знижує рівень довіри до них з боку інвесторів і громадян, а також сповільнює інвестиційні процеси в економіці України. Проблеми, що виникають в аудиторській діяльності, зумовлені недостатньою ефективністю інституту аудиту загалом. Важливим аспектом роботи аудиторів та аудиторських фірм є забезпечення якості аудиторських послуг.

Діяльність аудиторських фірм є ключовою складовою фінансової системи держави, яка декларує необхідність високої якості аудиторських послуг і їх постійного вдосконалення. Контроль якості надання аудиторських послуг — значущий елемент підвищення довіри користувачів (третіх осіб) до фінансової звітності та

аудиторської думки, яка висловлюється в звіті незалежного аудитора. Користувачі фінансової звітності, зокрема інвестори, повинні бути впевненими в тому, що аудит проводився на належному професійному рівні, а надана послуга була якісною. Це все залежить від аудитора (аудиторської фірми), а точніше, від того, яким чином проводився аудит фінансової звітності та/або надавались інші супутні послуги. І саме тут постає питання якості наданих аудитором (аудиторською фірмою) послуг [1].

Ефективний контроль якості аудиторських послуг як цілеспрямована форма розвитку системи управління є, по суті, ефективним механізмом забезпечення достатньої переконаності в результатах аудиту, які відповідають умовам завдання.

Якісний аудит дає змогу мінімізувати інформаційні ризики й надає впевненості щодо звіту аудитора про достовірність фінансової інформації, й підтримує довіру членів економічної спільноти як в Україні, так і в світі. У наукових колах усе частіше виникають дискусії щодо проблем контролю якості та ефективності аудиторської діяльності й шляхів їх вирішення. Від фінансового аудиту значною мірою залежить формування адекватної інформаційної бази для економічного розвитку підприємств та організацій, держави загалом. Відтак науковець І. А. Платонова низьку якість аудиту пояснює такими чинниками: немає розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає великі штрафні санкції за неякісні аудиторські перевірки; дефіцит розвитку цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо; небездоганна законодавча база й досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів (аудиторських фірм) [2]. Т. Л. Слюніна, В. М. Соболев, Т. В. Розіт недосконалий контроль якості аудиторських послуг пояснюють недостатністю практичного досвіду аудиторів і необхідних ресурсів, а також вузьким ринком [3].

У науковій літературі немає одностайності в трактуванні поняття «якість аудиторської діяльності». За загальним поняттям, якість аудиторської діяльності — це сукупність фінансових контрольно-аналітичних процедур, яка зумовлює придатність об'єктивної та незалежної думки про ступінь достовірності фінансової звітності для цілей прогнозування стійкості відкритої соціально-економічної системи або забезпечує приріст економічних вигід за рахунок супутніх послуг.

На думку В. Ю. Фабіянської, якість аудиторських послуг — це створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог, що

регулюють аудиторську діяльність і здатний задовольняти потреби користувачів [4]. Професор Ф. Ф. Бутинець зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами наданих аудитором робіт, послуг і супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів замовника та суспільства в межах нормативно-правового поля в сфері аудиторської діяльності, Міжнародних стандартів аудиту (далі — МСА) і Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів [5]. Подібен позиції дотримується професор О. Ю. Редько, який якість аудиторських послуг убаचाє в системному дотриманні фактичної професійної незалежності, вимог законодавства та стандартів у сфері аудиту, Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів. Науковець вважає, що якість аудиторських послуг є категорією, що постійно змінюється, залежно від рівня суспільних відносин та економічної системи держави [6].

Загалом якість робіт і послуг стає одним з ключових конкурентних переваг будь-якого підприємства чи організації. Національний стандарт України ДСТУ ISO 9000:2015 (ISO 9000:2015, IDT) «Системи управління якістю» дає таке визначення: якість — ступінь, до якого сукупність власних характеристик об'єкта задовольняє вимоги [7]. У широкому сенсі якість будь-якого об'єкта (продукції, послуги, процесу, підприємства та ін.) — це ступінь відповідності характеристик (властивостей) цього об'єкта потребам усіх зацікавлених сторін у цьому об'єкті.

Відповідно до такого підходу, варто розглянути якість аудиторських послуг як ступінь відповідності характеристик послуг аудитора та аудиторських фірм потребам усіх зацікавлених сторін у здійсненні цих послуг. Якість роботи аудиторської фірми загалом визначається ступенем відповідності характеристик діяльності самих аудиторських фірм і їх послуг потребам усіх зацікавлених сторін у здійсненні цієї діяльності. Поняття «якість аудиторської діяльності» ширше, ніж поняття «якість послуг», оскільки включає процеси й результати діяльності фірми зі створення та надання цих послуг. Основними методичними підходами до оцінювання рівня якості аудиторських послуг має бути: визначення певного кола суб'єктів у отриманні аудиторських послуг і здійсненні аудиторської діяльності; зазначення рівня задоволеності взаємопов'язаних суб'єктів параметрами цих послуг як загального критерію оцінювання якості послуг аудиторських фірм; виявлення потреб (норм, очікувань) до якості аудиторської діяльності цих суб'єктів; визначення показників якості аудиторської діяльності,

що стосуються норм і їх критеріїв; визначення ступеня відповідності параметрів аудиторських послуг виявленим нормам і наслідків недоброякісних аудиторських послуг.

Інструментом, який забезпечить ефективність та якість роботи аудиторів, має стати дієвий контроль якості наданих аудиторських послуг. У зв'язку з цим доволі широко розвивається напрям контролю якості аудиторських послуг. Так, на міжнародному рівні спостерігаються тенденції до посилення контролю якості аудиторської діяльності. Міжнародною федерацією бухгалтерів визнана необхідність проведення моніторингу в сфері дотримання вимог з контролю якості. Європейським Союзом прийнята Директива 2006/43/ЄС від 17.05.2006, яка регламентує такі питання контролю якості аудиту, як створення системи забезпечення якості, розроблення принципів нагляду з боку державних і громадських органів, особливості здійснення контролю якості роботи аудиторів суспільно значимих фірм [8].

Вимоги й рекомендації щодо забезпечення якості аудиту встановлюють також: Міжнародний стандарт з контролю якості (МСКЯ) 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити, та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості й супутні послуги» (далі — МСКЯ 1); МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [9].

Координацію діяльності професійних організацій у сфері бухгалтерського обліку та аудиту на міжнародному рівні здійснює неурядове професійне об'єднання аудиторів і бухгалтерів — Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) — International Federation of Accountants (IFAC). Місію Міжнародної федерації бухгалтерів викладено в її Конституції, вона полягає у «всесвітній розбудові та посиленні позицій бухгалтерської професії, що керується гармонізованими стандартами з метою надання послуг високої якості в інтересах суспільства». У рамках цієї місії одним з пріоритетних напрямів діяльності МФБ є сприяння наданню якісних послуг усіма представниками бухгалтерської професії, а також безперервне вдосконалення якості аудиту. З цією метою МФБ проводиться робота з розроблення та опублікування стандартів і положень у галузі забезпечення якості професійних аудиторських послуг. Основоположним документом у системі стандартів щодо забезпечення якості професійних аудиторських послуг є Положення про зобов'язання організацій-членів МФБ 1 «Забезпечення якості» (Statement of membership obligations 1 «Quality assurance»), прийняте Радою МФБ.

Аналізуючи ретроспективу розвитку контролю якості аудиту в Україні, можна стверджувати, що саме збільшення вимог з боку

певних користувачів до якості та структури аудиторських звітів і в результаті цього посилення конкуренції в аудиторській діяльності, прискорили суттєве вдосконалення системи регулювання контролю якості надання аудиторських послуг. Нині відбулися суттєві зміни в регулюванні аудиторської діяльності в Україні, а саме прийнятті оновлених нормативних документів щодо контролю якості проведення аудиту. Проте все ще залишаються певні прогалини в правовій базі щодо методичного забезпечення здійснення контролю якості надання аудиторських послуг.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні загалом, а також регулювання контролю якості роботи аудиторів зокрема, забезпечується певними нормативно-законодавчими актами, які мають нескладну ієрархічну структуру. А саме, на першому (законодавчому) рівні — Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (зі змінами), Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 № 1618-IV (зі змінами), Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами), Закон України від 17.09.2008 № 514-VI «Про акціонерні товариства» (зі змінами), Закон України від 19.09.1991 № 1576-XII «Про господарські товариства» (зі змінами) тощо, де визначається реалізація економічної діяльності, зокрема, і діяльність аудиторів, основні умови та принципи відносин власності суб'єктів. На другому (нормативному) рівні — Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) [10], наказ Міністерства фінансів України від 29.08.2019 № 362 «Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг» [11] та МСА. Зокрема, МСКЯ 1 установлює основні принципи й процедури організації системи контролю якості аудиту, оглядових перевірок звітної фінансової інформації та інших завдань щодо забезпечення впевненості та супутніх послуг, а також визначає основні вимоги до системи внутрішньофірмового контролю якості організацій, що надають аудиторські послуги. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» впорядковує питання організації контролю якості на рівні аудиторського завдання [9]. Міжнародний Кодекс етики для професійних бухгалтерів, регламентує певні норми виконання аудиторських послуг, дії всіх суб'єктів аудиторської діяльності (далі — САД), їх тісну взаємодію з іншими економічними агентами тощо. Третій (методичний) рівень — це низка підзаконних регламентуючих документів, які забезпечують безпосередній контроль якості діяльності самих аудиторів, тобто визначають основні засади контролю якості аудиторських послуг, регламентують

процедури їх забезпечення, узгоджують дії основних учасників зазначеного процесу та здійснюють постійний внутрішній моніторинг. Зокрема, це рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг, затверджені рішенням Ради нагляду за аудиторською діяльністю Державної установи «Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю» (далі — ОСНАД) від 30.08.2019 № 5/7/13 зі змінами від 12.06.2020 № 2/5/21; рішення ОСНАД від 30.08.2019 № 6/7/13 «Про затвердження типових форм документів, пов'язаних з проведенням перевірок з контролю якості аудиторських послуг», а саме: «Акте про неможливість проведення перевірки з контролю якості аудиторських послуг за місцезнаходженням САД», «Декларації про відсутність конфлікту інтересів експерта», «Декларації про відсутність конфлікту інтересів», «Інформаційної анкети САД», «Переліку виконаних завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності», «Направлення на перевірку», «Програми перевірки з контролю якості аудиторської діяльності», «Протоколу узгодження звіту про результати перевірки з контролю якості аудиторських послуг» (з додатком 1 «Обґрунтування неврахованих коментарів до звіту про результати перевірки з контролю якості аудиторських послуг» та додатком 2 «Актом про відмову підписання протоколу узгодження звіту про результати перевірки з контролю якості аудиторських послуг»). Четвертий рівень (рівень господарюючого суб'єкта) — організаційно-розпорядчі документи аудиторської фірми (накази, розпорядження, внутрішні нормативні стандарти з питань контролю якості надання аудиторських послуг).

Отже, згідно зі ст. 40 Закону України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) є чіткий розподіл повноважень щодо здійснення зовнішніх перевірок контролю якості надання аудиторських послуг. На сьогодні ними наділені Інспекція із забезпечення якості та АПУ. А саме, контроль якості аудиторських послуг САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією, а за контроль якості аудиторських послуг САД, які надають послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), відповідає АПУ.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг Інспекція: розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості; розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; затверджує

щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості; призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості; ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості; затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.

З метою організації проведення контролю якості аудиторських послуг АПУ: бере участь у розробленні Порядку проведення перевірок з контролю якості та рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; створює в своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг; затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості та рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; застосовує до САД стягнення (крім САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Інспекцією із забезпечення якості та АПУ має бути впроваджено політику та процедури незалежності інспекторів і забезпечено недопущення виникнення конфлікту інтересів. Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг АПУ. Перед початком проведення перевірки з контролю якості інспектор повинен задекларувати відсутність конфлікту інтересів між ним і САД, перевірка якого здійснюватиметься. Інспектор може проводити перевірку САД, з яким його пов'язували трудові відносини або відносини власності, контролю тощо, не раніше як через три роки після припинення таких відносин.

Інспекція та АПУ можуть залучати до перевірки з контролю якості САД експертів. У такому разі щодо експертів мають бути виконані вимоги незалежності, установлені до інспекторів.

Отже, з позиції змін у законодавчому полі в частині контролю якості надання аудиторських послуг можна зробити висновок, що обов'язки цих структурних підрозділів є дуже схожими в своєму призначенні та спрямуванні, а саме: у перевірці робочих документів, аудиторських звітів, внутрішніх розпорядчих документів аудиторської фірми, де визначені політика та процедури, що використовуються при наданні аудиторських послуг працівниками САД.

Згідно зі ст. 52 в порядку, визначеному цим Законом, професійні організації аудиторів України мають також право здійснювати незалежне оцінювання внутрішньої системи контролю якості САД [10].

Спираючись на вимоги до нагляду за рівнем та якістю надання аудиторських послуг, у вітчизняному нормативно-правовому законодавстві розглядається контроль якості через призму аудиторської фірми. Внутрішньофірмовий контроль є важливою та певною мірою основоположною категорією у загальній структурі контролю якості аудиту, повноваження якого покладено на самих працівників аудиторських фірм. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонуючої на фірмі системи контролю роботи самих аудиторів. Система контролю якості САД налічує політики та процедури, певні методики, організаційні заходи, що здійснюються аудиторською фірмою для перевірки її працівниками виконання вимог, передбачених нормативними документами, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, а також внутрішні розпорядчі документи аудиторської фірми. Згідно з вимогами МСКЯ 1 у аудиторської фірми мають бути також запроваджені такі елементи системи контролю якості: відповідальність керівництва за забезпечення контролю якості всередині фірми, етичні вимоги, процедури прийняття клієнта й продовження співпраці з ним, а також прийняття конкретних завдань, трудові ресурси, виконання завдання та моніторинг. Належне функціонування системи контролю якості всередині самої аудиторської фірми є необхідною передумовою її ефективної роботи.

Статтею 23 Закону України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) встановлено вимоги до внутрішньофірмового порядку організації САД, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Серед них: незалежність та об'єктивність аудиторів і ключового партнера при наданні аудиторських послуг; запровадження системи внутрішнього контролю, процедур реєстрації та обліку фактів, механізмів внутрішнього контролю, застосування методики оцінювання ризиків, заходів і засобів для захисту систем обробки інформації; запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, які зокрема мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення та обсягу робочих документів аудитора; можливість інформування вповноваженої особи САД про факти порушень працівниками; достатній рівень кваліфікації, досвіду

аудиторів і персоналу, відповідно до МСА та достатній рівень їхньої забезпеченості за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності; необхідність запровадження: внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності; організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління й розкриття будь-яких ризиків і загроз своїй незалежності; внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг; запровадження механізмів реєстрації та вирішення нестандартних ситуацій, що можуть мати суттєві наслідки для неупередженості аудиторів і ключових партнерів; застосовування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт; постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики й процедур, системи внутрішнього контролю.

Згідно зі ст. 32 Закону України від 21.12.2017 № 2258-VIII «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами) внутрішній контроль якості виконаного завдання з аудиту фінансової звітності проводиться рецензентом, який призначається з числа аудиторів, не залучених до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності. Якщо у САД відсутній аудитор, який не залучався до виконання завдання з обов'язкового аудиту, то для огляду виконаного завдання може бути залучений аудитор, який не пов'язаний трудовими відносинами з таким САД.

Виконуючи огляд результатів завдання з аудиту фінансової звітності, контролер здійснює оцінювання таких аспектів: незалежність САД від юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється; значні ризики, виявлені аудитором або ключовим партнером з аудиту при виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності, і вжиті ним заходи з відповідного управління цими ризиками, а також обґрунтування щодо рівня їх суттєвості; звернення за консультаціями до експертів і виконання їх рекомендацій; характер викривлення та обсяг виправлених і не-виправлених недостовірних даних у фінансовій звітності, виявлених при проведенні аудиту; теми, що обговорювалися з керівниками юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а на підприємствах, які належать до тих, що становлять суспільний інтерес — з аудиторським комітетом (ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (зі змінами)), а також повноважними компетентними органами; підтвердження документами та інформацією, відібраними рецензентом з

робочих документів аудитора, висновку аудитора або ключового партнера з аудиту, викладеного в проектах аудиторського звіту та додаткового звіту для аудиторського комітету [10].

Водночас нині в Україні практично відсутня цілісна, ефективна методологічна й методична база оцінювання якості аудиторської діяльності. Розроблення та вдосконалення потребують показники й критерії оцінювання якості роботи аудиторських фірм, визначення цілей, завдань та об'єктів, порядку й методики контролю якості аудиторських послуг як найважливіших складових менеджменту якості. Питання методики контролю якості аудиторських послуг чітко не розкриті й потребують уточнення як в офіційно затверджених нормативно-правових документах, так і в наукових дослідженнях з питань інституту аудиту. Тому назріла об'єктивна необхідність удосконалення термінологічного, теоретичного й методичного апарату аудиту, зокрема для забезпечення контролю якості аудиторської діяльності.

Науковець В. В. Рядська зазначає, що основна стратегічна мета створення та функціонування системи контролю якості аудиту на рівні САД полягає в «забезпеченні й підтримці умов, за яких такий суб'єкт може працювати на прийнятному рівні аудиторського ризику, що відповідає загальним очікуванням користувачів результатів наданих послуг» [12]. Необхідність розроблення методики проведення контролю якості полягає в забезпеченні впевненості в тому, що аудит як ділова професійна послуга задовольняє вимоги до якості, які виставляють користувачі професійної думки аудитора.

Метою впровадження системи контролю якості слід уважати забезпечення відповідності функціонування аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно здійснюють аудиторську діяльність встановленим критеріям якості.

З урахуванням вимог законодавства, критеріями якості, відповідність яких формує необхідний професійний рівень аудиту, слід уважати дотримання: вимог ст. 40 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», згідно з яким аудитори зобов'язані здійснювати перевірку контролю якості виконаних робіт; МСКЯ 1; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»; норм Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів; вимог включення до Реєстру аудиторів і САД, а також норм, розроблених АПУ; вимог внутрішніх правил (стандартів) аудиторської фірми; умов договору про надання аудиторських послуг, укладеного між САД і замовником [12].

Водночас необхідно виокремити стратегічні й тактичні аспекти загального контролю якості аудиту. Стратегія контролю якості аудиторської діяльності визначає найважливіші цілі й завдання, які формуються державою, професійними організаціями аудиторів України та аудиторськими фірмами для досягнення високої якості надання замовлених клієнтами аудиторських послуг, а тактика — це конкретні заходи, спрямовані на досягнення розроблених стратегічних цілей і завдань. При цьому стратегічний підхід до контролю якості аудиторської діяльності має забезпечувати максимальне задоволення потреб замовників фахового звіту аудитора за мінімальної собівартості надання аудиторських послуг й оптимальної рентабельності діяльності, оскільки якість передусім, слугує методом отримання прибутку й досягнення конкурентної переваги. Тактичний підхід до здійснення контролю якості аудиту спрямовано на забезпечення відповідності якості наданих аудиторських послуг встановленим критеріям [6].

Доцільність контролю якості аудиторської діяльності значною мірою зумовлена можливістю того, що іноді аудиторські перевірки можуть бути за своєю сутністю неспроможними. Під неспроможністю аудиту слід розуміти ситуацію, коли в результаті аудиторської перевірки аудитор формулює неточну аудиторську думку, яка містить помилкову інформацію. Ухилення аудитора чи аудиторської фірми від проведення перевірки якості можна розглядати як підставу для застосування до них установлених чинним законодавством дисциплінарних заходів.

Слід зазначити, що в разі незгоди з результатами аудиторської перевірки замовник має право надсилати свої претензії до відповідного вповноваженого органу — Комітету з контролю якості аудиторських послуг. Відповідно до вимог рішення Ради АПУ від 31.01.2019 № 7/2 «Про затвердження Положення про порядок розгляду звернень, що надходять до АПУ» в редакції від 31.01.2020 підставою для проведення зазначеним Комітетом перевірки аудитора (аудиторської фірми) є скарга, звернення юридичної чи фізичної особи з викладеними в ній обставинами, що можуть свідчити про неналежне виконання таким аудитором (аудиторською фірмою) своїх професійних обов'язків.

За період з 2015 по 2019 роки вказані перевірки проводилися на підставі надходження скарг до АПУ від фізичних і юридичних осіб, а також державних органів з приводу неналежного виконання професійних обов'язків аудиторами (аудиторськими фірмами)

за результатами надання ними аудиторських послуг. На основі розгляду таких скарг АПУ прийнято низку дисциплінарних рішень: упродовж 2019 року — 24; 2018 року — 10; 2017 року — 26; 2016 року — 37; упродовж 2015 року — 40.

За такої ситуації (неякісно проведеного аудиту) основну увагу необхідно звертати на забезпечення розуміння замовником аудиту характеру послуги, що надається. Інакше кажучи, клієнт повинен усвідомити свої потреби й очікування, які важливі для прийняття ним обґрунтованих економічних рішень і формування об'єктивної думки аудитора. Така можливість надається аудитору на підготовчому етапі аудиторської перевірки. Це здійснюється, по-перше, шляхом проведення переговорів, що сприяє розумінню інтересів і потреб клієнтів, його поточних і перспективних планів; по-друге, за допомогою укладання договору на надання аудиторських послуг, у якому визначаються права, обов'язки та відповідальність сторін.

У сучасних умовах в Україні продовжує набирати ваги зовнішній контроль якості аудиту. Однак аналіз даних про результати зовнішніх перевірок системи контролю якості САД, які наведено в табл. 1.7.1, демонструє, що впродовж 2015–2019 років негативним явищем є зменшення кількості перевірених САД, а серед них тих, які успішно пройшли перевірку.

Таблиця 1.7.1

**КІЛЬКІСТЬ ЗОВНІШНІХ ПЕРЕВІРОК СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ
САД УПРОДОВЖ 2015–2019 РОКІВ**

Суб'єкти аудиторської діяльності	2015 рік	2016 рік	2017 рік	2018 рік	2019 рік
Кількість суб'єктів, які пройшли перевірку	51	83	77	38	10
Кількість суб'єктів, які не пройшли перевірку	5	20	23	15	8
Кількість суб'єктів, яких виключено з реєстру САД	39	22	17	21	9

Аналіз виконання перевірок з контролю якості в 2015–2019 роках зображено на рис. 1.7.1 та 1.7.2.

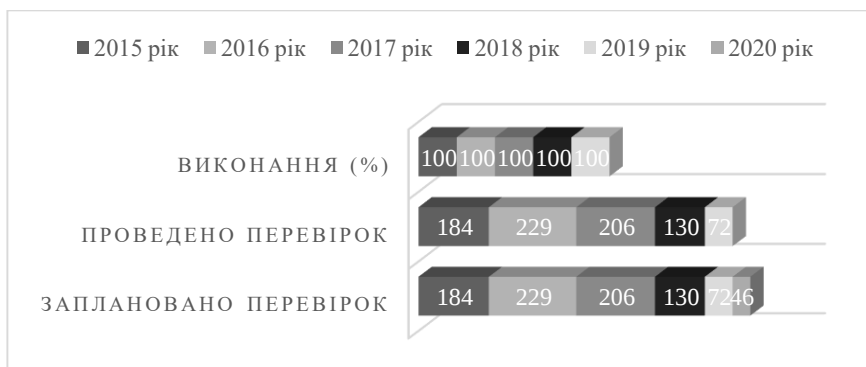


Рис. 1.7.1. Виконання плану-графіка перевірок з контролю якості за 2015–2019 роки

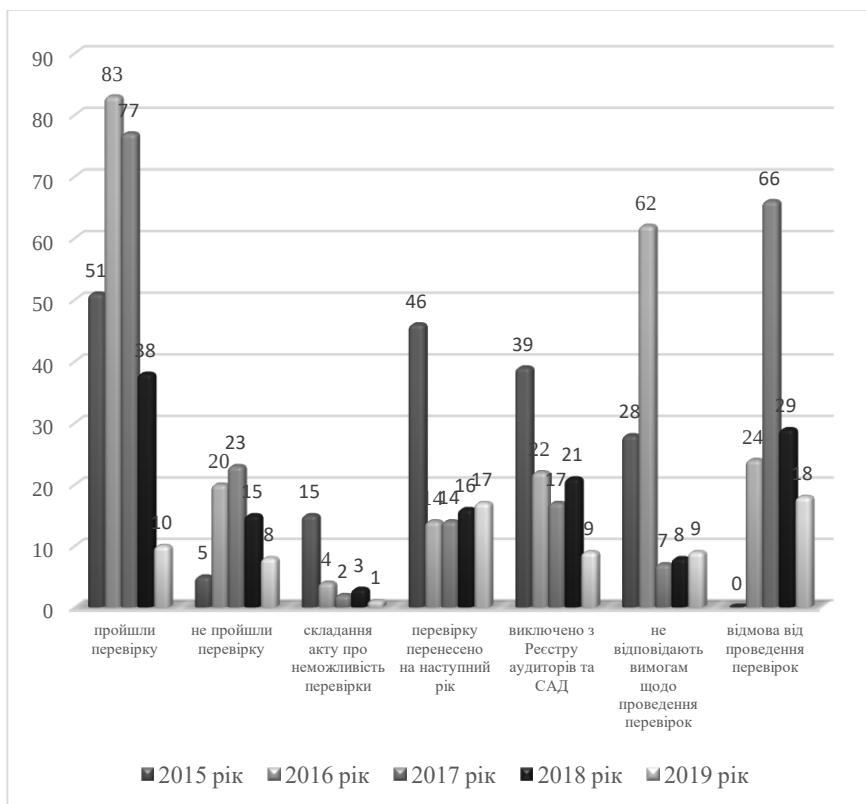


Рис. 1.7.2. Результати перевірок контролю якості за 2015–2019 роки

Згідно з деталізацією ідентифікованих типових недоліків за результатами зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг САД за 2015–2019 роки можна виокремити стандарти, вимоги яких порушувалися найчастіше, а саме: МСКЯ 1: результати перевірки виконаних завдань з аудиту свідчать про неефективність встановлених САД політик і процедур щодо елемента системи контролю якості «Виконання завдання»; не завжди актуалізується програма моніторингу внутрішнього контролю якості; МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту»: відсутня ідентифікація в САД концептуальної основи фінансового звітування для складання фінансової звітності; договори на аудит складено з помилками в контексті зазначення концептуальної основи фінансового звітування; у порушення вимог МСКЯ 1 та ст. ст. 21, 23 Закону № 2258 робочі документи не надають докази в частині дозволу САД прийняти завдання з обов'язкового аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес; МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»: не надано документального підтвердження проведення огляду контролю якості завдання на відповідних етапах виконання завдання; МСА 230 «Аудиторська документація»: робочі документи, які надані до перевірки, не відповідають вимогам; МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»: не проводиться оцінювання вибору та застосування облікових політик суб'єктом господарювання; аудиторська документація не включає ідентифіковані та оцінені ризики суттєвого викривлення; МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»: у більшості випадків відсутні докази отримання розуміння щодо законодавчої та нормативної бази, яка застосовується до суб'єкта господарювання; МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності»: окремі САД при плануванні аудиту фінансової звітності не визначають і не документують стратегію аудиту; аудиторська документація не містить плану аудиту з описом характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінювання ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень; МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»: не дотримані вимоги щодо своєчасного та належного документування всіх процедур, які передбачені та спрямовані на ідентифікацію й оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль; МСА 320

«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»: робочі документи не містять визначення суттєвості для виконання аудиторських процедур, що використовується для оцінювання ризиків суттєвого викривлення; МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»: САД не розробляє та не виконує загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності; МСА 450 «Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту»: відсутнє оцінювання акумулювання викривлень, ідентифікованих під час аудиту; МСА 500 «Аудиторські докази»: деякі САД надавали документи, що були оформлені за наслідками проведення аудиторських процедур, які не відповідають меті процедури; МСА 530 «Аудиторська вибірка»: не задокументовано характеристики генеральної сукупності, з якої робитиметься вибірка; метод відбору статті для вибірки; опис елементів вибірки; оцінювання результатів аудиторської вибірки; МСА 570 «Безперервність діяльності»: відсутнє документальне підтвердження аналізу прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності; МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності»: структура аудиторського звіту не відповідає вимогам професійних стандартів; МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»: не дотримані вимоги в контексті висловлення думки із застереженням, опису питань, які призвели до модифікації думки відповідно до вимог цього МСА тощо.

Отже, основними напрямками щодо контролю якості та ефективності діяльності аудиторів та аудиторських фірм, на які необхідно звернути увагу в найближчій перспективі, є: вплив упровадження наданих рекомендацій при проведенні аудиторських перевірок на подальшу ефективність діяльності суб'єктів господарювання; продовження вдосконалення законодавчої та нормативної бази регулювання контролю аудиторської діяльності; організація системи підготовки й підвищення кваліфікації аудиторів, що сприяє вдосконаленню їх професіоналізму; сприяння підвищення престижу професії аудитора та посилення значущості норм Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів, що забезпечує чесність, об'єктивність, професійну компетентність та належну ретельність, конфіденційність і професійну поведінку в оцінках роботи аудитора.

Однак існує необхідність подальшого вдосконалення контрольної та наглядової діяльності щодо забезпечення якості аудиторських

послуг. Розвиток системи контролю якості аудиту відбувається поряд зі саморегулюванням аудиторської професії через АПУ. Тому закономірно виникають питання узгодженості в забезпеченні якості роботи аудиторів, ведення контрольних заходів і моніторингу, які мають вирішуватися з урахуванням інтересів користувачів аудиторської діяльності.

На сучасному етапі спільною метою організації та розвитку системи контролю якості аудиторської діяльності має стати забезпечення прийнятного рівня якості аудиторських послуг і надання довіри з боку користувачів таких послуг до роботи аудиторів та аудиторської професії загалом. Результати функціонування діючої системи контролю якості аудиторських послуг демонструють загалом позитивні тенденції у розвитку інституту аудиту: політика й процедури контролю якості аудиту; залучення роботи професійних організацій аудиторів України щодо незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості САД; раціональний підхід до зовнішніх перевірок якості роботи аудиторів з боку державних регулюючих органів з урахуванням особливостей кола клієнтів аудиторів (аудиторських фірм); підвищення рівня усвідомлення представниками аудиторської професії важливості підтримки і застосування механізмів забезпечення якості аудиторської роботи як умови ефективного функціонування інституту аудиту загалом. При забезпеченні якості аудиторських послуг недостатньо обмежуватися лише процедурами контролю САД. Дії аудитора повинні виявляти не лише порушення, а й попереджувати їх виникнення, розкривати й усувати їх причини, сприяти постійному вдосконаленню методик і процедур роботи аудиторів (аудиторських фірм).

У світовій практиці відомі дві концепції регулювання аудиторської діяльності. Одна з них існує в англomовних країнах (США, Велика Британія), де аудиторська діяльність у певному вигляді саморегулюється. Аудит у цих країнах орієнтований в основному на потреби акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших господарюючих суб'єктів. Аудиторська діяльність тут регулюється переважно громадськими аудиторськими об'єднаннями. Зокрема в США діє Рада з нагляду за аудитом і бухгалтерським обліком у публічних компаніях, що має великі повноваження. На неї покладено всю організацію перевірки з використанням великого штату високопрофесійних інспекторів усіх зареєстрованих аудиторських фірм для отримання оцінки дотримання законодавчих актів і нормативних положень у цій сфері, професійних стандартів. Рада щороку проводить перевірку аудиторських фірм, які готують аудиторські висновки для більш як 100 компаній з зареєстрованими

цінними паперами. У Великій Британії створено Раду з фінансової звітності, що має в своїй структурі п'ять основних підрозділів. Вона включає комітет професійного нагляду за діяльністю незалежних бухгалтерів (аудиторів), що має відділ з контролю якості аудиту. Рада здійснює нагляд за професійними аудиторськими об'єднаннями (інститутами) та якістю аудиту суспільно значимих компаній. Друга концепція регулювання аудиторської діяльності набула поширення в таких європейських країнах, як Австрія, Іспанія, Франція, Німеччина. Тут аудиторська діяльність суворо регламентується централізованими органами. На них фактично покладаються функції державного контролю за аудиторською діяльністю. Це означає, що, з одного боку, сильний контроль державних органів стримує до певної міри розвиток професії як такої над діяльністю аудиторських фірм. Наприклад, у Франції існує Вища рада державних аудиторів (*Haut Conseil du commissariat aux comptes*), яка створена відповідно до Закону «Про фінансову безпеку» та є регулюючим органом професії аудитора в державі. Завдання, покладені на Вищу раду, виконуються її колегією в складі 14 осіб, при цьому всього лише двоє з тих є аудиторами, які припинили свою діяльність. У рамках проведення за якості забезпечується перевірка всіх основних професійних принципів, зокрема професійних стандартів аудиту, Міжнародного кодексу етики для професійних бухгалтерів, методик проведення аудиту, а також передбачається щорічна публічність висновку про діяльність ради.

Водночас система абсолютного саморегулювання, яка виправдовувала своє існування до недавнього часу в США, не привела до оптимального варіанта контролю за якістю діяльності аудиторських фірм. Так, нині можна вважати, що США відмовились від повного саморегулювання професії. Американський Інститут сертифікованих публічних бухгалтерів (*American Institute of Certified Public Accountants*) і ще вісім аудиторських компаній (зокрема й представники «Великої Четвірки») оголосили про надання допомоги інвесторам в умовах глобалізації фінансових ринків та ускладнення фінансової системи. Таким чином, можливо створити структуру, яка включала б всі плюси саморегулювання, але не виключала підзвітності певному вищому недержавному органу, який регулюватиме глобальні процеси розвитку як професії аудитора загалом, так і якості аудиторських перевірок зокрема. Щодо азійських країн, то, наприклад, аудиторська діяльність у Китаї є доволі розвиненою. Уряд цієї країни підтримує зростання чисельності дипломованих громадських бухгалтерів та аудиторів. У Китаї існує кілька десятків тисяч аудиторських організацій і ще

більше внутрішніх аудиторів. Однак, незважаючи на таку розвиненість цієї сфери, якість аудиту є пріоритетним напрямом, про що свідчать складність і тривалість процесу складання іспиту для отримання кваліфікації сертифікованого аудитора. Відповідальність за проведення аудиту відповідно до Закону Китайської Народної Республіки «Про аудит» покладено на Державну аудиторську службу (National Audit office of the People's Republic of China) на чолі з Генеральним аудитором.

Отже, можна дійти висновку, що нині контроль якості аудиторських послуг в Україні має низку проблем. Тому для формування ефективної системи контролю якості аудиторських послуг необхідно забезпечити виконання таких вимог: систематичний контроль якості аудиторських послуг має забезпечуватись усіма САД; запровадження чітких критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дадуть змогу об'єктивно надати оцінку роботи САД на зовнішньому та внутрішньому рівнях; удосконалення методик і процедур роботи аудиторів (аудиторських фірм). Проблема раціональної та ефективної організації контролю якості аудиту як усередині аудиторської фірми, так і зовнішнього контролю якості аудиту з боку держави стає однією з першочергових для переходу вітчизняного аудиту на міжнародний рівень. У разі ефективної діяльності аудиторських фірм щодо організації контролю якості аудиту підвищиться не лише статус професії аудитора, а й довіра українських підприємств та організацій до співпраці з вітчизняними аудиторськими фірмами.

В Україні необхідно й надалі впроваджувати міжнародний досвід щодо посилення контролю САД якості проведеного аудиту та отримання міжнародної сертифікації в області обліку, аудиту, фінансів та управління за світовими стандартами (CIMA, ACCA, CFA, CIA, CPA). Внаслідок цього, зважаючи на обрання євроінтеграційного курсу розвитку України, підвищення якості аудиторських послуг та ефективності аудиторської діяльності може сприяти визнанню вітчизняних аудиторів міжнародним аудиторським співтовариством, а, отже отриманням для них нових перспектив.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Щирська О. В., Кушнір Є. О. Контроль якості надання аудиторських послуг у контексті зовнішніх перевірок // Статистика України. 2018. № 2. С. 101–106.

2. Платонова І. А. Проблеми та перспективи аудиту в Україні // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. 2011. № 5 (50). С. 328–332.
3. Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні // Бізнес Інформ. 2013. № 11. С. 324–328.
4. Фабіянська В. Ю. Система контролю якості аудиторських фірм України як основа їх сталого розвитку // Економіка, Фінанси, Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С. 132–143.
5. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : Монографія / За заг. наук. ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир, ЖДТУ, 2004. 564 с.
6. Редько О. Ю. Аудит в Україні : Морфологія. Київ, ДП «Інформаналіт. Агентство», 2008. 493 с.
7. ДСТУ ISO 9000:2015. Видання. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів. Київ. ДП «УкрНДНЦ», 2016. 45 с.
8. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844#Text (дата звернення: 01.11.2020).
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016–2017 рр. Ч. 1–3. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 01.11.2020).
10. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Відомості Верховної Ради, 2018. № 9. С 5–65.
11. Про затвердження Порядку проведення перевірок з контролю якості аудиторських послуг: наказ Міністерства фінансів України від 29.08.2019 № 362. Офіційний вісник України. 2019. № 76. С. 157
12. Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2015. 578 с.

Розділ 2

СТРАТЕГІЧНІ НАПРЯМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СИСТЕМИ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ І КОНТРОЛЮ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

2.1. ДЕРЖАВНИЙ АУДИТ В УКРАЇНІ: СТРАТЕГІЯ ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ INTOSAI

Важливість ролі вищих органів державного аудиту (далі — ВОДА) у підтриманні доброго управління (*good governance*) у державному секторі сьогодні визнана на рівні ООН. Так, резолюціями Генеральної Асамблеї ООН у 2011 р. [10] і 2014 р. [9] зазначено особливу функцію ВОДА в забезпеченні ефективного, підзвітного, результативного та прозорого державного управління, що є основою досягнення Цілей розвитку тисячоліття та Цілей сталого розвитку ООН [12]. Таке визнання отримано завдяки діяльності Міжнародної організації вищих органів державного аудиту (*International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI*), що функціонує з 1953 року й наразі налічує 200 країн-членів (зокрема, 194 повних, 5 асоційованих та 1 афілійованого) [7].

Тривалий досвід функціонування INTOSAI втілюється в успішній трансформації контрольних систем різних країн, а її результативність полягає в застосуванні інноваційних підходів, що реалізуються у вигляді рекомендацій для всіх ВОДА-членів організації. Вдале впровадження й поширення прогресивних технологій у сфері контролю та аудиту державних фінансів досягається завдяки процесу стандартизації. Останні тенденції у розробленні та імплементації стандартів державного аудиту зумовлені необхідністю підтримання високої якості контрольних заходів і забезпечення довіри суспільства до їх результатів. Водночас викликом для INTOSAI у сфері стандартизації є розмаїття систем і форм державного управління, законодавчих систем, підходів до організації функціонування вищих органів державного аудиту, національних традицій тощо.

Необхідно зауважити, що стандартизація у сфері державного аудиту розпочалася не так давно й зумовлена процесами світової глобалізації, можливостями широкого обміну досвідом і кращою

практикою у зв'язку з розширенням представництва країн світу в INTOSAI. Робота над створенням потенціалу й структур, необхідних для забезпечення розроблення професійних стандартів у сфері державного аудиту міжнародного масштабу, тривала з 2004 року.

Сучасні професійні стандарти INTOSAI ґрунтуються на багаторічній співпраці її членів, віддзеркалюють їхній професійний досвід та є офіційними деклараціями спільноти INTOSAI. Тому всі стандарти перед затвердженням проходять чітко визначену процедуру — обговорення, подання коментарів і зауважень і остаточне схвалення стандартів на Конгресі INTOSAI (INCOSAI), який відбувається раз на три роки. Слід зауважити, що участь у таких Конгресах беруть не лише всі члени INTOSAI, а й представники ООН, Світового банку та інших міжнародних і професійних організацій. Таке широке представництво забезпечує конвенційність документів, що ухвалюються Конгресом, та їх подальшу успішну імплементацію країнами-учасниками.

Перший Стратегічний план INTOSAI на 2005–2010 роки передбачав, що розроблення ефективних професійних стандартів буде покладено на Комітет професійних стандартів INTOSAI. Отже, першою спробою гармонізувати вимоги до проведення аудиту в державній сфері стало рішення Керівної ради Комітету INTOSAI з професійних стандартів на засіданні у Вашингтоні 2006 року щодо застосування так званого «подвійного підходу» (*dual approach*), який полягав у тому, щоб визнати для державного аудиту стандарти, що регулюють аудит у приватному секторі, а у тих сферах, де їх недостатньо, розробити власні. У результаті було затверджено Загальні стандарти аудиту 1992 року як Фундаментальні принципи аудиту [2, с. 41], що дало змогу значною мірою уніфікувати підходи до проведення державного аудиту, сформулювати єдині принципи й правила, що мали сприяти впровадженню найкращих технологій, досягнень світової науки та практики контролю, і були спрямовані на забезпечення високої якості, економічності, ефективності та транспарентності діяльності ВОДА.

Водночас застосування подвійного підходу стало лише початком на шляху серйозної роботи над розробкою власне стандартів державного аудиту, які б повно й точно відображали особливості аудиту в державному секторі. Отже, наступним кроком стало розроблення Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту (*The International Standards of Supreme Audit Institutions*, ISSAI) Комітетом з професійних стандартів INTOSAI. Первинний комплект стандартів було презентовано у Мексиці у 2007 році на

XIX INCOSAI, який ухвалив створення Концептуальної основи ISSAI, що включала перші стандарти та керівні принципи, які існували впродовж попередніх років. Так, до складу Концептуальної основи ввійшла Лімська декларація керівних принципів аудиту державних фінансів (ISSAI 1), що була прийнята ще в 1977 році.

На наступному XX INCOSAI у Південній Африці 2010 року було додано 37 нових ISSAI. Особливістю прийнятих стандартів стало розуміння його розробниками проблеми відсутності єдиного правильного способу застосування стандартів і рекомендацій INTOSAI та необхідності поширення конкретного досвіду різних країн, що посилювало б позиції всіх ВОДА у виконанні покладених на них обов'язків.

Важливість вирішення означеної проблеми викликала необхідність визнання розроблення та впровадження професійних стандартів у сфері державного аудиту однією зі стратегічних цілей діяльності INTOSAI на найближчі роки, що й знайшло відображення в Стратегічному плані INTOSAI на 2011–2016 роки, а потім і на 2017–2022 роки. При цьому Комітет з професійних стандартів консолідував зусилля робочих груп, окремих членів підкомітетів INTOSAI, команд експертів, які працювали над розробленням гармонізованих стандартів. Результатом проведеної доволі тривалої роботи стала чітка структура підготовлених стандартів ISSAI та INTOSAI GOV, а також вимоги щодо їх планового осучаснення.

Таким чином, було визначено розподіл усіх основоположних документів ISSAI за чотирма рівнями з установленням систематичного кодування. На першому рівні стандартів знаходився основоположний документ — Лімська декларація, що містить концептуальні підходи, визначає цінності демократичності та незалежності вищих органів аудиту. Другий рівень присвячений інституційним вимогам до ВОДА, — рівень відображав фундаментальні принципи проведення аудиту в державному секторі, а четвертий — містився методичні керівництва із застосування зазначених вище принципів під час проведення різних форм аудиту. Отже, кожний наступний рівень деталізував основні принципи державного аудиту, вимоги щодо різних аспектів його проведення, а також включав приклади кращого досвіду, підтвердженого часом.

Комітет з професійних стандартів INTOSAI встановив, що стандарти ISSAI складаються з усіх схвалених документів, які включають у себе рекомендації з правових, організаційних і професійних умов проведення різних форм аудиту та будь-яких

інших завдань, що можуть бути покладені на ВОДА відповідно до його мандату. Класифікація стандартів ISSAI заснована на таких підходах:

1) кожен документ складається відповідно з 1–4 цифр. Кількість цифр вказує на ієрархічний рівень документа;

2) номери на 1000 (або 100, або 10) переважно надані документам загального характеру, тоді як наступні номери x001–x999 (або xx01–xx99, або xxx1–xxx9) використовуються для документів з більш конкретних питань у межах однієї загальної теми;

3) номери від 1000 до 9999 зарезервовані для рівня 4 (методичні керівництва з аудиту) і поділені на кластери, що відповідають різним предметним сферам. Усі підкомітети INTOSAI і робочі групи несуть відповідальність за збереження класифікації в рамках своєї предметної сфери;

4) номери від 9000 до 9999 було зарезервовано для документів, які мають назву INTOSAI GOV (керівництво із сумлінного управління), що використовуються замість ISSAI. У них містяться рекомендації з внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та інших питань, що входять до сфери адміністративної відповідальності;

5) інші документи — звіти, глосарії, списки організацій чи практичні приклади — не нумеруються. Вони можуть бути включені в рамки класифікації тільки як додаток до відповідних ISSAI або INTOSAI GOV;

6) документ, що був розроблений у 2001 році й мав назву «INTOSAI Кодекс етики і стандарти аудиту», у представлених стандартах був розділений на п'ять частин, яким присвоєно відповідний номер ISSAI [8].

Наступним кроком у сфері стандартизації державного аудиту стало оновлення в 2013 році фундаментальних принципів державного аудиту. Перегляд фундаментальних принципів аудиту й адаптацію інших стандартів проводила проектна група, до якої ввійшли вищі органи державного аудиту Австрії, Бразилії, Великої Британії, Данії, Європейської рахункової палати, Індії, КНР, Мексики, Норвегії, ПАР, Словаччини, США та Швеції. Незважаючи на подальшу уніфікацію підходів щодо проведення різних форм державного аудиту, в стандартах все ж таки наголошувалось на тому, що принципи жодним чином не втручаються в повноваження ВОДА, визначені національними законами або правилами (наприклад, проведення розслідувань вищим органом державного аудиту тощо).

Основною новацією стандартів стало запровадження ISSAI 100, який установлював обов'язкові для всіх фундаментальні

принципи, що застосовуються у сфері державного аудиту, а також офіційне закріплення трьох базових форм державного аудиту з відповідним розмежуванням за ISSAI 200, 300 і 400 — фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності. При цьому в ISSAI 100 було запропоновано визначення ключових понять, ролі аудитора, предмета дослідження, критеріїв оцінювання отриманих доказів тощо. Так, аудит державного сектора сформульовано як систематичний процес об'єктивного отримання та оцінювання доказів з метою з'ясування відповідності інформації або фактичних умов установленим критеріям.

Фінансовий аудит фокусується на визначенні відповідності фінансової інформації вимогам стандартів фінансової звітності та нормативно-правової бази. Це досягається шляхом отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів для висловлення аудитором своєї думки стосовно того, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки.

Аудит ефективності зосереджується на проблемах здійснення діяльності відповідно до принципів економічності, ефективності й результативності та визначення можливостей для вдосконалення. При цьому аналізуються відповідність діяльності певним визначеним критеріям і причини відхилення від цих критеріїв. Мета полягає в наданні відповідей на ключові питання аудиту та внесенні рекомендацій щодо поліпшення.

Аудит відповідності, своєю чергою, зосереджений на проблемах з'ясування відповідності визначеним критеріям за конкретною темою. При цьому оцінюється відповідність діяльності, фінансових операцій та інформації в усіх суттєвих аспектах вимогам, що висуваються регулюючим органом до суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту. Такий орган може визначати правила, закони, інструкції, бюджетні резолюції, політику, вимоги, умови або загальні принципи ефективності фінансового управління державного сектора, діяльності посадових осіб тощо [8].

З прийняттям фундаментальних принципів державного аудиту було утворено загальну основу для подальшого розвитку ВОДА, на підставі якої, як очікувалося, мали розроблятися національні стандарти державного аудиту.

Для оцінювання відповідності рівнів 2 і 4 ISSAI було створено Інструментарій оцінки відповідності стандартам (*Compliance Assessment Tools, iCAT*), що регулював процеси проведення фінансового аудиту, аудиту ефективності й аудиту відповідності.

Застосування iCAT дало змогу визначити й проаналізувати причини невідповідності стандартам ISSAI. Крім того, було запроваджено проведення широкомасштабних навчань і сертифікації інструкторів з ISSAI.

Водночас стандартизація у сфері аудиту державних фінансів є процесом безперервним, оскільки професійні стандарти мають відповідати сучасним викликам і рівню розвитку суспільства та технологій. Отже, у грудні 2016 року в Китаї на XXII INCOSAI було ухвалено процес перегляду чинних стандартів і їх модифікацію у Концептуальну основу професійних стандартів — «INTOSAI Framework of Professional Pronouncements» (IFPP). Розроблену Концептуальну основу було прийнято на XXIII INCOSAI, що відбувся у вересні 2019 року. Таким чином, розпочався процес запровадження змін, які стосуються не лише назви стандартів, а й їх структури, що зображено на рис. 2.1.1 [8]. Метою IFPP проголошено підвищення довіри до професійних стандартів, забезпечення їх авторитетності в процесі аудиту державного сектора та технічної якості. Відповідно до ухвалені структури нові стандарти мають три частини.

1. Принципи INTOSAI (INTOSAI-P) — складаються з фундаментальних та основних принципів, що мають історичне значення і характеризують роль і функції ВОДА у суспільстві. При цьому фундаментальні принципи є основою для встановлення повноважень (мандату) ВОДА, а також є інформативними для парламентів та урядів країн, широкої громадськості у розумінні функцій ВОДА. Основні принципи підтримують фундаментальні принципи, роз'яснюючи роль ВОДА у суспільстві, а також передумови, які необхідно створити для високого рівня професійного функціонування ВОДА.

2. Міжнародні стандарти вищих органів державного аудиту (ISSAI) і стандарти компетентності (COMP) є обов'язковими до застосування тими ВОДА, що декларують відповідність професійним стандартам INTOSAI, зокрема й у своїх звітах. ISSAI складаються з основних концепцій і принципів, які визначають аудит державного сектора, і різних видів аудиторських завдань, що виконуються відповідно до ISSAI; фундаментальних принципів, що визначені як загальноприйняті професійні стандарти, і з якими мають бути обов'язково узгоджені будь-які національні стандарти у сфері державного аудиту; вимоги організаційного рівня, яким повинен відповідати ВОДА, та вимоги на рівні окремих аудиторських завдань; додаткові матеріали, покликані забезпечити розуміння фундаментальних принципів і вимог з огляду на конкретне аудиторське завдання.

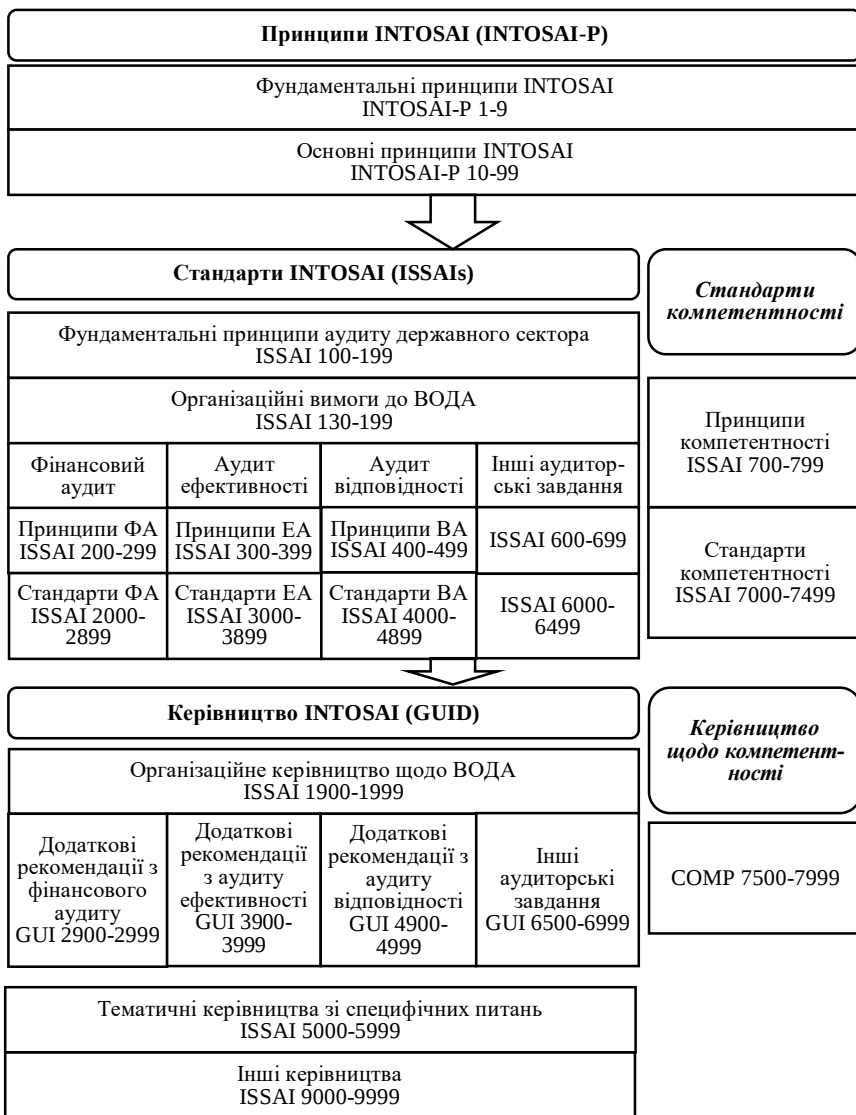


Рис. 2.1.1. Структура Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI-IFPP

Джерело: офіційний сайт ISSAI. URL: <http://www.issai.org/ifpp/>

Стандарти компетентності (COMPs) визначають компетенції та професійні навички, знання, етику, цінності та ставлення, необхідні аудитору державного сектора для проведення аудиту відповідно до вимог ISSAI. COMPs також поділяються на принципи, стандарти й керівництва.

3. Керівництва INTOSAI (GUID) — рекомендації, що підтримують стандарти ISSAI та дають конкретні, деталізовані інструкції щодо різних об'єктів державного аудиту. GUID не є обов'язковими для дотримання під час аудитів, але надають основу для розуміння аудиторами їхніх дій. Зазначені керівництва розділені за відповідними групами — щодо організації функціонування ВОДА, у розрізі фінансового аудиту, аудиту ефективності та аудиту відповідності, а також інших аудиторських завдань [8].

У табл. 2.1.1 наведено характеристику критеріїв класифікації стандартів.

Таблиця 2.1.1

КРИТЕРІЙ КЛАСИФІКАЦІЇ ПРОФЕСІЙНИХ СТАНДАРТІВ INTOSAI

Номер категорії	Категорія	Класифікаційні критерії
INTOSAI P1-9	Фундаментальні принципи INTOSAI	Установлення історичних принципів, що визначають роль і функції, до яких повинні прагнути ВОДА. Ці принципи можуть бути інформативними для урядів і парламентів, а також для ВОДА та широкої громадськості, та можуть бути використані як посилання для встановлення національних мандатів для ВОДА
INTOSAI P10-99	Основні принципи INTOSAI	Основні принципи, які підтримують фундаментальні принципи ВОДА, роз'яснюючи питання щодо ролі ВОДА у суспільстві, а також прагнення високого рівня для належного функціонування та професійної поведінки ВОДА
ISSAI 100-129	Фундаментальні принципи аудиту державного сектора	Установлення базового набору понять і принципів, що визначають аудит державного сектора і різні види аудиторських завдань, які підтримуються ISSAI
ISSAI 130-199	Вимоги до організації ВОДА (рівень ВОДА)	Вимоги до організаційних функцій ВОДА, спрямовані на підвищення ефективності аудиту якості
ISSAI 200-299	Принципи фінансового аудиту	Визначення елементів і принципів фінансового аудиту з посиланням на фундаментальні принципи аудиту державного сектора

Продовження табл. 2.1.1

Номер категорії	Категорія	Класифікаційні критерії
ISSAI 300-399	Принципи аудиту ефективності	Визначення елементів і принципів аудиту ефективності з посиланням на фундаментальні принципи аудиту державного сектора
ISSAI 400-499	Принципи аудиту відповідності	Визначення елементів і принципів аудиту відповідності з посиланням на фундаментальні принципи аудиту державного сектора
ISSAI 2000-2899	Стандарти фінансового аудиту	Стандарти фінансового аудиту згідно з принципами фінансового аудиту
ISSAI 3000-3899	Стандарти аудиту ефективності	Стандарти аудиту ефективності згідно з принципами аудиту ефективності
ISSAI 4000-4899	Стандарти аудиту відповідності	Стандарти аудиту відповідності згідно з принципами аудиту відповідності
GUID 1900-1999	Організаційне керівництво ВОДА	Методичне керівництво, яке підтримує ВОДА в підвищенні ефективності діяльності організації на практиці, пов'язане з організаційними вимогами та впровадженням ISSAI
GUID 2900-2999	Додаткові рекомендації з фінансового аудиту	Методичне керівництво, яке підтримує аудитора в процесі фінансового аудиту щодо застосування стандартів ISSAI на практиці
GUID 3900-3999	Додаткові рекомендації з аудиту ефективності	Методичне керівництво, яке підтримує аудитора в процесі аудиту ефективності щодо застосування стандартів ISSAI на практиці
GUID 4900-4999	Додаткові рекомендації з аудиту відповідності	Методичне керівництво, яке підтримує аудитора в процесі аудиту відповідності щодо застосування стандартів ISSAI на практиці
GUID 5900-5999	Тематичні керівництва зі специфічних питань	Методичне керівництво, яке підтримує аудитора в розумінні конкретної теми й застосування відповідних стандартів ISSAI
GUID 9900-9999	Інші керівництва	Інші методичні керівництва, що підтримують аудитора
ISSAI 600-699	Принципи інших аудиторських завдань	Визначення елементів і принципів інших аудиторських завдань з посиланням на фундаментальні принципи аудиту державного сектора

Закінчення табл. 2.1.1

Номер категорії	Категорія	Класифікаційні критерії
COMP 700-799	Принципи компетентності	Принципи, що визначають компетенції та професійні навички, знання, етику, цінності та ставлення, необхідні аудиторі державного сектора для проведення аудиту відповідно до ISSAI
ISSAI 6000-6499	Стандарти для інших аудиторських завдань	Стандарти для інших аудиторських завдань відповідно до фундаментальних принципів аудиту державного сектора. Можуть включати інші типи або стандарти аудиту INTOSAI інших визнаних розробників стандартів і прийнятих INTOSAI
COMP 7000-7499	Стандарти компетентності	Стандарти, що визначають компетенції та професійні навички, знання, етику, цінності та ставлення, що вимагаються від аудитора державного сектора для проведення аудиту відповідно до стандартів ISSAI
GUID 6500-6999	Додаткові рекомендації щодо інших аудиторських завдань	Методичне керівництво, яке підтримує аудитора в процесі інших аудиторських завдань щодо застосування стандартів ISSAI на практиці
GUID 7500-7999	Додаткові рекомендації щодо компетентності	Керівництво ВОДА щодо впровадження механізмів і програм розвитку компетентності відповідно до стандартів ISSAI

Джерело: [8]

Використання в діяльності ВОДА розроблених стандартів має забезпечити високу якість аудитів, що проводяться на їх основі, сприятиме прозорості, підзвітності та ефективності системи державного управління. З цього погляду, надзвичайно корисним є досвід ВОДА та знання, якими вони можуть обмінюватися між собою. Задля виконання цього завдання всі ухвалені стандарти оприлюднені на офіційному сайті ISSAI.

Наразі створено окремий портал спільноти INTOSAI (www.intosaicommunity.net), призначений для підтримання регулярного зв'язку з використанням інтерактивних інструментів. Портал надає послуги віртуальних засідань робочих груп завдяки підтримці вбудованої системи відеоконференцій, містить службу новин, бібліотеку, блоги, чати, інструменти для проведення опитувань, формування інтерактивних анкет за конкретною тематикою, формулярів

тощо. Робочі групи INTOSAI та окремі ВОДА мають змогу розмістити на порталі свої веб-сайти, тренінгові матеріали, кращий досвід.

Крім того, з метою швидкого обміну досвідом, рекомендаціями та зауваженнями в 2014 році було створено спільний форум для розроблення професійних стандартів — «Forum for INTOSAI professional pronouncements» (FIPP). Форум було започатковано на тимчасовій основі з метою максимального врахування особливостей усіх членів INTOSAI щодо регіонального представництва, різних моделей ВОДА, видів і форм державного аудиту та інших аудиторських завдань. У 2016 році Правління INTOSAI затвердило цей форум у статусі постійного органу при INTOSAI, що складається з 15 членів — представників ВОДА різних країн, зокрема Гватемали, Данії, Індії, Індонезії, Канади, Латвії, Нової Зеландії, ПАР, Сенегалу, США, Франції, Швеції, а також трьох представників від структурних підрозділів INTOSAI — секретаріату AFROSAI, Європейського суду аудиторів та Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI). Відбір членів FIPP відбувався на основі їх позитивного досвіду в розбудові ВОДА за стандартами ISSAI.

Перше технічне завдання FIPP полягало в знаходженні відповіді на питання про шлях подальшого розвитку професійних стандартів державного аудиту. Наразі FIPP покликаний забезпечити якість напрацьованих стандартів, що далі включатимуться в Концептуальну основу, а також їх подальший розвиток. На операційному рівні FIPP несе відповідальність за забезпечення належного процесу на кожному етапі розроблення та ухвалення стандартів. Для цього FIPP співпрацює з підкомітетами та робочими групами INTOSAI через спеціально призначених контактних осіб, які підтримують безперервний діалог у рамках кожного проекту від формулювання проектної пропозиції до остаточного варіанта стандарту. Така контактна особа відвідує зустрічі проектних груп особисто або через відео / телеконференцію, електронне листування чи з використанням інших сучасних засобів зв'язку.

Таким чином, INTOSAI забезпечує високу якість стандартів, широке їх визнання, прийняття й поширення, моніторинг упровадження різними ВОДА. Описана процедура розроблення та ухвалення професійних стандартів у сфері державного аудиту, на нашу думку, повністю підтверджує їх життєздатність і високу якість, оскільки враховує тенденції розвитку суспільства та економік різних країн, а також запити суспільства. Мета впровадження стандартів INTOSAI полягає в забезпеченні якості проведених державних аудитів, посиленні довіри користувачів до аудиторських звітів,

підвищенні прозорості процесу державного аудиту, визначенні відповідальності державного аудитора по щодо зацікавлених сторін тощо.

Утім, основними перешкодами на шляху швидкого поширення міжнародних стандартів державного аудиту серед ВОДА країн-учасниць INTOSAI все ще залишаються обмежені людські ресурси, фінансові труднощі та мовний бар'єр. Саме тому основними завданнями з просування ISSAI серед ВОДА є переклад стандартів на національні мови, обмін досвідом і співпраця з організаціями, що вже впровадили ISSAI на певному рівні, проведення навчальних семінарів з конкретних питань (наприклад, з аудиту ефективності чи з аудиту відповідності), збирання корисної інформації, інструкцій, методичних матеріалів щодо успішного досвіду впровадження ISSAI і поширення цієї інформації серед інших вищих органів державного аудиту.

Рахункова палата України є повноправним та активним членом INTOSAI з 1998 року, бере участь у багатьох спільних заходах, які нею проводяться, підтримує всі ініціативи організації впродовж останніх 20 років. У 2009 році Рахункову палату було обрано зовнішнім аудитором ОБСЄ, крім цього, вона співпрацює зі Світовим банком, а експерти GRECO визнали її дієвою в питаннях боротьби з корупцією. Позитивними також є зміни, що відбулися з прийняттям у 2015 році нової редакції Закону України «Про Рахункову палату» [6], оскільки вони спрямовані на подальшу розбудову інституту державного аудиту.

Водночас необхідно сказати про затримку імплементації міжнародних стандартів державного аудиту в Україні. На жаль, до останнього часу застосування міжнародних стандартів мало лише декларативний характер. Так, у п. 7 статті 3 Закону записано, що «Рахункова палата застосовує у своїй діяльності... Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI)...» [6]. На виконання оновленого Закону України «Про Рахункову палату» у вересні 2015 року було розроблено й затверджено Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту, у вступі до яких зазначено, що вони розроблені «...з урахуванням вимог та положень Міжнародних стандартів вищих органів фінансового контролю (ISSAI), зокрема Фундаментальних принципів здійснення аудиту в державному секторі (ISSAI 100), Фундаментальних принципів здійснення фінансового аудиту (ISSAI 200) та Керівних принципів фінансового аудиту INTOSAI (ISSAI 1000-1999)» [4]. Пізніше у прийнятому в 2018 році Регламенті Рахункової палати було зазначено, що палата «...застосовує

у своїй діяльності основні принципи діяльності Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI)... та Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI) в частині, що не суперечить Конституції та законам України...» (п. 2.2) [5].

Водночас жодного реального кроку на шляху до впровадження стандартів ISSAI поки що не було зроблено. Пояснимо цю тезу. Проблема імплементації стандартів ISSAI полягає в тому, що неможливо їх затвердити на національному рівні та застосовувати на практиці лише за бажанням країни — необхідно пройти певні етапи для підтвердження спроможності БОДА до їх застосування. Зазначена процедура включає самоаналіз, зовнішнє оцінювання, офіційний переклад стандартів державною мовою та подальший моніторинг процесу імплементації з боку INTOSAI. Крім того, особливості стандартів полягають в їх структурі та можливості часткового застосування на певних рівнях.

Відповідно ISSAI 100 (пп. 8–12) визначено, що принципи ISSAI можуть бути використані як основа: для розроблення стандартів, для прийняття національних стандартів (заснованих на 3-му рівні ISSAI) і керівних принципів з конкретних питань (4-й рівень ISSAI). Той чи інший варіант застосування стандартів позначається на формулюванні в аудиторському звіті. Стандартом запропоновано такі варіанти посилань:

1) «...Ми провели аудиторську перевірку відповідно до [стандарти], які ґрунтуються на [узгоджені з] Фундаментальних принципах аудиту (ISSAI 100-999 рівня) Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту»;

2) «Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів вищих органів державного аудиту» [8].

При цьому в стандарті чітко наголошується, що для належного прийняття або розроблення стандартів аудиту, що ґрунтуються на Фундаментальних принципах аудиту, необхідно розуміти весь текст принципів. Таким чином, для фактичної можливості застосування стандартів потрібно дотримуватись їх змісту, що передбачає щонайменше наявність офіційного їх перекладу.

На необхідності дотримання процесу імплементації стандартів ISSAI наголосили й міжнародні експерти, які впродовж вересня — грудня 2018 року провели функціональне оцінювання Рахункової палати, зокрема й оцінку відповідності поточної діяльності палати міжнародним стандартам. Так, за висновками команди експертів, відсутня повна реалізація стандартів ISSAI в аудиторському процесі палати, що потребує запровадження ризик-орієнтованого

планування, впровадження стандартів ISSAI та найкращих європейських практик, створення ефективної системи контролю якості аудитів тощо [3].

Наразі керівництво Рахункової палати за підтримки колег з інших вищих органів державного аудиту та науковців-експертів працює над розробленням Стратегії імплементації стандартів INTOSAI, що передбачає покроковий перехід до повноцінного застосування Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI упродовж двох років. Зазначений документ ураховує рекомендації Ініціативи розвитку INTOSAI (IDI) і результати попереднього функціонального оцінювання. Важливою перевагою є можливість врахувати вимоги нової частини стандартів — Стандартів компетентності. Водночас імплементація ускладнюватиметься необхідністю внесення змін до Закону України «Про Рахункову палату» в частині реалізації аудитів відповідності, що не передбачено чинною редакцією Закону, а також щодо зміцнення фінансової та організаційної незалежності палати та її членів.

Переваги, які отримає Україна від застосування Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI, полягають у поліпшенні якості державних аудитів, збільшенні довіри суспільства та зовнішніх стейкхолдерів і залученні Рахункової палати до проведення аудитів впливових міжнародних інституцій (МБФ, Світовий банк, ОБСЄ тощо), що є визнанням її високого професійного рівня.

Підводячи підсумок, зауважимо, що для успішної імплементації Міжнародних стандартів державного аудиту INTOSAI в Україні доцільними є такі кроки:

- при розробленні Стратегії розвитку Рахункової палати визначити імплементацію Концептуальної основи професійних стандартів INTOSAI (IFPP) однією зі стратегічних цілей;
- розпочати процедуру офіційного перекладу стандартів державною мовою;
- провести оцінювання спроможності Рахункової палати України прийняття стандартів на відповідному рівні;
- започаткувати проведення навчання фахівців Рахункової палати у сфері застосування стандартів на систематичній основі;
- здійснити інформаційну кампанію на підтримку важливості процесу імплементації міжнародних стандартів державного аудиту для забезпечення розуміння та довіри суспільства до діяльності Рахункової палати та її прихильності принципам незалежності, об'єктивності, законності та політичної незаангажованості.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Звіт Рахункової палати за 2018 рік. URL: [http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16760161/ZVIT %20RP %202018.pdf](http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16760161/ZVIT%20RP%202018.pdf) (дата звернення 28.05.2019).
2. О ходе проекта гармонизации ISSAI // EUROSAI. 2012. № 18. С. 41–46.
3. Покращення управління через виконання зовнішнього аудиту — результати функціональної оцінки Рахункової палати в 2018 році. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16759836/Zvit_f_oc_RP.pdf?subportal=main (дата звернення 20.05.2019).
4. Про затвердження Методичних рекомендацій з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5-5. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16746274/Metod_rek_fin_audit.pdf (дата звернення 20.05.019).
5. Про затвердження Регламенту Рахункової палати: Рішення Рахункової палати від 28.08.2018 № 22-7. URL: http://www.ac-rada.gov.ua/doccatalog/document/16757365/Reglament_R_RP_22-7_2018.pdf (дата звернення 29.05.2019).
6. Про Рахункову палату: Закон України від 02.07.2015 № 576-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19> (дата звернення 29.05.2019).
7. INTOSAI. URL: <http://www.intosai.org/about-us.html> (дата звернення 29.05.2019).
8. INTOSAI Framework of Professional Pronouncement — IFPP. URL: <http://www.issai.org/ifpp/> (дата звернення 29.05.2019).
9. Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions: Резолюція Генеральної Асамблеї ООН A/RES/69/228 від 19.12.2014. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N14/713/64/pdf/N1471364.pdf?OpenElement> (дата звернення 30.05.2019).
10. Promoting the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions: Резолюція Генеральної Асамблеї ООН A/RES/66/209 від 22.12.2011. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N11/471/36/pdf/N1147136.pdf?OpenElement> (дата звернення 30.05.2019).
11. Strategic Development Plan for the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements 2017-2019. URL: http://www.psc-intosai.org/data/files/3B/E3/8E/F2/CCA49510F72E9F859B59F9C2/sdp_ifp_r_2016.pdf (дата звернення 30.05.2019).
12. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development: Резолюція Генеральної Асамблеї ООН A/RES/70/1 від 25.09.2015. URL: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/pdf/N1529189.pdf?OpenElement> (дата звернення 30.05.2019).

2.2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВЗАЄМОДІЇ РАХУНКОВОЇ ПАЛАТИ ТА ДЕРЖАВНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ З МЕТОЮ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ КРАЇНИ

Розвиток держави нерозривно пов'язаний з багатьма напрямками, а також з фінансовим забезпеченням соціальної складової, переважна частина якого здійснюється завдяки бюджетному процесу та фінансуванню через бюджетні установи, які підлягають перевірці (аудиту) згідно з вітчизняним законодавством.

Відповідно до ст. 19 Бюджетного Кодексу України [3] стадіями бюджетного процесу визнаються складання проєкту бюджету, виконання бюджету тощо, на всіх його стадіях здійснюються контроль, аудит та оцінювання ефективності управління бюджетними коштами згідно із законодавством.

Зростання обсягу нецільових або неефективних витрат бюджетних коштів пов'язано не тільки зі зниженням ефективності казначейського контролю, а й зі втратою узгодженої роботи між контролюючими державними органами.

Сучасні умови розвитку економіко-правових відносин у такій важливій сфері, як бюджетні відносини, і між органами влади накладають певний відбиток на особливості їх регулювання. Однак ще більше труднощів виникає між представниками їх органів, а саме взаємодії між Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України, які мають відповідні повноваження, що зумовлює актуальність дослідження, виходячи із соціального значення та ефективності розподілу й перевірки витрачання бюджетних коштів.

Основна мета роботи органів влади як елементів функціонування спеціалізованих структур щодо аудиту бюджетних коштів полягає в забезпеченні максимальної прозорості результату витрачання та діяльності суб'єктів господарювання державної й комунальної форми власності, що покладено загалом на систему державного фінансового контролю, основні засади якої було закладено ще в Законі України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 № 2939-ХІІ [5].

Побудова дієвої системи фінансового контролю загалом має ґрунтуватись на європейських засадах, наприклад, затверджених Лімською декларацією керівних принципів контролю, прийнятою IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів в 1977 році [7] і повинна бути спрямована на максимальну ефективність і зрозумілість взаємодії всіх органів в державній владі, які

мають права та обов'язки щодо контрольної діяльності у сфері бюджетного розподілу та врядування.

Так, державний зовнішній фінансовий аудит здійснює Рахункова палата України від імені Верховної Ради України (далі — ВРУ) (контроль від парламенту), і державний внутрішній фінансовий контроль, який здійснює Державна аудиторська служба України (далі — Держаудитслужба України). Остання є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується й координується Кабінетом Міністрів України (далі — КМУ), який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю.

Діяльність Держаудитслужби в контексті інтеграції та підвищення ефективності державного фінансового контролю регламентують такі нормативні документи:

- середньостроковий план пріоритетних дій Уряду до 2020 року, затверджений розпорядженням КМУ від 03.04.2017 р. № 275 [13];

- стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки, схвалена розпорядженням КМУ від 08.02.2017 р. № 142 [12];

- стратегія сталого розвитку «Україна — 2020», схвалена Указом Президента України від 12.01.2015 р. № 5 та ін. [2, 3];

- постанова КМУ від 28.10.2015 р. № 868 щодо утворення Державної аудиторської служби України, яка реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю [8] та постанова КМУ від 03.02.2016 р. № 43 «Положення про Державну аудиторську службу у Україні» [10].

Варто зазначити, що перелічені акти мають переважно загальноімперативний характер, не розкривають конкретних форм взаємодії навіть між існуючими державними контролюючими структурами.

Як зауважує професор Слободяник Ю. Б., існує різний ступінь «проникнення» у взаємодії між вищими органами державного аудиту та системою органів внутрішнього фінансового контролю. Водночас взаємовідносини між Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України необхідно будувати на засадах співпраці та координації діяльності, а не на засадах підпорядкування. Тому автор пропонує таку взаємодію, як а може включати основні напрями, зображені на рис. 2.2.1 [21].

У науковій літературі щодо взаємодії органів державного фінансового контролю Бардаш С. і Баранюк Ю. [16] досліджували трансформацію теоретичних основ і практики державного фінансового аудиту, Конєва І. [18] розглядає державний фінансовий

контроль як засіб адміністративно-правового регулювання економік. Обушна Н. [20] запропонувала шляхи модернізації системи державного фінансового контролю в Україні. Табенська Ю. [23] аналізує систему державного фінансового контролю в контексті формування та розвитку в Україні, однак наукових праць, присвячених механізму взаємодії Держаудитслужби та Рахункової палати в Україні немає.

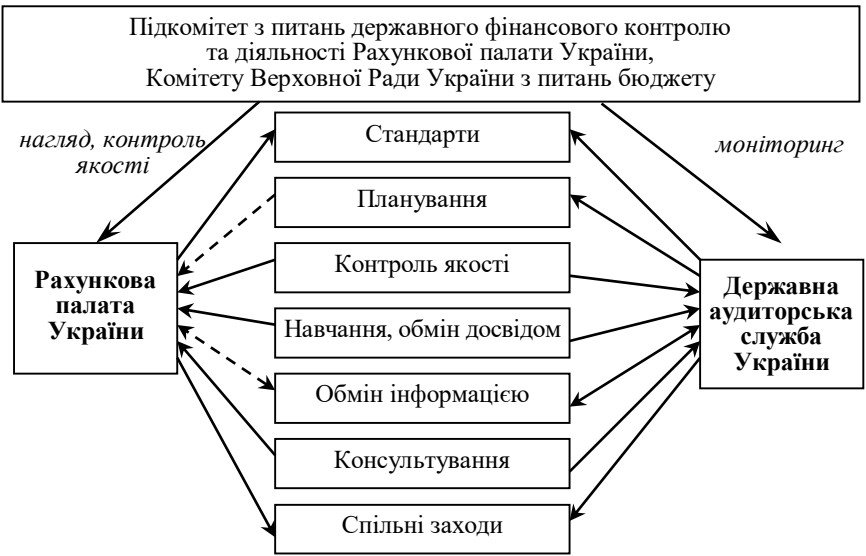


Рис. 2.2.1. Напрями взаємодії Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України [21]

Професор Слободяник Ю. Б. дослідила основні проблеми, що гальмують розвиток державного внутрішнього фінансового контролю та Державної аудиторської служби України [21], а саме: недостатність і недосконалість нормативно-правової бази у сфері внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (у частині організації системи внутрішнього контролю, кадрового забезпечення підрозділів внутрішнього аудиту, відсутності порядків і механізмів здійснення контролю за станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту); формальний підхід керівників до визначення цілей бюджетних програм, а відтак — недосконале управління; нерозуміння сутності внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а саме: асоціація їх з інспекційною діяльністю;

низький рівень підтримки розвитку внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту з боку керівництва; не достатня чисельність підрозділів внутрішнього аудиту та / або постійна не укомплектованість таких підрозділів; організаційна та функціональна не самостійність підрозділів внутрішнього аудиту; низький професійний рівень фахівців з внутрішнього аудиту (як наслідок — непрофесіоналізм у плануванні, організації, проведенні, документуванні результатів аудиторських досліджень, невиявлення причин допущення порушень) [21].

У процесі здійснення реформ місцевого самоврядування та територіальних органів виконавчої влади важливим є вдосконалення організаційного механізму здійснення контролю на регіональному рівні, упровадження нових сучасних підходів до здійснення контролю, до яких зокрема з боку Держаудитслужби України [17, с. 43].

Згідно зі ст. 363 Господарського Кодексу в Україні (далі — ГКУ) державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю, який здійснюється Рахунковою палатою України та органами державного фінансового контролю відповідно до законів [4].

Отже, проблемні питання, пов'язані з недосконалістю функціонування таких важливих органів, як Держаудитслужба та Рахункова палата України, насамперед пов'язані: зі складністю та багатовекторністю напрямів роботи подібних структур; значною кількістю рівнів бюджетних відносин; відсутністю чітко прописаного механізму взаємодії між ними; недосконалістю законодавства в сфері державного фінансового контролю; набуттям нових повноважень щодо фінансового контролю Міністерством фінансів України з 2017 року та постанови Кабінету Міністрів України від 11.12.2019 р. щодо утворення Державної аудиторської служби України як інспекції, що, відповідно, зумовило частину змін обов'язків і завдань певних органів [8].

Згідно з Концепцією реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, схваленої розпорядженням КМУ від 10.05.2018 р. № 310-р [11], ефективність і результативність використання бюджетних коштів повинні досліджуватися з позиції виміру соціально-економічних наслідків від діяльності розпорядника бюджетних коштів і його управлінських рішень, однак для Рахункової палати України та Держаудитслужби таких критеріїв досі нерозроблено, особливо в контексті їх взаємодії. При цьому ця концепція в частині Держаудитслужби лише передбачає такі складові, як:

реформування, модернізацію та розвиток державного фінансового аудиту, його видів і форм; удосконалення інспектування шляхом спрямування його на забезпечення реальної боротьби з проявами фінансового шахрайства та ін.

Необхідність забезпечення взаємодії на законодавчому рівні Рахункової палати України та Держаудитслужби насамперед пов'язано з: плануванням і проведенням контрольних заходів; специфікою регламенту методологічного та нормативно-правового забезпечення; виявленням значної кількості фінансових порушень суб'єктами бюджетної сфери, що зводить майже нанівець нерегламентовані елементи роботи водночас Рахункової палати України та Держаудитслужби; неузгодженістю стадій бюджетного процесу на різних рівнях управління щодо узгодження витрачання та розподілу державних фінансів; впливом і втручанням інших органів державного фінансового контролю.

На недостатню ефективність спільної діяльності Рахункової палати України та Держаудитслужби, останнім часом впливали нерациональні, незавершені реформи в бюджетній сфері, зокрема у частині із застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі, фіскальної децентралізації, які не покращили у взаємодію між досліджуваними органами державного фінансового контролю у площині оцінки фінансово-бюджетних ризиків.

Згадана вище Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [11] визначає певний перелік проблем щодо майбутнього реформування Держаудитслужби таких, як недосконалість методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю, брак законодавчо затверджених підходів аудиту бюджетних коштів, неможливість охоплення всіх рівнів руху бюджетних коштів, що заважає формуванню повноцінного інструментарію відносин з іншими органами контролю, зокрема з Рахунковою палатою України.

На нашу думку, розроблення проекту Закону України «Про основні засади діяльності органів державного фінансового контролю» [5] відповідно для вирішення одного із завдань Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року для Держаудитслужби, для забезпечення відповідних методів ефективного аудиту бюджетів, зокрема згідно з міжнародними стандартами, не зможе узгодити об'єкти аудиту на рівні максимальної взаємодії з Рахунковою палатою України в зв'язку з тим, що: повноваження обох структур майже неперетинаються в повсякденній діяльності та не

передбачені в чинному законодавстві; залишається окреме законодавство як для Рахункової палати України, так і для Держаудитслужби, для якого поки що немає профільного закону.

Розглядаючи друге завдання для Держаудитслужби в Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [11] щодо посилення ефективності функції інспектування шляхом зосередження зусиль на найбільших фінансових ризиках, на наш погляд, є одним з ключових, на якому має ґрунтуватись як діяльність цього контрольного органу, так і порядок взаємодії з будь-якими іншими перевіряючими структурами.

Нарешті, останнє завдання з Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року [11] для Держаудитслужби, яке має бути взято до уваги в частині вдосконалення взаємодії з Рахунковою палатою України, це формування запобіжників при децентралізації для контролю на місцевому та регіональному рівнях, яке є складним при розробленні конкретних процедур саме на цих рівнях для контролюючих структур.

Отже, незначний рівень вирішення основних завдань Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року для спільної діяльності Рахункової палати України та Держаудитслужби на рівні бюджетних відносин, зумовлено: відсутністю конкретних механізмів щодо співпраці між цими структурами; розпливчатістю та розмаїттям форм і методів аудиту, які можуть бути застосовані, однак майже не стандартизовані на практиці для багатьох рівнів бюджетних відносин; протидією суб'єктів відносин при децентралізації; складнощами точного оцінювання фінансових ризиків і застосування дієвих підходів з їх оцінки та попередження органами контролю.

Напрями контролю для узгодження діяльності Держаудитслужби та Рахункової палати України, які мають бути впроваджені в практичну діяльність щонайменше на регламентно-рекомендаційному рівні, а не на законодавчому, подані на рис. 2.2.2.

Як видно з рис. 2.2.1, єдиним спільним елементом у роботі Держаудитслужби та Рахункової палати України є контроль діяльності суб'єктів господарювання, однак наразі він не регламентований на рівні взаємодії.

Органи Держаудитслужби здійснюють контроль за ефективним використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, досягненням економії бюджетних коштів і результативності в

діяльності розпорядників, достовірністю визначення потреби в бюджетних коштах під час складання планових бюджетних показників, тоді як Рахункова палата України більше орієнтована на взаємовідносини щодо генерування та розподілу цих ресурсів.



Рис. 2.2.2. Напрями контролю для узгодження діяльності Державної аудиторської служби України та Рахункової палати України
(розроблено автором)

На етапі формування місцевих бюджетів такий контроль має здійснюватися з боку місцевих фінансових органів, а на етапі виконання — з боку державного органу фінансового контролю [19, с. 57], тому й виникають особливості розподілу відповідальності між Рахунковою палатою України та Держаудитслужбою при їх взаємодії.

Так, відповідно до Положення про Державну аудиторську службу України (з 11.12.2019 р. перетвореної на Офіс фінансового контролю, а потім з 20.05.2020 р. Кабінет Міністрів України ліквідував Офіс фінансового контролю та знову повернув Державну аудиторську службу України) [8], затвердженого постановою КМУ від 03.02.2016 р. № 43, основними завданнями було визначено [10]: реалізація державної політики у сфері державного фінансового контролю; внесення на розгляд Міністра фінансів пропозицій щодо забезпечення формування державної політики у сфері державного фінансового контролю; здійснення державного фінансового контролю з використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах і взяттям зобов'язань, ефективним

використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку й фінансової звітності, за дотриманням бюджетного законодавства та законодавства про закупівлі.

Держаудитслужбу очолює Голова, який призначається на посаду та звільняється з посади Кабінетом Міністрів України.

Таким чином, розглянемо, що саме здійснює Держаудитслужба України відповідно до покладених на неї завдань, які подано на рис. 2.2.3.

Для розгляду наукових рекомендацій і проведення фахових консультацій з основних питань діяльності в Держаудитслужбі можуть утворюватись інші постійні або тимчасові консультативні, дорадчі та інші допоміжні органи. Держаудитслужба є юридичною особою публічного права, має самостійний баланс, печатку із зображенням Державного Герба України та своїм найменуванням, власні бланки, рахунки в органах Казначейства й банках [10].

Загалом до повноважень органів державного фінансового контролю за контролю за дотриманням бюджетного законодавства належить здійснення контролю за [23, с. 187]:

- цільовим та ефективним використанням коштів державного бюджету та місцевих бюджетів (включаючи проведення державного фінансового аудиту);
- станом внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в розпорядників бюджетних коштів, відповідно до яких і ґрунтується взаємодія між Держаудитслужбою та Рахунковою палатою України.

Згідно з Рішенням Конституційного суду України Рахункова палата України є незалежним органом спеціальної конституційної компетенції, тобто, не входить до жодної гілки влади. Статті 2 і 3 Закону України «Про Рахункову палату» визначають, що у процесі реалізації наданих їй повноважень як органу державного фінансового контролю вона повинна в обов'язковому порядку інформувати ВРУ та її комітети [6].

У цьому Законі немає статей щодо можливості законотворчої діяльності без надання на те згоди ВРУ, що значно обмежує її діяльність щодо взаємодії з Держаудитслужбою, зважаючи на те, що ВРУ в повсякденній діяльності працює переважно в напрямі політичних аспектів.

Таким чином, згідно зі ст. 4 Закону України «Про Рахункову палату» [6] державний зовнішній фінансовий контроль (аудит) забезпечується Рахунковою палатою України шляхом здійснення фінансового аудиту, аудиту ефективності, експертизи, аналізу та інших контрольних заходів, а отже, її ефективність буде підвищена в разі взаємодії з іншими контролюючими структурами.

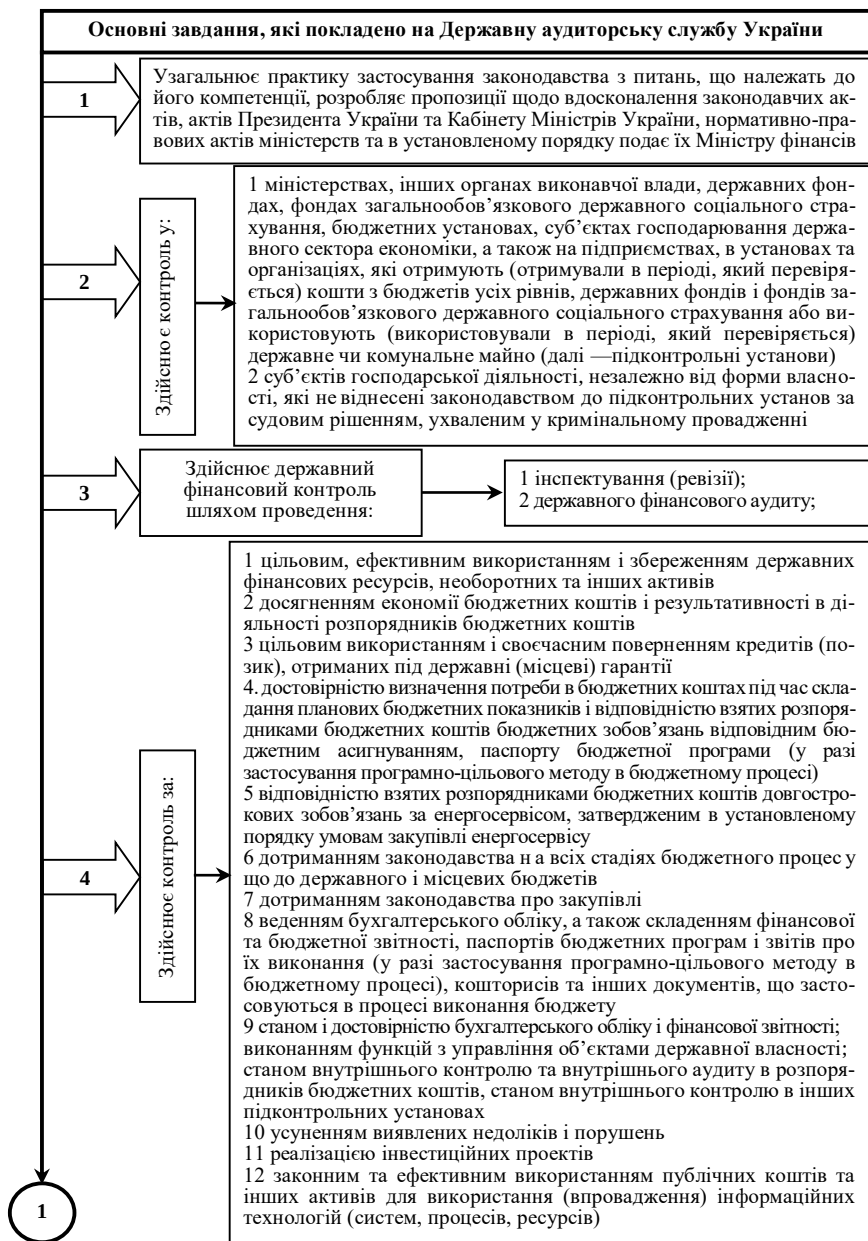
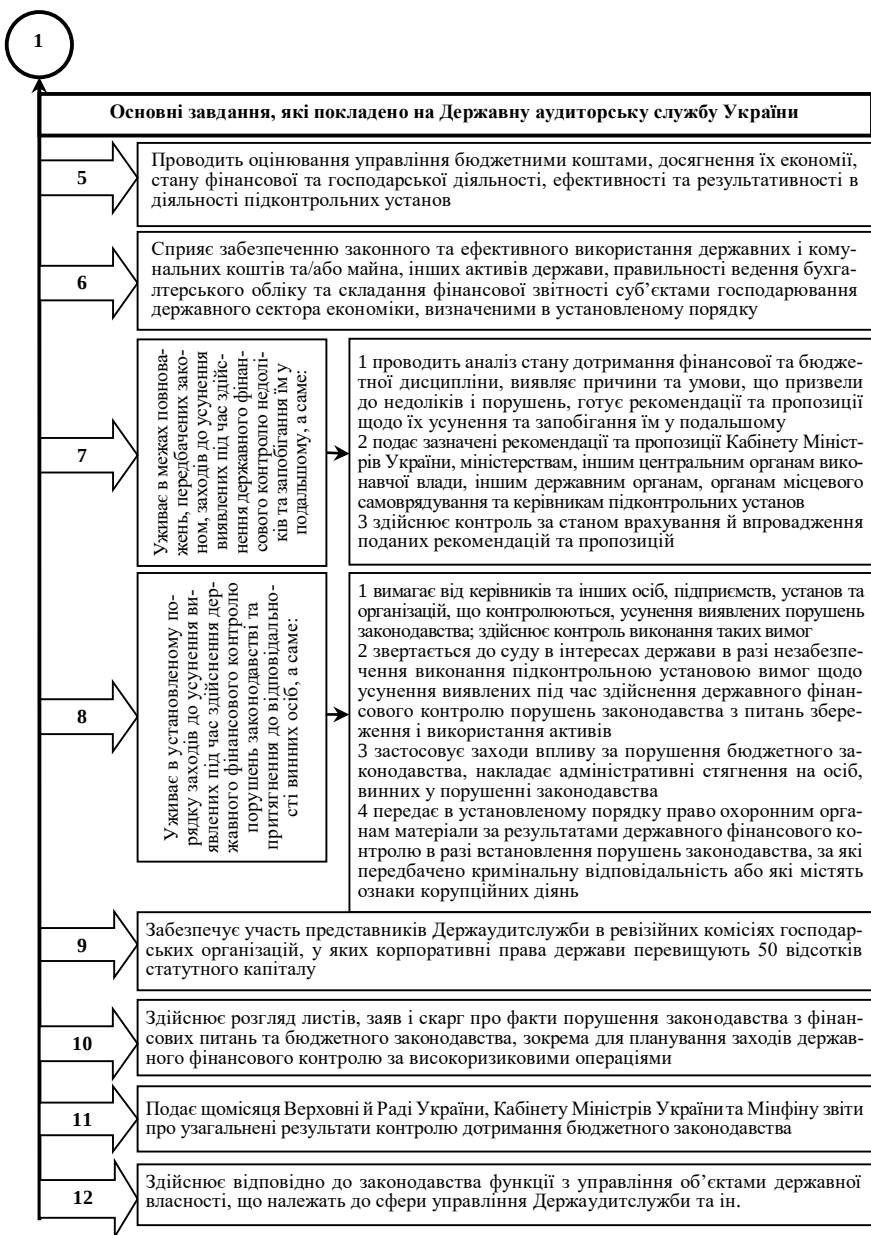


Рис. 2.2.3. Основні завдання, які покладено на Державну аудиторську службу України (розроблено на основі [10])



Закінчення рис. 2.2.3. Основні завдання, які покладено на Державну аудиторську службу України (розроблено на основі [10])

Перспективною складовою розвитку діяльності в частині взаємодії з Держаудитслужбою має бути наділення Рахункової палати України правом законодавчої ініціативи, а також можливості прийняття спільних рішень з Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України та іншими органами для подальшого посилення системи державного контролю в країні.

Як зазначає професор Слободяник Ю., потрібно забезпечити комунікацію між Рахунковою палатою та Держаудитслужбою щодо напрацювання організаційних, функціональних і методологічних основ здійснення контролю та аудиту державних фінансів, що передбачає створення єдиної бази даних контрольних заходів і їх результатів, узгодження планів роботи та розмежування повноважень за сферами відповідальності, перегляд стандартів і методичних рекомендацій з метою дотримання єдиної термінології та підходів до проведення контрольних заходів і реалізації їх результатів [22].

Слід також розробити рамковий закон про систему контролю державних фінансів за участю Рахункової палати та Держаудитслужбою, який має визначити елементи цієї системи, функції суб'єктів, розмежувати їх повноваження та відповідальність [22].

Взаємодія між Рахунковою палатою України та Держаудитслужбою має будуватися на умовах координації їх дій при виконанні повноважень діючих на підставі ст. 23 Закону України «Про Рахункову палату» [6] (у частині сприяння органами контролю діяльності Рахункової палати).

Нині існує лише затверджений порядок взаємодії Рахункової палати України та Держаудитслужбою при організації та здійсненні контролю за використанням бюджетних коштів, у якому передбачений обмін проектами планів роботи та інформацією про керівників структурних підрозділів, до компетенції яких належить зазначені питання, однак регламент розроблення спільних документів між двома структурами відсутній.

Отже, у регламентах діяльності Рахункової палати України щодо взаємовідносин з Державною аудиторською службою України доцільно передбачати:

- узгодження контрольних заходів з метою виключення дублювання функцій структур;
- створення інформаційного обміну між рівнями системи зовнішнього фінансового контролю, виходячи з відмінностей цих структур;
- угоди із забезпечення співпраці в частині відповідальності виявлених порушень кожним органом окремо та спільно.

У ст. 40 Закону України «Про Рахункову палату» [6] йдеться про її відносини з органом державного фінансового контролю, яка діє відповідно до законів України та прийнятих на їх виконання інших нормативно-правових актів, і може надавати методичну, методологічну та консультативну допомогу органу державного фінансового контролю, тобто механізм взаємодії з Держаудитслужбою відсутній на нормативному рівні.

Отже, взаємодія Держаудитслужби та Рахункової палати України на законодавчому та законотворчому рівні має включати: розроблення загальних принципів і механізм упровадження вимог і завдань Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року; урахування специфіки стратегії управління державним боргом на довгостроковий період; забезпечення стабільності державних фінансів від наслідків фінансових криз; формування цифрових індикаторів з ефективної взаємодії між контролюючими структурами; спільне оцінювання бюджетних ризиків у всіх формах бюджетних відносин.

Результати дослідження концептуальних засад взаємодії Рахункової палати України та Держаудитслужби дали змогу дійти висновку, що ефективність роботи органів виконавчої влади та місцевого самоврядування в державі залежатиме не лише від взаємодії між двома структурами, а й від здійснення контролю виконання законів, рішень, розпоряджень на всіх щаблях бюджетних відносин та учасників бюджетного процесу в Україні.

Таким чином, удосконалення взаємодії Рахункової палати України та Держаудитслужби рекомендоване в таких напрямках: повноцінної класифікації підходів і методів до державного аудиту; розроблення автоматизованої інформаційної системи щодо роботи цих державних органів у режимі онлайн та для забезпечення ефективного документообігу; затвердження методичних процедур у роботі Рахункової палати України та Держаудитслужби щодо виявлення ризиків, їх оцінювання та формування висновків за результатами проведених перевірок і наявних даних; подальшого вдосконалення вітчизняних стандартів контролю та їх адаптації на практиці згідно з міжнародними нормами та вимогами.

Пропозиції щодо підвищення ефективності взаємодії на концептуальному рівні Рахункової палати України та Держаудитслужби мають будуватися на: подоланні негативних наслідків незавершених реформ у бюджетній сфері, зокрема із застосуванням про-

грамно-цільового методу в бюджетному процесі; фінскальний децентралізацій роботи комплексу державних контролюючих органів; створенні та впровадженні єдиної системи оцінювання ризиків у бюджетній сфері.

Отже, узагальнюючи викладене, можна дійти висновку, що за очікувано-прогнозними результатами впровадження Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року щодо взаємодії Рахункової палати України та Державної аудиторської служби України сприятиме: формуванню нормативно-методологічного забезпечення державного фінансового контролю; підвищенню рівня стандартизації інструментів державного фінансового контролю; унормуванню функцій органів контролю та розподілу повноважень між ними; зниженню рівня ризиків помилок унаслідок прогалин при обміні інформацією між Рахунковою палатою України та Державною аудиторською службою України; застосуванню нових принципів якості управління державними фінансами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: офіц. Текст. Київ : КМ, 2016. 96 с. Дата оновлення: 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
2. Про схвалення Стратегії сталого розвитку Україна — 2020: Указ Президента України від 12.01.2015 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
3. Бюджетний Кодекс України. Дата оновлення: 14.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
4. Господарський Кодекс України. Дата оновлення: 16.10.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
6. Про Рахункову палату : Закон України від 02.07.2015 р. № 576-VIII. Дата оновлення: 03.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/576-19#Text> (дата звернення: 09.11.2020).
7. Лімська декларація керівних принципів контролю, прийнята IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів (INTOSAI) в 1977 році. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/604_001#Text (дата звернення: 09.11.2020).

8. Про утворення Державної аудиторської служби України: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.2015 р. № 868 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015- %D0 %BF#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-%D0%BF#Text) (дата звернення: 09.11.2020).

9. Офіційний сайт Рахункової палати. URL: <https://rp.gov.ua/home/> (дата звернення: 09.11.2020).

10. Положення про Державну аудиторську службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 03.02.2016 р. № 43. Дата оновлення: 11.09.2020 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016- %D0 %BF#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF#Text) (дата звернення: 09.11.2020).

11. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: Розпорядження Кабінету міністрів України від 10.05.2018 р. № 310-р. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/139537;jsessionid=F1411E4B2025FFA6095BC3DC0AAAE86B.app1> (дата звернення: 09.11.2020).

12. Про затвердження стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки : Розпорядження Кабінету міністрів України від 08.02.2017 р. № 142. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017- %D1 %80#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80#Text) (дата звернення: 09.11.2020).

13. Про затвердження середньострокового плану пріоритетних дій Уряду до 2020 року : Розпорядження Кабінету міністрів України від 03.04.2017 р. № 275. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017- %D1 %80.#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/275-2017-%D1%80.#Text) (дата звернення: 09.11.2020).

14. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: рішення Рахункової палати від 22.09.2015 № 5–5. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/arp_6.pdf (дата звернення: 09.11.2020).

15. Баранюк Ю. Р. Європейський досвід інституалізації державного фінансового контролю // *Вісник Херсонського державного університету («Економічні науки»)*. 2018. № 29. ч. 2. С. 78–83.

16. Бардаш С., Баранюк Ю. Трансформація теоретичних основ та практики державного фінансового аудиту // *Економічний дискурс*. 2016. № 3. С. 26–36.

17. Іваськевич Х. І. Система органів державного фінансового контролю бюджетних установ в Україні // *Економіка і суспільство*. 2017. № 11. С. 42–45.

18. Конєва І. В. Державний фінансовий контроль як засіб адміністративно-правового регулювання економіки // *Порівняльно-аналітичне право*. 2018. № 6. С. 15–19.

19. Микитюк І. С. Державний фінансовий контроль у бюджетній сфері // *Світ фінансів («Бюджетний механізм»)*. 2018. № 1 (54). С. 58–60.

20. Обушина Н. І. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні в контексті утвердження парадигми публічного аудиту // *Вісник НАДУ при Президентові України («Державне управління»)*. 2016. № 4. С. 64–68.

21. Слободяник Ю. Б. Державний аудит: Навч. посіб. Суми : ФОП Наталуха А. С., 2015. 340 с.

22. Слободяник Ю. Б. Трансформація системи контролю державних фінансів в Україні: стан, виклики та перспективи // *Облік і фінанси*. 2020. № 1 (87). С. 165–172. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/article/737/>. (дата звернення: 15.06.2020).

23. Табенська Ю. В. Державна аудиторська служба України як центральний орган державного фінансового контролю // *Гроші, фінанси та кредит*. 2017. № 22. С. 187–190.

24. Шевчук О. А. Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні: Монографія. Ірпінь: Університет ДФС України, 2016. 378 с.

Розділ 3

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ЯК ІНСТРУМЕНТ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОГО РОЗВИТКУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

Поняття «аудит інноваційної діяльності» в Україні з'явилося в науковому та практичному обігу з огляду на те, що керівники підприємств потребують відповідного інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень. Безперечно, для всіх провідних світових компаній важливою складовою успіху та економічного зростання є інновації. Це саме стосується і всіх інших представників бізнес-сектора, незалежно від масштабу чи виду діяльності підприємства.

Процес розроблення та запровадження інновацій потребує певних зусиль і фінансування, а необхідність проведення постійного моніторингу результатів від нововведень є невід'ємною його частиною. Для реалізації цього завдання доцільне проведення комплексного внутрішнього аудиту інноваційної діяльності підприємства, що дасть змогу керівному складу вивчити вже впорядкований і систематизований обсяг даних, потрібних для прийняття подальших управлінських рішень.

Негативно впливають на розвиток внутрішнього аудиту інноваційної діяльності такі фактори: відсутність необхідної довідкової літератури, дефіцит фахівців, недосконалість нормативно-правової бази. Тобто, цей напрям внутрішнього аудиту потребує теоретичного обґрунтування та розроблення комплексу заходів з визначення критеріїв та індикаторів ефективності інноваційної діяльності, систематизації контрольних процедур і подальший їх аналіз.

На сучасному етапі розвитку економіки України темпи впровадження інновацій на підприємствах дуже низькі. Головна причина цього — висока ризикованість зазначеного виду діяльності. Для поліпшення стану ринку інновацій необхідно виявляти ризики та знижувати їх негативні наслідки. Отже, ризиками слід управляти, а для цього використовують механізми та принципи внутрішнього аудиту.

Інноваційна діяльність організації здійснюється на основі використання внутрішніх можливостей економічного зростання відповідно до потреб ринкового середовища. Підприємство реагує на зовнішні чинники, що вказує на його адаптивність, здатність досягати визначених стратегічних цілей в умовах нестабільності економіки та формувати передумови забезпечення сталого розвитку. Концепція сталого розвитку складається з економічного, природоохоронного та соціального компонентів. Підприємства, які успішно об'єднали всі ці компоненти, підвищують конкурентоспроможність у своїй галузі.

Інновації на підприємствах мають позитивний вплив не тільки для власного розвитку, а також у перспективі впливають на суміжні галузі діяльності, визначають рівень соціально-економічного добробуту країни, своєчасно забезпечуючи актуальні тенденції ринкового попиту. Соціальна спрямованість сталого розвитку інноваційних підприємств виявляється в збереженні інтелектуального потенціалу. Не менш важлива складова сталого розвитку — екологізація господарської діяльності.

Отже, забезпечення поєднання та комплексного функціонування економічної, техніко-технологічної, соціальної та організаційно-управлінської складової сталого розвитку (рис. 3.1.1) дасть змогу сформувати стійку конкурентну позицію інноваційно-орієнтованих підприємств в умовах динамічного зовнішнього середовища.

Техніко-технологічний напрям зосереджується на зростанні частки інноваційних технологій для якісного виконання робіт і проведенні оновлення технічної бази; організаційно-управлінський — передбачає пошук нових форм співпраці в бізнес-проектах і запровадження новітніх підходів до управління діяльністю, а соціальний — формування інтелектуального потенціалу та його відтворення, розвитку та збереження; економічний напрям передбачає розроблення фінансової стратегії забезпечення інноваційних проєктів і пошук джерел формування капіталу.

Відомі три види стратегій фінансування, залучення інвестицій:

- консервативна, яка передбачає максимізацію власного оборотного капіталу, скорочення короткострокових зобов'язань;
- агресивна — підтримка відповідності між поточними активами та поточними зобов'язаннями;
- гнучка — найризикованіша, що зумовлює максимізацію прибутку від усіх видів фінансових ресурсів. Але ефективність використання конкретного джерела визначається тільки на поточний момент з урахуванням необхідності у його залученні та перспектив зростання вартості.

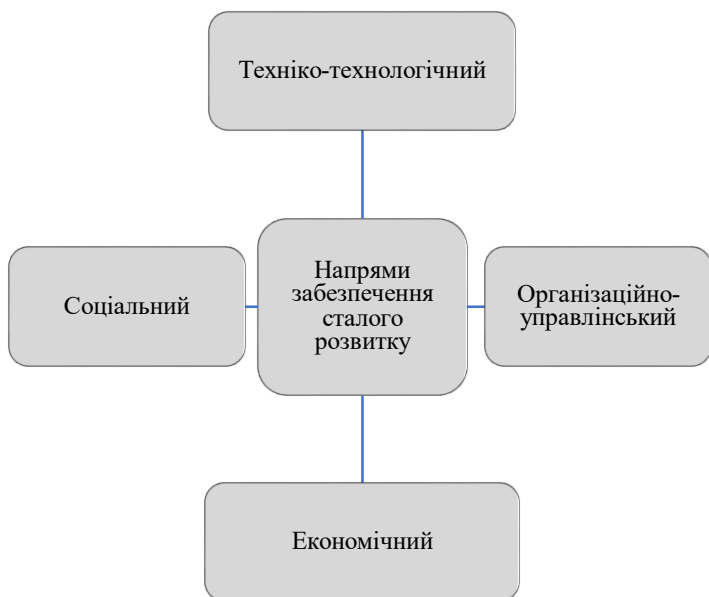


Рис. 3.1.1. Напрями забезпечення сталого розвитку

Вибір форми реалізації фінансової стратегії залежить від напрямів і масштабів інноваційних розробок, структури та джерел капіталу, стадії, на якій перебуває підприємство в кон'юнктурі інвестиційного ринку, типу інвестора та його схильності до ризиків.

Можна стверджувати, що запровадження сталого розвитку на підприємствах інноваційної діяльності посилює новаторські підходи до вирішення виробничо-комерційних проблем і завдань через формування стійкої конкурентної позиції підприємства як його стратегічних активів, а соціальна спрямованість та екологічна безпека інноваційних продуктів сприяє збільшенню доходів і приросту капіталу інвесторів.

Постійні зміни економіки сприяють якісним перетворенням у науково-технічному процесі. Важливими для економічного зростання та соціального добробуту є новітні технології, інновації. Першочергову роль у цьому відіграє інноваційна політика держави. Стратегічні пріоритети інноваційного розвитку визначаються Урядом на основі аналізу попередньої інноваційної політики, а важливий інструмент оцінювання реалізації нової політики — її аудит.

Отже, аудит інноваційної діяльності слід розуміти як систему інформаційного забезпечення, яка слугує основним інструментом

для виявлення та керування можливими ризиками, а також моніторингу змін економічного стану підприємства в результаті запровадження інновацій. На основі результатів аудиту проводиться стратегічне планування діяльності та підвищення ефективності функціонування.

Науковці О. А. Біловодська та Грищенко О. Ф. визначають внутрішній аудит як «...цілеспрямоване управлінське консультування щодо виявлення упущених вигод від недостатнього застосування інноваційного потенціалу й розроблення адекватної інноваційної стратегії фірми» [1, с. 90].

Мета внутрішнього аудиту — оцінювання достовірності, повноти, своєчасності, законності та ефективності інноваційної діяльності підприємства, відображення прибутків згідно з обліковою політикою.

На думку вченого К. С. Саєнко, аудит інноваційної діяльності має ґрунтуватись на таких основних принципах, як: достовірність інформації, незалежність та об'єктивність у формуванні аудиторського висновку, періодичність проведення перевірок і перевірка всіх напрямів інноваційної діяльності [2, с. 1].

Інноваційна діяльність, як і всі види діяльності, супроводжується ризиками й сама є джерелом ризиків (рис. 3.1.2). Ризик в інноваційній діяльності це — загроза втрати підприємством частини ресурсів, недоотримання доходів чи виникнення додаткових витрат у результаті діяльності, що ґрунтується на нових технологіях і продуктах.

Ризики, що виникають у процесі інноваційної діяльності:

- помилки в виборі напряму інноваційної діяльності;
- неналежне фінансове забезпечення;
- недостатнє постачання ресурсів;
- маркетингові ризики збуту результатів інноваційної діяльності;
- посилення конкуренції;
- проблеми, пов'язані з наявністю прав власності на інноваційний продукт [3, с. 176].

Ступінь ризику залежить від таких чинників: точності отриманої інформації, рівня опрацювання методології і теорії проблем, професіоналізму виконавців.

Важлива складова управління ризиком інноваційної діяльності — визначення методу його оцінювання. Основні методи оцінювання ризиків:

- статистичний, який полягає у вивченні статистики негативних наслідків, що мали місце в подібних видах підприємницької діяльності;
- метод доцільності витрат, який визначає потенційні зони ризику.

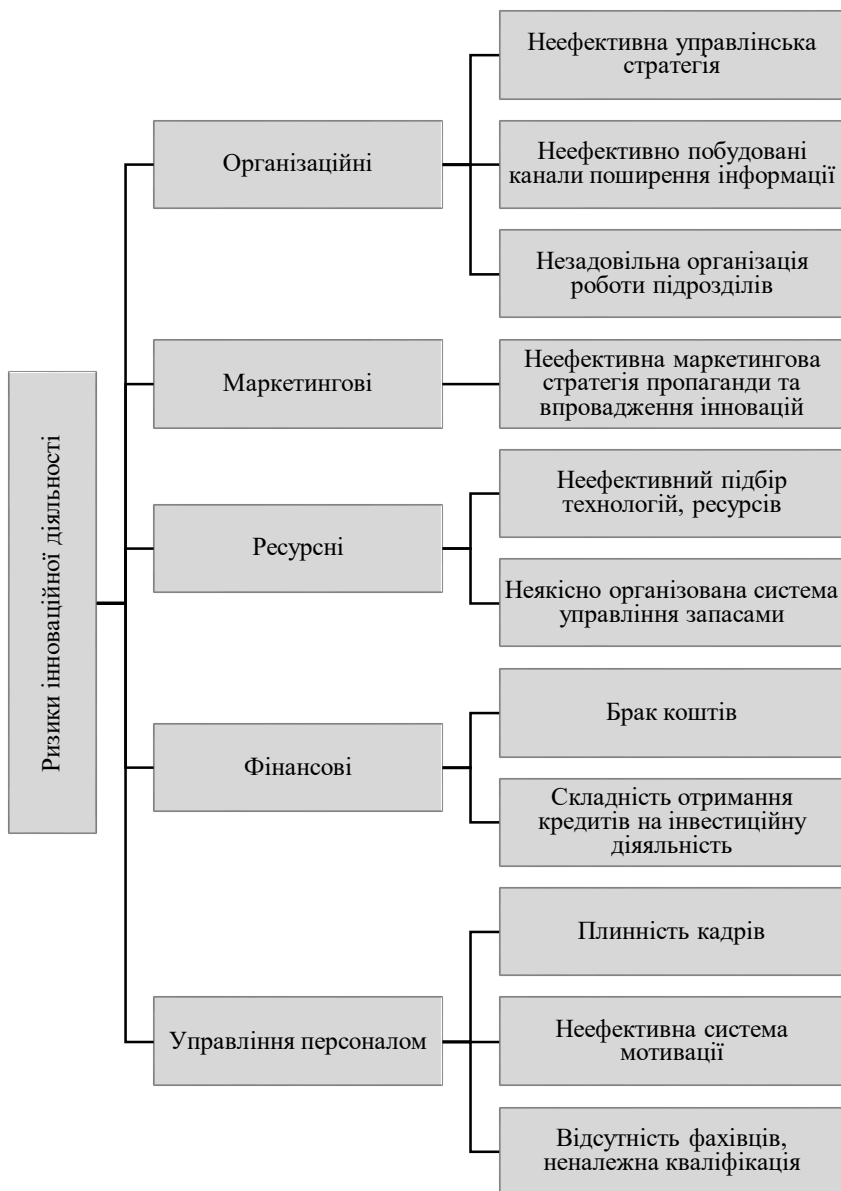


Рис. 3.1.2. Ризики інноваційної діяльності

Визначається також узагальнений фактор — перевитрата коштів порівняно із запланованим обсягом, що може бути викликано такими чинниками або їх комбінацією: первісна недооцінка вартості проекту; зміна меж проектування; зменшення продуктивності виробництва чи діяльності; збільшення первісної вартості проекту. Урахування таких факторів дає змогу оцінити зону ризику, у якій опиниться проект і захистити інвестора, оскільки на кожній стадії він може прийняти рішення про припинення фінансування проекту.

Методика оцінювання ризиків та аналізу ефективності заходів з управління ризиками в інноваційній діяльності недосконала й має низку недоліків, головний з яких — безліч несистематизованих показників та індикаторів. Для вирішення зазначеного питання необхідно поділяти ризики на суттєві та несуттєві, залучити зовнішніх консультантів, а також застосовувати метод моделювання та спробувати його в реальних чи віртуальних умовах.

Планування — це перший етап проведення внутрішнього аудиту інноваційної діяльності підприємства, який визначається такою послідовністю організації роботи: вибір напрямку аудиту, визначення його меж, розроблення плану.

Саме на етапі планування аудитор отримує всебічне розуміння інноваційної діяльності підприємства, яке перевіряється, його цілей і дій, за допомогою яких їх досягає. Здійснюють загальний аналіз галузі діяльності господарюючого підприємства для визначення ймовірних внутрішніх і зовнішніх ризиків при проведенні аудиту. Проводяться також аналіз та опис основних систем і засобів контролю впроваджених інновацій; дослідження стратегічного плану інноваційної діяльності підприємства; аналіз ключових подій на етапі впровадження та реалізації новацій. На основі всіх цих даних, показників і критеріїв визначаються межі проведення аудиту, основні цілі, завдання, індикатори, розробляється план проведення аудиту.

Загальна схема планування внутрішнього аудиту інноваційної діяльності може виглядати так:

- 1) дослідження технологічного стану виробництва;
- 2) аналіз результатів дослідження;
- 3) розроблення стратегії, спрямованої на отримання лідируючих позицій на наявних ринках і вихід на нові за рахунок підвищення якості продукції, що випускається, упровадження прогресивних інноваційних технологій і зниження витрат на підприємстві;

4) розроблення комплексу організаційно-технічних заходів щодо реалізації розробленої стратегії, що включає в себе заходи щодо:

- підвищення ефективності планування;
- оптимізації структури служб технологічної підготовки виробництва;
- оптимізації технологічної структури підприємства;
- удосконалення парку технологічного обладнання;
- впровадження прогресивних технологій і форм організації технологічних процесів.

Заходи щодо зниження витрат на виробництво продукції.

Планування внутрішнього аудиту — це складний і багаторівневий процес. Його здійснює підрозділ внутрішнього аудиту та включає комплекс дій, спрямованих на формування та затвердження планів проведення внутрішнього аудиту підприємства згідно з п. 2.1 Наказом Міністерства фінансів України від 04.10.11 р. № 1247 «Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту» [4]. Такі плани формуються на основі оцінювання ризиків діяльності підприємств, установ та організацій, тобто під час планування важливо брати до уваги систему управління ризиками установи. Існують випадки, коли така система відсутня — тоді застосовують власне судження про ризики після консультацій з керівництвом і посадовими особами, відповідальними за функції та процеси внутрішнього аудиту.

Важливе значення під час проведення аудиту витрат на інновації мають розрахунок та оцінювання економічної ефективності витрат на інновації, метою яких є вибір та обґрунтування економічно найдоцільніших, з погляду інтересів підприємства та інвестора, витрат, тобто оптимальних варіантів розвитку.

Після визначення основних цілей, завдань, критеріїв і розроблення плану проведення внутрішнього аудиту інноваційної діяльності підприємства реалізують наступний етап. Він полягає в збиранні інформаційних ресурсів і джерел для проведення аналізу ефективності інноваційної діяльності, тобто збирання інформації і фактів, виявлення доказів, розгляд отриманих результатів.

Ураховують також матеріали попередніх аудиторських перевірок проектів з метою виявлення систематичних порушень. Аудиторам важливо застосовувати метод прогнозування, тому що іноді аудит проводиться ще до завершення реалізації проекту.

На основі отриманих даних формуються висновки за результатами перевірки та пропозиції, обговорюються отримані результати з керівниками підприємства та особами, відповідальними за інноваційну діяльність.

Аудитор використовує різноманітні інформаційні джерела, за допомогою яких він виявляє негативні та позитивні явища в результаті інноваційної діяльності підприємства.

Отже, основними джерелами даних для внутрішнього аудиту інноваційної діяльності є: програма запровадження інновацій; внутрішні нормативні документи щодо формування доходів і фінансових результатів і порядок їх використання; первинні документи з формування та обліку доходів і фінансових результатів; дані аналізу виробничих показників і роботи персоналу, фінансова звітність, моніторинг тенденцій у сфері діяльності підприємства, дослідження стану ринку та визначення потреб споживачів, вивчення конкурентного середовища та конкурентоспроможності інноваційного продукту чи підприємства після запровадження інновацій.

Робоча документація під час проведення внутрішнього аудиту інновацій загалом не відрізняється від документування контролю звичайної діяльності підприємства. Її обсяг і перелік визначається безпосередньо внутрішнім аудитором чи службою з урахуванням необхідних вимог.

При цьому необхідно пам'ятати, що форма і зміст робочих документів визначаються:

- характером аудиторського завдання;
- вимогами, що пред'являються до аудиторського звіту;
- характером, складністю діяльності суб'єкта господарювання;
- характером і станом систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства;
- необхідністю давати вказівки аудиторського персоналу, здійснювати за ними контроль, перевіряти виконану ними роботу;
- конкретними методами й прийомами, що застосовані в процесі проведення аудиту.

Для полегшення моніторингу ефективності інновацій доречно запропонувати вести порівняльну документацію з вибіркою основних, важливих для підприємства, показників до та після впровадження інновацій.

Звіти внутрішніх аудиторів складаються за формою, розробленою безпосередньо для певного підприємства, з урахуванням особливостей його діяльності. У загальному вигляді такі звіти, крім стандартних реквізитів, повинні містити: перелік виявлених відхилень; перелік обставин, за яких ці відхилення були виявлені; оцінювання виявлених недоліків з погляду їх впливу на підприємство; рекомендації щодо можливих способів їх усунення; оцінювання даних пропозицій щодо їх можливого впливу на компанію;

напрями вдосконалення інших пов'язаних з інноваціями аспектів функціонування підприємства.

З метою запобігання порушень при здійсненні інноваційної діяльності внутрішній аудит повинен проводитися на всіх стадіях реалізації проекту. Для підвищення його ефективності обов'язковою умовою є вивчення таких питань, як:

- наявність фінансово-економічних і технічних можливостей здійснення інноваційної діяльності на підприємстві;

- належне виконання технологічних вимог до виробництва конкретного інноваційного продукту, дотримання всіх норм технічної документації на кожній стадії його виготовлення;

- величина витрат, що стосуються інноваційної діяльності підприємства, а також правомірність віднесення або не віднесення тих чи інших витрат на заходи інноваційного характеру.

Внутрішній аудит інноваційної діяльності включає оцінювання можливостей суб'єкта господарювання, а саме: інноваційного потенціалу, інноваційного середовища, інноваційної позиції та інноваційної активності підприємства.

Важливий економічний аспект, який стосується обліку відображення інноваційного процесу. Тут доцільно виокремити два напрями, яким аудитор приділяє першочергову увагу:

- перевірка витрат, що відносяться до інноваційної діяльності підприємства;

- перевірка джерел фінансування інноваційного процесу.

Особлива актуальність першого напрямку пов'язана з фактором ефективності інноваційної діяльності. Важливим є проведення моніторингу на щодо правомірності віднесення чи не віднесення тих чи інших витрат на заходи інноваційного характеру.

Незалежно від виду діяльності на різних етапах розвитку підприємства, у вищого керівництва існує необхідність приймати ефективні управлінські рішення з максимальною економією часу.

Для управлінців потрібний інструмент оперативного моніторингу, систематизації та порівняльного аналізу даних економічної ефективності діяльності підприємства. Робота служби внутрішнього аудиту є універсальним вирішенням цієї проблеми. Можливість вести постійний нагляд за ефективністю економічної діяльності, а також моніторинг доцінності та результативності запроваджених інновацій полегшує процес прийняття управлінських рішень.

Позитивний аспект діяльності служби внутрішнього аудиту розкривається в процесі впровадження інновацій: оцінювання можливих ризиків, пошук шляхів мобілізації фінансових ресурсів

без негативного впливу на основну діяльність виробництва, порівняльна оцінка ефективності впроваджених інновацій. Це сприятиме підвищенню ефективності роботи підприємства та підсиленню конкурентних позицій на ринку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біловодська О. А., Грищенко О. Ф. Аудит інноваційної діяльності: сутність та процес. [Електронний ресурс] / О. А. Біловодська, О. Ф. Грищенко. — Режим доступу: http://elkniga.info/book_26_glava_33_7.3.html
2. Саєнко К. С. Інноваційний аудит в системі інформаційного моніторингу господарської діяльності // Аудит і фінансовий аналіз. 2015. Вип. № 6.
3. Жежуха В. Й. Ризики інноваційної діяльності // Науковий вісник НЛТУ України. 2017. С. 176.
4. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.11 р. № 1247 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text> (дата звернення: 18.06.2020)

3.2. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ ЯК ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАЛОСТІ МІЖГОСПОДАРСЬКИХ ВІДНОСИН

Однією з умов подолання негативних явищ в українській економіці є формування повноцінного інформаційного середовища, що забезпечує надійність й об'єктивність даних про функціонування господарюючих суб'єктів, прозорість фінансового ринку та стійкість розвитку як окремих підприємств, так і економічної системи загалом.

Збалансований сталий розвиток підприємства передбачає його стабільне та ефективне функціонування в існуючих і розширених масштабах, перспективну конкурентоспроможність, фінансову стійкість та інвестиційну привабливість. Можливості такого розвитку визначаються не тільки економічними характеристиками, а й чинниками корпоративної соціальної відповідальності та стратегічної спрямованості на довгострокову стабільність, розвиток і гармонійне існування в економічному середовищі, природі і суспільстві.

В Україні в процесі реалізації Цілей сталого розвитку, відповідних завдань і показників на довгострокову перспективу необхідно враховувати глобальні орієнтири, принципи сталого розвитку та суспільну думку щодо бачення майбутнього. Світовий досвід свідчить про те, що суспільний прогрес значною мірою залежить від

підтримання балансу між цілями підтримки економічного зростання, конкурентоспроможності бізнесу, забезпечення екологічної безпеки та зменшення соціальної нерівності. Передумовами досягнення всіх без винятку цілей розвитку є якісне управління та викорінення корупції.

Сприяння моніторингу й перевірці виконання Цілей сталого розвитку має бути одним з головних пріоритетів діяльності органів аудиту відповідно до Стратегічного плану Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) на 2017–2022 рр. [1]. Аудити окремих програм, надання чітких, конкретних рекомендацій і моніторинг їх реалізації сприяють поліпшенню стану виконання окремих Цілей сталого розвитку.

Поряд з упровадженням стратегії сталого розвитку «Україна 2020» у межах боротьби з міжнародними схемами розмивання податкової бази Україна приєдналась до плану Base erosion and Profit Shifting (BEPS) — Плану ОЕСР з протидії ухиляння від сплати податків [2, 4, 5, 6, 9]. Метою Плану дій BEPS є ефективне запобігання міжнародному ухилянню від сплати податків. BEPS прагне за допомогою встановлення міжнародних податкових правил ускладнити (унеможливити) виток прибутків корпорацій з країн їх реальної економічної активності, країн — джерел їх створення.

План BEPS передбачає 15 дій для усунення прогалин у міжнародному податковому регулюванні, що уможливлюють «приховування» корпоративного прибутку та його штучне переміщення в низькоподаткові юрисдикції, де компанії не здійснюють економічної діяльності, три з яких стосуються трансфертного ціноутворення.

За своєю сутністю, трансфертне ціноутворення — це збут товарів або послуг взаємозалежними особами за внутрішньофірмовими, відмінними від ринкових, цінами. Такі ціноутворення дають змогу перерозподіляти загальний прибуток на користь осіб, які перебувають у державах з нижчими податками [3].

Для служби внутрішнього аудиту підприємств важливим об'єктом контролю господарських операцій і процесів є трансфертне ціноутворення. Результати цих перевірок сприяють створенню належного інформаційного забезпечення управління міжгосподарськими відносинами та фінансової сталості й безпеки.

Внутрішній аудит контрольованих операцій проводиться підрозділом внутрішнього аудиту та ґрунтується на міжнародному стандарті — принципі «витягнутої руки» (Arm's length principle). Він використовується з метою встановлення трансфертних цін для податкових потреб і погоджений Організацією економічного

співробітництва та розвитку (ОЕСР) [3]. Сутність цього принципу — це відповідність умов контрольованих операцій аналогічним умовам операцій, які відбуваються між непов'язаними особами під час проведення зіставних операцій [8, ст. 39.1.2]. Цей принцип передбачає збільшення податкових зобов'язань пов'язаних осіб до рівня податкових зобов'язань непов'язаних осіб за умови відповідності комерційних та/або фінансових умов здійснення ними операцій.

Метою внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення є встановлення законності, достовірності й доцільності здійснених контрольованих операцій підприємства й правильності їх відображення в обліку та дотримання принципу «втягнутої руки».

У світовій практиці контроль контрольованих операцій згідно з принципом «втягнутої руки» є системою заходів, що вживаються підрозділами з метою коригування податкових зобов'язань платників податків до рівня податкових зобов'язань, розрахованих за умови відповідності комерційних і фінансових умов контрольованої операції умовам, які існували під час здійснення зіставних господарських операцій, сторони яких не є пов'язаними особами [7].

Пошук ефективних форм та юридичного захисту контрольованих операцій підвищує роль внутрішнього аудиту та спрямований на забезпечення доволі кваліфікованого рівня контролю трансфертної документації, зниження ризиків застосування фінансових санкцій за порушення умов трансфертного ціноутворення, запобігання випадкам порушення трансфертного законодавства, зловживань з фінансовими ресурсами та захист інших прав учасників економічних відносин.

Однією з особливостей проведення внутрішнього аудиту контрольованих операцій є складність їх виявлення та встановлення відповідності ціни контрольованої операції принципу «втягнутої руки». Головними завданнями аудиту документів контрольованих операцій є: установлення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з пов'язаними особами; установлення відповідності чинному законодавству відображення контрольованих операцій вимогам законодавства з ведення обліку й подання звітності та принципу «втягнутої руки», установлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів.

Основне завдання аудиту трансфертного ціноутворення — з'ясувати, які з проведених господарських операцій визнаються контрольованими операціями, адже цілком очевидно, що конт-

рольованими операціями визнаються не всі операції платника податку.

Контрольовані операції — це господарські операції, які проводяться за таких умов: перевищення обсягу річного доходу платника податків у розмірі 150 млн грн від будь-якого виду діяльності згідно з правилами бухгалтерського обліку за податковий період (рік) та обсяг операцій з кожним контрагентом повинен перевищувати 10 млн грн. Контрольованими господарськими операціями нерезидента та його представництва визнаються ті, що перевищують обсяг у розмірі 10 млн грн за податковий період (рік) [8, ст. 39.2.1.7].

Застосування Рекомендацій ОЕСР з трансфертного ціноутворення є вигідним не лише для податкових органів, які вважають операції з трансфертного ціноутворення перспективним об'єктом податкового контролю, а й для компаній, оскільки їх коректне застосування дає змогу уникнути штрафів з боку податкових органів і зменшити ризики подвійного оподаткування.

Трансфертне ціноутворення для цілей внутрішнього аудиту — це система визначення звичайної ціни товарів та/або результатів робіт (послуг) в операціях, визнаних контрольованими. Трансфертне ціноутворення виникає між компаніями, які мають можливість впливати на формування цін у межах операцій, і може здійснюватися не тільки компаніями, які знаходяться у різних країнах, а й пов'язаними особами в межах однієї країни [7].

Внутрішній аудит трансферного ціноутворення спрямований на те, щоб трансфертна (передавальна) ціна відповідала ринковій ціні, а саме тій, що склалася на ринку між незалежними особами. За таких умов платники податків повинні визначати свої податкові зобов'язання там, де дохід є економічно обґрунтованим, але при цьому не мусять змінювати ціни або умови ведення свого бізнесу. Отже, за правилами трансферного ціноутворення держава має можливість захищати свої інтереси та змушувати бізнес сплачувати податок на прибуток там, де економічно утворено цей прибуток.

Результати перевірки контрольованих операцій виявляють кілька типів порушень: хибний вибір порівняльних неконтрольованих операцій, неадекватний вибір методу для визначення ціни, що відповідає принципу «втягнутої руки», некоректний функціональний чи економічний аналіз.

Вітчизняні підприємства при проведенні внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення зіштовхуються з численними проблемами, а саме: з методичними, організаційними та технічними (табл. 3.2.1).

Таблиця 3.2.1

НЕДОЛІКИ СИСТЕМИ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Класифікація недоліків	Сутність проблеми
1	2
Методичні	– відсутня політика трансфертного ціноутворення – немає методики складання документації з трансфертного ціноутворення – фактичні операції не відповідають умовам, що зазначені у контрактах, а тому підприємства піддаються ризику визнання операції контрольованою, що може не відображатись у звіті – проблеми, пов'язані з проведенням операції з сировинними товарами, що полягають у недосконалості правил аналізу експортних та імпорتنих операцій та передбачають використання інформації про ціни з котирувань на міжнародних біржах, які не відповідають дійсності, а тому виникає ризик для підприємства в формуванні неправильних цін – складність в ідентифікації контрольованих операцій, визначенні параметрів контрольованих операцій: методів трансфертного ціноутворення, досліджуваної сторони, показників рентабельності – неоднозначність регламентації пропорційних коригувань при господарських операціях резидента та постачальника товарів, послуг, що передбачає одночасно заборону коригувань та їх дозвіл відповідно до міжнародних договорів – детально не прописані процедури проведення коригувань у міжнародних договорах України про подвійне оподаткування, що ускладнює визначення бази оподаткування для резидентів, а відповідно збільшує ризики – ризики, які виникають при зміні комерційних умов, структури господарських операцій
Організаційні	– відсутність практичних навиків штатних працівників у складанні звіту про контрольовані операції, зокрема через постійне оновлення форми звіту – низький рівень компетентності працівників підприємств у проведенні процедур внутрішнього аудиту, навиків роботи в спеціалізованих системах, базах і модулях – відсутність стратегій для проведення внутрішнього аудиту з пошуку угод, компаній, зіставних цін – брак налагоджених процесів і контролю за трансфертним ціноутворенням – відсутня практика укладання договорів про узгодження ціноутворення контрольованих операцій – відсутня практика ведення спорів з фіскальною службою, яка керується виключно законодавством, проводячи перевірки лише на користь ДФС
Технічні	– брак баз даних про зіставні компанії та операції для цілей проведення внутрішнього аудиту, зокрема відсутність доступу до баз даних (міжнародних передусім), які використовують в аналізі відповідності формування цін принципу «витягнутої руки» – проблеми, пов'язані зі складанням документації – відсутня автоматизація процесу заповнення звіту про контрольовані операції, інших процесів трансфертного ціноутворення

Таким чином, проблеми, пов'язані з трансфертним ціноутворенням на підприємствах, зумовлюють ризики неправильного формування цін, умов контрактів, невідповідності укладених контрактів фактичним умовам проведення операцій, як наслідок — підприємство зіштовхується з ризиком донарахування податку та штрафних санкцій.

Основним контролюючим органом на підприємствах, на який покладено організацію контролю, має бути підрозділ внутрішнього аудиту. Відтак він забезпечує організацію процедур аудиту, який проходить у два етапи:

1) поточний аудит дотримання принципу «вितягнутої руки», що передбачає контроль своєчасності та повноти поданих звітів, проведення процедур узгодження цін, аналіз ризиків ціноутворення;

2) здійснення подальшого контролю підрозділами аудиту, що полягає в організації та проведенні відповідно до виявлених ризиків процедур аудиту щодо подання звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення та дотримання принципу «витягнутої руки».

Внутрішній аудит трансфертного ціноутворення має важливе значення у встановленні відповідності проведених контрольованих операцій та умов їх здійснення принципу «витягнутої руки», а тому потребують ретельнішої організації, обов'язкового документування результатів процедур. Зокрема, важливо під час внутрішнього аудиту визначити:

- зіставні компанії та операції, алгоритм розрахунку фактичних показників рентабельності операцій, алокацію доходів і витрат;
- діапазони рентабельності послуг чи продукції;
- собівартість продукції чи послуг;
- положення облікової політики щодо адміністративних і загальновиробничих витрат, операційних витрат, витрат на збут;
- сегментовані показники для визначення рентабельності операцій;
- відбір критеріїв для визначення списку зіставних компаній;
- аналіз економічних вигід від проведення операцій;
- аналіз фінансових даних зіставних компаній.

Первинний аналіз слугує підставою подання запиту для отримання деталізованої інформації про проведені контрольовані операції та дає змогу компанії провести самостійні коригування. Аналіз звіту про контрольовані операції формує список невідповідностей поданої інформації підприємства відповідно до інформаційної

бази. Виявлені потенційні ризики зумовлюють необхідність проведення аналізу трансфертної документації, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності з метою виявлення невідповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

При проведенні внутрішнього аудиту з питань трансфертного ціноутворення в якості законодавчої та нормативної бази використовуються норми Податкового кодексу України, Закони України, норми яких можуть стосуватись об'єкта дослідження, нормативні акти Міністерства фінансів України, Державної податкової служби, Аудиторської та Рахункової Палати України, що забезпечують правові засади проведення внутрішнього аудиту задля виявлення правильності умов проведених контрольованих операцій, виявлення ризиків заниження бази оподаткування та ризиків трансфертного ціноутворення. Оскільки трансфертне ціноутворення є міжнародним механізмом боротьби з розмивання податкової бази, фактично являючись одним з кроків плану BEPS, важливим є використання міжнародних рекомендацій, зокрема Настанови Організації економічного співробітництва та розвитку щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній і податкових служб від 22.07.2010 р. [3].

Податковий кодекс України чітко встановлює джерела інформації для дослідження контрольованих операцій, зокрема у статті 39.5.1.1. ПКУ встановлено, що «моніторинг умов контрольованих операцій здійснюється шляхом аналізу звітів про контрольовані операції, документації з трансфертного ціноутворення, будь-яких інших інформаційних джерел», на основі отримання податкової інформації відповідно до ст. 72–73 [8, ст. 72–73].

Основні джерела інформації для проведення досліджень щодо виявлення контрольованих операцій наведено в табл. 3.2.2.

Дослідження звіту про контрольовані операції дає змогу виявити невідповідності поданої інформації підприємства згідно з проведеними ними економічними дослідженнями та відповідно до інформаційної бази контролюючих органів. Дослідження документації, аналіз реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової та податкової звітності забезпечує виявлення невідповідності контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Найпоширенішими джерелами інформації є фінансова звітність, публічна інформація в різних базах даних щодо зіставних умов та цін, рентабельності зіставних операцій, реєстри бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.2.2

**ОСНОВНІ ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ПРОВЕДЕННЯ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

Види джерел інформації	Носії джерел інформації
1	2
Внутрішньо-облікові	– реєстри бухгалтерського обліку – копії документів, що містять інформацію про доходи, витрати, показники для визначення об'єктів оподаткування, первинні документи та документації, яка ведеться для цілей визначення, нарахування, сплати податків та зборів; – інформація про здійснення фінансово-господарських операцій та використання реєстраторів розрахункових операцій
Внутрішньо-звітні	– річна фінансова звітність – звіти про контрольовані операції, які є першоджерелами про контрольовані операції – звітна документація з трансфертного ціноутворення – податкові декларації платників податків, звіти про використання доходів неприбуткових організацій
Зовнішні	– інформаційні джерелами, які є загальнодоступними (публічними), наприклад, єдиний державний реєстр юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців та аналітична система для ділової розвідки та перевірки контрагентів України YouControl – масиви даних Державної фіскальної служби України – інформація та документація органів місцевого самоврядування, органів виконавчої влади на Національного банку України, наприклад, про об'єкти оподаткування, статистична інформація, ліцензії, патенти, експортно-імпортні операції – міжнародний обмін інформацією між різними державними юрисдикціями
Відповіді на запити	– інша аналітична інформація, яка оприлюднюється добровільно за запитом чи відповідно законодавству – інформація, отримана від банківських установ щодо наявності та руху коштів підприємства на його банківських рахунках – інформація про зустрічні звірки контрагентів з метою визначення обсягів, видів відносин, розрахунків за проведеними операціями між суб'єктами господарювання – контракти (договори) між контрагентами щодо проведення контрольованих операцій

Основою облікової інформації, підставою для її виникнення та відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, основним підтвердженням здійснення господарської операції є первинний документ. Основні документи за контрольованими операціями та трансфертним ціноутворенням наведено в табл. 3.2.3

Таблиця 3.2.3

**ОСНОВНІ ДОКУМЕНТИ, ЩО СУПРОВОДЖУЮТЬ
ТРАНСФЕРТНЕ ЦІНОУТВОРЕННЯ ТА ЗДІЙСНЕННЯ
КОНТРОЛЬОВАНИХ ОПЕРАЦІЙ**

Назва документа	Призначення документа
1	2
Договір поставки (купівлі-продажу)	взаємовідносини постачальника й покупця оформлюються відповідними договорами поставки, у яких зазначаються всі умови здійснення операції
Договір зберігання товарів	оформлюється для зберігання товару, коли одна сторона (зберігач) зобов'язується зберігати річ, яка передана їй другою стороною
Акт приймання-передачі товару	документ, який фіксує факт завершення товарної операції та її обсяг
Прибуткова (видаткова) накладна	оформлюється надходження чи відвантаження товарів
Рахунок-фактура	оформлений належним чином рахунок-фактура (інвойс) може бути підставою для відображення в бухгалтерському обліку операції з постачання товарів без складання акта приймання-передачі тільки в разі його оплати, що підтверджується відповідними документами
Митна декларація	заповнюється для декларування товарів, що переміщуються через митний кордон України
Подорожній лист (ф. № 1 та №2), Товарно-транспортна накладна (ф. №1 –ТН)	документальне оформлення операцій з перевезення товарів

Основним документом, що розкриває повну інформацію про контрольовану операцію, є Документація з трансфертного ціноутворення. Законодавством не встановлюються конкретні вимоги до форми документації [8, ст. 39.4]. Вона може бути подана як су-

купність документів або як єдиний документ. Водночас для різних категорій платників Податковий кодекс установлює вимоги щодо її змісту. Документація з трансфертного ціноутворення має містити інформацію, що дає змогу обґрунтувати відповідність договірних цін зазначеної контрольованої операції принципу «витягнутої руки».

Основна мета аналізу зібраної інформації — виявлення відхилень від цін та умов від ринкових, що зумовлює зменшення податкових зобов'язань суб'єктів господарювання, а відповідно — скорочення обсягу сплачених податків і зборів платниками податків. Для цього проводять порівняння контрольованих і неконтрольованих операцій на основі всіх вище приведених доступних джерел інформації.

Велике практичне значення має застосування для цілей внутрішнього аудиту тестування та оцінювання результатів контрольованих операцій у системі трансфертного ціноутворення.

Процес тестування контрольованих операцій складається з трьох етапів, перший з яких включає комплексну ідентифікацію областей контрольованої операції. Другий етап полягає в комп'ютерній обробці узагальненої та деталізованої податкової інформації із загальнодоступних інформаційних джерел і баз даних, і третій — це дослідження податкової звітності, документації та розрахунків з метою виявлення ознак контрольованої операції.

Отже, процес тестування контрольованих операцій є складним і багатокомпонентним, що потребує чіткої структуризації та збереження логічної послідовності проведення, тобто побудови власного алгоритму (рис. 3.2.1).

Загалом висновки щодо оцінки контрольованих операцій мають включати такі етапи тестування:

- 1) оцінювання операцій щодо відповідності визначенню терміна «контрольованих» відповідно до вимог ст. 39 Податкового кодексу України;

- 2) проведення функціонального й економічного аналізів;

- 3) обґрунтування доцільності застосування певного методу (метод порівняльної неконтрольованої ціни (аналогів продажу), метод ціни перепродажу, метод «витрати плюс», метод чистого прибутку, метод розподілення прибутку) визначення трансфертної ціни;

- 4) підготовка аргументованого відбору складових для побудови діапазону цін (пошук зіставних операцій і осіб, проведення порівняльного аналізу), оцінювання рентабельності тощо.

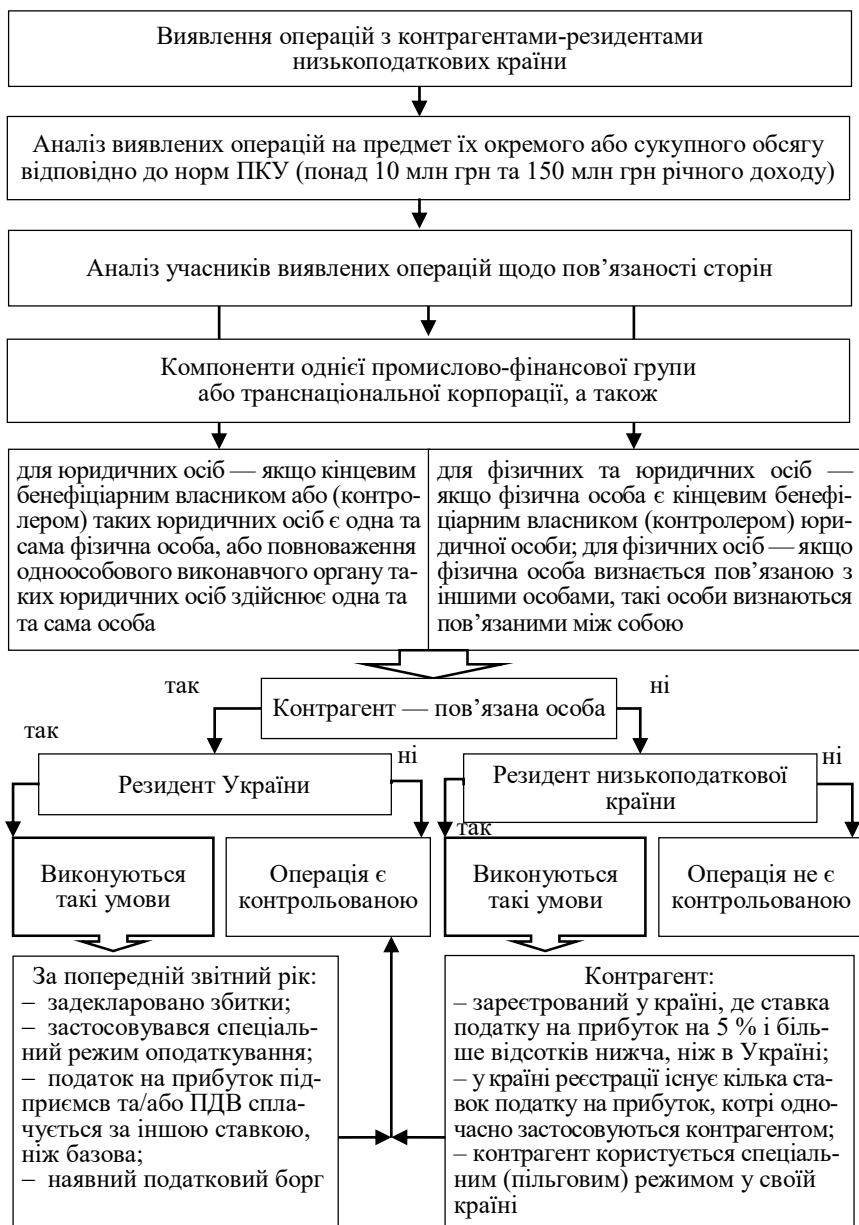


Рис. 3.2.1. Алгоритм тестування контрольованих операцій внутрішніми аудиторами

Ці етапи контролю дають змогу обґрунтувати висновок про відповідність умов проведеної контрольованої операцій принципу «витягнутої руки».

На нашу думку, можна виокремити низку основних процедур внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення (табл. 3.2.4).

Таблиця 3.2.4

**ПРОЦЕДУРИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ
ТРАНСФЕРТНОГО ЦІНОУТВОРЕННЯ**

Процедура внутрішнього аудиту	Сутність процедури внутрішнього аудиту
1	2
Оцінювання інформації про пов'язані особи	– перевірка договорів з контрагентами для визначення пов'язаності осіб з розроблення обґрунтованого висновку – дослідження структури компанії – аналіз переліку пов'язаних осіб – здійснення опису діяльності фірми – проведення конкурентного аналізу – опис ринку товарів, робіт, послуг з окремим оглядом операцій, що є контрольованими – опис підходів до формування цін з розкриттям того, як формується ціна, які витрати включаються в ціну тощо
Перевірка правильності застосування функціонального аналізу	– аналіз функцій, які виконуються сторонами, що беруть участь у контрольованій операції (для цілей такого аналізу використовують технологічні карти, а також інші інформаційні джерела)
Тестування цін у контрольованих операціях	– аналіз цін відповідно до внутрішніх операцій – надання запитів в організації, які здійснюють контроль за цінами й підбір доцільної інформації – дослідження цін за міжнародними базами даних
Перевірка правильності застосування методів трансфертного ціноутворення	– тестування за Методом порівняльної неконтрольованої ціни – тестування за Методом ціни перепродажу – тестування за Методом «затрати плюс» – тестування за Методами прибутку від операцій, чистої маржі, рентабельності – тестування за Методами розподілу прибутку від операцій
Перевірка правильності застосування підприємством економічного та порівняльного аналізу	– пошук потенційно порівняних компаній – опис дій, які компанія здійснила задля вибору таких компаній, з яких джерел брала дані, за якими критеріями відбувався відбір

1	2
	– розкриття інформації щодо найменування порівняної компанії, її статусу, дати створення, стислого опису діяльності, функціонального профілю, аналізу виручки від реалізації тощо – оцінювання показників рентабельності з розрахунком середньозваженого показника рентабельності за кожною компанією за період 3 роки
Порівняння цін за контрольованою операцією з цінами ринкового діапазону за правилами «витягнутої руки»	– перевірка належного документального підтвердження відповідності цін контрольованих угод ринкового рівня – перевірка та аналіз необхідності коригування податкових баз з податку на прибуток

Водночас практично всі суб'єкти господарювання, що застосовують системи трансфертного ціноутворення, зіштовхуються з численними інформаційними проблемами. А отже, головними для таких суб'єктів є побудова добре налагодженої системи даних для прийняття рішень і контроль за трансфертним ціноутворенням і контрольованими операціями. А це може бути реалізоване в політиці трансфертного ціноутворення.

Щоб система внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення функціонувала ефективно й не мала постійних ризиків для підприємства в частині можливості потрапити під вельми значні штрафні санкції в межах жорсткого податкового контролю, необхідна добре налагоджена система внутрішнього аудиту та створення політики трансфертного ціноутворення, щоб забезпечити доступ до якісної інформації всім підрозділам, які мають безпосередній стосунок до укладання та виконання завдань трансфертного ціноутворення в межах афілійованих суб'єктів.

Політика трансфертного ціноутворення включає в себе попередній детальний аналіз, який лежить в основі економічних показників підприємства, оцінювання та розроблення політики щодо цілей податкового планування підприємства, ретельний план впровадження та поточного контролю, а також прийняття захисної стратегії, ураховуючи судові ризики оскарження отриманого результату. Можливо, найскладнішим завданням у цьому процесі є необхідність збереження рівноваги між взаємовиключними цілями: здатністю підтримувати дуже високий рівень відповідності

численним нормам і правилам, що діють в юрисдикціях, де транснаціональна корпорація здійснює свою діяльність, і необхідністю конкурентно управляти рівнем податків, виплачуваних у глобальному масштабі.

На сьогоднішній день більшість країн світу – основних учасників міжнародної торгівлі — розробили докладні вимоги до документування питань, пов'язаних з трансферним ціноутворенням. Але навіть ті країни, які поки що не впровадили конкретні вимоги, очікують, що платники податків зможуть пояснити й надати підтвердження своєї позиції щодо розрахунків податків, а також продемонструвати відповідність діяльності принципам комерційного ціноутворення. Одна з актуальних тенденцій останнього часу породжена розумінням того, що в такій нестабільній сфері єдиний логічний шлях до визначеності лежить через завчасні переговори з органами влади. Договори про попереднє узгодження ціноутворення в контрольованих операціях, які колись вважалися виключно прерогативою найбільших платників податків з найскладнішою організаційною структурою, усе більше сприймаються як повсякденний інструмент захисту.

Процес планування також може стати ефективним засобом збирання інформації про підприємство та виявлення податкових і комерційних можливостей. У розробленні політики трансфертного ціноутворення беруть участь фахівці в галузі фінансів, оподаткування та виробничий персонал, що дає групі, до складу якої входять представники різних дисциплін, практичну можливість обмінятися думками й оцінити бізнес-пріоритети. Крім цього, реалізація — це та царина, яка вимагає взаємодії різних служб у межах транснаціональної компанії.

Політику трансфертного ціноутворення не можна виробити, зафіксувати, а потім ігнорувати. Щоб політика мала певну цінність, вона повинна реагувати на все динамічніше та нестабільне бізнес-середовище й постійно переглядатися, щонайменше кожного разу при реструктуризації діяльності групи або розгляді угод нового типу. Це завдання не повинне бути обтяжливим, якщо його виконуватиме кваліфікований персонал, добре знайомий з цілями аналізу, а всі необхідні зміни в політиці будуть вноситись оперативно. Оновлення політики трансфертного ціноутворення має бути частиною стандартного процесу перегляду бізнес-стратегії загалом. Регулярне оновлення політики (за необхідності) сприяє охопленню всіх внутрішньофірмових угод, що проводяться компанією, гарантує досягнення комерційних результатів і відсутність ризиків.

На додаток до прогнозного оцінювання ризиків, пов'язаних з податковими спорами, важливо здійснювати попереднє планування трансфертного ціноутворення, яке дасть змогу транснаціональній компанії звертати увагу на наслідки, які не мають безпосереднього стосунку до оподаткування. Наприклад, також необхідно розглянути вплив на реструктуризацію компанії, ланцюжок поставок, розподіл ресурсів, схеми винагороди керівництва та управління потенційної відповідальністю перед третіми сторонами.

Результати впровадження політики трансфертного ціноутворення в таких сферах, як управлінський облік й організаційна поведінка, були й залишаються предметом дедалі численніших теоретичних дискусій. Наприклад, не виключена можливість істотного впливу на дії керівників, яким виплачується премія залежно від операційного прибутку місцевої компанії.

Крім цього, слід урахувати й правові питання, які входять до компетенції юридичного департаменту компанії. Ретельного розгляду вимагають такі аспекти, як захист інтелектуальної власності, пов'язаної з пайовою участю в витратах; питання управління фінансами, що виникають у результаті централізації операцій (наприклад, об'єднання грошових коштів), а також певні напрями логістики та облік товарно-матеріальних запасів у схемах координаційних центрів. У деяких випадках може виникнути конфлікт між бажанням фахівця з податкового планування передати конкретні функції, ризики та активи в одну юрисдикцію й потребою юриста звернутися до судової системи іншої юрисдикції.

Політика трансфертного ціноутворення повинна приносити користь компанії як у сенсі управління ризиками, так і ділових перспектив. Тому без створення основи внутрішньої підтримки в транснаціональній корпорації неможливо домогтися дотримання вимог податкового законодавства та прийняття ефективних управлінських рішень.

Отже, головною метою внутрішнього аудиту трансфертного ціноутворення є ефективне використання ресурсів підприємства, забезпечення його безперервного функціонування. А для цього потрібна якісна, достовірна, повна інформація, що допоможе власникам об'єктивно оцінити фінансовий стан підприємства. Це потребує розроблення ефективної системи управління та контролю трансфертного ціноутворення, центральне місце в якій посідає саме внутрішній аудит. Тобто, методику внутрішнього аудиту

трансфертного ціноутворення необхідно розробляти, ураховуючи основні особливості діяльності організації та конкретні управлінські цілі щодо підвищення ефективності реалізації політики компанії.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. IDI-EUROSAI meeting at the 22nd INCOSAI. URL : <http://www.eurosai.org/ru/calendar-and-news/news/IDI-EUROSAI-meeting-at-the-22nd-INCOSAI>.
2. OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. — OECD Publishing, 2013. 43 p.
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing. 2010. 243 p
4. Закон України від 02.04.2019 р. № 2692-VIII «Про ратифікацію Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/2692-19#n2> (дата звернення: 27.12.2019)
5. Лист ДФС від 02.01.2018 р. № 78/7/99-99-01-02-02-17 «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html> (дата звернення: 27.12.2019)
6. Міністерство фінансів України: Рекомендації з реалізації Плану дій з BEPS (мінімальні стандарти) URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/2017_Roadmap_BEPS_UKRAINE_ua.pdf (дата звернення: 27.12.2019)
7. Науковий журнал Вісник Офіційно про податки. Київ, 2018. URL: <http://www.visnuk.com.ua> (дата звернення: 27.12.2019)
8. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.12.2019)
9. Про схвалення зауважень та пропозицій до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України з метою імплементації Плану протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування» оприлюднене Міністерством фінансів України та Національним банком України від 24.10.2018 року URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/proekt-zakonu-iz-zaprovadzhennia-planu-dii-v-ukraini?category=novini-ta-media&subcategory> (дата звернення: 27.12.2019)

Розділ 4

АУДИТ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ НОВИХ ПОКОЛІНЬ ЦИФРОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ІННОВАЦІЙНІ РІШЕННЯ

4.1. Вплив діджитал-технологій НА ФОРМУВАННЯ КОМПЕТЕНТНОСТЕЙ АУДИТОРІВ ТА ЇХНІЙ ПРОФЕСІЙНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ

Стрімкий розвиток інформаційних технологій зумовив перехід економічно розвинутих країн від простої автоматизації управлінських рішень і застосування інформаційно-комунікаційних технологій (ІКТ) до «цифрової трансформації» бізнес-стратегії організацій. За прогнозами HR-компаній, таке нове цифрове бізнесоточення повністю видозмінить або навіть призведе до зникнення багатьох професій. Уже відбувається перехід від звичайного аутсорсингу роботи з комп'ютерами до формування культури, яка стимулюватиме талановитих професіоналів майбутнього долучатися до процесу діджиталізації світової економіки. Особливий акцент робиться на розвитку талантів і підтримці ініціатив молодих лідерів завтрашнього дня. А це означає, що сучасність потребує підготовки високотехнологічних фахівців, які користуватимуться цифровими рішеннями в повсякденній діяльності. Застосування діджитал-технологій вимагають відповідних компетентностей і досконалого володіння професійним інструментарієм у будь-якій діяльності суспільства, зокрема й у бухгалтерській та аудиторській. Тому для визначення зарубіжних і вітчизняних здобутків у цьому напрямі необхідний моніторинг тенденцій галузі та оцінювання перспектив досягнення поставленої мети.

Загалом питанням цифрової економіки, розробленню її національних стратегій присвятили публікації зарубіжні автори Д. Белл, М. Кастельс, Т. Стоуньєр, Е. Тоффлер та ін., вітчизняні науковці, серед яких — М. Діба, Ю. Генгеро, Л. Кіт, С. Коляденко, К. Ладиченко, Б. Мартенс та ін. Однак існує чимало перешкод до повної реалізації цих стратегій, які пов'язані з технічними, організаційними та соціальними можливостями світової спільноти взагалі та кожної окремої країни, зокрема.

Щодо конкретного професійного спрямування, а саме обліку й аудиту, вплив Індустрії 4.0 досліджується в багатьох роботах вітчизняних науковців: М. Бенька, С. Івахненко, Е. Карабаш, Ю. Кузьмінського, М. Макарів, Л. Ніколенко, В. Пантелєєва, О. Петрик, І. П'ятничук, К. Редченко, О. Рожнової, О. Саюн, Ю. Слободяник, В. Сопко та ін. Основний акцент робиться на он-лайн-технології та Big Data, оскільки вони поки що є найпоширенішими діджитал-технологіями, які використовуються на вітчизняних теренах. Однак окремі напрями використання таких технологій потребують поглибленого дослідження. Ураховуючи те, що найбільшого поширення діджиталізація набула в економічно розвинутих країнах світу, доцільно також розглянути саме наявний досвід практичного їх застосування в аудиторській і бухгалтерській діяльності та з'ясувати, якими саме основними діджитал-компетентностями мають володіти випускники вишів, щоб задовольнити потреби ринку праці.

Як зазначив Марк Т. Маколей, провідний партнер для багатьох аудиторських клієнтів KPMG, лідер з аудиту когнітивних технологій США [18], розкриття новітніх компетентностей на основі використання передових технологічних інструментів, зокрема таких, як робототехніка, автоматизація й когнітивні технології, дають змогу професіям бухгалтера й аудитора залишатися актуальними та ефективними. Крім того, саме розвиток традиційних процесів обліку й аудиту в умовах діджитал-оточення допоможе інвесторам приймати важливі фінансові рішення.

Досліджуючи становлення та розвиток сучасних інформаційних технологій, ми не ставимо за мету надати конкретні висновки про остаточні результати діджиталізації професій бухгалтера та аудитора. Корисність результатів як з наукового, так з практичного погляду, убачається в тому, щоб досягти поглибленого розуміння переваг і проблем застосування останніх досягнень таких технологій в цій діяльності.

Розглянемо основні особливості функціонування діджитал-економіки та їх вплив на формування загальних компетентностей зазначених вище фахівців. По-перше, Євросоюзом розроблено й запроваджено концепцію Єдиного цифрового ринку (*Digital Single Market*), що надає пріоритет розвитку таких технологій. Практично всі країни ЄС уже затвердили та впроваджують власні «цифрові адженди» («цифрові стратегії»), наприклад, проект «German Industry 4.0» в Німеччині, програма «e-Estonia» в Естонії та ін. Серед інших країн світу слід указати на проекти «Made in China 2025» (Китай), «Розумна нація» (Сінгапур), «Advanced

Manufacturing» (США). Процес інтеграції України в світовий цифровий простір також розпочався. Прийнята «Цифрова адженда України — 2020», аналіз якої показує наявність суттєвих розбіжностей у стратегічних принципах «цифровізації» та реаліях вітчизняного цифрового ринку. Крім того, в Україні створено національний рух «Індустрія 4.0 в Україні», яким опікується Асоціація Підприємств Промислової Автоматизації України (АППАУ) (<https://appau.org.ua>). Експертами АППАУ є провідні фахівці ІТ-бізнесу та науковці.

По-друге, цифрову трансформацію світової економіки рухають уперед так звані проривні технології, серед яких: Інтернет речей (*Internet of Things — Iot*), штучний інтелект (*Artificial Intelligence — AI*) і машинне навчання, аддитивне виробництво (3D-принтинг), роботизація, великі дані (*Big Data*), мобільний Інтернет. Перехід підприємств до цифрової економіки, адаптація до світу, де взаємодіють кібер-фізичні системи, які вже не є тільки питанням підвищення ефективності, а багато в чому — необхідністю. «Розумні» підприємства (*smart factory*) і системи управління забезпечують високий рівень автоматизації бізнес-процесів, що сприяє «оцифруванню» їх продукції. Адаптуються пропозиції під конкретного клієнта, також йому пропонуються додаткові цінності за рахунок цифрової складової продукту. Загалом це сприяє зниженню витрат на інтеграцію продукту в процеси клієнта.

Отже, завдяки новим формам взаємодії на ринку змінюються самі суб'єкти економічної діяльності, і як результат — змінюються професійне середовище та вимоги до фахівців.

Зауважимо, що Україна має специфічну особливість, а саме: на побутовому рівні населення вміло користується досягненнями цифрового світу, які уможливають придбання квитків через мережу Інтернет, покупки в інтернет-магазинах усього світу, безготівкові розрахунки за товари та послуги за допомогою різних платіжних систем. Підтвердженням цього може бути, наприклад, швидке переналаштування більшості вітчизняних вишів до дистанційного навчання в умовах пандемії, робота працівників багатьох фірм у «віддаленому» режимі. Як свідчать статистичні дані [6], в Україні є відповідні передумови для подальшої «цифровізації» економіки. Сьогодні однією із затребуваних в Україні технологій є Інтернет: 94 % бізнес-структур — користувачів мережі, використовують її для отримання банківських і фінансових послуг, 93 % — подання податкової та 92 % — статистичної електронної звітності; 17,6 % користуються електронними тендерними системами для подання пропозицій; 45 % мають власні веб-сайти.

Однак, як вважає В. Михайлов, технічний директор IT-Enterprise, бізнес-структури не поспішають «перезавантажуватись» для діяльності у форматі саме «цифрових» підприємств, наголошучи на тому, що цифрова економіка вимагає кардинальних змін бізнес-моделей підприємств для забезпечення їх конкурентоспроможності. На його думку, новітні корпоративні системи управління з елементами штучного інтелекту пропонують відповідні інструменти для створення власних моделей (планування, прогнозування, конструкторські модулі, бухгалтерія). Вітчизняна корпоративна система управління «IT-Enterprise» містить такі елементи AI, як SmartFactory, SmartEAM, SmartTender, які щодня обробляють гігабайти великих даних і приносять користь клієнтам. Він зазначає, що користувачі «IT-Enterprise», які належать до фармацевтичної галузі, збільшили обсяги випуску ліків на 60 %; будівельної — заощаджують п'ять мільйонів гривень щомісяця, електротехнічної — знизили кількість аварійних ремонтів на 90 % [7].

Якщо брати до уваги те, що цифровізація економічної діяльності передбачає тісну взаємодію виробників цифрових технологій та їх безпосередніх користувачів (споживачів), суттєвим моментом, на нашу думку, є також якість розроблення таких технологій на вітчизняних теренах. На підтвердження цього представники IT-індустрії, учасники руху «Індустрія 4.0 в Україні», однією з головних причин повільної цифрової трансформації вітчизняного бізнесу говорять про недостатність знань і мотивації. Зазначають, що наразі гостро стоїть питання можливості набуття персоналом необхідної кваліфікації як для реалізації програми цифрової трансформації, так і для подальшої операційної діяльності в умовах цифрового оточення [16].

На нашу думку, важливим чинником, який тією чи іншою мірою впливає на темпи оцифровування бізнесу взагалі та обліку й аудиту зокрема, є специфічні особливості самих технологій, можливість (ефективність) їх застосування в конкретному виді діяльності.

Так, за результатами дослідження, проведеними керівником глобальної програми ACCA Фей Чуа (Faye Chua) [3], і висновками, зробленими фахівцями на брифінгу, організованому Інститутом присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) й Управлінням з регулювання та нагляду в сфері фінансових послуг Дубая (DFSA) [1], слід виокремлювати деякі основні технологічні тенденції, які характеризують діджитал-оточення діяльності бухгалтерів і аудиторів. Назвемо їх.

- **Мобільність (mobility).** Мобільне підключення до Інтернету, доступність IT-ресурсів (програмного забезпечення, технічних

пристроїв) утворюють мобільні екосистеми, які забезпечують постійний зв'язок між працівниками компанії та клієнтами чи офісом, усуваючи традиційні географічні кордони для залучення фахівців. «Хмарні технології» уможливлюють доступ до спеціалізованого програмного забезпечення й пов'язаними з ним бізнес- і фінансовими даними.

- **Хмара (cloud).** Як онлайн-послуги Інтернет надає ІТ-ресурси (програмні додатки, обчислювальні потужності, зберігання даних) у будь-який час і в будь-якому місці. Попит на послуги онлайн-сервісів задовольняють «суспільні», «приватні» й «гібридні» «хмари». Простота доступу, масштабованість, спільне використання даних, широкий спектр бізнес-програмного забезпечення як послуги (SaaS), зокрема онлайн-бухгалтерія. Використання «хмарної інфраструктури» (комп'ютери й сховище даних) уможливлює доступ до необмежених ресурсів без необхідності проведення попередніх інвестицій, технічного обслуговування або ІТ-експертизи.

- **Соціальна співпраця (social collaboration).** Зв'язок і співпраця суб'єктів економічної діяльності з численними внутрішніми й зовнішніми зацікавленими сторонами поліпшується через сайти соціальних мереж для ведення блогів, краудсорсингу, обміну миттєвими повідомленнями, інтернет-телефонії. Соціальні інструменти інтегруються в такі системи, як управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM) і планування ресурсів підприємства (ERP).

- **Надання цифрових послуг (digital service delivery).** Нові ІТ-архітектура та технології для доставки веб-бізнес-процесів, електронної та мобільної комерції, «хмарних програм» і послуг видозмінюють бізнес за рахунок цифрових послуг, уможливаючи спілкування за допомогою соціальних мереж, таких як Facebook і Twitter, використання чатів для обробки початкових запитів, інтерактивного чату з веб-сайтів і порталів. Послуги надаються в вигляді *самообслуговування* (доступ клієнтів до онлайн-сховищ, де розміщені статутні й управлінські звіти, інші матеріали, над якими працювала фірма); *регуляторних послуг* (звітів мовою XBRL).

- **Великі дані (Big Data).** Можливість доступу до дуже великих обсягів даних, використання нових джерел інформації, зокрема неструктурованих даних (штрих-коди, телефонні сигнали, цифрові зображення, транзакційні бази даних, особисті записи, онлайн-пошук, соціальні дані, відвідування сайтів, використання мобільних пристроїв, інтернет-речей); швидкий доступ до даних у реальному часі. Інструменти аналітики технології Big Data дають змогу ефективно зіставляти, аналізувати не зразки, а цілі набори даних, або

докладніші дані й керувати ними, що уможлиблює формування кращих рішень і створення конкурентних переваг для бізнесу. Зв'язування даних з різних систем або нових даних від третіх сторін уможлиблює розроблення нових ідей.

- **Платіжні системи** (*payment systems*). Традиційне банківське обслуговування трансформується в електронне за допомогою підключених до мережі фіксованих і мобільних пристроїв, утворюючи платіжні системи в усьому світі. Інтернет уможлиблює здійснення обов'язкових платежів у електронному форматі; примножуються варіанти оплати з використанням мобільних телефонів; клієнти можуть різними способами здійснювати розрахунки за товари та послуги. Альтернативні платформи онлайн-платежів використовують віртуальні валюти, такі як Bitcoin.

- **Робототехніка** (*robotics*). Використання систем (роботів), які можуть самостійно управляти, використовуючи джерела (акумулятор, світло, електрика, біопаливо), рухатися в навколишньому середовищі, відчувати його оточення; обробляти інформацію й приймати рішення, замінювати людську працю на машинну. Програмні агенти роботів відомі як «боти». Онлайн-боти використовуються для надання консультацій з питань фінансів, пенсій і страхування.

- **Доповнена й віртуальна реальність** (*augmented reality — AR; virtual reality — VR*). *Доповнена реальність* (AR) — це технологія, яка за допомогою цифрових даних, сформованих, наприклад, смартфонами (планшетами) та окулярами AR в режимі реального часу, поліпшує сприйняття людиною реального фізичного середовища, накладаючи його зображення сенсорним введенням (звук, графічні оверлеї, відео й різні інші типи даних). *Віртуальна реальність* (VR) — технологія, яка імітує фізичну присутність людини у віртуальному світі, уможлиблює онлайн-взаємодію в умовному середовищі за допомогою відповідних пристроїв (клавіатура, миша й навушники; провідні рукавички та головні дисплеї для накладення й збільшення сприйняття).

- **Штучний інтелект** (*artificial intelligence — AI*). Машинне або програмне забезпечення, яке в майбутньому зможе повністю імітувати «поведінку» людського мозку. Уже сьогодні світова павутина має програмні агенти (боти), які самостійно приймають рішення, вчаться й взаємодіють один з одним [3]. Крім цього, AI передбачає здатність до сприйняття, міркування, створення, досягнення цілей, генерації та розуміння мови [1]. У професійній діяльності штучний інтелект ґрунтується на таких методах, як машинне й глибоке навчання. Штучний інтелект за допомогою

статистичного аналізу великих обсягів даних, а не за допомогою явного програмування, здатен класифікувати об'єкти або прогнозувати їх значення. Бухгалтери все частіше покладаються на експертні знання, вбудовані в програмне забезпечення. Аудитори використовують інтелектуальне програмне забезпечення, інші спеціалізовані додатки для автоматизації частин процесу аудиту.

- **Блокчейн (blockchain).** Вибудований за певними правилами безперервний послідовний ланцюжок інформаційних блоків, копії яких найчастіше зберігаються на безлічі різних, незалежних один від одного, комп'ютерів. Записи створюються, зберігаються, оновлюються, й, завдяки використанню складної системи консенсусу і перевірки, узгоджена їх версія поширюється на всіх користувачів як частина постійного запису. Це створює своєрідну «універсальну бухгалтерію входу», де кожний запис постійно й однаково відображається в кожного учасника.

- **Дрони (drones).** Безпілотні літальні апарати — мобільні, автономні апарати (роботи), запрограмовані на виконання якихось завдань (наприклад, інвентаризації на великих виробництвах і в секторі ритейлу), забезпечують не тільки швидкі та якісні підрахунки, а й вносять інформацію в комп'ютерну систему.

- **Кібербезпека (cyber security).** Це заходи, які захищають мережі, системи, пристрої та дані від атак, несанкціонованого доступу або збитку. Крадіжка цифрової інформації небезпечніша за фізичну крадіжку персональних і корпоративних даних. З'являються все нові й нові форми кібертероризму, кіберзлочинності та кібершахрайства. Кібербезпека даних і систем життєво важлива для відносно незахищеного малого й середнього бізнесу. Організація заходів кібербезпеки, має внутрішній і зовнішній аспекти, передбачає моніторинг ІТ-середовища, виявлення вторгнень або порушень і реагування на збої безпеки, урахування швидких темпів зміни ризику.

Це не всі наявні переваги, які почали успішно використовуватися в діяльності зарубіжного й вітчизняного бізнесу. Зазначені тенденції істотно змінюють бізнес-ландшафт і потребують відповідного сприйняття бізнес-структурами та аудиторськими компаніями. Це підтверджують ключові результати опитування респондентів (генеральних директорів, фінансових директорів та інших фінансових керівників), проведене фахівцями KPMG і Forbes Insights (2017 рік) з приводу впливу цифрового перетворення на фінансову звітність й аудит, на планування використання в майбутньому передових технологій. А саме: 99 % респондентів вважають, що діджитал-технології сприятимуть поліпшенню якості зовнішнього аудиту; 89 % респондентів використовують «хмарні

технології» для фінансової звітності; 81 % керівників вважають, що інноваційні технології вони могли б використовувати для прийняття обґрунтованіших управлінських рішень; 26 % респондентів заявили, що передові технології стануть необхідністю впродовж найближчих одного-двох років [17].

Слід зауважити, що ринок бухгалтерських та аудиторських послуг у новому форматі ще тільки формується, але вже сьогодні потребує відповідних фахівців. Цей процес неоднозначний і, на нашу думку, зазнає впливу багатьох чинників, зокрема людському. Працівників, які здійснюють свою діяльність у новому цифровому оточенні, можна умовно поділити на кілька груп. Представники груп істотно відрізняються між собою за вмотивованістю щодо використання сучасних ІТ-досягнень у їх професійній сфері. Цьому процесу є низка об'єктивних пояснень.

На нашу думку, необхідність упровадження діджитал-технологій потенційними бухгалтерами й аудиторами різних вікових категорій сприймається по-різному. Якщо розглядати цей процес загалом, то цікавим є поділ потенційних працівників, який пропонує Марк Пренскіс [15]. Останнім часом з'явилась нова генерація людей, яких він назвав «цифровими аборигенами» (*Digital Natives*), народжених у світі високотехнологічних реалій. Це — група потенційних фахівців, які швидко пристосовуються до вимог цифрового оточення. Автор також виокремлює іншу категорію людей — «цифрових іммігрантів» (*Digital Immigrants*), народжених у до-цифровий час, які в більш пізньому віці почали використовувати більшість аспектів нової технології. Він вважає головною відмінністю «іммігрантів» від «аборигенів» те, що, хоча «іммігранти» вчать новим технологіям (деякі краще за інші), вони завжди зберігають до певної міри свій «акцент», тобто свій слід у минулому. Ураховуючи зазначене вище, до цифровізації можна відноситись, або з розумінням потенційних вигод і можливостей, які можуть прийти разом з цим явищем, або зі страхом і опором невідомому.

Якщо зупинитися конкретно на фахівцях з бухгалтерського обліку, то за сприйняттям нових технологій їх умовно можна поділити на три групи: *перша* — фахівці, які вже ведуть автоматизований облік, але не поспішають оновлювати реліз прикладного програмного рішення, щоб не створювати собі додаткових «незручностей» через можливі зміни інтерфейсу користувача із системою; *друга* — фахівці, які вміло користуються програмним забезпеченням, але їхні дії зводяться до простої фіксації подій, що відбулися; *третья* — фахівці, які зацікавлені в трансформації

бухгалтерського обліку в систему, дані якої максимально використовуються для формування управлінських рішень за рахунок відповідного налаштування аналітичного обліку. Саме фахівці останньої групи, за висновками експертів [13], найсприйнятливіші до змін і можливостей, які надаються цифровим оточенням.

«Цифровий ландшафт» також потребує радикальних змін компетентностей аудиторів, що викликає неоднозначне ставлення до цього процесу в різних груп працівників. Цікавими є результати опитування групи аудиторів, які практикують у великих і середніх аудиторських фірмах центральної Швеції та мають різний досвід роботи, проведеного фахівцями Університету Євле. Респондентів, які використовують в аудиторській діяльності цифрові технології, дослідники розподілили за 3 групами. *Перша група* — ті, хто бачить можливості та сприймає їх «без образ»; *друга* — опортуністична й пристосовувана, однак потребує поштовху для того, щоб почати користуватися; *третья* — група спротиву, яка боїться змін. Але слід зазначити, що отримані відповіди є особистою думкою аудиторів, а не думкою аудиторських фірм [4, с. 8].

Загальновідомий факт існування тісного взаємозв'язку та взаємозалежності обліку та аудиту. Структурні зміни в царині бухгалтерського обліку в результаті використання тих чи тих цифрових технологій впливають і на аудиторську діяльність, а цифрові інструменти обліку та аудиту потребують ІТ-навичок для їх використання. Як зауважують фахівці ринку праці [12], максимально конкурентоспроможними будуть не тільки «цифрові аборигени», уже навчені згідно з вимогами нового часу, а й досвідчені колеги, які своєчасно зорієнтувалися та отримали нові знання.

Зазначимо, що професіонал майбутнього має вільно орієнтуватися в діджитал-світі та знати, як застосовувати інноваційні рішення. Це важливо, оскільки передбачається, що вже до 2022 року буде оцифрована вся доступна людству інформація, причому, скористатися цими знаннями можна буде з будь-якої точки планети [10]. На нашу думку, в умовах реалізації «Цифрової адженди України-2020» доцільно особливу увагу приділяти ефективному поєднанню практичного досвіду старшого покоління працівників і креативності у використанні останніх досягнень в інформаційних технологіях молодого покоління.

Щоб не застрягнути на «запорошених сторінках історії», експерти ринку праці радять представникам багатьох професій обов'язково враховувати технологічні зміни. «Складне» майбутнє пророкують і професії бухгалтера. Не можна не погодитися з думкою

HRів щодо того, що проблеми можуть стосуватися передусім найменш кваліфікованих працівників бухгалтерії (bookkeepers), чий функціонал легко алгоритмізується, і рутинні операції зможуть виконувати роботи (штучний інтелект). У цьому разі акцент робиться на тому, що бухгалтер зможе більше часу приділяти організації бухгалтерського обліку. Забезпечується можливість формування таких даних, які сприяли б прийняттю ефективніших управлінських рішень. А цифрові інструменти дають змогу налаштовувати аналітичний облік у таких розрізах, що перетворить бухгалтерський облік із системи, що спостерігає за подіями, на систему, яка керує цими подіями. На підтримку цієї думки, зазначимо, що Бюро статистики Міністерства праці США кожні два роки друкує «Посібник з професійних перспектив», у якому прогнозується абсолютне й відносне зростання зайнятості в 325 професіях 25 секторів економіки. За прогнозом 2017 року, у найближчі 10 років для бухгалтерської професії передбачається зростання на 10 % — один з найвищих показників серед професій зі сфери фінансів і бізнесу [13]. Однак цей прогноз стосується лише кваліфікованих фахівців (accountants).

Як одну з реакцій на цифровізацію економічної діяльності розглянемо бачення цього процесу практиками провідних бізнес-структур. Учасники світового цифрового ринку шукають свої шляхи адаптації бізнесу до цифрового оточення. Так, компанія Deloitte у звіті Global Human Capital Trends (2017) зазначає, що з опитаних 10 тис. керівників зі 140 країн 90 % вважають, що зміни, які відбуваються в їхніх компаніях у результаті використання цифрових технологій, є рушійними; 70 % зазначають, що їхня організація не має навичок адаптації та потребує значних зусиль [9].

Подальше оцифровування діяльності бізнес-структур приведе до трансформації ведення бухгалтерського обліку й аудиту. Уже зараз автоматизована обробка облікової інформації значно скоротила робоче навантаження бухгалтерів, а виконання складних бухгалтерських транзакцій, виконуваних з використанням традиційних методів, полегшилося й прискорилося.

На нашу думку, доцільно окремо зупинитися на розгляді впливу діджиталізації на формування та розвиток відповідних компетентностей досліджуваних професій. На основі проведених наукових досліджень щодо перспектив бухгалтерського обліку в умовах цифровізації, Ісмаїл Текбас, фінансовий директор компанії Kurt Nonwoven [5], зауважив, що в найближчому майбутньому цифрові технології усунуть традиційні методи паперового документування бухгалтерського обліку. А автоматизація та використання

штучного інтелекту сприятиме тому, що транзакції, які виконуються штатними бухгалтерами, будуть «віртуальними». Останнім часом поширюється термін «бухгалтерська інженерія» (*Accounting Engineering*), під якою розуміють редизайн професії бухгалтера в світлі технологічних розробок, таких як цифровізація, штучний інтелект та Індустрія 4.0. Уважають, що бізнесу будуть потрібні фахівці з обліку з інженерними здібностями. Змінивши традиційну структуру професії бухгалтера, інженерні науки сприятимуть швидкій адаптації до цифровізації, активному використанню технологічних продуктів у професійній практиці.

Отже, усе зазначене вище свідчить про те, що мають відбутися й відповідні зміни в підготовці майбутніх фахівців. Провідні бізнес-школи та сертифікаційні програми в царині фінансів та аудиту сьогодні фокусуються на розвитку навичок аналізу та візуалізації даних у слухачів. Як свідчить зарубіжний досвід, вищі навчальні заклади поступово включають окремі цифрові технології для формування цифрових компетентностей своїх випускників. Наприклад, для прискорення цього процесу аудиторські компанії Великої четвірки створюють проекти з підготовки фахівців з digital-компетентностями. Так, в Університеті Вілланова в передмісті Філадельфії (США) спільно з KPMG у 2018 році започаткували підготовку магістрів бухгалтерського обліку за програмою Data and Analytics. Великі дані й аналітика, діючи як плацдарм для розуміння відповідних технологій, уже змінюють сферу аудиту [14]. На нашу думку, підготовку фахівців потрібно запроваджувати уже з бакалавського рівня навчання, оскільки в перспективі можлива імплементація в облік та аудит значно ширшого кола таких технологій.

Практикують й інший підхід до формування потрібних умінь і знань у фахівців. Так, професійні фірми на вакантні посади можуть обирати технічних спеціалістів, а потім зосереджуються на розвитку їхніх здібностей у царині бухгалтерського обліку, фінансів і бізнесу. І навпаки, бухгалтерів та аудиторів адаптують до діджитал-технологій. З огляду на швидкість технологічних і цифрових досягнень, украй важливо, щоб фахівці в сфері аудиту та фінансів вкладали кошти в розуміння і розвиток цих технологій в інтересах своїх відповідних секторів [1].

Наразі в Україні відсутня точна статистика кількості робочих місць, що вимагають принаймні базового розуміння інформаційних і комунікаційних технологій. Однак уміння користуватися цифровими технологіями поступово стає однією з основних вимог до вітчизняного персоналу. Отже, у XXI столітті зростання ефективності

професії бухгалтера експерти вбачають у розробленні та використанні нової моделі, здатної реагувати на технологічні зміни й події в процесі оцифровування та електронної трансформації.

Розглянувши вплив інновацій на людський ресурс, доречно зупинитися на впливі діджитал-технологій на професійний інструментарій аудиторів. Зауважимо, що аналіз численних публікацій доводить те, що автори акцентують увагу на певному конкретному їх виді.

Упровадження тієї чи іншої технології у бізнес-процес клієнтів передбачає відповідні дії в аудиторських фірмах і, навпаки, упровадження аудиторськими фірмами цифрових технологій формує для клієнтів ширший перелік послуг і стимулює клієнтів до оновлення технологій їхньої діяльності. Наприклад, аналітика даних, завдяки підключенню до клієнтських систем, замінює вибіркове тестування тестуванням усієї сукупності доступних даних, уможлиблює віддалений доступ і їх обробку в режимі реального часу.

Навіть з'явився новий термін «знайте ваші дані» (*Know Your Data — KYD*) замість «знайте вашого клієнта» (*Know Your Client — KYC*) [1]. Підхід KYC забезпечував перевірку великої кількості документів з метою боротьби з відмиванням грошей банківськими клієнтами, вимагав підтвердження того, що, наприклад, певного клієнта немає в будь-яких заборонених списках. Це сприяло оцінці їх чинників ризику. Крім того, одна й та ж сама інформація могла багаторазово надаватись окремим відділам у рамках однієї установи, а перелік документів варіював залежно від країни. За даними опитування Thomson Reuters, 12 % компаній заявили, що вони змінили банки в результаті проблем з KYC [2]. Підхід KYD, завдяки використанню інструментів Big Data, скорочує час на отримання необхідної інформації у режимі реального часу й у будь-якому місці.

Своєю чергою, технологія блокчейн (*blockchain*), запроваджена в діяльність клієнтів, змінює спосіб аудиторської перевірки з безперервного моніторингу контролю (*Continuous Control Monitoring — CCM*) на безперервний моніторинг транзакцій (*Continuous Transaction Monitoring — CTM*) на клієнтському сайті в інтерактивному режимі, з копією, створеною для аудиторів.

Крім того, традиційний паперовий аудит завдяки автоматизації та цифровізації поступово набуває безпаперової форми, тому в професії аудитора потрібні нові цифрові робочі методи. Оскільки багато клієнтів аудиту стежать за цифровізацією і вже використовують або переходять на використання безпаперових систем. На думку фахівців [4], у майбутньому найпоширенішими будуть саме

безпаперові аудиторські перевірки. Крім того, прогнозують поєднання інформаційних технологій і цифрових методів для роботи над професійним судженням аудиторів. Аудит поступово стає синонімом ІТ-аудиту.

Міжнародні аудиторські та консалтингові компанії, автоматизуючи процес аудиту, скорочують час обробки інформації, що сприяє відмові від ручного аналізу документів. Фахівці наголошують на тому, що наразі провідні компанії пропонують власні розробки мобільних додатків, які в реальному часі уможливають перевірку й оцінювання корпоративних активів і забезпечують обмін отриманими результатами. Одночасно розроблення нових і підтримка діючих технологій потребує постійних інвестицій, що впливає на вартість професійних послуг.

Ураховуючи те, що впровадження цифрових технологій потребує відповідних фінансових ресурсів, на наш погляд, доцільно було б ще скористатися не менш важливим інструментом — так званим «офшорингом у сфері послуг». Як зазначає науковець А. В. Заблоцький [12], в умовах економічної глобалізації офшоринг, під яким розуміють повне або часткове переміщення окремих етапів виробництва послуг в інші країни, певною мірою дає змогу аудиторським компаніям знаходити нові ринки збуту аудиторських послуг, використовувати кваліфіковані кадри навіть за межами країни. Скорочується час, необхідний для завершення аудиту, ефективніше використовується робочий час персоналу, що сприяє зменшенню його чисельності. Загалом ці та інші чинники приводять до мінімізації витрат аудиторських компаній на податки, оплату праці, обробку даних, адміністративні витрати тощо. Офшоринг дає можливість уникати законодавчих бар'єрів в окремих країнах, підвищувати рівень обслуговування клієнтів, сприяє модернізації чи спрощення управлінню раціоналізації обліку і, зрештою, зростанню конкурентоспроможності.

Отже, сучасні інструменти й ресурси створюють аудиторам умови, які допомагають працювати ефективніше та раціональніше. Враховуючи зазначене, роботодавець хоче отримати фахівця, який уміє аналізувати, інтерпретувати, співпрацювати володіє професійним скептицизмом, адаптується до нових умов, стійкий і має навички комерційної діяльності [9].

Оскільки діджитал-технології значною мірою трансформують професійний ландшафт бухгалтерів та аудиторів, є необхідність у зміні підходів до оцінювання професійних знань, компетенцій і досвіду фахівців. На сьогодні провідні світові аудиторські компанії прагнуть отримати фахівців, які активно розширюють спектр діджитал-компетенцій.

Розглянемо надбання відомих світових компаній у цьому напрямі.

Як зазначається в [20], найзатребуваніші навички: поглиблене володіння Microsoft Excel; досвід роботи з ERP-системами (наприклад, SAP, Oracle), досвід в аналізі даних, передових методах моделювання і SQL; знання програмного забезпечення для бізнес-аналітики (наприклад, IBM Cognos); Aptitude with Hyperion (для аналітиків і фінансових звітів); навички роботи з Microsoft Visual Basic; «хмарне» програмне забезпечення; знання QuickBooks (для вакансій малих і середніх фірм) та ін. Важливо розвивати навички не тільки аналізу, а й візуалізації даних. Професіонали майбутнього повинні вміти перетворювати «сирі» дані на ідеї, які зацікавлені сторони зможуть використовувати для практичної реалізації. Аудиторам майбутнього не обов'язково вміти програмувати, але вони повинні легко пристосовуватися до новітніх розробок галузі.

Аудиторським фірмам необхідно вирішити такі нагальні завдання [1]: розробити стратегію використання технологічних досягнень; сформувати у фахівців необхідні нові навички; забезпечити контроль темпів змін, пов'язаних з діджитал-технологіями; реагувати на вимоги клієнтів; допомагати клієнтам у запровадженні технологій.

Щоб знайти та набрати найкращих талантів, компанії застосовують певні *стратегії* [20]. Назвемо їх.

- *Більш висока заробітна плата.* Коригування компенсацій сприяє тому, що компанії можуть утримувати пропозиції оплати праці на рівні місцевих, або вищі середніх. Вони також підвищують бонуси й пільги, щоб заохочувати цінних працівників.

- *Стимули для найму.* Рекрутингові фірми використовують заохочувальні пропозиції, які надають додаткові переваги: можливість дистанційного доступу, гнучкий графік, додаткові дні відпустки, відшкодування витрат на навчання та допомогу в переїзді.

- *Пропозиції та зустрічні пропозиції.* На ринку праці одному й тому ж кандидату зазвичай можуть запропонувати кілька варіантів працевлаштування. Компанія може надати зустрічні пропозиції, щоб утримати необхідного працівника.

- *Винаймання фахівців-початківців.* Компанії винаймають кандидатів без досвіду роботи для подальшої підготовки до виконання функцій більшої відповідальності, беручи до уваги робочу етику та відповідність корпоративній культурі.

- *Гнучке кадрове забезпечення.* Для виконання проектів і підтримки їх продуктивності компанії можуть залучати тимчасових

фахівців або працівників, які працюють на постійній основі. Такий підхід дає змогу долучитися до досвіду стратегічних ініціатив. Можуть укладатися тимчасові угоди найму, що уможлиблює оцінку тимчасових працівників на посади на повний робочий день.

Така ситуація на ринку праці впливає як на роботодавців, так і на навчальні заклади, які також повинні враховувати знання й навички роботи з передовими технологіями майбутніх фахівців з обліку та аудиту.

До прикладу, зарубіжні університети запроваджують навчальні програми, які дають змогу отримати навички роботи з великими даними та аналітичними системами. Такий вибір технології можна пояснити тим, що важко визначити розмір вибірки, який для аудитора буде репрезентативним в умовах, коли компанія має мільйонні транзакції. Використання Big Data та аналітики уможлиблює пошук, наприклад, відсутніх документів, записів журналу, зроблених на свята, тобто обробляються усі транзакції. Крім цього, візуалізація даних обробки транзакцій уможлиблює визначення тенденцій, які передбачають шахрайство. На думку фахівців [14], у найближчому майбутньому якість аудиту залежатиме від обраних методів візуалізації. Такий підхід сприятиме глибшому розумінню ризиків компанії, транзакційного обліку й контролю. Завдяки використанню інструментів аналітики даних інформація обробляється не тільки в зазначені терміни аудиторської перевірки, а й постійно у режимі реального часу, коли використовуються результати внутрішнього аудиту.

Сьогодення вимагає від аудиторських фірм постійного моніторингу новинок на ринку інформаційних продуктів. Це має просте пояснення: активне впровадження клієнтами різних видів цифрових технологій змінює їхні бізнес-моделі й процеси, тому аудиторські фірми повинні інвестувати цифрові ініціативи в більш перспективні послуги. Це забезпечить підтримку консультативних і допоміжних послуг, допомагатиме клієнтам управляти ризиками й стимулювати зростання в нових умовах. Лідери аудиту запевняють, що користувачі, занурені в цифрове середовище, удосконалюватимуть і переглядатимуть культуру інновацій. В [1] наголошується на тому, що аудиторські фірми мають бути пильними, щоб попередити загрозу дезінтермедіації (*disintermediation*) — усунення аудиторських фірм іншими гравцями в царині технологій.

Як зазначив член Ради з нагляду за бухгалтерським обліком Стівен Харріс у публічних компаніях (*Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB)), постійні інвестиції у нові технології

відкривають «трансформаційну еру в аудиті» [19], а подальше застосування діджитал-технологій в обліку сприятиме:

- *підвищенню ефективності проведення аудиту* на місцях за рахунок автоматизації трудомістких ручних і рутинних завдань. Комп'ютерні бухгалтерські інформаційні системи фірм взаємодіють з інформаційними системами аудиту, забезпечують автоматичне передавання та компіляцію даних;

- *підвищенню якості тестування*: аналітика даних забезпечує 100 %-ву перевірку транзакцій замість вибіркового тестування, що дає змогу аудиторам краще відслідковувати й аналізувати тенденції та ризики клієнтів;

- *кадровим змінам*: використання штучного інтелекту сприятиме зменшенню кількості молодших аудиторів і збільшенню потреби в кваліфікованих старших аудиторів; виникне потреба запрошувати сторонніх фахівців високого рівня. Бухгалтерські фірми в майбутньому зможуть конкурувати з технологічними компаніями Apple, Facebook і Google з приводу залучення співробітників до розроблення алгоритмів;

- *розширенню переліку джерел інформації*: звернення до великої кількості інформації про компанії, включаючи інформацію поза фінансової звітності, таку як 1) екологічні, соціальні питання та питання управління, 2) фінансові показники, не пов'язані з GAAP, і 3) кібербезпека. Аудитори можуть надати гарантію на цю інформацію.

Погоджуємося з думкою С. Харріса, який наголошує на тому, що технологічні досягнення доповнюють, але не замінюють повністю здатності досвідчених аудиторів спостерігати за бізнес-ситуаціями й застосовувати професійний скептицизм.

Однак поряд із значними перевагами для обліку й аудиту цифрові інновації можуть зумовлювати низку ризиків, багато з яких досі ще не повністю зрозумілі. Відомий зарубіжний науковець Мітіо (Мічіо) Каку [11] зазначає, що особливої уваги потребують ризики від втрати цифрових даних, оскільки на цей процес значний вплив мають різні чинники: технічні, програмні чи людські. Тому ця проблема, на його думку, потребує окремого дослідження.

Як зазначалося на брифінгу, організованому ICAEW і DFSA (2017 рік) [1], штучний інтелект, Big Data, блокчейн, «хмарні» обчислення і кіберзахист мають значний вплив на облік, аудит і фінанси, трансформуючи способи ведення повсякденних бізнес-операцій, перетворюючи бізнес-моделі фірм і ролі відповідних фахівців.

Погоджуємося з думкою експертів, які зазначають, що суттєвим недоліком масового використання інноваційних технологій є

забезпечення захисту конфіденційної інформації. Вирішення такої проблеми О. В. Бойко в статті «Послуги аудиторських фірм сьогодні та в майбутньому» [8] убачає в створенні відділів інформаційної безпеки в структурі аудиторських фірм, які разом з аудиторами пропонуватимуть клієнтам механізми захисту інформації та протидії кіберзагрозам. Важливо напрацювати стратегію кіберзахисту для зменшення ризику втрати даних. Від аудиторських фірм вимагається забезпечення постійного моніторингу зміни ризиків клієнтів і пропонування рішень і послуг для задоволення цих потреб.

До негативних чинників віднесено те, що використання таких технологій зменшить час на виконання аудиторських процедур. Як наслідок, клієнти можуть наполягати на здешевленні аудиторських послуг, тобто перейти від розрахункових годин до виставлення рахунків за використання цифрових активів у вигляді керування послуг у режимі реального часу [1]. Зауважуючи, що оцифровування світового ринку набуває обертів, будуть з'являтися нові напрями в застосуванні таких технологій і можливі недоліки у їх використанні саме в обліку та аудиті.

Україна стрімкими темпами входить у глобальний цифровий ринок. Аналіз «Цифрової агенди України-2020» показує наявність суттєвих розбіжностей у стратегічних принципах «цифровізації» та реалій українського цифрового ринку [6].

На думку експертів, при використанні діджитал-технологій особливого значення набувають знання і уміння професіоналів бухгалтерів й аудиторів, які вміють мислити, можуть застосовувати судження й аналізувати, отримувати корисні дані з даних. Важливе саме гармонійне поєднання ресурсів людського капіталу на основі спеціалізованих технологій і цифрових компетентностей. Крім того, використання цифрових технологій передбачає ширший перелік послуг щодо забезпечення достовірності та зниження нових ризиків ведення їх бізнесу, які очікують від аудиторських фірм їхні клієнти.

Незважаючи на те, що в бухгалтерському обліку тривалий час використовується автоматизована обробка облікової інформації, застосування на фірмах Big Data, аналітики й кібербезпеки вимагає від дипломованих бухгалтерів адаптації до нових умов і формування навичок управління цими технологічними змінами. Як свідчить зарубіжна практика, фірми прагнуть розвивати власні «цифрові таланти», які могли б програмувати, кодувати й використовувати нові технології. Завдяки цьому уможлиблюється поєднання цифрового розуміння команд і технічних навичок бухгалтерського обліку та аудиту. Для сучасних аудиторських фірм, які

вже в своєму арсеналі мають досвід застосування діджитал-технологій, характерна міграція від чистого аудиту до ширших послуг із забезпечення достовірності.

Підсумовуючи зазначене, зауважимо, що в Україні поступово створюються необхідні умови для цифровізації суспільства взагалі та діяльності фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема. Компетентні спеціалісти зазначають: «Громадяни України вже перебувають у цифровому світі. Наступний крок — зробити так, щоб цей світ став місцем, де вони зможуть стати успішними» [9]. На нашу думку, успішна імплементація України в глобальну цифрову економіку неможлива без фахівців, здатних реалізувати програму цифрової трансформації. Фактично це означає, що спеціалістам нової генерації потрібно набувати й розвивати діджитал-компетенції.

Уже зараз точаться дискусії щодо сьогоdnішніх і майбутніх наборів цифрових компетентностей фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту. Погоджуємося з [13], що роль бухгалтера все більше переміщується в площину ухвалення нестандартних рішень, виконувати які вже будуть не інші бухгалтери, а штучний інтелект. Коли-небудь нейронні мережі, можливо, зможуть замінити кваліфікованого головного бухгалтера.

Україна не стоїть осторонь осучаснення навчальних програм. Так, Київським національним економічним університетом імені Вадима Гетьмана з 2018 року запроваджено підготовку бакалаврів за спеціалізацією «Digital-облік», навчальний план якої передбачає нові дисципліни, що поглиблюють традиційні професійні компетентності бухгалтера й аудитора додатковими знаннями та навичками використання цифрових технологій.

Однак зупинятися на досягнутому не можна, оскільки науковці запевняють, що вже в найближчому майбутньому відбудуться зміни в діджитал-оточенні, буде створена доступна всім «цифрова копія планети», Інтернет замінить нейронет з мережевими протоколами на рівні «мозок—комп'ютер» і «комп'ютер—мозок», з'явиться нова технологія обміну інформацією у форматі «нервова система — комп'ютер — мережа» [10].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Understanding the impact of technology in audit and finance, (2018). URL: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/middle-east-hub/understanding-the-impact-of-technology-in-audit-and-finance.ashx> (Accessed Jan 19, 2019)
2. Know Your Customer (KYC) Will Be A Great Thing When It Works. Post written by John Callahan. (2018). URL: <https://www.forbes.com/>

sites/forbestechcouncil/2018/07/10/know-your-customer-kyc-will-be-a-great-thing-when-it-works/#4ca211148dbb (Accessed Jan 19, 2019)

3. Faye Chua. Accountancy Futures Academy: Technology trends: their impact on the global accountancy profession. (2013) — URL: <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/futures/pol-af-ttti.pdf> (Accessed Jan 10, 2019)

4. Anna-Carin Karlsen, Maria Wallberg. The effects of digitalization on auditors' tools and working methods. A study of the audit profession. (2017). URL: <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1115922/FULLTEXT01.pdf> (Accessed Jan 19, 2019)

5. Ismail Tekbas. The Profession of the Digital Age: Accounting Engineering. (2018) URL: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/technology/discussion/profession-digital-age-accounting-engineering> (Accessed Jan 11, 2019)

6. Коровайченко Н. Ю. Передумови інтеграції України до єдиного цифрового ринку європейського союзу // Ефективна економіка. Дніпровський аграрно-економічний університет. (2017). URL: <http://www.m.payka.com.ua/?op=1&j=efektyvna-ekonomika&s=ua&z=5648> (дата звернення: 15.01.2019)

7. Михайлов В. В. Цифровой потенциал новой Украины. (2018). URL: <https://biz.nv.ua/markets/tsifrovoj-potentsial-novoj-ukrainy--2445176.html> (дата звернення: 06.06.2020)

8. Бойко О. Послуги аудиторських фірм сьогодні та в майбутньому, або До чого готуватися аудиторам, щоб лишатися потрібними клієнтам // Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. — № 11, 2017. URL: http://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001368 (дата звернення: 08.07.2020)

9. Цифрова трансформація економіки в Україні. Як адаптувати суспільство до сучасних реалій цифрового світу. Дата оновлення: (2018). URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/press-room/press-release/2018/digital-transformation-of-ukrainian-economics.html> (дата звернення: 07.06.2020)

10. Нові професії майбутнього — IT-генетики, будівельники роботів і «розумних» доріг. Дата (2016). URL: <https://ukr.media/business/262075/> (дата звернення: 15.01.2020)

11. Які професії отримувати вже безглуздо: Митио Каку про еволюцію майбутнього. (2017). URL: <https://www.facebook.com/terytoriya14/posts/772231306302818> (дата звернення: 06.06.2020)

12. Заблоцький А. В. Офшоринг на світовому ринку послуг: теорія та перспективи розвитку. // Актуальні проблеми міжнародних відносин. Вип. 110 (Ч. I), 2012. С. 15–21 URL: <http://journals.iir.kiev.ua/index.php/armv/article/viewFile/836/791> (дата звернення: — 08.07.201920)

13. Иванов А. Каких бухгалтеров заменят роботы? Три типа бухгалтеров и их будущее. (2018). URL: <https://www.klerk.ru/boss/articles/471952/> (дата звернення: 05.01.2019)

14. Preparing Today's Auditors For Tomorrow's High-Tech Audits. (2018) URL: <https://www.forbes.com/sites/insights-kpmg/2018/10/19/>

preparing-todays-auditors-for-tomorrows-high-tech-audits/#51ef60f06c38 (Accessed Jan 16, 2019)

15. Marc Prensky. Digital Natives Digital Immigrants. From On the Horizon. (MCB University Press, Vol. 9 No. 5, October 2001). URL: <https://www.marcprensky.com/writing/Prensky%20-%20Digital%20Natives,%20Digital%20Immigrants%20-%20Part1.pdf> (Accessed Jan 19, 2019)

16. Юрчак О. Цифрова трансформація виробничого підприємства. Дата оновлення: (2017). URL: <https://industry4-0-ukraine.com.ua/2017/06/30/%D1%86%D0%B8%D1%84%D1%80%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%8F-%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%81%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F-%D0%BF%D1%80%D0%BE%D0%B8%D0%B7%D0%B2%D0%BE%D0%B4%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5/> (дата звернення: 15.01.2019)

17. New KPMG and Forbes Insights survey Digital transformation: how advanced technologies are impacting financial reporting and auditing. (2017). URL: <https://home.kpmg.com/us/en/home/insights/2017/08/digital-transformation.html> (Accessed Jan 17, 2019)

18. Marc T. Macaulay How Technology Is Transforming the Audit. (Nov 23, 2016). URL: <https://www.forbes.com/sites/kpmg/2016/11/23/how-technology-is-transforming-the-audit/#2cf3064b716c> (Accessed Jan 20, 2019)

19. The future of auditing: technology brings opportunities and challenges <https://www.lutz.us/future-of-auditing-technology/>

20. Accountants' salaries to rise in 2016. (Nov 23, 2016) URL: <http://accountingweekly.com/accountants-salaries-to-rise-in-2016/> (Accessed Jan 20, 2019)

4.2. АУДИТ БЛОКЧЕЙНА ДЛЯ КРИПТОБІЗНЕСУ: ПОПЕРЕДЖЕННЯ ЗАГРОЗ І СТВОРЕННЯ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БЕЗПЕКИ

У звіті «Top 10 Strategic Technology Trends for 2020» від 21.10.2019 року експерти міжнародної аналітичної агенції Gartner на найближчі п'ять років обрали 10 основних стратегічних тенденцій світової економіки, що будуть стрімко зростати завдяки цифровій революції. Серед них було особливо виокремлено сучасну ІТ-технологію Blockchain для криптобізнесу, великий потенціал якої аналітики порівнюють з появою інтернету. Згідно з прогнозами Gartner, завдяки використанню блокчейна для криптобізнесу банківська сфера до кінця 2020 року мала отримати додатковий мільярд доларів, а криптовалюти до 2023 року будуть представлятимуть більше половини світового блокчейн-бізнесу [1].

При використанні бази даних блокчейн важливо з'ясувати можливість і перспективи застосування цієї технології для аудиту,

а особливо аудиту Blockchain для криптобізнесу з урахуванням попередження загроз, створення інформаційної безпеки, унеможливлення хакерських атак, що викликає значний попит на послуги аудиторських фірм у цій сфері.

В умовах нових поколінь цифрових технологій упродовж багатьох років незмінними залишаються аналітична, оціночна, контрольна та інформаційна функції аудиту, як і його мета, а саме збільшення довіри до фінансової документації. При цьому змінюються технології збереження даних від паперових реєстрів до цифрових, а достовірність результатів і висновків аудиту повинні бути незмінно якісними [14].

Дослідженню сучасного стану аудиту в умовах застосування інформаційних технологій і аудиту Blockchain для криптобізнесу приділили увагу такі автори: Г. Боднар, С. Волосович, Р. Гартінгер, А. Генкин, Н. О. Глущенко, В. Костюченко, І. Косяк, М. Косяк, М. Куцевол, О. Мельниченко, А. Михеев, О. Новак, О. Петрук, К. Редченко, В. Рисін, М. Рисін, І. Федюк, О. Шевченко, Т. Яцик, Fan S., Iansiti M., Krah E.S., Lakhani K., Mougayar W., Nakamoto S., Spoke M., Swan M., Tapscott A., Tapscott D., Yan J., Zhao J., М. Абдолмохаммаді, П. Вільямс, А. Вільямсон, Дійк Дж. Ван., Р. Каскарино, Дж. Робертсон, А. Тапскотт, Д. Тапскотт, М. Уолпорт, В. Хопвуд, Дж. Чемплейн.

Необхідно дослідити передумови розвитку та специфіку функціонування системи Blockchain, схему її роботи, а також розглянути потенційні переваги та визначити проблеми, які потрібно вирішити для ефективного використання цієї технології. Особливу увагу приділимо застосуванню Blockchain-технології для криптобізнесу в Україні [12].

Blockchain (з англ. block — блок, chain — ланцюг) — це впорядкований ланцюжок блоків транзакцій, що зберігаються на комп'ютерах учасників цього ланцюжка, об'єднаних у комп'ютерну мережу, на кожному сервері якої розташовується копія всіх даних блоку. Наступні блоки пов'язані з попереднім і містять набір записів даних, відкритих усім користувачам blockchain, які мають доступ до нього в будь-якій точці світу, причому нові блоки додаються лише в кінець ланцюжка [38]. Водночас дані захищені від шахраїв криптографічними ключами, за допомогою яких перевіряються правильність інформації системи та цифровий підпис учасників. Це і становить основу надійності blockchain: зламати ланцюжок можна, тільки отримавши доступ до баз даних усіх комп'ютерів мережі. Криптографічний ключ blockchain — це система шифрування, яка працює за алгоритмом хеш-функції

SHA2563, що перетворює вхідні дані, зазвичай великого розміру, на дані фіксованого розміру [27].

Кожен блок у blockchain має заголовок і тіло. Тіло блока — це просто перелік записів у ньому, тоді як заголовок блока має складнішу структуру і містить ключ від попереднього блока. Захист системи блокчейн забезпечується тим, що в ключі блока закодовані записи цього блоку попередніх блоків, тому при зміні ключа блока система покаже помилку, вимагаючи заміни ключів усіх наступних блоків [31].

Усі дані в блокчейн накопичуються і формують базу даних, яка постійно доповнюється. Не можна видалити або замінити блок з цієї бази даних. Вона «безмежна» — там можна записати нескінченну кількість транзакцій.

Користувачі мережі поділяються на учасників і майнерів. Учасники створюють записи, а майнери перевіряють їх, формують блоки та розподіляють ці блоки по всій мережі блокчейн. Доки запис не поміщений в блок, він вважається недостовірним. Формування та закриття блоків — це основний технічний момент. Кожна ланка ланцюжка містить певний ключ, до розшифровки якого майнером блок не закривається. Майнери, які займаються видобутком криптовалют, роблять це за допомогою відеокарт і процесорів. Далі з блоків утворюється безперервний ланцюжок, у якому зберігається вміст транзакцій. У поточний блок надходить хеш-сума попереднього блоку, що й забезпечує неможливість змінити блок без зміни хешів у наступних блоках [6].

Верифікується, тобто вважається справжнім, найдовший ланцюжок, що має відповідні хеши, отримати які дорого або складно. Для верифікації блоків застосовуються методи Proof-of-work, Proof-of-stake або їх комбінація. А ті виконують обчислювальні операції, основне призначення яких полягає в тому, щоб знайти криптографічний підпис до блока у вигляді хеша. Після того, як він буде обраний, блок закривається, а майнер за це отримує винагороду у вигляді криптовалюти.

Алгоритми Proof of Work (PoW — підтвердження роботи) та Proof of Stake (PoS — підтвердження частки) забезпечують працездатність і надійність блокчейну. Завдяки їм у блокчейні досягається консенсус [35]. PoW — це алгоритм захисту розподілених систем від зловживань, DoS-атак, спам-розсилок тощо. Алгоритм PoW використовується в блокчейні Bitcoin і зводиться до двох основних пунктів:

- виконання визначеної доволі складного й довгострокового завдання;
- швидка перевірка результату.

Перший пункт алгоритму полягає в тому, що для доступу до спільного ресурсу користувач повинен обчислити доволі складну, але посильну функцію. Це завдання не призначено для людини, його комп'ютерне рішення завжди можна винайти за певний час, але це вимагає великої обчислювальної потужності, а для спаму або DoS атаки взагалі потрібні неймовірної потужності, і в такий спосіб, ресурс захищається від зловживань.

PoW в блокчейні перевіряє обчислення, що генеруються в процесі створення нового блока. Блок вважається закритим за умови, що значення його хешу менше величини, яка визначена майнером за аналізом попередніх блоків ланцюга. Тобто певний криптографічний ключ показує справжність блока. У мережі Bitcoin за першим пунктом алгоритму блок створюється впродовж 10 хвилин.

Другий пункт алгоритму — це перевірка обчислень користувача при обиранні найкращого з них для включення блока в ланцюжок блокчейна. Вона повинна проходити миттєво, щоб не витрачалось багато ресурсів і часу. Алгоритм PoW потребує чимало обчислювальної потужності, тому при передачі біткоїнів між гаманцями сплачується комісія. Алгоритм PoS підтвердження частки менш ресурсномісткий, оскільки головну роль відіграє баланс гаманця, а реалізація та підтвердження транзакцій проходить без активної участі комп'ютерних технологій. У блокчейні з PoS-інвесторами виступають всі власники криптовалюти, а роль майнінга відходить на другий план, позаяк переможцем буде власник найбільшого гаманця. Блокчейн криптовалюти Ethereum нині здійснює перехід з PoW на PoS, незважаючи на те, що алгоритм PoS має значні недоліки. У майбутньому поєднання PoS та PoW буде оптимальним варіантом для алгоритму блокчейн, але цей механізм поки ще не повністю завершено, хоча в деяких альткоїнах KATZcoin, Blackcoin, Espers він використовується [33].

Концепцію Blockchain запропонував Сатоші Накамото [34] (можливо, це група вчених під цим псевдонімом) у 2008 році, а термін «криптовалюта» почали використовувати з появою платіжної системи «Bitcoin» уперше в 2009 році як компонент криптовалюти Bitcoin (англ. Bit — біт, coin — монета). При цьому всі транзакції були зареєстровані з використанням технології блокчейн, яка дала змогу виключити третю сторону (посередника) зі системи обороту. Bitcoin був піонером у появі блокчейну, він зробив можливим уперше створити й підтримати розподілені бази даних для перевірки та проведення транзакцій на комп'ютерах великих мереж у всьому світі [36, 37].

Зміст терміна «криптовалюта» інтерпретують по-різному. Найпоширеніші визначення економічного змісту поняття «криптовалюта» наведено в табл. 4.2.1.

Таблиця 4.2.1

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПОНЯТТЯ «КРИПТОВАЛЮТА»*

Джерело	Сутність поняття
Wikipedia	Вид цифрової валюти, емісія та облік якої засновані на асиметричному шифруванні та застосуванні криптографічних методів захисту Proof-of-work та/або Proof-of-stake
Bitcoin Security	Швидка й надійна система платежів і грошових переказів, заснована на новітніх технологіях і невідконтрольна жодному уряду
CryptoCoins News	Засіб обміну, призначений для обміну цифровою інформацією, який завдяки певним принципам криптографії використовується для забезпечення операцій та контролю створення нових монет
Investopedia	Цифрова чи електронна валюта, що використовує криптографію для безпеки
Insider.pro	Вид цифрових грошей, у якому використовуються розподілені мережі та публічно доступні журнали реєстрації угод, а ключові ідеї криптографії поєднані в них з грошовою системою заради можливості створити безпечну, анонімну та потенційно стабільну віртуальну валюту
Костюченко В. М., Малиновська А. М., Мамонова А. В.	Цифрова (віртуальна) валюта з одиницею «coin» (монета), яка емітується в мережі за визначеними принципами криптографії для забезпечення операцій і контролю створення нових монет

*Узагальнено автором на основі аналізу джерел [2, 5, 11, 13, 19].

Спочатку блокчейн був тільки основою криптовалюти Bitcoin, а на сьогоднішній день він також застосовується за межами криптовалют в якості технології розподіленого реєстру (Distributed ledger technology — DLT). Відбувається революція технології блокчейн і в проведенні аудиту компаній, які працюють з криптовалютами. На базі блокчейну в майбутньому передбачається створити інструмент для підтримки тестування криптовалют: Bitcoin (BTC), Ethereum (ETN), Неймкоїн (NMC), Litecoin (LTC), XRP (XRP), Bitcoin Cash (BCH) тощо [28].

Засновник Інституту блокчейн-досліджень Мелані Свон визначає три умовні сфери застосування цієї технології (табл. 4.2.2) [25].

Таблиця 4.2.2

СФЕРИ ЗАСТОСУВАННЯ БЛОКЧЕЙН-ТЕХНОЛОГІЙ*

Умовний тип блокчейну	Технологічний клас	Застосування
Блокчейн 1	Криптовалюта	Фінансові транзакції (системи переводів і цифрові платежі)
Блокчейн 2	Додатки в економіці, фінансах і ринках	Контракти, акції, облігації, активи, ф'ючерси та ін.
Блокчейн 3	Додатки за межами фінансових транзакцій і ринків	Державне управління, наука, освіта, охорона здоров'я та ін.

*Складено автором за даними [21]

Визначимо переваги та недоліки технології блокчейн [26]. Так, до переваг належать: децентралізація (учасники мережі можуть обмінюватися даними напряму); надійність (неможливість зміни даних через хакерські атаки — застосовуються зашифровані ключі); прозорість (доступний публічний перегляд будь-якої транзакції); універсальність (можливе застосування не тільки для фінансових операцій).

Недоліки: масштабованість (обчислювальна потужність блокчейн Bitcoin значно більша, ніж для аналогічних транзакцій ВІЗА); можливість шахрайства (після проведення не можна відмовитись навіть від помилкової операції); велика ймовірність атаки — 51 % (за умови, що 51 % обчислювальних потужностей блокчейну буде в одному комп'ютері або в об'єднаній групі комп'ютерів вони можуть вчинити дії на свою користь).

Отже, незважаючи на перелічені недоліки, розподілена система управління базами даних Blockchain [27], до якої може підключитись кожний учасник і виконати транзакційний код, актуальна не тільки для криптовалютних транзакцій, а для всієї фінансової сфери загалом. Перспективність Blockchain у фінансовій сфері визнали найбільші банки світу. В Україні також укладені угоди про переведення електронних державних даних на блокчейн з міжнародною компанією Bitfury Group [24]. Тому актуальним стає з'ясування перспективи ролі аудиторів у підтвердженні достовірності даних фінансової та іншої звітності в умовах застосування технології-блокчейн для криптобізнесу в Україні.

Необхідно вказати на різницю понять «криптовалюта» (віртуальна валюта) та «електронні гроші», хоча вони й мають схожі риси. Електронні гроші часто трактуються як одиниці вартості в готівковій або безготівковій формі, що зберігаються на електронному пристрої та приймаються як засіб платежу іншими особами [32]. Спільні риси та відмінності криптовалют й електронних грошей наведено в табл. 4.2.3.

Таблиця 4.2.3

Електронні гроші і криптовалюта*

Засіб платежу	Розрахункова одиниця	Ідентифікація клієнта	Спосіб емісії	Емітент
Електронні гроші	USD, EUR, UAH та інші	Стандарти FATF	В електронному вигляді в обмін на фіатні гроші	Емітент електронних грошей
Криптовалюти	Близько 2000 криптовалют Більш як 150 — діючих валют	Анонімність	Майнінг	Майнери

*Складено автором за даними [3, 20, 24]

Придбати криптовалюту можна двома способами: купити за готівку або заробити онлайн, витративши комп'ютерні ресурси, тобто кількість криптовалют обмежена. Принципи створення й функціонування більшості з криптовалют ґрунтуються на програмному коді біткоіну. Сутність роботи майнера полягає в знаходженні з мільйонів можливих комбінацій єдиного правильного коду за назвою хеш, і отримання за це винагороди. Програмне забезпечення для майнінгу зазвичай можна отримати на офіційних сайтах криптовалют або з інших відкритих ресурсів.

Переказ криптовалют відбувається з використанням технології блокчейн, за якою транзакція повинна бути підтверджена щонайменше п'ятьма іншими клієнтами системи за невелику винагороду. Блокчейн дає можливість простежити всі транзакції будь-якого гаманця з іншими, але зв'язок власника з гаманцем відстежити складно, що забезпечує анонімність криптовалют [40].

Загальна база транзакцій розподілена між усіма вузлами системи блокчейн, що забезпечує зберігання даних і захищеність інформації від непередбачуваних впливів. Розглянемо деякі з відомих нині криптовалют.

Біткоїн (BTC) — це перша з криптовалют та основа створення всіх інших систем з технологією блокчейн. Датою першого випуску біткоїна є 3 січня 2009 року. У 2010 році почалося формування ціни біткоїна, і на початку він коштував кілька центів за 1 BTC. Коливання курсу цієї валюти, незабезпеченої матеріально, були значними навіть в перші роки її існування. Тільки 28 лютого 2013 року вартість одного біткоїна перевищила значення в 31,91 долара. У 2014 році відбулося різке падіння курсу біткоїна, курс на 1 липня 2020 року становить 238,76 долара [15].

З моменту народження біткоїна на ринку з'явилося приблизно 2000 різновидів цифрових грошей, більшість з яких є відгалуженням (форком) біткоїна, адже основою для створення цих валют став відкритий програмний код Bitcoin. Одним з таких форків є Лайткоїн.

Лайткоїн (LTC) — це форк біткоїну, що входить у четвірку лідерів світових криптографічних валют за обсягами капіталізації. На 1 грудня 2017 року один LTC коштував приблизно 93 доларів, на 1 січня 2020 року — 42,14 долара [15]. До кінця 2020 року мали бути згенеровані 84 млн лайткоїнів, що становить 75 % їх кількості. Аналітики вважають LTC гідною альтернативою біткоїну. Завдячуючи великим розмірам капіталізації є рейтинг криптовалют, лайткоїн завжди ставлять на перші місця їх рейтингу.

Ethereum (Ефіріум) — це відкрита програмна платформа на базі блокчейна Bitcoin для розгортання децентралізованих додатків, яку заявляють як платформу наступного покоління Bitcoin («Ethereum 2.0», «Bitcoin 2.0»). Блокчейн-платформа Ethereum було запущено 30 липня 2015 року. Відкритість платформи Ethereum значно спрощує впровадження технології блокчейн, що дає змогу реєструвати будь-які операції з активами на основі розподіленої бази SMART-контрактів, оминаючи традиційні правові процедури. *Smart contract* («розумний контракт») — це різновид угоди в формі закодованих математичних алгоритмів [30].

Ця конкурентоспроможність з існуючою системою реєстрації транзакцій викликає зацікавленість до Ethereum не лише нових стартапів, а й найбільших розробників програмного забезпечення, таких як Microsoft, IBM, JP Morgan Chase. У 2019 році новинкою Ethereum було розширення набору інструкцій сценаріїв Bitcoin мовою програмування JavaScript, яка подібна до мови програмування Ethereum.

Програмне забезпечення Ethereum має захист від несанкціонованого втручання завдяки смарт-контракту, який вбудовано в

блокчейн. Це забезпечення використовують Міжнародний благодійний фонд UNICEF, авіакомпанії Lufthansa та S7, а також російські банки ВТБ та Ощадбанк. Окрім того, на цій платформі функціонують десятки додатків, наприклад децентралізовані програми; децентралізовані та інвестиційні фонди; соціально-економічна платформа Backfe; платформа для монетизації оцінок d іграх FreeMyVunk; неупереджений краудфандінг-платформа для творчих проєктів і ЗМІ [22].

Платформа Ethereum також може бути використана в різних фінансових сферах, але передусім Ethereum є криптовалютою. Криптовалюту Ethereum називають ефіром (англ. ether), скорочено позначають аббревіатурою ETH, або символом грецької букви Кси Ξ . Дробові частини ефіру мають назви: 1/1000 — finney, 1/100 — szabo, 1/10 — wei. ETH не обмежується транзакціями, а використовується для операцій з активами для смарт-контрактів, а також торгівлі ресурсами на криптовалютних обмінах.

Ефір можна обміняти тільки на біткоїни або навпаки, причому інші криптовалюти використовувати не можна. Крім того, платформа передбачає можливість створення власної програми або криптовалюти, а також те, що автори нової криптовалюти можуть використовувати функції Ethereum, включаючи «розумні контракти». Загальна капіталізація ефіру в липні 2020 року становила 25 866 268 218 доларів [15].

Після появи ефіра майнінг біткоїну значно зменшився, оскільки при використанні алгоритму PoW на підрахунок хеш-суми необхідна велика комп'ютерна потужність і, відповідно, витрачається надто багато електроенергії. Ефір, що вважається другою за популярністю криптовалютою, добувається за алгоритмом PoS, для якого витрати електроенергії значно менші, ніж при добутку біткоїна за алгоритмом PoW.

Чим же Ethereum відрізняється від Bitcoin? Bitcoin — це піонер у революції blockchain, він зробив можливим створення та підтримання відкритої розподіленої бази даних для перевірки, зберігання та проведення операцій на комп'ютерах у всьому світі. Ethereum розширює ці функції за допомогою тієї ж технології блокчейн для комп'ютерних програм. Біткоїн дозволяє використовувати блокчейн як систему обміну грошовими коштами, а Ethereum, окрім цього, ще є глобальною мережею для програм.

Сукупна капіталізація ринку криптовалют на початок січня 2021 року перевищила 1 трлн доларів. Популярні види криптовалют та їх ринкову капіталізацію подано в табл. 4.2.4.

Таблиця 4.2.4

КУРС КРИПТОВАЛЮТ ДО ДОЛАРА 2019–2020 рр.*

Показник	На 1 червня 2019 р.				На 1 червня 2020 р.			
	Bitcoin (BTC)	Ethereum (ETN)	XRP (XRP)	Litecoin (LTC)	Bitcoin (BTC)	Ethereum (ETN)	XRP (XRP)	Litecoin (LTC)
Вартість (USD)	80562,06	266,16	0,43	113,05	9662,01	241,81	0,21	47,39
Капіталізація (USD)	151 854 186 140,0	28 296 522 472,0	18 116 634 177,0	7 013 187 313,0	170 370 280 088,0	26 651 070 947,0	9 082 173 631,0	3 062 809 245,0
Обсяг за день (USD)	22 530 500 000	9 961 260 000,0	1 755 350 000,0	3 759 890 000,0	0,00	0,00	0,00	0,00
Зміна за день %	6,42	5,77	11,17	10,77	0	0	0	0

*Складено автором за даними [15]

Для підтримки проведення операцій з криптовалютою країнам необхідно визначитись з правом на емісію або на обіг криптовалюти. Єдиного універсального документа, що регламентує використання цифрових (електронних) валют, нині в міжнародній регулятивній практиці немає. З метою підтримки проведення операцій з криптовалютою Європейський суд ЄС у жовтні 2015 року прийняв рішення, яке має рекомендаційний характер для країн членів ЄС, а саме, що операції з обміну криптовалют на фіатні гроші мають бути звільнені від оподаткування.

Країни по-різному визначають право на емісію або на обіг криптовалюти. Є країни, які закріплюють право на емісію криптовалюти за державою або забороняють її обіг. Деякі держави забороняють використання криптовалюти та передбачають кримінальну відповідальність за невиконання цієї заборони. Є країни, що намагаються закріпити право держави на емісію та використання криптовалюти, а на проведення операцій видають ліцензії. У більшості країн не існує заборони на проведення операцій з криптовалютами, однак на законодавчому рівні правила їх проведення не визначені.

Наприклад, у США криптовалюта відноситься до інвестиційного активу, біткоіни занесено в національний реєстр розподілених віртуальних валют. Існує рекомендація про оподаткування операцій з криптовалютою. У деяких Європейських державах (Болгарія, Нідерланди, Німеччина, Хорватія, Швейцарія) криптовалюта має той самий правовий статус, що й національна, а Японія перша в світі країна, яка в 2016 році підтвердила статус криптовалюти як платіжного інструмента, що функціонує на рівні з емітованими державою грошима [16]. У багатьох країнах світу криптовалюти перебувають поза законом (Китай, Південна Корея, Алжир, В'єтнам, Марокко, Австралія), обмежуються (США, Гонконг) або взагалі не регулюються (Тайвань, Малайзія).

На українському ринку криптовалюта — це інноваційний продукт, який не внесений до національного Реєстру платіжних систем. Національний банк України та центральні банки країн Європейського Союзу постійно проводять інформаційно-роз'яснювальну роботу щодо потенційних загроз і ймовірних ризиків використання криптовалюти. НБУ вважає, що криптовалюта не має фактичної вартості й не може використовуватися фізичними та юридичними особами на території України, оскільки це суперечить законам України.

Значна частина країн світу й Україна не мають заборон обігу віртуальних грошей, але й не проводять жодних дій щодо регулювання операцій з криптовалютами та оподаткування доходів від

таких операцій. Питання оподаткування дуже важливе для країн, у яких застосовуються операції з криптовалютами [20].

Улітку 2018 року в Україні питання обігу криптовалют було об'єктом розгляду Ради фінансової стабільності, яка підтримала концепцію регулювання операцій з криптовалютами, що передбачає визнання певних категорій криптовалют і токенів фінансовими інструментами. Концепція передбачає визначення ролі та функції державних органів у регулюванні обігу цих інструментів, ліцензування учасників операцій, розкриття інформації тощо.

Загалом у процесі запровадження правового регулювання обігу криптовалют в Україні має бути вирішено низку питань, зокрема необхідно:

- визначити правовий статус віртуальних валют, зокрема й криптовалют. Таке визначення не повинно суперечити підходам, що застосовуються в законодавстві Євросоюзу з огляду на Угоду про Асоціацію між Україною та ЄС [1];

- напрацювати процедуру оподаткування операцій з майнінгу та обміну криптовалют;

- розробити загальні регулятивні підходи до функціонування та нагляду за діяльністю криптовалютних бірж та обмінних пунктів, що, своєю чергою, передбачатиме впровадження ліцензування підприємницької діяльності, пов'язаної з криптовалютами [20].

Трендом криптоіндустрії 2020 року стали децентралізовані фінанси (DeFi), а другим за популярністю блокчейн Ethereum — визнаний лідером нового напрямку. Децентралізовані фінанси (DeFi) дають можливість підприємцям без банківського контролю здійснювати традиційні фінансові операції децентралізовано. Розробників захоплюють можливості технології, оскільки основою DeFi є смарт-контракти.

Ethereum став базовим блокчейном нових активів платформи DeFi, тому майбутнє DeFi в бізнесі залежить від того, наскільки швидко запрацює оновлення Ethereum 2.0. Найбільша кількість розробників смарт-контрактів станом на січень 2020 року використовувала близько 78 % додатків DeFi. За даними сайту DeFi Pulse, дев'ять з десяти кращих продуктів DeFi побудовані на Ethereum, наприклад, мережа швидких біткоін-платежів Lightning Network знаходиться в десятці лідерів рішення другого рівня [30].

Найуспішніша платформа кредитування на блокчейні Ethereum, абсолютний лідер у цьому сегменті є компанія MakerDAO. На її частку припадає більше половини всіх коштів екосистеми Defi. Великі інвестори прагнуть зайняти свою нішу на ринку децентралізованих фінансів. Так, американський венчурний

фонд Andreessen Horowitz у листопаді 2019 року інвестував 25 млн дол. у проект Compound, що є кріптоверсією традиційного грошового ринку. Платформа пропонує клієнтам високі процентні ставки за депозитами криптовалюти, на відміну від банків, ставки яких не перевищують 1 %.

Аналітична платформа LoanScan відслідковує ситуацію на ринку DeFi. За її даними, кріптокредитування стрімко набирає популярності, а деякі сервіси пропонують процентні ставки до 8,31 %. Залежно від попиту й пропозиції, вони, звичайно, коливатимуться, і рух DeFi має великий шанс стати мейнстрімом у кріптоіндустрії. DeFi знаходиться на початку шляху свого розвитку. Для кріпtotрейдерів нові можливості децентралізованих ринків синтетичних активів і DeFi-сервіси зможуть стати альтернативою бюрократичній банківській системі.

Перехід на нову версію (трьохетапний процес) розпочався на початку 2020 року із запуску Beacon Chain. Блокчейн-ланцюжок працюватиме сумісно з основною мережею Ethereum і буде використовуватися для координації існуючого алгоритму консенсусу PoW з новим алгоритмом PoS доти, поки мережі не об'єднаються в єдину систему. Beacon Chain відповідатиме за призначення й контроль валідаторів, розподіл винагород, вибір творців нових блоків та інші функції.

У разі невдачі Ethereum-2 користувачі шукатимуть альтернативні платформи. Як було зазначено вище, багато з існуючих продуктів можуть працювати на інших блокчейнах за умови, що вони мають технічні можливості для створення смарт-контрактів. Пальму першості можуть перехопити такі проекти, як TRON, Waves, EOS і Stellar. Цим платформам бракує мережевої активності й популярності бренду Ethereum, але вони мають набагато вищу пропускну здатність.

Останнім часом одним з найпоширеніших методів залучення коштів для запуску й розвитку проектів у кріптоіндустрії стало ICO (Initial Coin Offering — первинне розміщення цифрових активів). ICO — це форма залучення інвестицій у вигляді продажу зацікавленим особам (інвесторам) фіксованої кількості нових одиниць криптовалюти, які отримані емісією поза процедурами майнінгу. Приблизно 80 % ICO використовують інтелектуальні контракти мережі Ethereum як платформу. При проведенні фандрайзингових компаній організатори ICO приймають як платіж біткоїн та ефір, а інвестори отримують так звані токени (монети). Найчастіше це токени стандарту ERC-20.

Абревіатура «ICO» утворена за аналогією з «IPO» (Initial Public Offering — первинна пропозиція акцій). ICO схоже на IPO, тільки

при ICO компанія випускає не акції, а токени. Токен виконує функцію заміниці цінних паперів у цифровому світі. Це не криптовалюта, а одиниця обліку для цифрового балансу в деякому активі, яка являє собою запис у реєстрі, що розподілений у блокчейні.

Основні відмінності ICO від свого аналога IPO це:

- відсутність нині державного регулювання, якому підлягає IPO;

- відсутність юридичних прав, що мають власники акцій.

Ліквідація першої відмінності — це лише питання найближчого часу, а відсутність юридичних прав власників акцій є суттєвою, тому що токени, радше, схожі на облигації. А перехід від моделі акціонерного товариства до моделі запозичень для бізнесу, що працює за невеликі венчурні гроші, експерти вважають дуже привабливим.

ICO також утілює смарт-проекти колективного фінансування, що є однією з форм *краудфандингу*. Найвідомішим у світі з цих проєктів став сайт **Kickstarter**. В Україні також існують краудфандингові проєкти, наприклад, смарт-проект Велика Ідея. До речі, мережа ICO на платформі Ethereum майже на 10 % складається з фінансових пірамід, фітінгу та інших шахрайських схем.

На початку 2017 року відбувся бум ICO, у якому чимало інвесторів були ошукані. Як альтернативу в 2018 році запропоновано IEO (Initial Exchange Offering — первинне біржове розміщення). IEO початкову пропозицію, на відміну від ICO, проводить на платформі біржі від імені стартапу, який збирає кошти зі своїми новоствореними токенами. Криптовалютні компанії, що беруть участь в IEO, перевіряються на біржі, і користувач може бути принаймні впевнений, що він отримає придбані токени.

Оскільки продаж tokenів здійснюється на платформі біржі, то емітенти tokenів повинні сплатити лістинговий збір з вартості отриманих tokenів. Своєю чергою, криптозавантаження tokenів також проводиться на платформах біржі. Члени IEO створюють обліковий запис на платформі біржі, що проводить IEO, потім вносять криптовалюту в свої гаманці для покупки tokenів безпосередньо, не надсилаючи гроші на смарт-контракт, як це робиться в ICO, а їх здобутки передаються після закінчення IEO інвесторам.

Усе більше бірж почали створювати IEO. Першою з них була Binance, яка випустила свою платформу IEO Binance. У січні 2020 року BitTorrent продав tokenів на панелі запуску Binance на суму 7 200 000 доларів менш ніж за 15 хвилин. Потім відомі біржі оголосили про запуск своїх платформ IEO, а саме Bittrex IEO, OKEx, Кумонет Spotlight і Huobi Prime.

Однією з головних переваг ІЕО є довіра, яка викликана тим, що контрагент ретельно розглядає всі проекти, які ІЕО запускає на платформі біржі для того, щоб виключити шахрайські та сумнівні проекти. Тобто, ІЕО можуть виключити шахрайство та сумнівні проекти за рахунок використання коштів за допомогою біржових платформ. У табл. 4.2.5 наведено види інвестиційних проєктів IPO, ICO, ІЕО.

Таблиця 4.2.5

ІНВЕСТИЦІЙНІ ПРОЕКТИ IPO, ICO, ІЕО*

Назва		Мета проведення
Англійською	Українською	
IPO, Initial Public Offering	Первинне публічне розміщення акцій, перший публічний продаж акцій приватної компанії	Отримання прибутку засновниками акціонерних товариств у вигляді різниці між сумою від продажу випущених акцій і капіталом, дійсно вкладеним ними в акціонерне підприємство
ICO Initial Coin Offering	Первинна пропозиція монет, первинне розміщення монет, первинна пропозиція токенів, краудсейл	Залучення інвестицій в нові технологічні проєкти та стартапи у вигляді емісії та продажу інвесторам нових криптовалют
ІЕО, Initial Exchange Offering	Первинне біржове розміщення токенів	Продаж токенів крипто-стартапів на платформі біржі

*Складено автором за даними [17]

Багато банків досліджують можливість випуску та варіантів використання так званої CBDC (Central Bank Digital Currency) — власної цифрової валюти центрального банку. Для кожної країни технології та вид CBDC будуть відрізнятися, залежно від поставлених завдань, але взагалі CBDC — це нова, еволюційна форма грошей центрального банку, а не просто безготівкові фіатні гроші. Така форма грошей дає їм змогу працювати без посередництва Центрального і комерційних банків [9].

Цифрові активи центробанку CBDC, які призначені бути засобом платежу, являють собою окрему операційну структуру децентралізованого розподіленого реєстру, яка повинна стати базою для існування криптовалют центробанку. Тобто, центробанк можна вважати новим «Сатоші Накамото» [33], що розвиває систему

CBDC за аналогією з Біткоїном і в децентралізований спосіб визначає правила майнінгу нової криптовалюти.

Першим на національні валюти приміряв так званий «цифровий одяг» Народний Банк Китаю (People's Bank of China, PBoC). У Піднебесній уже розробили державну цифрову валюту DC/EP (DC-Digital Currency, EP — Electronic Payments). У липні 2019 року Китай оголосив, що цифрова версія юаня в 2020 році буде готова до запуску національної цифрової валюти [10].

У квітні 2020 року цифровий юань був випробуваний для клієнтів сільськогосподарського банку Китаю в чотирьох пілотних районах. Програма розвитку цифрового юаня, запланована на перший квартал 2020 року, була відкладена через коронавірус COVID-19. У травні 2020-го з'явилися чутки про те, що Китай прискорив розвиток цифрових юанів, щоб відновити економіку після COVID-19. PBoC заперечив цю інформацію й наголосив, що поки ще немає встановленого порядку запуску державної цифрової валюти.

Від інших віртуальних валют (біткоїн, ефіріум та ін.) криптовалюта Центробанків буде відрізнятися тим, що вона буде :

- буде гарантуватися національними банками країн, які проводять її емісію;
- існуватиме виключно в цифровому стані, тобто відрізнятиметься від звичайних валют своєю формою, адже вони в усіх центробанках будуть різними.

Отже, при використанні нових ІТ-технологій та інструментів таких, як криптовалюта, база блокчейн, платформа Enterym, ICO, IEO, CBDC, важливо з'ясувати можливість і перспективи застосування цих технологій для аудиту, а особливо для аудиту Blockchain криптобізнесу .

Запит на необхідність зміни регулювання аудиторського ринку йде не від самих аудиторів, а від тих, хто користується їхніми послугами. У світі існують підвищені вимоги до якості аудиту, у зв'язку з чим виникла потреба в реформуванні аудиторської професії для того, щоб зробити достовірнішою ту фінансову інформацію, яку публічно розкривають наші клієнти, щоб на неї могли покладатись і інвестори, і регулятори, і центральні банки, що здійснюють моніторинг стану гравців фінансового ринку. Саме тому здійснюються кроки зі зміни регулювання ринку аудиту. Очікувано, що розвиток аудиту блокчейна для криптобізнесу, нерозривно пов'язаний із сучасними ІТ-технологіями, суттєво змінить роль аудитора, його відповідальність та якість аудиту [23].

Отже, маємо передумови розвитку сервісів на базі технології блокчейн, в основі якої лежать розподілені реєстри даних. Цей реєстр є гарантом достовірності інформації й при кожному внесенні змін до нього автоматично оновлюється до останньої версії та зберігається одночасно в усіх учасників системи. У блокчейні інформація, що записана одного разу, не може бути знищена або змінена, отже, маємо технологію перевірки операцій між самостійними вузлами мережі без обчислювального центру, причому кожна нова транзакція підтверджується історією попередніх.

Ця система від існуючої відрізняється тим, що сьогодні для здійснення платежів через міжнародну платіжну систему потрібна низка операцій і виконання кількох необхідних умов. Такими операціями можуть бути, наприклад, запис або передача інформації, кліринг, розрахунок, звірка, а умовами — наявність в учасників коштів на рахунках у платіжній системі або входження в таку систему. А при використанні технології блокчейн платіж завдяки криптографії відповідає розрахунку безпосередньо. У таких системах кожна цифрова транзакція залишає унікальний запис у базі даних, тим самим даючи можливість для аудиту будь-якої цифрової операції в минулому, не порушуючи конфіденційність персональних даних [23].

Ці записи робляться в усіх реєстрах цього активу, і кожне підприємство може отримати доступ до повної та неупередженої інформації про об'єкт у своїй копії такого реєстру, якщо має необхідний ключ. Інші зацікавлені особи можуть отримати інформацію про об'єкт дослідження в разі прийняття рішення без його копіювання. За допомогою блокчейн можна також здійснювати передачу цінностей таким чином, що у відправника їх не залишається, на відміну, наприклад, від електронної пошти, коли відправляється лише копія, а сам актив продовжує знаходитись на комп'ютері відправника. При відправці ж коштів важливо, щоб у відправника їх не залишилось після передачі.

Слід зазначити, що фактично цінності залишаються в мережі блокчейн, а кожен власник має до них ключ. Після передачі цінностей за певним алгоритмом ключ нового власника згенерований поновому, тому попередній власник активу не має до нього доступу.

До 2027 року, за висновками Всесвітнього економічного форуму, 10 % світового ВВП буде зберігатись на базі технології блокчейн (Deep Shift Technology Tipping Points and Societal Impact) [39].

Отже, блокчейн дає змогу здійснити автоматизований аудит операцій без залучення додаткових ресурсів, а інформація, отримана з такої бази даних, може використовуватись при видачі

кредиту банком, при перевірці сплати податків, у судових справах, аудиторських доказах, оскільки технологією не передбачається фальсифікації даних в будь-якому сенсі.

Таким чином, на відміну від нинішньої практики аудиту, коли для з'ясування достовірності інформації необхідно виконати зустрічну перевірку в різних суб'єктів господарювання, при роботі з блокчейном потрібно мати лише копію реєстру.

За такої технології кожна угода стає за рівнем достовірності як нотаріально завірена, тому й довіра до інформації набуває вищого рівня. Для аудитора основним завданням буде визначення достовірності першої операції з досліджуванним об'єктом, а всі інші, здійснені пізніше, будуть вважатись достовірними автоматично.

Упродовж 10-тирічного періоду існування криптоіндустрії традиційні компанії беруть участь у реалізації нових можливостей при освоєнні інноваційних технологій, а першими виявились аудитори. Так, Канадське об'єднання присяжних бухгалтерів (CPA Canada) та Американський інститут присяжних бухгалтерів (AICPA) у дослідженні, проведеному у 2017 році, зазначили, що блокчейн змінює аудиторський підхід до транзакцій у розподіленому реєстрі та відкриває нові можливості між здійсненням і підтвердженням транзакцій [29]. Експерти бачать ці можливості у:

- розробленні програмного забезпечення для безперервного аудиту (continuous auditing);
- скороченні частки ручних операцій;
- проведенні аудиту в режимі реального часу;
- економії часу при проведенні аудиту.

Цей підхід дасть змогу аудиторам мати більше можливостей для відстеження незвичайних транзакцій майже відразу після їх появи й надання інформації про ризиковані операції замовникам аудиту.

Розглянемо особливості аудиту блокчейну для криптобізнесу. У 2018 році на вершині популярності криптовалюти й блокчейна аудиторські компанії з «Великої четвірки» почали співпрацювати з іншими гравцями криптовалютного ринку та інвестували в розроблення своїх продуктів у цій сфері. Виробництво й запровадження готових продуктів для аудиту на основі блокчейна припали на той час, коли темпи зростання криптовалют скоротилися, ринок був, а ентузіазм значно зменшився, але все ж таки увага до цієї проблеми у гігантських аудиторських компаній «Великої четвірки» не зникла.

Котирування криптовалют різко зросли наприкінці 2019 року, що викликало створення численних крипто-стартапів. Відтоді великі аудиторські фірми, зокрема й так звана «Велика четвірка»,

запропонували послуги тим крипто-стартапам, у яких був плацдарм у цьому секторі ринку. Великі фірми вимушені були робити аудиторські послуги в слабо регульованому секторі ринку для клієнтів, які пов'язані з блокчейном і криптовалютами, але консенсусу щодо правил і стандартів обліку й аудиту криптоактивів не було.

Незважаючи на відсутність консенсусу щодо розрахунків з цифровими активами, а також, розуміючи, що ринок блокчейну криптовалют є вразливим для шахрайства і відмивання коштів, компанії «Великої четвірки» нарощують нині свої інвестиції в ці технології, і за допомогою фахівців розробляють власні блокчейн-продукти для забезпечення процесу аудиту криптовалют. Зауважимо, що на цьому етапі великі й дрібні компанії, що спеціалізуються у вузьких питаннях аудиту блокчейну, наближають час, коли блокчейн і криптовалюти стануть важливою складовою бізнесу.

Спочатку ознайомимось докладно з лідерами так званої «Великої четвірки», а потім детальніше вивчимо їх продукцію у сфері аудиту блокчейну для криптобізнесу. «Велика четвірка» є об'єднанням найбільших у світі аудиторських компаній, до неї входять: Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte); PricewaterhouseCoopers (PwC); Ernst & Young (EY); KPMG [18]. Основні показники цих компаній на 1 січня 2020 року наведено в табл. 4.2.6. Компанії «Великої четвірки» мають в Україні офіси в Києві, Дніпрі та Львові, що надають аудиторські, податкові та консалтингові послуги й працюють з початку 90-х років двадцятого століття.

«Велика четвірка» не тільки реагує на вимоги часу та впроваджує блокчейн-сервіси, а й формує трендові продукти та програми, особливо в цій новій, інноваційній сфері. Розглянемо докладно внесок «Великої четвірки» в розвиток аудиту блокчейну в криптоіндустрії.

Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte) — лідер «Великої четвірки» [2]. Компанія є відомим брендом і міжнародною мережею у сфері аудиту, консалтингу та управлінню ризиками (табл. 4.2.6).

Аудиторський гігант компанія Deloitte досягла значних успіхів у залученні клієнтів у криптоіндустрії. Так, у вересні 2017 року в партнерстві з міжнародною сертифікаційною компанією DNV GL уперше в світі було знайдено рішення для цифрового зберігання блокчейн-сертифікатів.

У вересні 2018 року Deloitte оголосила, що організація відкрила в Нідерландах центр експертизи рішень BlockCenter на базі свого офісу Deloitte Netherlands, де клієнти зможуть перевірити свої персональні дані і заощадити на цьому гроші. Центр налічує понад

сто фахівців з аудиту, фінансового консалтингу, податків і програмування. У грудні 2018 року Deloitte в партнерстві з програмною компанією «Cargo Smart Limited» оформила в цифровому форматі документи гігантської логістичної компанії вантажних відправників «Kerry Logistics», при цьому кілька розподілених реєстрів блокчейну об'єднала в одну платформу з метою поліпшення управління вантажоперевезеннями.

З січня 2019 року компанія DLT почала публікувати серію документів «Керівництво внутрішнього аудитора щодо аудиту Blockchain», у якому наведено особливості технології та консультації щодо аудиту, а також ризики застосування блокчейну. З метою вивчення потенціалу блокчейн-технологій і можливості її впровадження в реальну економіку в лютому 2019 року в Берліні відбулися цифрові Делойт-переговори.

У серпні 2019 року компанія представила «Блокчейн з коробки». Це портативний блокчейн, який можна інтегрувати майже на будь-який пристрій, а саме на звичайну SD-карту. При цьому компанія активно залучає клієнтів серед криптоіндустрії. Так, у січні 2019 року компанія Deloitte провела аудит криптобіржі Gemini братів Вінклвосс.

А в липні 2019 року Deloitte почала розробляти децентралізований веб-інкубатор для блокчейн-стартапів у партнерстві з великими космічними гравцями Amazon, Fidelity, Foundation, Ethereum і Messari, які тепер підтримуються програмою прискорення блокчейнів IDEO «Startup Studio».

Порівняно з традиційними прискорювачами запуску або інкубаторами, стартап Studio IDEO CoLab вирішує вузькоспеціалізовані проблеми аудиту такі, як перевірка даних з якості продукту, відповідність бренду, рівень зайнятості, урахування тестування користувачів, результативність управління конфліктами. Таким чином, за даними аудиту підприємці й стартапи можуть швидко отримати допомогу за рахунок використання інкубатора «Startup Studio» [29].

PricewaterhouseCoopers (PwC) — це друга після Deloitte транснаціональна корпорація (табл. 4.2.6). PwC — це мережа самостійних юридичних осіб, що надають аудиторські та консалтингові послуги [2].

PwC почала працювати у сфері блокчейна й криптовалют ще в 2014 році та досягла значного успіху, наприклад, почала використовувати криптооплату та застосовувати свої власні аудиторські інструменти на основі блокчейна.

Таблиця 4.2.6

«ВЕЛИКА ЧЕТВІРКА» АУДИТОРСЬКИХ ГІГАНТІВ НА 1 СІЧНЯ 2020 РОКУ*

Показники	Deloitte Touche Tohmatsu (Deloitte)	PricewaterhouseCoopers (PwC)	Ernst & Young (EY)	KPMG
Форма власності	Британське приватне підприємство з обмеженою гарантією	Транснаціональна корпорація	Компанії у різних країнах мають різні організаційно-правові форми	Кооператив <u>зареєстровано в Швейцарії</u>
Спеціалізація	Професійні послуги, аудит	Аудит, податкові послуги	<u>Професійні послуги</u> , аудит	<u>Професійні послуги</u> , аудит
Перереєстровано/ Засновано	1989/1845	1998/1854	1989/1849	1987/1870
Засновники	Вільям Вельш Делоїт, Джордж Туш	Семюел Лоуелл, Едвін Уотерхаус, Вільям Купер	Артур Янг, <u>Елвін Чарльз Ернст</u>	Білл Томас
Штаб-квартира	Нью-Йорк, США	Лондон, <u>Велика Британія</u>	Лондон, <u>Велика Британія</u>	Амстелвен, Нідерланди
Територія діяльності	155 країн світу	155 країн світу	150 країн світу	150 країн світу
Ключові особи	Стівен Алмонд, голова правління	Роберт Мориць, президент	Кармайн ді Сібіо, голова ради директорів	Джон Веймейер, голова правління
Послуги	Аудиторські послуги, податкове консультування, керування ризиками, консалтинг	Аудит, консалтинг, податкові послуги	Аудиторські послуги, Консалтингові послуги	Аудиторські послуги, податкове та юридичне консультування, консультативні послуги
Оборот (\$ млрд)	46,2	41,3	36,5	29,75
Кількість працівників	312 000	250 930	270 000	219 000
Дочірні компанії	Deloitte, Deloitte Bulgaria	PricewaterhouseCoopers Canada, PricewaterhouseCoopers Sweden, <u>PricewaterhouseCoopers Norway</u>	Fondation d'entreprise EY pour les métiers manuels	—

*Складено автором за даними [2, 18]

Нові можливості для аудиту сьогодні шукають чимало компаній. PwC спільно з фондом прямих інвестицій Northern Trust на основі блокчейну компанії IBM з використанням бази Linux Hyperledger Fabric запропонував додатки зі спеціальною технологією, які дають можливість перевіряти онлайн попередні операції з історії інвестиційних фондів. Таким чином, у аудиторів з'явилась можливість використовувати існуючі аудиторські програми або коригувати їх під власні потреби.

Що стосується використання криптооплати, то у PwC і в цьому є досвід. З 2017 року аудитор приймав Bitcoin як оплату за свої послуги в Гонконзі. З 1 жовтня 2019 року PwC почала приймати до оплати біткойни через свій офіс у Люксембурзі, а потім і в інших регіональних підрозділах, пояснюючи, що це рішення є реакцією на зростаючий попит такого варіанта оплати. Узагалом Люксембург постійно впроваджує інновації. Так, свою першу ліцензію криптовалютна біржа BitStamp отримала саме в Люксембурзі, вона ж і стала першим майданчиком аудиту в ЄС.

У червні 2019 року PwC запустила оновлений аудиторський додаток Halo для підтримки Bitcoin суб'єктами господарювання, що здійснюють операції з криптовалютами. Крім того, Halo дає можливість отримувати дані про транзакції, залишки на балансі блокчейну та ключ для встановлення права власності на криптовалюту. Оновлений інструмент Halo PwC може використовувати для надання гарантійних послуг Bitcoin, Bitcoin Gold, Bitcoin Diamond, Bitcoin Cash, Ethereum, Litecoin, Ripple (XRP), токенам формату ERC-20 OAX. PwC наголосила, що цей інструмент можуть застосовувати компанії, для яких PwC не є аудитором.

У 2018 році компанія почала розробляти нові стандарти для екосистеми цифрових активів і стейблкоїнів. Так, у березні 2018 року вона заявила про надання послуг з аудиту блокчейну для компаній, що мають сумніви щодо цієї технології, і тому хочуть мати можливість перевіряти операції, що проводяться в блокчейні, на надійність, безпеку й валідність. Водночас PwC уклала угоду про співпрацю з мережею Request for short (запит оперативно). Ця мережа є децентралізованою платіжною системою на основі Ethereum, що дає змогу кожному захищено отримувати гроші узгоджено із законодавством. Мережа Request for short також використовує властивості блокчейна для отримання аудиторських послуг.

У липні 2018 року PwC представила комплексну програму блокчейн-технологій для своїх клієнтів «Великі хлопці в крипто-пісочниці». Програма містить дослідження вимог до:

- функціональності та характеристик бізнесу;
- проектування, розробки та тестування рішень blockchain;
- інтеграції та управління рішеннями, що пропонуються сторонніми компаніями проектного менеджменту процесів загалом.

У листопаді 2018 року PwC оголосила про створення бізнес-союзу з онлайн-платформою для кредитування Cred, що випустила на ринок власні токени. Стартап Cred, який було створено в 2018 році індійським підприємцем Кунал Шахом, представив додаток, що нараховує користувачам віртуальні монети на рахунок кредитної картки. Бонуси можна реалізувати в кафе, кінотеатрах та інших місцях. Метою бізнес-союзу є залучення нових клієнтів на ринок криптовалют і блокчейна, а саме Cred було обрано для співпраці, оскільки її основою є Stablcoins, які забезпечені доларами США.

Окрім запровадження платіжних мереж для Bitcoin, надання гарантійних послуг для низки криптовалют, програм блокчейн-технологій, розроблення нових стандартів для цифрових активів і стейблкоїнів, комплексних програм аудиту блокчейн-технологій для криптовалют, PwC у 2019 році наголосила, що буде надавати послуги аудиту в значному обсязі не лише в секторі криптовалют, а й компаніям, що займаються блокчейном. Так, PwC є аудитором Tezos Foundation і консультантом іншого фонду — Loorping Foundation [2].

Tezos — програмна блокчейн-платформа, що адаптується з мінімальним порушенням мережі, яка, на відміну від класичних блокчейнів Bitcoin або Ethereum, не має майнінгу. Tezos є найбільш децентралізованою з алгоритмом PoS (підтвердження частки) блокчейн-платформою у світі. Tezos Foundation станом на квітень 2020 року має капіталізацію більш як 500 млн доларів, які зібрані на ICO та розподілені на різних активах. Компанія Loorping на базі блокчейну створює для бірж відкриті торговельні протоколи, що зможуть проводити 350 торгів за секунду, тоді як існуючі децентралізовані торговельні протоколи можуть опрацювати щонайменше 2 торги за секунду.

При цьому аудитор PwC і сам розробляє блокчейн-платформи. У червні 2019 року PwC створив блокчейн-платформу для прозорого відстеження постачання харчових продуктів для компаній Walmart China і VeChain [8]. А в Австралії PwC розробив блокчейн-платформу для стеження за морськими перевезеннями й вантажами для міста Брісбен.

Ernst & Young (EY) — це британська аудиторська та консалтингова компанія, яка є мережею незалежних юридичних осіб з офісами в багатьох країнах світу, і веде бізнес під брендом EY зі

штаб-квартирою в Лондоні [2]. Найбільша національна аудиторська компанія з мережі ЕУ працює в Сполучених Штатах Америки. У світовому рейтингу брендів, аналогічних за сферою діяльності, ЕУ у 2019 році знаходилася на 84 місці.

Компанія ЕУ працює у сфері аудиту, консалтингу, податків, права та страхування. У серпні 2017 року вона представила інтегровану платформу блокчейн компанії Tesseract, яка спеціалізується на розробленні програмного забезпечення для мобільного зв'язу між цифровими гаманцями та охоронними системами Ethereum, Bitcoin і переказами коштів.

У квітні 2018 року ЕУ оголосила про свій новий продукт — аналізатор Blockchain Analyzer для комплексної перевірки транзакцій у криптобізнесі. У червні 2018 року компанія ЕУ разом з Microsoft представили платформу блокчейн для управління інтелектуальною власністю та цифровими активами, за допомогою якої медіа та розважальні компанії зможуть проводити безперервний автоматизований аудит і таким чином контролювати свої нематеріальні активи. ЕУ запускає перші в світі захищені приватні транзакції через публічний блокчейн Ethereum.

У жовтні 2018 року компанія ЕУ презентувала нове рішення блокчейна OPS Public Edition (PE), так званий «приватний-публічний» ключ, який дасть змогу приватним компаніям підтримувати повністю закритий доступ до операцій у загальнодоступній публічній мережі Ethereum. Продукт має першу в світі технологію впровадження нульових знань zero-knowledge proof (ZKP) — метод, що дає можливість учасникам транзакції безпечно створювати й продавати токени продуктів і послуг у загальнодоступному ланцюжку з приватним доступом до запису своїх транзакцій.

ЕУ з 2019 року проводить пілотне тестування версії Blockchain Analyzer, яка, крім інших завдань, суттєво допоможе фахівцям компанії в здійсненні аудиту блокчейну криптовалюти. Цей власний інструмент ЕУ для аудиту передбачає тестування різних криптовалют, наприклад, BitCoin, LiteCoin, BitCoin Cash, Ethereum, а також низку інших блокчейн-активів. Окрім того, інструмент ЕУ Blockchain Analyzer дає змогу спростити аудиторам збирання, аналіз і впорядкування значного масиву даних транзакцій компаній.

У березні 2019 року ЕУ протестувала систему СААТ, яка допоможе громадянам США підраховувати та сплачувати податки на криптоактиви. У травні 2019 року ЕУ заявила про програму Nightfall, яка дає змогу проводити аудит операцій на мережі Ethereum з 100 %

анонімністю. У 2020 році ЕУ заявила про розроблення ще 7 платформ блокчейна «для екосистеми криптовалют» [35].

KPMG — це зареєстрований в 1987 році в Швейцарії швейцарсько-нідерландський кооператив (табл. 4.2.6). На сучасному етапі KPMG віддає перевагу цифровим технологіям у криптоіндустрії. Маючи великий досвід і багату базу знань у місцевих і міжнародних аспектах пересування товарів, а також у технології розподіленого реєстру, компанія розробляє блокчейн-рішення для підприємств з комплексними виробничими й логістичними ланцюгами [2].

KPMG у співпраці з Microsoft ще в 2016 році презентувала проєкт для полегшення впровадження блокчейн-технологій у бізнесі, основою для якого є компанія Майкрософт Azure. У лютому 2017 року KPMG разом з Microsoft представила об'єднані блокчейн-центри (joint Blockchain Nodes) — спеціально організовані робочі області у Франкфурті та Сінгапурі, розроблені для демонстрації та тестування технології блокчейн у реальних бізнес-процесах.

У вересні 2018 року KPMG наголосила, що компанія починає впроваджувати перспективні цифрові технології аудиту блокчейну в криптоіндустрії. Директор з управління та аудиторської перевірки й інвестицій фондів у KPMG Джатин Патель наголосив, що найбільша проблема аудиту блокчейна криптовалют полягає саме в перевірці права власності на криптоактиви. Особливо на це впливає анонімність, яку мають власники більшості цифрових валют. KPMG проводить аудит кілька десятків фондів, які володіють криптовалютами, а також проводить криптообмін на Кайманових островах та в Японії.

Необхідно зауважити, що підтвердити право власності стало значно легше з упровадженням криптосховищ на товарних ринках. Криптосховища — це компанії, що захищають і зберігають, як традиційні банки, свої фінансові активи від хакерів. При цьому аудиторські компанії проводять ретельну перевірку своїх потенційних крипто-клієнтів, іноді застосовуючи нестандартні операції. У 2019 році KPMG активно допомагали індійським корпораціям упроваджувати технології блокчейн для криптовалют, незважаючи на невизначеність їх статусу в країні та інші негативні репутаційні проблеми.

Загалом KPMG наголошує, що провідні аудиторські фірми зобов'язані реагувати на потреби ринку й займатися аудитом тих технологій, які використовують корпорації, щоб забезпечити надійний внутрішній контроль, якщо навіть вирішені не всі правові питання у власній країні. Наприклад, KPMG у липні 2019 року

представила розроблені спільно з Microsoft, R3 та TOMIA блокчейн-платформи для операторів, які оптимізують систему розрахунків абонентів за послуги мобільного зв'язку цих гігантів телекому.

Аналіз теоретичних продуктів, трендів і практичної діяльності «Великої четвірки», адаптація та допомога в реалізації проєктів блокчейн дає можливість припустити, що це цікаво тільки лідерам ринку аудиту в освоєнні технологій блокчейн криптовалюти. Але це не так, за межами «Великої четвірки» є напрацювання низки компаній з аудиту блокчейна для криптобізнесу. Розглянемо найцікавіші з них.

Компанія Coinfirm — це світовий лідер у сфері технології фінансового регулювання (Regulatory Technology) для криптовалют на основі блокчейн, яка має офіси в Лондоні, Токію, Варшаві, Турині. Компанія проводить аналіз того, як криптоіндустрія впливає на перерозподіл світових капіталів і допомагає бізнесу відповідати вимогам регулятора.

Ураховуючи прохання інвесторів, регулятори, а саме Рада з фінансової звітності (FRS) та Американська комісія з цінних паперів і бірж США (SEC), звертається до аудиторів з вимогою при проведенні аудиторської перевірки враховувати прозорість важливих фактів, а також якість і зміст аудиторської звітності. Нині існує багато нових проєктів для створення власних ICO, які збирають кошти або на непідкріплені реальними технологіями продукти, або виявляються шахрайськими схемами. Загалом, згідно зі статистичними даними проєкти на основі блокчейну були успішними на 3–5 %, що може викликати кризу в усій системі криптоіндустрії.

Для боротьби з цим регулятори ввели нові регламенти:

- знай свого клієнта KYC (Know Your Customer Client);
- принцип протидії відмиванню грошей AML (Anti-Money Laundering);
- принцип протидії фінансуванню тероризму CTF (Capture the flag).

Вимоги до KYC та AML особливо прискіпливо регулятори застосовують при початковому розміщенні ICO та при випуску токенів, які класифікуються як цінні папери. Криптоіндустрія вже винайшла можливість виконати вимоги KYC та AML за допомогою системи акредитації та перевірки інвесторів SAFT (simple agreements for future tokens). Нині ще невідомо, чи зможе SAFT ефективно проводити акредитацію та верифікацію інвесторів.

Як лідер у сфері фінансового регулювання Coinfirm уважно стежить за політикою регуляторів і відкрила мережу AMLT, щоб

допомогти компаніям відповідати вимогам регулятора щодо принципів KYC, AML та CTF і надає такі види послуг:

- розроблення рішень, які відповідають принципам KYC;
- дослідження ризиків порушення AML;
- AMLT-Network — це мережа, яка для операцій між клієнтами фірми використовує власний AMLT-токен;
- AML KYC Compliance Framework — комплексне рішення для бізнесу.

Elliptic — це міцна й шанована фірма з Великої Британії, яка має нагороди за свої інноваційні розробки [8]. Профіль її діяльності — виявлення та попередження злочинів і незаконних операцій у сфері блокчейна криптовалют. Компанія привертає увагу інвесторів і пропонує клієнтам такі послуги:

- аудит для підтвердження відповідності нормам AML;
- судовий аудит на базі аналізу розподілених реєстрів;
- перевірка транзакцій і негласних з'єднань;
- контроль партнерів та інших зацікавлених сторін;
- підсилення й підтримка команд, що розслідують фінансові злочини.

Пандемія коронавірусу має значні економічні наслідки для компаній, наприклад, через обмеження у виробництві, торгівлі, споживанні або через заборони на поїздки, які впливають на аудит компаній або груп. Однак вплив на компанії буде різним, і фірми та їх аудитори повинні враховувати, що подальший розвиток, тривалість і вплив коронавірусу не можна передбачити. Тому аудитори при різних національних ініціативах з проведення аудиту повинні нагадувати урядам і регуляторам про надання допомоги компаніям.

Рада з фінансової звітності Великої Британії FRC стурбована тим, що пандемія COVID-19 може завадити проведенню якісного аудиту, у березні 2020 року оновила свої рекомендації для аудиторів. FRC запропонувала процедури для збирання доказів впливу пандемії COVID-19 на аудиторів, а також на діяльність компаній, що мають найближчим часом подавати фінансову звітність. Регулятор наголосив, що аудиторські перевірки повинні повністю відповідати необхідним стандартам навіть якщо є ризик затримати підготовку звіту. Для цього FRC рекомендує аудиторам урахувати вплив COVID-19 на такі положення:

- альтернативні процедури знаходження відповідних аудиторських доказів;
- методи проведення аудиту окремих підрозділів компанії;
- оцінювання щодо безперервності діяльності та майбутнього компанії;

- достовірність інформації про вплив коронавірусу на компанію;
- необхідність вимагати від керівництва оперативного надання додаткових доказів.

Аудитори FRC повинні співпрацювати з підприємствами, які вони перевіряють, щоб мати можливість повідомити про вплив і ризик COVID-19 для бізнесу. Компаніям також необхідно враховувати, що в аудиторів повинно бути достатньо підтримки, щоб вони могли виконати свою роботу на високому рівні.

Виконавчий директор департаменту нагляду FRC Девід Рул (David Rule) наголосив: «Зважаючи на зростаючий вплив коронавірусу на глобальну економіку та високу невизначеність, проведення високоякісного аудиту є вкрай важливим для забезпечення належного інформування користувачів фінансової звітності. У багатьох випадках аудиторам потрібно буде розглянути можливість розроблення альтернативних аудиторських процедур, щоб зібрати достатні та відповідні аудиторські докази» [4].

FRC вважає, що саме «Велика четвірка», співпрацюючи з іншими аудиторськими компаніями, повинна тримати світовий аудит в умовах пандемії на належному рівні за рахунок удосконалення структури власного бізнесу. Для цього пропонується повністю відокремити аудиторські послуги від інших фінансових перевірок, що збільшить можливості аудиторів. Директор департаменту FRC з питань моніторингу та нагляду за діяльністю аудиторських фірм (AFMAS) Клер Ліндрідж заявила: «Завдання FRC — забезпечити, щоб аудиторські фірми ставили на чільне місце якість аудиту, керуючись новими принципами незалежності та фінансової прозорості. Ми очікуємо, що фірми впровадять незалежне управління для проведення аудиту й забезпечать повне відмежування функції аудиту від інших, щоб фінансові результати були точними та прозорими» [4].

У зв'язку з цим аудитори повинні визначити, як швидко й зручно зібрати достатні та належні аудиторські докази з урахуванням того, що нині всі працюють у віддаленому доступі. Зробити аудит ефективнішим і структурованішим при менших витратах часу можна із CaseWare Cloud. у поєднанні із CaseWare Working Papers, які мають повністю автоматизоване програмне забезпечення та повністю прописані відповідно до Міжнародних стандартів усі етапи аудиторських процедур.

Отже, підсумовуємо, що розподілена база даних блокчейн не змінює основоположних принципів і засад аудиту, а операції, що фіксуються в такій базі даних, вважаються достовірними й можуть бути використані як доказова база при прийнятті рішень банками,

у судових справах тощо. На користь цього твердження свідчить практична реалізація технології блокчейн в обліку операцій у деяких країнах, зокрема й на державному рівні.

Цілком імовірно, що технологія блокчейн зробить революцію царині фінансів та аудиту, коли вона набере критичну масу й стане поширеним інструментом обліку, аналізу та аудиту. Ключовою особливістю цієї технології є прозоріший спосіб відображення операцій, який дасть змогу за замовчуванням проводити аудит рутинних операцій у режимі реального часу, а також отримувати більш повну картину всіх транзакцій і виявляти недобросовісні дії.

Часто виникає питання, чи замінить блокчейн фахівців у галузі фінансів та аудиту. Блокчейн — це лише технологія, яка за певних умов підвищує прозорість і довіру. Які інші інструменти автоматизації, вона могла б звільнити фінансових директорів та їхні команди від рутинної роботи й дати змогу зосередитися на стратегічних і креативних завданнях і пошуку нових способів підвищення ефективності бізнесу. Однак облік операцій не означає достовірне відображення фінансового положення та операційної діяльності. Передусім тому, що об'єкт будь-якої системи обліку — це дані, і якщо вони спочатку недостовірні, то блокчейн не вирішить цього завдання. Участь людини в процесі інтерпретації даних і моделей операцій буде необхідна.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вейнберг Н. Десятка прогнозов Gartner: цифровая революция продолжается. Computerworld. Россия [Електронний ресурс]. URL: <http://www.computerworld.ru/articles/Desyatka-prognozov-Gartner-tsifrovaya-revolutsiya-prodolzhaetsya>.
2. Вікіпедія [Електронний ресурс]. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki>.
3. Волосович С. В. Віртуальна валюта: глобалізаційні виклики і перспективи розвитку // Економіка України. — 2016. — № 4. — С.68–87.
4. Всеукраїнське щотижневє професійне видання «Юридична газета online» [Електронний ресурс]. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/frc-zakliae-auditorski-firmi-povnistyu-vidokremiti-auditorski-poslugi.html>.
5. Галушка Є. О., Пакон О. Д. Сутність криптовалют та перспективи їх розвитку [Електронний ресурс] // Молодий вчений. — 2017. — № 4(44). — С. 634–638. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/4/147.pdf>.
6. Генкин А. С., Михеев А. А. Блокчейн. Как это работает и что нас ждет завтра. — М.: Паблишер, 2018. — 592 с.
7. Глущенко Н. Блокчейн в Україні: Що це за технологія і чим вона корисна? [Електронний ресурс]. URL: <https://ua.112.ua/statji/blokchein-v-ukraini-shcho-tse-za-tekhnolohiiai-chym-vona-korysna-417161.html>.

8. Журнал «VERDICT» [Електронний ресурс]. URL: <https://www.verdict.co.uk/ey-ops-chain-public-edition-blockchain>

9. Іванова Л. І. CBDC — майбутнє або наукова фантастика? [Електронний ресурс]. Матеріали за XVI міжнародна научна практична конференція, Ключові въпроси в съвременната наука (15–22 април 2020 г.). Софія. «Бял ГРАД-БГ», 2020. С. 15–18 URL: http://www.rusnauka.org/cgi-bin/search/step7_info.cgi?id=281385&idw=VX4kkTWBqFDwcYSRbE.

10. Іванова Л. І. Центральний банк Китаю наближається до запуску цифрового юаню [Електронний ресурс]. Матеріали за XVI міжнародна научна практична конференція, Найновите постиження на европейска та наука (15–22 юни 2020 г.). Софія. «Бял ГРАД-БГ», 2020. С. 27–30 [Електронний ресурс]. URL: http://www.rusnauka.org/cgi-bin/search/step7_info.cgi?id=283430&idw=UWDT7xK5Y7VrmlJ2kY.

11. Костюченко В. М., Малиновська О. М., Мамонова А. В. Передумови запровадження обліку та оподаткування операцій із криптовалютою в Україні. Електронне наукове видання з економічних наук «Modern Economics». — 2017. — № 6. — С. 95–112.

12. Косяк М. В., Косяк І. В. Blockchain-технології та їх використання в державній сфері. Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку [Електронний ресурс]. — 2019. — № 19. — С. 182–190. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Piir_2019_19_17.

13. Куцевол М. А., Шевченко-Наумова О. А. Поняття та економічна природа криптовалюта [Електронний ресурс] // Молодіжний економічний дайджест. — 2015. — №4. — С. 79–85. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/handle/2010/16377>.

14. Мельниченко П. В., Гартінгер Р. П. Роль технології блокчейн у розвитку бухгалтерського обліку передумови її облікового відображення // Вісник ЖДТУ. — Сер.: Економічні науки. — 2017. — № 4. — С. 48–55.

15. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. URL: <https://minfin.com.ua/ua/currency/crypto/btc/2019-07-01>.

16. Могайар У., Бутерин В. Блокчейн для бізнесу [Електронний ресурс]. М.: ЭКСМО. 2018. URL: <https://eksmo.ru/book/blokcheyn-dlya-biznesa-insayderskiy-vzglyad-na-revolutsionnuyu-tehnologiyu-ot-vliyatelno-invest--ITD869073>.

17. Осмысление различий между IPO, ICO, IEO и STO [Електронний ресурс]. URL: <https://hackernoon.com/what-is-the-difference-between-ipo-ico-ieo-and-sto-0s19c38rg>.

18. Петрик О. А. Діяльність аудиторських фірм Великої четвірки: сучасні тенденції розвитку // Економічні науки. — Сер. «Облік і фінанси». — Вип. 7 (25). — Ч. 2. — 2010.

19. Петрук О. М., Новак О. С. Сутність криптовалюти як методологічна передумова її облікового відображення [Електронний ресурс] // Вісник Житомирського державного технологічного університету. — Сер.: Економічні науки. — 2017. — № 4. — С. 48–55. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2017_4_11.

20. Про обіг криптовалюти в Україні: проект закону України від 06.10.2017 № 7183 [Електронний ресурс]. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62684.
21. Пряников М. М., Чугунов А. В. Блокчейн как коммуникационная основа формирования цифровой экономики: преимущества и проблемы // International Journal of Open Information Technologies. — 2017. — № 6 (5). — С. 49–54.
22. Равал С. Децентрализованные приложения. Технология Blockchain в действии. Издательский дом «Питер» 2017. — С. 240.
23. Редченко К. І. Аудиторські послуги на ринку ICO: можливості та перспективи // Статистика України. — 2018. — №1. — С. 54–61.
24. Рисін В. В., Рисін М. В., Федюк І. В. Правовий статус криптовалюти як фінансового інструменту [Електронний ресурс] // Ефективна економіка. — 2018. — №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6647>.
25. Свон М. Блокчейн. Схема новой экономики: Пер. з англ. — М.: Олимп-Бизнес, 2016. — 240 с.
26. Тапскотт Д., Тапскотт А. Технология блокчейн: то, что движет финансовой революцией: Пер. з англ. — М.: ЭКСМО, 2017. — 448 с.
27. Уолпорт М. Технологія розподілу реєстру: за рамками блокчейн [Електронний ресурс]. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B9yzAtU8an7tdHlUZEQ0bnlWY0k/view>
28. Яцик Т. В. Методика фінансового обліку криптовалюти як особливого виду Електронних грошей [Електронний ресурс] // Молодий вчений. — 2017. — № 2 (42). — С. 349–354. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/2/81.pdf>.
29. Blockchain Technology and Its Potential Impact on the Audit and Assurance Profession [Електронний ресурс] / CPA Canada, AICPA, Deloitte, 2017. С. 10–11. URL: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/blockchain-technology-and-its-potential-impact-on-the-audit-and-assurance-profession.pdf>.
30. Dannen. C. Introducing Ethereum and Solidity: Foundations of Cryptocurrency and Blockchain Programming for Beginners. 2017. 185 с.
31. Iansiti M., Lakhani K. R. The Truth about Blockchain. Harvard Business Review [Електронний ресурс]. 2017. URL: <https://hbr-russia.ru/innovatsii/tekhnologii/a18821>.
32. Krah, E.S. Wie Banken von der Blockchain profitieren [Електронний ресурс]. 2016. URL: <https://www.springerprofessional.de/bank-it-datensicherheit/blockchain/10497392>.
33. Mougayar, W. The Business Blockchain: Promise, Practice, and Application of the Next Internet Technology. Wiley; 1 edition (May 9, 2016), 208 p.
34. Nakamoto S. Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System // Bitcoin.org [Електронний ресурс]. URL: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>.
35. Proof-of-Work и Proof-of-Stake [Електронний ресурс]. URL: <https://forklog.com/chto-takoe-proof-of-work-i-proof-of-stake>.

36. Spoke M. How Blockchain Tech Will Change Auditing for Good [Електронний ресурс]. 2015. URL: <http://www.coindesk.com/blockchains-and-the-future-of-audit>.

37. Swan M. Blockchain Blueprint for a New Economy. O'Reilly Media Final Release Date [Електронний ресурс]. 2015. January. 149 p. URL: <http://book.itep.ru/depositary/blockchain/blockchain-by-melanie-swan.pdf>.

38. Tapscot D., Tapscott A. Blockchain Revolution: How the Technology Behind Bitcoin is Changing Money, Business, and the World [Електронний ресурс]. New York. 2016. 358 p. URL: https://www.amazon.com/reader/B0141ZP32E/ref=rdr_sb_li_hist_1&state=01111.

39. World economic forum. Deep Shift. Technology Tipping Points and Societal Impact [Електронний ресурс] Geneva, Switzerland 2015. 44c. URL: https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/46-wef_gac15_technological_tipping_points_report_2015-toconnected.pdf.

40. Zhao J.L., Fan S., Yan J. Overview of business innovations and research opportunities in blockchain and introduction to the special issue. Financial Innovation. 2016. Vol. 2, No. 1. P. 1–7.

41. Петрик О. А. Діяльність аудиторських фірм великої четвірки: сучасні тенденції розвитку «Економічні науки». — Сер. «Облік і фінанси». — Вип. 7 (25). — Ч. 2. — 2010.

4.3. РОЛЬ ЦИФРОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ БІЗНЕСУ В ПІДВИЩЕННІ ЕФЕКТИВНОСТІ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ, ФОРМУВАННІ ЙОГО ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА УДОСКОНАЛЕННІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Формування сучасної економіки України в умовах сталого розвитку не можливо розглядати відокремлено від інституції інформаційного простору, що характеризується стрімким проникненням інформаційних і телекомунікаційних технологій у всі сфери суспільного розвитку. Інформація перетворилась на найважливіший фактор економічного зростання та підвищення конкурентоспроможності підприємств, а розроблення та удосконалення базових основ корпоративного управління й системна концепція впровадження інноваційних процесів суттєво пов'язана із синхронізацією процесу цифрової трансформації підприємств, що функціонують у складних умовах динамічних змін зовнішнього середовища.

Цифрова економіка — це основа розвитку бізнесу, державного сектора, соціальної сфери, загалом усього суспільства. І оскільки одним з головних орієнтирів держави є цифровізація, то виникає необхідність розроблення методології та інструментарію щодо системної трансформації суб'єктів господарювання в сучасні digital-

організації, що взаємодіють у світовому інформаційному просторі. Сучасна ера діджиталізації суттєво змінила не тільки підходи до ведення бізнесу, а й принципи побудови організаційних, технологічних, виробничих і соціальних процесів, пов'язаних з тотальною зміною технічних систем і широкомасштабним застосуванням цифрових технологій.

Фахівці говорять про наближення фази глобальної цифрової економіки. Як зазначено в звіті експертної групи Digital McKinsey: «У 2017 році цифрова революція ввійшла у вирішальну фазу — до Інтернету підключився кожен другий житель Землі» [1]. Саме цифрова економіка має на меті цифровізацію всіх можливих процесів. «Цифрові перетворення» — один з головних чинників світового економічного зростання» [1]. Проте для того, щоб результати перенесення суспільних процесів у цифровий простір утілились в очікувану економічну динаміку, необхідно всебічне вивчення проблем й перспектив цифровізації бізнесу.

Важливою стає роль цифрової трансформації бізнесу в підвищенні ефективності управління корпоративною інформацією підприємства та актуальними є наукові дослідження, пов'язані з новітніми підходами до побудови (реорганізації) первинної ланки економіки, що створює національний продукт — digital-організації. Актуальність цього напряму полягає в необхідності вирішення низки важливих практико-орієнтованих проблем, які пов'язані з подальшим вивченням теоретичних аспектів з digital-трансформації підприємств і специфікою їх реалізації в умовах розвитку українського ринку.

Розгляд зазначених проблем виявляє поряд з різноманітністю публікацій описового характеру відсутність систематизації та конкретизації напрямів трансформації бізнес-структур у сучасну digital-організацію, із системою глобальних прогностичних досліджень для прийняття управлінсько-організаційних рішень і підвищення ефективності корпоративного управління та внутрішнього аудиту. Поза увагою залишається й взаємозв'язок функціонування структуроутворюючих блоків сучасної digital-організації, відсутні їх характеристики й умови взаємодії та перетворення з метою підвищення конкурентоспроможності підприємств.

Проаналізуємо останні дослідження науковців, аналітиків та експертів, які вивчають основні питання перспектив розвитку новітніх технологій з управління корпоративною інформацією та внутрішнім аудитом і стають основним «матеріалом» к діяльності сучасного підприємства. В окресленій сфері, це насамперед, праці К. В. Єфремової, А. К. Коптелова, К. О. Купріної, Т. Г. Осадчої, В. Ф. Паульмана, О. В. Халапсіса, Ж.-П. Клерка, Д. Крайса, Т. Оноре.

Термін «діджиталізація» походить від англійського «digitalization» і в перекладі означає «оцифровування», «цифровізація» або ж «приведення в цифрову форму». Водночас нині науковці дедалі частіше послуговуються зазначеним терміном, спираючись на вимоги практичної транскрипції, а тому значного поширення набув термін «діджиталізація». За слушним зауваженням К. О. Купріної, термін «діджиталізація» охоплює ширший спектр значень, ніж його синонім «цифровізація». Це пов'язано з тим, що саме в європейській та американській дослідницьких традиціях результати переходу від аналогового до цифрового типу кодування інформації стали вивчатися не просто як технологічний, а й як економічний, соціальний, культурний та антропологічний процеси. На її думку, діджиталізація — це способи приведення будь-якого різновиду інформації в цифрову форму [2; с. 259]. Дещо іншу позицію цьому питанню займає О. В. Халапсіс, визначаючи діджиталізацію не як спосіб, а як процес, пов'язаний з тенденцією приведення в електронний вигляд найрізноманітніших видів інформації, умовно названий дослідником «оцифровуванням буття» [3]. Апелюючи до Оксфордського словника англійської мови, дослідники стверджують, що діджиталізація означає «дію або процес з оцифровування; перетворення аналогових даних (зображень, відео- та текстових матеріалів) у цифрову форму, запровадження або збільшення використання організаціями цифрових і комп'ютерних технологій» [4]. На переконання Ж.-П. Клерка, необхідно зосередитися насамперед на дослідженнях з цифровізації бізнес-процесів. І що в цьому разі йдеться не лише про оцифровування речей, що засновані на паперовій формі носіїв інформації та процесів у рамках провадження господарської діяльності, а про принципові зміни (трансформації) бізнес-процесів і створення належного середовища для їх реалізації, в основі якого — використання цифрової інформації [5]. Т. Оноре зазначає, що в глобальному сенсі діджиталізація протилежна «цифровому перевороту», адже вона спрямована «всього лише» на автоматизацію тих робочих процесів, які раніше виконувалися вручну [6].

Проте нині ці «суперечки» вже мало що вартують на шляху до всеохоплюючої глобальної цифрової трансформації світового господарства. Межа між digital та іншими дослідженнями згладжується, розглядати digital як окрему категорію неможливо. Тому, щоб бути «в тренді» — Digital Transformation, що визначає теперішнє й майбутнє економіки та суспільства, дослідження слід спрямувати в напрямкі теоретичного осмислення та практичного

досвіду застосування сучасних методів і технологій «цифрового перевороту» економіки.

Науку також треба розглядати як інформаційну систему, дослідження та результати якої — це перший крок на шляху її переходу в цифровий простір як інструмента впливу наукових публікацій на створення інституційних та інфраструктурних умов для розвитку бізнесів, підвищення конкурентоспроможності ринків і галузей. А проблеми й перспективи цифровізації науки полягають у тісній комунікації між ученими та їхніми потенційними «користувачами досліджень» (обговорення в блогах, цитованість і посилання в соціальних мережах, запити на онлайн-консультації тощо).

Розглянемо, які завдання стоять перед фундаментальною наукою, яку вже на деяких напрямках наздогнав і перегнав практичний досвід.

Перше — це мінімізація часу між постановкою завдання з дослідження та надання результатів. Прийняття рішень у найкоротші терміни — це конкурентна перевага, бо час для досліджень, які традиційно тривають місяцями, в момент отримання результату може бути вже не корисним.

Друге — автоматизація всього, що може бути автоматизовано для виживання бізнесу.

Третє — використання штучного інтелекту, коли проста рутинна робота автоматизована, а для вирішення складних завдань застосовується штучний інтелект, що досліджує, аналізує текстову та віртуальну інформацію, обробляє великі масиви інформації (аналізується динаміка, кількість, події, соціально-демографічні показники, теми обговорення в мережі й навіть тональність повідомлень).

Четверте — спрямованість на нове покоління замовників. Керівниками й замовниками сьогодні стають представники мілленіалів (формувалися на зламі тисячоліття), які виростили в цифрову епоху й звикли вирішувати все самостійно, використовуючи не наукові дослідження, а Інтернет з чіткими та короткими посиланнями.

Більшість фінансових директорів бачать необхідність підвищення економічної ефективності бізнес-функцій шляхом діджиталізації ключових процесів, але при цьому вказують на відсутність розроблених заходів щодо впровадження технологічних та інноваційних рішень. Тому спрямованість методів і шляхів з вирішення цих завдань окреслити можна тільки «на сьогодні», бо «на завтра» темпи інноваційного розвитку складно передбачити. А напрям обраного дослідження буде проблемним й актуальним повсякчас.

У вітчизняному інформаційному полі дуже мало конкретних розробок і досліджень з цифровізації бізнесу. Тому прагнення обґрунтувати нагальну потребу трансформації підприємств України в digital-організацію та надати їй систематизувати методіку такого переходу є не тільки актуальним, а й необхідним у сучасних реаліях.

Цифрова трансформація — це не просто автоматизація, це інший підхід до бізнесу, до роботи з клієнтами, абсолютно нові види послуг і сервісів.

У чому ж полягає основна концепція переходу підприємства на цифрову організацію та які питання виникають на шляху підприємства до цифрової трансформації (саме ті питання, що на сьогодні можна передбачити, бо темпи діджиталізації суспільства йдуть такими кроками, що теоретична складова повинна наздоганяти практичну)?

Цифрова трансформація — актуальний, але все ще не зовсім зрозумілий аудиторії термін. Чому про неї заговорили саме зараз, а не півстоліття тому, коли в бізнесі найбільших світових компаній вже використовувались обчислювальні машини, і не чверть століття тому, коли комп'ютери стали звичайним робочим інструментом поряд з оргтехнікою, і не десятиліття тому, коли стали поширюватись «хмарні технології» в автоматизації бізнесу? Яким шляхом йшла економіка та з яких етапів складалася цифрова трансформація?

Перша хвиля (1960–1970 рр.): цифровізація та автоматизація окремих видів діяльності в ланцюжку створення вартості — від обробки замовлень і оплати рахунків до автоматизованого комп'ютерного проектування й планування виробничих ресурсів.

Друга хвиля (1980–1990 рр.): Інтернет і поширення комп'ютерних технологій дали змогу перейти до інтелектуальних виробництв з глобально інтегрованим ланцюжкам поставок.

Третя хвиля (2000–2010 рр.): перехід до «підключених речей», перетворенню всіх виробничих і соціальних систем на кіберфізичні системи, зміна «інформаційної революції» першої хвилі на «інтелектуальну революцію».

А нині йдеться вже й про четверту хвилю, коли роботизація та штучний інтелект спричиняють злам традиційних підходів з ведення бізнесу, змінюють існуючі бізнес-моделі.

Сучасний бізнес залежить від доступу, накопичення та використання інформації.

Упереджена, неточна інформація призводить до неправильних аналітичних висновків і прийняття хибних управлінських рішень.

Тому одним з ключових напрямів розвитку підприємства є не тільки автоматизація — допомога людині, а й роботизація — заміна людини з використанням технології штучного інтелекту.

Технології штучного інтелекту дають змогу по-новому підійти до вирішення завдань використання всього обсягу корпоративної інформації, які мають як структуровані, так і неструктуровані дані. Це дасть можливість вирішити комплекс завдань, які вдосконалять ділові процеси та сприятимуть прийняттю «проривних» рішень, що виведуть компанію на якісно новий рівень бізнесу. Саме засоби штучного інтелекту зумовляють застосовування прогностичних (предиктивних) методів, підвищать ефективність вирішення різних спірних питань, відкриття нових бізнес-напрямів.

Удосконалення бізнес-процесів полягає у встановленні ефективних, швидких внутрішньо-оптимальних комунікацій між працівниками підприємства за допомогою діджиталізації, які спрямовані на досягнення головної мети підприємства — прискорення операційних можливостей і транспарентності бізнес-процесів загалом, створення комфортних умов для споживача послуг. Доцільність цифрової трансформації бізнес-процесів визначається швидкістю та розумінням споживачами, створенням системи ефективних різноспрямованих комунікаційних потоків. Мінливість зовнішнього середовища вимагає від підприємства налагодження системи прогностичних досліджень і формування адекватного інтерпретування інформаційних потоків для створення оптимального управлінсько-організаційного рішення та внутрішнього контролю.

Можна виокремити чотири основні напрями трансформації цифрового підприємства, а саме:

- стратегія розвитку компанії;
- корпоративна культура та управління персоналом;
- політика технологічного розвитку компанії;
- організаційна структура компанії.

Зупинимось на них докладно. Що потрібно, щоб стати учасником цифрової трансформації? Спочатку треба визначити *стратегію розвитку* компанії, виходячи зі стану як економіки держави, так і світових тенденцій в обраній галузі. Щодо методології, яка застосовується в світі для оцінки Digitalization Index, то вона приблизно однакова: створюється шкала цифрового прогресу та визначається індекс розвитку ІКТ. Відповідно до Звіту Міжнародного союзу електрозв'язку «Вимірювання інформаційного суспільства 2017», Україна посіла 79 місце з 176 країн (у 2016 році — 78 місце зі 175 країн світу). За даними цього Звіту, частка користувачів мережі Інтернет в Україні становить 52,5 % (у США 90,4 %) [7].

За останні роки цифрова трансформація вже перейшла з хайпу в реальну площину. Так, в Америці, за різними оцінками, до цифрової трансформації залучено приблизно 80–90 % компаній, в Україні, за різними джерелами, цей показник коливається в межах 11–14 %. Лідирує в цьому процесі фінансовий сектор. Щодо загального економічного розвитку: «Україна має стати частиною Індустрії 4.0. Уряд і бізнес спільно розробили Концепцію розвитку цифрової економіки до 2020 року (digital agenda for Ukraine). Це перший програмний документ у сфері цифрової економіки в Україні, з нього розпочинається рух в цифрове майбутнє. Сьогодні ми перегортаємо сторінку старих державних підприємств, даємо їм змогу використовувати всі переваги цифрового світу. Це буде основою кооперації держави з ІТ-сектором» [8]. На часі продовження розвитку цифрової трансформації країни.

Що ж стимулює компанії до впровадження новітніх технологій і до digital-трансформації? Тут можна назвати як внутрішні, так і зовнішні чинники: стратегія управління (особистість керівника, який усвідомлює бізнес-ефект від новітніх технологій і хоче з їх допомогою підвищувати доходи) або висока конкуренція на ринку.

У табл. 4.3.1 наведено умовний розподіл підприємств за ступенем «цифрової зрілості». Компанії потрібно з'ясувати, на якому рівні вона знаходиться, і визначити «дорожню карту» — стратегію діджиталізації.

Кадрова політика digital-організації має на меті різке підвищення продуктивності праці конкретного працівника в результаті автоматизації операцій, але це стосується не тільки стандартних бізнес-операцій, а й прийняття важливих управлінських рішень.

Можна виокремити основні перешкоди на шляху ефективного управління корпоративною інформацією та її внутрішнім аудитом:

- складність доступу і роботи з корпоративною системою для пересічного користувача, що призводить до низького рівня прийняття системи працівниками;
- користувачі зазнають особливих труднощів при зберіганні й пошуку неструктурованого контенту (наприклад, документи, аудіо- та відеофайли, зображення) у корпоративній системі, а також за віддаленого й мобільного доступу до контенту;
- усе частіше об'єктом обміну інформацією стають не документи, а частини тексту (наприклад, уривки розмов) і мультимедіа-файли. Це вимагає впровадження управління веб-контентом, цифровими активами й платформами соціальної взаємодії, що потребує швидких рішень та особистої відповідальності виконавців;

– працівники прагнуть спростити роботу й знаходять інші варіанти зберігання інформації (у пошті, на мережевих дисках, у хмарних сервісах). Це призводить до інших складнощів: користувачі витрачають час і сили на пошук потрібного файлу, зростає ризик витоку конфіденційної корпоративної інформації.

Таблиця 4.3.1

ОЦІНЮВАННЯ ЦИФРОВОЇ ЗРІЛОСТІ КОМПАНІЇ*

Поділ компаній за ступенем діджиталізації (умовний)	Переваги	Недоліки
I рівень — digital-новачки	➤ компанія може не здійснювати реорганізацію, а створювати digital-організацію «з нуля»	➤ бізнес ведеться не-системно ➤ рішення приймаються імпульсивно ➤ компанія не визнає, що їй потрібна діджиталізація
II рівень — початковці діджиталізації	➤ визнає необхідність діджиталізації ➤ упроваджує вже існуючі рішення ➤ займаються діджиталізацією за напрямками (шахтне мислення: кожен департамент робить своє)	➤ немає інтеграції; ➤ цифрові ініціативи спрямовані на споживача
III рівень — спеціалісти діджиталізації	➤ бізнес-модель змінюється під загальну діджиталізацію навколишнього світу ➤ інтеграція окремих ініціатив у єдину систему ➤ прориви та цифрові ідеї дають відчутну бізнес-цінність	➤ подолання доцифрової культури більшості працівників компанії
IV рівень — лідери діджиталізації	➤ створює нову споживчу цінність ➤ створює нові бізнес-моделі ➤ розвиває наскрізну цифрову екосистему ➤ укладає контракти з зовнішніми інноваторами ➤ отримує конкурентну перевагу та задає новий розвиток всієї галузі	➤ великі затрати на реорганізацію

**Розроблено автором*

Запровадження інтелектуальної digital-системи не тільки спростить всі види пошуку, використання, застосування інформації в прийнятті управлінських рішень, а й віддасть цю функцію самій системі. На основі блокчейну будуть прораховані кілька варіантів управлінських рішень з багатофакторним аналізом не тільки внутрішньої інформації компанії, а й обробкою мегаданих (Bigdata), що не лише значно поліпшить роботу користувачів з контентом при прийнятті управлінських рішень, а й стане основою такої інформаційної екосистеми, яка об'єднує людей, процеси, процедури й технології.

Політика та стратегія *технологічного* розвитку в цифровій організації полягає в трансформації основних напрямів діяльності до загальної інформаційної системи з вирішенням таких глобальних завдань:

- забезпечити діджиталізацію взаємодії;
- забезпечити діджиталізацію контенту.

Під діджиталізацією взаємодії треба розуміти відмову від звичних сутностей, у цьому контексті важливо розібратися з поняттями «оцифрування» та «цифровізація». Більшість компаній переводять процес роботи зі службовими документами в електронний вигляд, і якщо раніше це вимагало багато часу та зусиль на узгодження та підписи, то можливість електронного підпису значно спростила процес. Однак у цьому разі йдеться про оцифрування. А прикладом цифровізації є взаємодія систем різних контрагентів безпосередньо один з одним з використанням інфраструктури довіри, зокрема й технології блокчейну.

Що стосується діджиталізації контенту, то його завданнями стає обробка неструктурованої інформації без участі спеціально навченої людини, тобто перетворювати її в напівструктуровану й структуровану для подальшої обробки та передачі іншим користувачам.

Усе більше компаній роблять ставку на створення інтелектуальної системи, що включає роботизацію процесів, утілення штучного інтелекту та інтерактивних сервісів, що дасть змогу уникнути як людських помилок у виробництві, так і в загальному управлінні підприємством.

Digital-технології інтелектуальної обробки інформації як одне з рішень, що сприяє цифровій трансформації підприємства загалом допомагають вирішувати безліч трудомістких завдань, пов'язаних з документами й роботою з різними джерелами даних. Як результат, компанії швидше отримують значущу інформацію, щоб приймати рішення для свого розвитку. Вони встигають залучати більше клієнтів, збільшують виручку й знижують витрати. Таким чином, за допомогою технологій отримують перевагу перед конкурентами. Повністю

автоматизована бухгалтерська первинно-облікова функція не тільки значно спростить ведення господарської діяльності, а й завдяки цифровій трансформації дасть можливість підприємствам перейти на якісно новий рівень ефективності управління зі штучним інтелектом, використанням digital-правил, контексту, «блокчейну» та мегаданих (Bigdata). З'являються нові елементи з управління процесами за рахунок упровадження єдиної інформаційної системи або платформи, що дає змогу ефективно взаємодіяти як всередині компанії, так і за її межами. У середньому подібні інтелектуальні технології дають вииграш і в 3–5 разів прискорюють обслуговування клієнтів і скорочують удвічі сукупні витрати на процес, пов'язаний з отриманням даних з документів або з пошуком цих документів в інформаційних системах.

Перехід до змін в *організаційній* структурі digital-компанії дійсно свідбудеться в усіх бізнес-процесах, які вимагають високої швидкості обробки інформації. Підприємства, що вирішили йти шляхом цифрової трансформації й постійно розвиватися в цьому напрямку, застосовуючи все більше сучасних технологій, як для внутрішніх процесів, так і зовнішніх сервісів, повинні в своїй організаційній структурі мати підрозділ з цифрового бізнесу (digital-департамент). Саме на цей підрозділ, що використовує новітні технології, будуть покладені завдання з трансформації внутрішньої організаційної структури на всіх етапах життєвого циклу (у виробництві, спілкуванні з постачальниками та взаємодії з клієнтами, у логістиці та цінновій політиці, у побудові управлінських процесів).

Отже, компанії, що застосовують найсучасніші ІТ-технології, отримують новий актив — інформацію. Він стає активом з конкурентною перевагою й може бути додатковим джерелом прибутку. На сьогоднішній день існують бізнес-структури, що здійснюють організаційно-стратегічне планування вже з включенням цифрових ініціатив і проектів.

Наступним інструментом в організації цифрової трансформації підприємства, яким для успіху у висококонкурентному середовищі потрібно розвиватися випереджаючими темпами, краще розуміти своїх клієнтів, швидше приймати рішення й володіти унікальною маневреністю у відкритті нових бізнес-напрямів і створення нових продуктів і послуг, мати конкурентну перевагу стає глибока аналітика. Саме аналітичні висновки й прогнози, яким компанії пред'являють усе більш високі вимоги, повинні надати управлінському персоналу численні сценарії з використання та обробки різних типів контенту, обслуговування множинних аудиторій, підтримки омніканальності і нові методи управління організацією.

Таким чином, сучасна digital-організація, що відповідає викликам конкурентного середовища та діє в глобальному ринковому просторі, повинна вибудовувати наскрізні методи цифрової взаємодії всіх бізнес-процесів. Тобто цифрове підприємство — це:

- аналітика та тренди;
- нові технології та підходи організації до клієнтських сервісів;
- обробка великого масиву даних і прийняття рішень;
- діджиталізація документообігу (юридичне управління, фінанси, облік, аудит, закупки, збут, логістика і т.п.);
- виробнича діяльність;
- інформаційна безпека для бізнесу.

Досліджуючи ефективність корпоративного управління в умовах цифрової трансформації, слід зупинитись і на проблемі інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту для системного контролю, узагальнення й аналізу, бо від цього залежить у кінцевому підсумку ступінь досягнення цілей економічного розвитку підприємства. Нині найактуальнішим питанням теорії та практики внутрішнього аудиту є забезпечення своєчасності, достовірності та якості інформації. Великим потенціалом вирішення цієї проблеми має розширення масштабів і поглиблення впровадження цифрових технологій у найбільш рутинні процедури аудиторської перевірки. Але йдеться не тільки про збирання й аналіз інформації, а й про підвищення рівня ефективності внутрішнього аудиту, що впливає на якість прийнятих рішень.

У рамках розвитку цифрової трансформації можна виокремити такі перспективи вдосконалення внутрішнього аудиту:

- збільшуватиметься роль інтегрованої звітності, яка враховує інтелектуальний капітал організації;
- великого значення набуде фактор інформатизації, який сприяє автоматизації внутрішніх аудиторських перевірок;
- залучатимуться аудитори не тільки з економічною, а й з технічною освітою через потребу оперувати новими комп'ютерними програмами;
- упроваджуватиметься технологія штучного інтелекту, яка дасть змогу вивести процес автоматизації аудиту на новий рівень, без використання сторонніх компаній і фахівців.

Підсумовуючи викладене, без сумніву можна стверджувати, що майбутнє — за інтелектуальними digital-підприємствами. Діджиталізацію визнано фундаментальним чинником економічного зростання країни та створення робочих місць. У сучасних умовах розвиток цього напрямку посідає провідне місце в Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018–2020 роки [8].

Цифровізація пропонує величезні можливості для зростання в усіх галузях промисловості, секторах ринку, географічних регіонах і для компаній різних розмірів. А проведені дослідження показують не тільки нагальну необхідність трансформації підприємств, а й надають основні методичні прийоми щодо її реалізації. Саме вдосконалення бізнес-процесів є інструментом управління, підвищення результативності та формування конкурентних переваг підприємства. Упровадження інформаційно-комунікаційних технологій, бізнес-аналітики, бізнес-планування передбачає зростання продуктивності праці, економію поточних витрат, оперативну гнучкість бізнесу, створює низку конкурентних переваг підприємства, підвищує рівень транспарентності, миттєвий обмін інформацією, здійснення маркетингових досліджень і створення системних підходів до реагування, налагодження системи прогностичних досліджень і формування адекватного інтерпретування інформаційних потоків для прийняття оптимальних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цифрова трансформація: нова реальність, звіт за 2018 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: // <https://www.mckinsey.com>
2. Куприна К. А. Диджитализация: понятие, предпосылки возникновения и сферы применения // Вестник научных конференций. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://elibrary.ru/contents.asp?issueid=1593436>
3. Халапсис А. В. Глобализация и метрика истории [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://halapsis.net/globalizatsiya-i-metrika-istorii>
4. Оксфордський словник англійської мови. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://uk.glosbe.com/en/uk/Oxford>
5. De Clerck J.-P. Digitization, digitalization and digital transformation: the Differences [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.i-scoop.eu/digitization-digitalization-digitaltransformation-disruption>.
6. Оноре Т. Диджитализация — не мода, а способ развития бизнеса URL: <http://www.columbusglobal.com/digitization-is-notintangible-business-development/>
7. Звіт національної комісії державного регулювання у сфері зв'язку та інформатизації за 2018 рік. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://nkrzi.gov.ua/i>
8. Цифрова адженда України — 2020. Концептуальні засади. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ucci.org.ua/uploads/files/58e78ee3c3922.pdf>
9. Про схвалення Концепції розвитку цифрової економіки та суспільства України на 2018-2020 роки та затвердження плану заходів щодо її реалізації. Розпорядження КМУ від 17 січня 2018 р. № 67-р // [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/67-2018-%D1%80>

Наукове видання

**ПЕТРИК Олена Анатоліївна
КАМЕНСЬКА Тетяна Олександрівна
ПАРХОМЕНКО Ольга Петрівна
МАРИНІЧ Ілля Олександрович
ГОЙЛО Наталія Валеріївна
ДЯДЮН Олена Олександрівна
БУГАЙ Надія Олександрівна
СЛОБОДЯНИК Юлія Борисівна
БУЛКОТ Ганна Вікторівна
ПАЦАРНЮК Олексій Васильович
ГРИНЕНКО Юлія Ігорівна
МАТІЄНКО-ЗУБЕНКО Ірина Ігорівна
ІВАНОВА Лариса Іванівна
НІКОЛЕНКО Лариса Анатоліївна**

АУДИТ В УМОВАХ СТАЛОГО РОЗВИТКУ: СУЧАСНІ ВИКЛИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

Колективна монографія

За загальною редакцією
професора **О. А. Петрик**

Редактор *В. Македон*
Художник обкладинки *Т. Зябліцева*
Коректор *І. Савлук*
Верстка *С. Лозова*

Підп. до друку 05.03.21. Формат 60×84/16. Папір офсет. № 1.
Гарнітура Тип Таймс. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 13,48.
Обл.-вид. арк. 15,34. Наклад 170 пр. Зам. 20-5654.

Державний вищий навчальний заклад
«Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»
03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1

Свідectво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи (серія ДК, № 235 від 07.11.2000)

Тел./факс (044) 537-61-41; тел. (044) 537-61-44

E-mail: publish@kneu.kiev.ua