Пантелеєв В.П., д.е.н., професор,
професор кафедри обліку та оподаткування
Національна академія статистики, обліку та аудиту

2.3. НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ТА ПРАКТИКА ОЦІНКИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ВИМОГАМИ ЗОВНІШНЬОГО ТА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Нездатність існуючої системи обліку, контролю та звітності забезпечити високий рівень впевненості користувачів інформації викликають критику наявної парадигми обліку, контролю, аудиту та пошуки шляхів, які б забезпечили гарантії та повернули довіру. Такими шляхами розглядаються використання людського фактору, як от розуміння фахівцем підприємства та його бізнесу, наприклад, підвищення вимог до дотримання правил етики бухгалтерами, аудиторами, розподіл обов'язків; концепція суттєвості, надання впевненості, твердження, застосування критеріїв, заходів контролю, врахування ризиків; якість (достовірність) інформації, використання даних бухгалтерського обліку, управлінського обліку, інформації нефінансових систем тощо; шляхом, який об'єднує («інтегрує») вказані вище поняття є інтегрована звітність. Значна частина корисного критичного матеріалу міститься у роботах науковців країн з ринковою економікою.

Дослідниками інтегрованої звітності зазначено важливість забезпечення достовірності інформації інтегрованої звітності[309] [310] та сутність інформації інтегрованої звітності[311] [312], необхідність встановлення предмету та предметної області зовнішнього аудиту[313], звертається увага на підтримання професіоналізму бухгалтерів та аудиторів при складанні звітності[314], здійснює вплив чинник мислення внутрішніх аудиторів[315], велике значення довіри до роботи внутрішніх аудиторів та необхідність для них внутрішніх інструкцій[316], формуються завдання

[309] Безверхий К. В. Принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності / Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 15-16.
[310] Мулик Я.І. Особливості аудиторської перевірки інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 344-345.
[311] Дмитренко О.М. Переваги та проблемні аспекти формування інтегрованої звітності вітчизняними компаніями/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 50-51.
[312] Лайчук С.М. Суттєвість як характеристика звітної інформації/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 104-105.
[313] Мельник К.П. Трансформація предмету аудиту інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 340-341.
[314] Хаврак І.В. Нефінансова звітність як інструмент популяризації корпоративної соціальної відповідальності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 191-192.
[315] Пантелеєв В. П. Фактор мислення фахівців із зовнішнього та внутрішнього аудиту при підготовці інтегрованої звітності підприємств/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 346-347.
[316] Назаренко Т.П. Інтегрована звітність підприємства: проблемні питання організації, методики складання та аудиту / Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 125-126.

з боку Аудиторського Комітету[317], повинні затверджуватися звіти внутрішніх аудиторів[318] тощо. В той же час поза увагою дослідників залишились проблеми надання впевненості при зовнішньому аудиті інтегрованої звітності; недостатньо розкрито вплив людського фактору, дотримання етичних вимог внутрішніми аудиторами, використання практики конструктивного досвіду застосування прогресивних методів та прийомів у відповідь на виклики часу, застосування аудиторами наукових методів управління та інше.

Метою даного дослідження є наукова розвідка сутності зовнішнього та внутрішнього аудиту інтегрованої звітності підприємств, в тому числі значень терміну «інтеграція» та словосполучень з ним.

Категорії «інтеграція», «інтегрований». Науковий мовний/когнітивний зміст інтеграції – це об`єднання, відновлення, заповнення, цілісність, єдність, нерозривно пов'язаний (не розірваність), об`єднання частин у ціле, у економіці на макрорівні інтеграція - процес взаємного пристосування та об`єднання національних хазяйств двох або більше держав з однотипним суспільним ладом. За часи СРСР мала місце практика інтеграції країн із соціалістичним укладом. Зараз розвивається практика інтеграції капіталістичних країн. Відомі позитивні приклади інтегрованого спільного управління фермами в Іспанії[319]. Сучасна концепція інтеграції бачиться як намагання до цільності, об`єднання, з`єднання, як різновид мирного не конкурентного існування навіть злиття суб'єктів; узгодженість компаній, які не конкурують між собою; зусилля утворити чітку, послідовну та переконливу уяву про компанію для ефективного управління нею. У поведінці людини, етиці похідна від інтеграції (англ. *the integrity*) це доброчесність , порядність, чесність тощо.

З точки зору науки існують інтеграційні теорії, виникає можливість трактування інтеграції конкретним напрямом економічної теорії та практики: через запровадження інтеграції в економіці суб'єктів господарювання досягається зниження ризиків, реалізується шанс економії витрат та ресурсів, можливість отримання переваг економії від масштабу та розширення бізнесу, спосіб вирішення конфлікту інтересів власника та менеджменту тощо.

Управлінський облік щодо інтеграції. За новітніми правилами управлінського обліку[320], у розвитку управлінського обліку передбачене чотири принципи, що зосереджено на досягнення чотирьох цілей. За правилами, комунікація породжує інформацію, що має вплив. Управлінський облік починається і завершується спілкуванням. Принципи управлінського обліку були розроблені з тим, щоб допомогти організаціям подолати розрізненість та стимулювати інтегроване мислення, яке забезпечить більш ефективне

[317] Антонюк О.Р. Основні тенденції в дослідженнях аудиту інтегрованої звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 329-340.
[318] Яременко Л.М. Інтегрована звітність як новаторська звітність розвитку бухгалтерської звітності/ Розвиток інтегрованої звітності підприємств: тези виступів Міжнар. наук. конф. Житомир: Житомирська політехніка, 2019. с. 327-328.
[319] Трейси М. Сельское хозяйство и продовольствие в экономике развитых стран : Введение в теорию, практику и политику / Пер. с англ. СПб.: Экономическая школа, 1995. 431 с., с. 38.
[320] Global Management Accounting Principles – CIMA. 2014 [Електронний ресурс] Режим доступу до ресурсу: https://www.cgma.org./resources/reports/dounloadable documents/global-management-accounting-principles.pdf

прийняття рішень. Під інтегрованим мисленням (англ. ***the integrated thinking***) розуміється здійснення організацією активного аналізу відносин між різними оперативними і функціональними підрозділами, а також фінансових засобів, які використовує або на які чинить вплив організація.

Управління проектами, як важливий інструмент управлінського обліку передбачає інтеграцію всіх аспектів проекту, щоб забезпечити необхідність нових знань і ресурсів в необхідний термін і в необхідному місці, задля своєчасного, економічно ефективного і якісного результату. Бізнес-модель (англ. *the business model*) Міжнародна комісія з інтегрованої звітності (англ.. *IIRS*) визначає бізнес-модель як «обрану компанією систему чинників виробництва, господарських операцій, продукції, що виробляється, і результатів, що мають на меті створення цінностей в коротко-, середньо- чи довгостроковий період».

Зміни у нормативних документах регуляторів щодо звітності. У останній редакції Міжнародніх стандартів аудиту[321] концепцією з фінансового звітування[322] вживається більш широке поняття - застосована концептуальна основа фінансового звітування (англ. *the Conceptual Framework for Financial Reporting*), а постійна фінансова звітність (англ. *the Financial Report*) вже грає роль етапу процесу фінансового звітування. Встановлюється мета фінансового звітування, оцінюється відповідальність за фінансове звітування, розглядаються належні бізнес-процеси, що стосуються фінансового звітування; суми, що автоматично вносяться в систему фінансового звітування; розглядається інформація, яку було отримано з інших джерел; для інформації застосуються моделі, інформація стосовно даних і суджень тощо.

Зміст категорії «інтеграція» у зовнішньому аудиті. У МСА, виходячи із наявності численних систем, які незадовільно інтегровані, знайшов місце термін інтеграція у сенсі методичного прийому як належного інтегрування характеру, часу й обсягу процедур експерта аудитора в іншу роботу з аудиту та прийнятній модифікації цілей експерта аудитора під час проведення аудиту; інтеграція роботи експерта практикуючого фахівця, робота експерта інтегрована в характер, час та обсяг загальної роботи по завданню; робота такого експерта буде інтегруватись у роботу іншого персоналу обробку виробничих даних; інтегровано в систему виробничого чи фінансового звітування, яка ґрунтується на інформаційних технологіях. Зазначається у Зміненій міжнародній концептуальній основі завдень з надіння впевненості[323], що розподіл за категоріями не є повним, категорії не є взаємовиключними, а деякі предмети завдання чи інформація з предмету завдання можуть мати компоненти з більш, ніж однієї категорії, наприклад, інтегрована фінансова

[321] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017

[322] The Conceptual Framework for Financial Reporting (2019) [Electronic resource]. – Mode of access: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2019/conceptualframework.pdf.

[323] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://www.apu.net.ua/component/content/article/2-uncategorised/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017

звітність та корпоративна звітність щодо соціальної відповідальності будуть містити як історичну інформацію, так й інформацію, орієнтовану в майбутнє, а також як фінансову, так й нефінансову інформацію.

Інформація про об'єкти управління засобами обліку та контролю підприємства може оброблятися лише в електронній формі (наприклад в інтегрованих системах), що обумовлює формування аудиторських доказів лише в електронній формі, а достатність, прийнятність та факт не виявлення інформації буде залежати від ефективності заходів контролю; причинами ускладнення отримання аудиторських доказів можуть бути внутрішньогрупові операції між суб'єктом господарювання та його компонентами є численними, а значний обсяг інформації про такі операції ініціюється, реєструється, обробляється МСА 550 «Пов'язані сторони» чи звітується в електронній формі в інтегрованій системі, аудитор може визнати, що неможливо розробити ефективні аудиторські процедури по суті, що самі по собі знижуватимуть ризики суттєвих викривлень, пов'язаних з цими операціями, до прийнятно низького рівня. У такому випадку відповідно до вимог МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» про отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо операційної ефективності відповідних заходів контролю аудитор повинен виконати тести заходів контролю суб'єкта господарювання щодо повноти і точності реєстрації відносин та операцій з пов'язаними сторонами. Проблемою може бути різний рівень інформаційних систем підприємства. Наприклад, щоб бути в змозі управляти ризиками фінансових інструментів та здійснювати моніторинг заходів контролю. Труднощі можуть виникати у суб'єктів господарювання, які мають великий обсяг фінансових інструментів, зокрема якщо існують численні системи, які незадовільно інтегровані та мають ручні інтерфейси без достатніх заходів контролю.

Надання впевненості практикуючого фахівця за МСА 315 (переглянутого) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення серез розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», може виявитись більш ефективним виконання подальших процедур, що відрізняються від тестів заходів контролю. зовсім або майже немає ручного втручання, наприклад, якщо відповідна інформація реєструється, оброблюється з подальшою підготовкою звітів лише в електронній формі, як це, наприклад, робиться в системі безперервного моніторингу, або якщо обробку виробничих даних інтегровано в систему виробничого чи фінансового звітування, яка ґрунтується на інформаційних технологіях. У таких випадках:• докази можуть існувати лише в електронній формі, а їх достатність та відповідність залежатимуть від ефективності заходів контролю за їх точністю і повнотою; можливість неправильної генерації або внесення змін в інформацію, які не буде виявлено, може збільшуватись, якщо відповідні заходи контролю працюють неефективно.

Природа терміну «інтеграція» у внутрішньому аудиті та професійній діяльності внутрішнього аудитора.

Внутрішній аудит є важливим елементом контрольного середовища підприємства, За визначенням Міжнародного інституту внутрішнього аудиту,

внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультування, що має додавати вартості організації та покращувати її діяльність. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою систематичного, послідовного підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Внутрішній аудит, який проводять працівники підприємства, має для нього велике значення, оскільки за Міжнародним стандартом супутніх послуг 4410 (переглянутому) «Завдання з компіляції інформації», широта та повнота розуміння практикуючим фахівцем, яке він має чи отримує про бізнес і діяльність суб'єкта господарювання, менші, ніж ті, якими володіє управлінський персонал.

Функції (англ. *the roles*) внутрішнього аудиту у контенті елементів інтегрованої звітності за[324] передбачає низку заходів для залучення внутрішніх аудиторів у цій сфері. Документом[325]очікується покращення інтегрованої звітності через пропозицію щодо вартості внутрішнього аудиту. У публікації філії Інституту внутрішніх аудиторів роз'яснюють, чому і як внутрішні аудитори можуть допомогти побудувати ефективний процес інтегрованої звітності та задовольнити потреби у впевненості, а саме:

- у контексті і структурах для створення вартості це: організаційний огляд і зовнішнє середовище - рекомендація: Оцінка вартості аудитом очікується шляхом перегляду або оскарження розкриття інформації про цінності організації та надання гарантій щодо процесів перевірки зовнішнього середовища; управління - рекомендація: Внутрішній аудит повинен переглянути систему управління, включаючи комплексне мислення та внесок у створення цінності, з акцентом на м'який контроль; бізнес-модель Рекомендація: Бізнес-модель;

- у контексті моніторингу цілей та результатів це: стратегія та розподіл ресурсів – рекомендація: Внутрішній аудит може сприяти вдосконаленню процесу стратегічного планування та оцінити його узгодження з місією та розподілом ресурсів організації; рекомендація щодо ефективності: При оцінці процесів управління та внутрішнього контролю, пов'язаних з виконанням, внутрішній аудит сприяє підвищенню якості інформації, що використовується для осіб, що приймають рішення, розкритих у інтегрованому звіті;

- у контексті роботи з наслідками невизначеності: ризики та можливості - рекомендація: Внутрішній аудит може оцінити, чи включає інтегрований звіт ключову інформацію про процес управління ризиками; рекомендація: Розкриття «карти достовірності» (англ.. *the Assurance Map*) в інтегрованому звіті є важливим для тих, хто відповідає за управління та ключові зацікавлені сторони. Внутрішній аудит може сприяти надійності цієї інформації; рекомендація: <IR> ефективність пов'язана з якістю ключових критеріїв ризику та індикаторів. Внутрішній аудит може сприяти поліпшенню дизайну та моніторингу цих елементів; Прогноз (англ.

[324]Enhancing integrated reporting internal audit [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/integrated-reporting.original.pdf

[325] Enhancing integrated reporting internal audit [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: https://auditoresinternos.es/uploads/media_items/integrated-reporting.original.pdf

the outlook) – рекомендація: Інтегрований звіт розкриває інформацію, яка ґрунтується на знаннях основних проблем стратегії організації та планів дій щодо їх вирішення. Діяльність внутрішнього аудиту повинна бути використана для надійного розкриття інформації.

Дослідниками проблем внутрішнього аудиту висловлено корисні погляди на значення ключових понять проблематики інтегрування, а саме інтеграції, інтегрування та доброчесності (анг. *the integrity*)внутрішнього аудитора та підготовки звітності, табл. 2.26.

Таблиця 2.26. Групування думок дослідників стосовно ролі інтеграції, інтегрування та доброчесності, виявленої при досліджені внутрішнього аудиту

Зміст	*Автор, джерело*
1	*2*
Головний принцип середовища контролю - прихильність до доброчесності та етичних цінностей	L. Graham, 20
Принцип гарного корпоративного управління: підтримувати доброчесність у фінансовій звітності	N. Mahzana, C. Meng Yanb, 21
Потреба утворення незалежного аудиторського комітету як захід у підвищенні незалежності та цілісності фінансової звітності	W. Razali, R. Arshad, 24
Деякі відповідні фактори середовища контролю, безпосередньо пов'язані з можливістю шахрайського повідомлення, стосуються доброчесності та етичної авторитетності та відповідальності. У будь-якому випадку ми визнаємо, що такий інвестиційний комітет повинен складатися з осіб, які (і) не мають сумнівного сумління	I-O. Spataceana, 26
Кодекси професійної етики містять моніторинг цілісності фінансової звітності та перегляд суттєвих суджень про фінансову звітність. Наприклад, Кодекс етики BVB чітко визначає основні обов'язки аудиторського комітету, що складаються …серед іншого, з моніторингу достовірності та цілісності фінансової інформації та перевірки відповідності діючих стандартів бухгалтерського обліку.	E.C. Spatariu, M.A. Caratas, 27
Доречно посилювати роль для аудиторського комітету, що контролює цілісність фінансової звітності компанії та посилює вимоги до зовнішнього аудитора переглянути управління фінансовими та іншими ризиками. Потрібно враховувати ризик пригнічення базової недоторканності вищого керівництва	A. Alzeban, 13
При оцінюванні ризику шахрайства за МСА 240 ,…такі обставини містять аспекти, пов'язані з цілісністю та компетентністю керівництва, внутрішніми або зовнішніми незвичними умовами, які впливають на діяльність економічного агента. Запобігання та виявлення шахрайства потребує поважання цілісності суб'єкта господарювання (чітка організаційна структура, формулювання політики щодо конфлікту інтересів, наявність відділу внутрішнього аудиту)	D. Petraşcua, A. Tieanub, 22
Аудиторський комітет як фактор структури корпоративного управління забезпечує цілісність процесу фінансової звітності в організації (64) із (3.52).	Z. Tumwebaze1, V. Mukyala, B. Ssekiziyivu, C. Bonareri Tirisa, A. Tumwebonire, 28

Продовження табл. 2.26

1	*2*
Американським стандартом, який встановлює правила управління IT, називається COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology) дається визначення цілісності (англ. the **integrity)** - зміст і точність даних повинні відповідати правилам та очікуванням організації	I. Rus, 25
особисті властивості, щоб бути успішним внутрішнім аудитором (крім технічної та професійної кваліфікації): базова справедливість та доброчесність (integrity)	S. Ramamoorti, 23
Процес NPD (***New product development)*** інтегрує різні знання та перспективи різних функцій, застосовуючи таким чином різні види знань	K. Wittayapoom, 29
Дуже важливою метою аудиту разом із підтвердженням бухгалтерської надійності звітності є оцінка діяльності організації, яка передбачає розробку методів інтегрованої оцінки зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на діяльність суб'єкта, що перевіряється	V. Gurov, I. Milgunova, 19
Аналіз внутрішнього середовища та визначення контексту управління ризиками встановлює основу як люди сприймають та вирішують ризик, включаючи філософію управління ризиками та ризик-апетит, цілісність та етичні цінності, і середовище, в якому вони працюють.	O. Savčuk, 23
Основною метою було визнати завдання аудиту стосовно діагностованих або виявлених ризиків, одночасно визнавши, що процес ідентифікації ризику є етапом інтегрованої оцінки ризику в процесі управління ризиками….зазначається важливість ідентифікації ризику як етапу інтегрованої оцінки ризику для завдання аудиту, на основі карти ризику … Ідентифікація ризику може становити окремий процес у процесі управління ризиками або, що пропонується в управлінні ризиками на підприємстві (ERM), це етап інтегрованого процесу оцінки ризику. Для зменшення ризику за допомогою ретельного аудиту слід спочатку правильно діагностувати ризики, тобто ідентифікувати їх під час інтегрованої оцінки ризики … для того, щоб дозволити впроваджувати в організації методи зменшення ризику, необхідно створити адекватну систему контролю та інтегровану систему управління ризиками	S.Bożek, I. Emerling, 15

Джерело: складено автором за[326] [327] [328] [329] [330] [331] [332] [333] [334] [335] [336] [337] [338]

[326] Abdulaziz ALZEBAN (2018) CEO INVOLVEMENT IN SELECTING CAE, INTERNAL AUDIT COMPETENCY AND INDEPENDENCE, AND FINANCIAL REPORTING QUALITY [Електронний ресурс].– Режим доступу: https://journals.vgtu.lt › JBEM › article › view

[327] Bożek, S., & Emerling, I. (2016). Protecting the Organization Against Risk and the Role of Financial Audit on the Example of the Internal Audit. Oeconomia Copernicana, 7(3), 485-499. [Електронний ресурс].–Режим доступу: https://www.researchgate.net/publication/310741449_PROTECTING_THE_ORGANIZATION_AGAINST_RISK_AND_THE_ROLE_OF_FINANCIAL_AUDIT_ON_THE_EXAMPLE_OF_THE_INTERNAL_AUDIT

[328] Gurov V., Milgunova I. (2016) Improving of assessment methodology of the audited organizations performance at the stage of audit planning [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: soskin.info › userfiles › file › DOI › ea-V157-0036

[329] GRAHAM L. (2015) Internal Control Audit and Compliance Documentation and Testing Under the New COSO Framework [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.litres.ru › ... › Lynford Graham

[330] Mahzana N., Meng C. Y. (2013) Harnessing the benefits of Corporate Governance and Internal Audit: Advice to SME [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/261324356_Harnessing_the_Benefits_of_Corporate_Governance_and_Internal_Audit_Advice_to_SME

[331] Petraşcua D., Tieanub A. (2014) The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://core.ac.uk › download › pdf

[332] Ramamoorti S. (2003) INTERNAL AUDITING: HISTORY, EVOLUTION, AND PROSPECTS [Електронний

Доброчесність та дотримання етичних цінностей внутрішнім аудитором розглядається як безальтернативний принцип його діяльності, прописаний у кодексі етики внутрішніх аудиторів підприємства; важливе значення має незалежність аудиторського комітету; подолання шахрайства розглядається як функція цілісності підприємства; невід'ємним елементом управління вважається інтегрування дій, знань, оцінки, зокрема, інтегрована оцінка ризику, яка формується разом із системою контролю.

Основи (по-сучасному – *the pilars*) професії внутрішнього аудитора це довіра суспільства та бізнес-спільноти до об'єктивних аудиторських послуг стосовно корпоративного управління, управління ризиками та контролю на підприємстві та сподівання та здатність інституту контролю (внутрішнього аудиту, зокрема) протистояти викликам часу. Інструментами внутрішнього аудитора є посібники з політик, обліку та фінансового звітування, а також меморандуми, внутрішні інструкції. перевірки, завдання, наради, зустрічі, повідомлення, сигнали та реагування на сигнали, звіти, ключові показники та припустимі/неприпустимі відхилення тощо.

Дискусії. Поняття інтегрована звітність разом із ризиком, розвитком (варіант сталий розвиток), вартістю організації, звітуванням тощо стало з початку XXI стор. *lingva franka* (змішана мова; широко розповсюджений жаргон; сленг). Автор матеріалу сповідує майже класичне словосполучення «Звітності без обліку не буває!». Не до кінця вирішеними залишаються питання джерел інформації для складання інтегрованої звітності (у форматі бухгалтерського обліку, ведення окремих регістрів для обліку соціальних та природоохоронних аспектів діяльності підприємства), узгодженість фінансових та не фінансових показників, можливо, проведення процедур консолідації - у сенсі зміцнення, злиття, об'єднання, інтегрування, зведення тощо).

Зараз проблематика інтегрованої звітності, консолідованої звітності та контролю залишаються чи не єдиним майданчиком наукового та освітянського напряму поза моноліту оподаткування та аудиту, які можна розглядати як прагматичні та важливі, але кон'юнктурні течії розвитку сучасного бухгалтерського обліку, звітності, економічного аналізу, контролю та аудиту.

ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf

[333] Razali W., Arshad R. (2014) Disclosure of corporate governance structure and the likelihood of fraudulent financial reporting [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/280719430_Disclosure_of_Corporate_Governance_Structure_and_the_Likelihood_of_Fraudulent_Financial_Reporting

[334] RUS I. (2015) Technologies And Methods For Auditing Databases [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.researchgate.net/publication/283954937_Technologies_and_Methods_for_Auditing_Databases

[335] Spataceana I-O. (2012) Addressing Fraud Risk by Testing the Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting Case of Romanian Financial Investment Companies. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://core.ac.uk › download › pdf

[336] Spatariu E. C., Maria Alina Caratas M. A. (2013) Contemporary Approaches in Internal Audit. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://pdfslide.net › Category Documents

[337] Tumwebaze Z., Mukyal V., Ssekiziyivu B., Bonareri C., Tumwebonire A. (2018) Corporate governance, internal audit function and accountability in statutory corporations [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.tandfonline.com › doi › pdf

[338] Wittayapoom K. (2014) New Product Development, Accounting Information, and Internal Audits: A Proposed Integrative Framework [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: https://www.sciencedirect.com › article › pii

Під впливом інституціональних змін робляться нові акценти на подальший вектор розвитку теорії бухгалтерського обліку, а зокрема і звітності, що побудована на основі міжнародних моделей соціального та природоохоронного звітування, яка б надавала інформацію на запити всіх зацікавлених користувачів про результати соціальної та екологічної діяльності підприємства. Такі обліково-звітні компоненти сприяють забезпеченню організаційно-управлінської підтримки соціальної та екологічної відповідальності.

Об'єктивною необхідність посилення заходів з контролю є відсутність повноти інформаційного забезпечення управління, … теоретично бухгалтери повинні мати справу із відмінними даними аналітики. Однак, за підрахунками, майже 80% даних про підприємство зараз неструктуровані, що означає, що значна більшість даних про рівні управління фірмою не є у легкодоступній формі бази даних[339].

Словосполучення «інтегрована звітність» як предмет досліджень з`явилося лише на початку XXI стор. Хоча інтегрована звітність знаходиться на периферії практики обліку, звітності та контролю, зараз спостерігаємо безперервний розвиток досліджень Інтегрованої звітності підприємств у світі та в Україні; інтегрована звітність свого часу не «пробилася» у паспорт спеціальності 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності), але зараз інтегрована звітність включена у тематику робіт підготовки магістрів на бакалаврів, стає предметом численних досліджень на здобуття як ступеня кандидата наук, так й доктора економічних наук. Інтегрована звітність має інноваційний характер.

Так співпало, що концепція інтегрованої звітності історично виникла в епоху post-Enron, SOX, всесвітньої фінансової кризи 2008-2010 рр. тощо, коли проводиться ревізія та оновлюються переглядаються регуляторні правила з управління та прийняття рішень, аудиту, внутрішнього аудиту, бухгалтерського обліку, управлінського обліку тощо. Засвоєні уроки (англ. ***the lessons learned***) подолання кризових явищ у економіці для досягнення гарного управління (англ. *a good management*) викликають максимальне використання існуючих важелів управління, але також пошук нових шляхів, серед яких є інтегрована звітність. Але зараз панує гібрид концепцій управління та обліку.

В Україні потрібна власна міцна теорія звітності або інтерпретація перевірених часом концепцій інтегрованої звітності (зовнішнього незалежного аудиту, внутрішнього аудиту, управлінського обліку, звітності) адаптованих до умов, що склалися в Україні.

Отже, проведене дослідження базується на засадах сучасного парадигматичного підходу до формування інтегрованої звітності з акцентом на взаємопов'язані ролі процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, внутрішнього аудиту зовнішнього аудиту, зменшення впливу шахрайства, які контролюються та координуються офіційною структурою підприємства, зокрема аудиторським комітетом. Аргументи, які ми наводимо, ґрунтуються на філософських аспектах прояву інтеграції в економіці, складанні інтегрованій звітності та у внутрішньому аудиті, критичному аналізі думок дослідників

[339] Andrew M. Bauer (2017) A highlevel introduction for accounting practitioners [Електронний ресурс].– Режим доступу: https://www.thetaxadviser.com›issues›may›d

стосовно ролі інтеграції, інтегрування та доброчесності, виявленої при досліджені внутрішнього аудиту та загального пейзажу розвитку інтегрованої звітності, використаних сучасних джерелах в основному 2013-2018 років та матеріалах наукової конференції «Розвиток інтегрованої звітності підприємств» 2019 р. Це дозволяє припустити, що подальший розгляд відповідних економічних, інституціональних та когнітивних / поведінкових факторів, що виходять за межі раціональної моделі вибору традиційної економіки, повинен підтримувати майбутні зміни в необхідних режимах та структурах управління.

Новітня інтерпретація управлінського обліку, враховуючи задоволення потреби в комунікації стимулює інтегроване бачення; управління проектами передбачає інтеграцію всіх аспектів проекту. Широке використання сучасних інформаційних технологій є вимогою інформаційного суспільства. У зовнішньому аудиті використовується інтеграція як методичний прийом процедур експерта та аудитора при виконанні завдання, інтегрована звітність класифікується як складний об’єкт із значною кількістю компонентів кількох категорій. Надання впевненості фахівця передбачає виконання подальших процедур (крім тестів заходів контролю) при застосуванні обробки даних за умови інтеграції даних у систему звітування, які яка ґрунтується на інформаційних технологіях. При зовнішньому аудиті, за МСА 720 (переглянутому) «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації», головним є оцінка суттєвості викривлення інформації або систем координат під час визначення, чи є суттєвим викривлення іншої інформації (пріоритет загальних інформаційних потреб користувачів, судження щодо суттєвості враховують конкретні обставини викривлення та міркування як щодо якісних та кількісних чинників). Зовнішній аудит може передбачає заходи із залучення внутрішніх аудиторів для створення вартості, моніторингу цілей та результатів та роботи з наслідками невизначеності. Результати вивчення кращої практики (англ.. *the best practice*) внутрішнього аудиту продемонстрували імперативний характер дотримання етичних цінностей вунтрішнім аудитором та його доброчесність, застосування наукових методів управління, інтегрування дій, знань, оцінки, зокрема, інтегрована оцінка ризику.

При складанні інтегрованої звітності зростає роль людського фактору, професіоналізму фахівця, відповідальності персоналу та працівників підприємства; у фокусі уваги внутрішнього аудиту знаходяться достовірність та якість інформації, гармонізація дій на підприємстві, ключові показники та критерії.

Інтегрована звітність в ідеалі має високий потенціал (функціонал) розвитку інноваційного характеру. Розробка системи чинників, показників, критеріїв, методик, інструментаріїв інших знарядь внутрішнього аудиту, інших елементів середовища контролю,

В той час як зовнішній аудит обмежений вимогами дотримання еталону суттєвості при виконанні завдання щодо достовірності фінансової звітності, внутрішній аудит має більш широкий діапазон завдань та об’єктів, критерії численності внутрішньогрупових операцій при використанні обліку чи звітування в електронній формі в інтегрованій системі.