

**ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

ДМИТРЕНКО ІРИНА МИКОЛАЇВНА

УДК 657.6:334.78(043.3)

**ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ
АУДИТУ КОРПОРАТИВНИХ СИСТЕМ**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

АВТОРЕФЕРАТ
дисертації на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Київ – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному центрі обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту, м. Київ.

Науковий консультант: доктор економічних наук, професор
Редько Олександр Юрійович,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
перший проректор.

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Бардаш Сергій Володимирович,
Київський національний торговельно-економічний
університет, завідувач кафедри фінансового аналізу і
контролю;

доктор економічних наук, професор
Петрик Олена Анатоліївна,
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»,
завідувач кафедри аудиту;

доктор економічних наук, професор
Проскуріна Неля Миколаївна,
Запорізький національний університет,
професор кафедри обліку і аудиту.

Захист відбудеться «30» червня 2015 р. об 11 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Національній академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національної академії статистики, обліку та аудиту за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1.

Автореферат розісланий « 29 » травня 2015 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради



О. А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Напрямок розвитку аудиту як елементу ринкової інфраструктури, здатного сприяти захисту інтересів та задоволенню інформаційних потреб суспільства, зумовлюють сучасні реалії соціоекономічного простору України. Ці реалії характеризуються поглибленням процесів глобалізації, інтеграцією у світове економічне співтовариство, посиленням впливу корпоративних систем на формування валового внутрішнього продукту. За даними Міжнародного рейтингу Global 500, близько 80% ВВП у розвинених країнах та майже 30% – у країнах, що активно розвиваються, вироблено суб'єктами господарювання цієї форми організації діяльності. Як наслідок – підвищуються вимоги до прозорості звітності корпоративних систем та повноти реалізації суспільної місії обов'язкового аудиту під впливом розширення кола інформаційних запитів користувачів в умовах невизначеності. Зазначені вимоги закріплено у Директивах Євросоюзу 2006/43/ЄС, 2013/34/ЄС, 2014/56/ЄС та Регламенті (ЄС) 537/2014. Проте наявною є невідповідність законодавства України з регулювання аудиторської діяльності, теорії та практики обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання суспільного інтересу сучасним вимогам ЄС.

Розкриттю питань теорії та практики аудиту присвячено фундаментальні праці зарубіжних авторів: Р. Адамса, Ф. Дефліза, С. Дипіаза, Р. Доджа, Р. Екклза, Р. Монтгомері, В. О'Рейлі, Дж. Робертсона, М. Хірша. До історичних аспектів аудиторської професії, етапів та перспектив її розвитку звертались як російські вчені: М. Азарська, С. Бичкова, Г. Гутцайт, О. Міронова, В. Панков, В. Подольський, Е. Сиротенко, Я. Соколов, так і українські дослідники: М. Білуха, В. Бондар, Ф. Бутинець, А. Герасимович, С. Гушко, Г. Давидов, Н. Дорош, С. Зубілевич, С. Івахненко, О. Петрик, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, К. Редченко, О. Редько, В. Рудницький, В. Савченко, В. Сопко, К. Сурніна, Б. Усач та ін.

Проблеми побудови систем внутрішнього контролю, зокрема підсистем внутрішнього аудиту, досліджено у наукових працях С. Бардаша, Н. Виговської, Є. Калюги, Т. Каменської, О. Кантаєвої, М. Корінька, Р. Костирка, В. Максимової, Л. Нападовської, В. Пантелєєва, С. Петренко, Л. Сухаревої, В. Шевчука, О. Шпіга; проблеми обліково-аналітичного забезпечення діяльності корпоративних систем – у наукових публікаціях О. Брадула, О. Зоріної, Н. Малюги, О. Пилипенка та ін.

Віддаючи належне науковому доробку попередників, слід зазначити, що подальшого дослідження потребують саме ті проблеми теорії та методології аудиту, розв'язання яких дозволить зменшити «розрив очікувань» користувачів, підвищити рівень якості незалежного аудиту та забезпечити визнання суспільством його необхідності. Це стосується невідповідності предметної сфери обов'язкового аудиту звітності корпоративних систем інформаційним очікуванням користувачів такої звітності та результатів аудиту; відсутності методології аудиторського оцінювання тих систем генерування інформації, які забезпечують розуміння ступеня керованості ризиків майбутнього розвитку та безперервності діяльності компаній. Існуюча неналагодженість систем генерування інформації у компаніях корпоративного сектору та неготовність їх до ефективного функціонування робить ще більш високим рівень ризикованості економічної діяльності цих компаній порівняно з підприємствами інших форм господарювання. Вирішальним чинником впливу, який

зумовлює нове бачення предметної сфери аудиту корпоративних систем, стає сучасний контент очікувань користувачів щодо отримання інформації про чутливість цих компаній до майбутніх ризик-подій та забезпечення безперервності діяльності. Тож наявною є потреба у нових підходах до створення інформаційного, процедурного та організаційного підґрунтя виконання завдань з обов'язкового аудиту корпоративних систем. Тому запитом сьогодення є обґрунтування й комплексна розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад якісних перетворень у розвитку аудиту корпоративних систем. Саме необхідність вирішення зазначених проблем визначає актуальність дослідження за обраною темою.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційну роботу виконано відповідно до плану науково-дослідних робіт Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського за темами: «Проблеми управлінського обліку, контролю і аналізу в міжнародному бізнесі» (номер державної реєстрації 019911001226); «Розробка теоретико-методологічних засад організаційного забезпечення оцінки внутрішнього контролю господарських систем» (номер державної реєстрації 0102U002043); «Розробка інформаційно-методичних засад моделювання механізму контролю якості аудиту» (номер державної реєстрації 0105U002112); «Теоретико-методологічні засади створення системи внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг» (номер державної реєстрації 0110U003750), а також Національної академії статистики, обліку та аудиту за темою: «Розвиток методології та організації сучасного аудиту» (номер державної реєстрації 0113U005976). Особистий внесок здобувача у розробку зазначених тем полягає в обґрунтуванні сучасних напрямів розвитку внутрішньокорпоративного контролю (далі – ВКК), незалежного аудиту корпоративних систем, пропозицій із побудови та впровадження систем внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є комплексна наукова розробка теоретичних, методологічних та організаційних засад розвитку аудиту корпоративних систем в Україні, що забезпечує вирішення важливих прикладних завдань щодо збільшення ступеня впевненості користувачів результатів аудиту, створення умов зростання якості незалежного аудиту та його суспільного визнання.

Відповідно до поставленої мети, в дисертації сформульовано й вирішено комплекс наукових та практичних завдань:

– визначити дефініцію «інститут аудиту», встановити ознаки інституційного оформлення незалежного аудиту та їх особливості у середовищі корпоративних систем;

– систематизувати змістові ознаки етапів еволюції теоретичних засад і практики аудиту під впливом зміни соціокультурного середовища та очікувань користувачів;

– дослідити стан і динаміку розвитку ринку аудиторських послуг, зокрема його сегмента щодо корпоративних систем;

– уточнити визначення поняття «корпоративна система» як об'єкта аудиту, класифікацію корпоративних систем та дослідити особливості їх організаційно-правових форм;

- проаналізувати специфіку функціонування корпоративних систем у існуючому бізнес-середовищі та встановити сучасний контент очікувань користувачів інформації про стан, результати і перспективи діяльності цих систем;
- обґрунтувати сучасну парадигму та на її основі розробити концепцію системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем;
- визначити прагматичну цінність системно-орієнтованого аудиту в контексті корпоративного управління;
- встановити передумови розвитку системно-орієнтованого аудиту в інтеграції з ризик-орієнтованим аудитом корпоративних систем в Україні;
- провести типізацію систем генерування інформаційних потоків як розширеної предметної сфери аудиту корпоративних систем;
- удосконалити концептуальні засади та розробити базові стандарти внутрішньокорпоративного контролю, окреслити змістове наповнення регламентів діяльності органів і суб'єктів контролю певних ієрархічних рівнів;
- проаналізувати специфіку та визначити характер ризиків предметної сфери аудиту корпоративних систем;
- систематизувати методологічні засади аудиту корпоративної звітності за умов її консолідації;
- запропонувати методологію аудиторської оцінки системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками компаній, що є корпоративними системами;
- розробити інформаційне забезпечення процедури тестування якісного стану системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками;
- визначити вплив результатів оцінювання системних об'єктів на обґрунтування професійного судження аудитора;
- окреслити передумови імплементації сучасної парадигми системно-орієнтованого аудиту в контрольне середовище корпоративних систем в Україні;
- опрацювати організаційні засади поліпшення інформаційного забезпечення аудиту корпоративних систем;
- запропонувати організаційні заходи та розробити методичний інструментарій щодо запровадження внутрішньофірмового контролю якості виконання завдань з аудиту звітної інформації корпоративних систем;
- розробити формат організаційно-розпорядчої та робочої документації аудитора за елементами системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг;
- адаптувати модель ділової досконалості EFQM Європейського фонду управління якістю (European Foundation Quality Management) для застосування під час моніторингу та внутрішнього контролю якості професійної діяльності суб'єктів аудиторської практики.

Об'єктом дослідження є процес аудиту фінансової звітності та іншої нефінансової інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання, що є корпоративними системами.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних та організаційних засад аудиту корпоративних систем.

Робоча гіпотеза дослідження ґрунтується на припущенні, що інтегроване застосування принципів системно-орієнтованого й ризик-орієнтованого аудиту до розширеної предметної сфери в практиці аудиту корпоративних систем здатне створити ефект синергії та збільшити ступінь впевненості користувачів аудиторського звіту, фінансової звітності та іншої нефінансової інформації, що перевірялася, підвищити обґрунтованість професійного судження аудитора згідно з вимогами щодо його якості.

Методи дослідження. Методологічною основою дисертаційної роботи є діалектичний метод, який дозволив на базі вивчення закономірностей еволюціонування незалежного аудиту обґрунтувати вектор його розвитку у середовищі корпоративних систем відповідно до сучасних реалій вітчизняної економіки та інформаційних потреб користувачів.

Під час дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання, зокрема: бібліографічний, історичний і логічний методи – для вивчення модифікації методологічних засад аудиту на етапах його еволюції та виокремлення ознак інституційного оформлення вітчизняного аудиту; аксіоматичний, гіпотетико-дедуктивний і методи наукового абстрагування, аналогії та синтезу – для дослідження сутності корпоративних систем, обґрунтування ступеня розширення предметної сфери аудиту щодо результатів та перспектив діяльності; системний підхід та систематизація – для обґрунтування методологічних засад аудиту корпоративної звітності, методології аудиторської оцінки систем внутрішньокорпоративного контролю та систем управління бізнес-ризиками; економіко-статистичні методи – для встановлення тенденцій і закономірностей розвитку вітчизняного ринку аудиту, обробки результатів опитування керівного складу провідних компаній корпоративного сектору; метод моделювання – для визначення елементів концепції системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем, типізації систем генерування інформаційних потоків у компаніях корпоративного сектору та притаманних їхній діяльності бізнес-ризиків, параметризації елементів систем внутрішньокорпоративного контролю та систем управління бізнес-ризиками з метою тестування їх якісного стану; порівняльно-правовий метод – для обґрунтування рекомендацій з удосконалення нормативного регулювання процесу імплементації сучасної парадигми системно-орієнтованого аудиту в Україні.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з теорії, методології та організації аудиту, внутрішнього контролю, ризик-менеджменту, економічної теорії, теорії організацій, стандартизації; вітчизняні та зарубіжні законодавчі акти й нормативно-правові документи з організаційно-методичних засад аудиту, внутрішнього контролю корпоративних систем; міжнародні стандарти аудиту, внутрішнього контролю та ризик-менеджменту; матеріали науково-практичних конференцій; довідково-інформаційні видання міжнародних організацій; інформація спеціалізованих сайтів Інтернету та періодичних видань; офіційні статистичні дані; фінансова звітність та інша нефінансова інформація емітентів цінних паперів; результати опитувань та анкетувань керівного складу компаній корпоративного сектору та суб'єктів аудиторської діяльності; авторські розробки з проблем дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у вирішенні наукової проблеми розробки теоретичних, методологічних та організаційних засад системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем в Україні, що створює умови для зростання якості незалежного аудиту, сприяє задоволенню сучасних інформаційних потреб користувачів та суспільному визнанню аудиту.

Найсуттєвішими результатами, що характеризують наукову новизну дослідження та особистий внесок здобувача, є такі:

уперше:

– визначено тенденції сучасного контенту інформаційних очікувань користувачів звітності корпоративних систем, зумовленого потребою отримати додаткову впевненість у характері впливу наслідків ризик-подій на перспективи розвитку таких суб'єктів господарювання, що дозволило обґрунтувати напрями розширення предметної сфери аудиту корпоративних систем;

– створено концепцію розвитку аудиту корпоративних систем на основі об'єднання принципів системно-орієнтованого та ризик-орієнтованого аудиту в інтегрований комплекс, який відповідає визначеній автором парадигмі, що уможливило узагальнене уявлення про взаємозв'язки та взаємозумовленість елементів концепції, а саме: поняття, мета та завдання; передумови становлення та розвитку; предметна сфера; принципи; специфіка процесу та результату; користувачі звітної інформації та результатів аудиту;

– запропоновано методологію аудиторської оцінки загальної системи внутрішньокорпоративного контролю, яка базується на параметричній моделі та відповідному тестуванні з урахуванням вагових коефіцієнтів значущості елементів цієї системи, що дозволяє виявити й кількісно виміряти ризик неефективності системи ВКК як індикатор впливу на професійне судження аудитора щодо оптимального вибору процедур отримання доказової бази аудиторського висновку;

– розроблено методологію аудиторської оцінки функціонування системи управління бізнес-ризиками (далі – СУБР), в основу якої покладено параметричну модель тестування якісного стану СУБР та процедури подальшої ідентифікації рівня неохопленого (залишкового) ризику, що дозволяє визначити чинники впливу на професійне судження аудитора щодо вибору виду незалежної думки з урахуванням ступеня керованості майбутньої фінансової сталості компаній та дотримання допущення про безперервність їхньої діяльності;

удосконалено:

– групування об'єктів аудиторського оцінювання на підставі типізації систем генерування інформаційних потоків за характером впливу їх якісного стану на професійне судження аудитора, що дозволяє визначити напрям стратегії аудиту не тільки щодо встановлення фактичного стану корпоративних систем, а також стосовно перспектив їх розвитку та спроможності подальшого безперервного функціонування;

– типологію бізнес-ризиків у діяльності корпоративних систем, в основу якої покладено найбільш усталені ознаки: рівень впливу на цілепокладання та джерело виникнення, що сприяє якісному виконанню процедури ідентифікації та оцінювання

складових невід'ємного ризику компаній-клієнтів під час планування завдань з аудиту корпоративних систем;

– процедуру узагальнення результатів обов'язкового аудиту фінансової звітності та іншої нефінансової інформації корпоративних систем-емітентів цінних паперів у звіті незалежного аудитора за форматом, який відображає розширену предметну сферу аудиту відповідно до запропонованої парадигми, що надає можливість підвищити ступінь впевненості користувачів звітної інформації та результатів аудиту;

– концептуальні засади та методика побудови комплексу стандартів внутрішньокорпоративного контролю шляхом застосування деревовидної трирівневої ієрархічної схеми їх формування, що складає організаційні передумови створення ефективної системи внутрішньокорпоративного контролю та має використовуватися як критерій під час аудиторського оцінювання цього системного об'єкта;

– інформаційне забезпечення процедури тестування системи внутрішньокорпоративного контролю шляхом побудови тест-анкети на основі формалізованих запитань та бальної оцінки можливих відповідей на них у контурі запропонованої матриці узагальнення за елементами оцінювання, що сприяє встановленню рівня надійності та визначенню відповідного йому рівня ризику неефективності цієї системи;

– формат організаційно-розпорядчої та робочої документації аудитора за елементами системи внутрішнього контролю якості (далі – СВКЯ) аудиторських послуг, що оптимізує практичне впровадження СВКЯ на рівні суб'єктів аудиторської діяльності та локальних завдань з аудиту звітної інформації корпоративних систем;

дістали подальшого розвитку:

– визначення поняття «інститут аудиту» та його складових, які демонструють специфіку прояву інституційних ознак, напрями їх модифікації під впливом змін соціокультурного середовища суспільства і очікувань користувачів, що засвідчило загострення проблеми «розриву очікувань» від результатів обов'язкового аудиту корпоративних систем, зумовило необхідність та логіку розвитку його теоретико-методологічних і організаційних засад з метою захисту інтересів різних груп користувачів;

– трактування поняття «корпоративні системи» як сукупності суб'єктів господарювання, створених на засадах корпоративної власності: самостійних юридичних осіб та таких взаємопов'язаних суб'єктів, які спільно здійснюють економічну діяльність для досягнення узгоджених цілей у складі об'єднань підприємств як їх бізнес-одиниці, що дозволило встановити предметну сферу аудиту;

– методологічні й організаційні засади визначення стратегії і тактики аудиту корпоративних систем, які полягають в урахуванні ступеня надійності системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками, що дозволило адаптувати змістове наповнення меморандуму планування і детальний план аудиту до відповідних умов виконання завдання з надання впевненості;

– методологія визначення впливу подій суттєвої невизначеності на безперервність діяльності компаній, побудована на основі матриці певних сценаріїв прояву наслідків неохоплених ризиків, що зумовлює зваженість вибору виду незалежної думки аудитора у підсумковому звіті;

– процедурне забезпечення аудиту консолідованої звітності в частині алгоритму застосування контрольних перерахунків: елімінування прибутку внутрішнього обороту в капіталі підприємств групи; консолідованого капіталу та неконтрольованої частки; коригувань внутрішньогрупових оборотів, залишків інвестицій, заборгованості за розрахунками та кредитами, операцій щодо нереалізованого прибутку, що дозволяє оптимізувати отримання аудиторських доказів щодо стану найбільш ризикових та уразливих до викривлення елементів консолідації фінансової звітності корпоративних систем;

– комплекс внутрішньофірмових стандартів щодо здійснення аудиторської оцінки систем внутрішньокорпоративного контролю та управління бізнес-ризиками, що дозволило визначити логічну структуру, зміст та порядок застосування цих стандартів у ході виконання завдань з аудиту фінансової звітності та іншої нефінансової інформації корпоративних систем;

– застосування моделі EFQM у ході моніторингу та внутрішнього контролю якості професійної діяльності суб'єктів аудиторської практики, що забезпечує можливість кількісного оцінювання якісного стану зазначеної діяльності, відстеження динаміки змін та визначення заходів з її поліпшення.

Практичне значення одержаних результатів. Результати наукових досліджень здобувача доведено до рівня практичного використання органами державного управління, регуляторними органами в галузі аудиторської діяльності України, аудиторськими фірмами, компаніями, що є корпоративними системами, та навчальними закладами.

Зокрема, рекомендації та розробки щодо методичного забезпечення тестування якісного стану системи ВКК, комплексу внутрішніх стандартів системи ВКК, методики побудови системи ризик-менеджменту компаній та оцінки її якісного стану, нового формату Звіту незалежного аудитора, комплексу організаційно-розпорядчої та робочої документації за елементами СВКЯ аудиторських послуг, адаптивної моделі EFQM для контролю якості послуг, надані в дисертації, знайшли впровадження в практиці роботи: Рахункової палати України (довідка № 02-25/108 від 02.07.2014 р.); Аудиторської палати України (довідка № 10 від 03.07.2014 р.); низки аудиторських фірм, що підтверджено відповідними актами: ТОВ АФ «Лекс-Сервіс» (від 03.06.2013 р.), ТОВ АФ «Ніка-Аудит» (від 10.06.2013 р.), ТОВ АФ «ЛОТ» (від 10.06.2013 р.), ТОВ АФ «Контроль–аудит» (від 11.06.2013 р.), ТОВ АФ «KRESTON-gcg» (від 12.06.2013 р.); компаніями у статусі корпоративних систем: НАК «Нафтогаз» (довідка № 9-27-14 від 25.02.2014 р.), Група компаній «Провіант» (довідка № 2014-169 від 27.08.2014 р.), а також у навчальному процесі Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського (довідка № 02.01/1114 від 03.06.2014 р.), Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту (довідка № 9 від 23.09.2014 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові результати, що містяться в роботі, належать особисто здобувачу. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача, що полягає у дослідженні питань, пов'язаних з подальшим розвитком незалежного аудиту, теоретичним, методологічним та організаційним забезпеченням такого розвитку. Особистий внесок здобувача у роботах, виконаних у співавторстві, конкретизовано у списку публікацій.

Апробація результатів дисертаційного дослідження. Основні положення дисертації доповідалися та отримали ухвалу на 42 міжнародних, 34 всеукраїнських науково-практичних конференціях, основними з-поміж яких є ті, що відображено у публікаціях [36–53].

Публікації. Основні положення дисертації викладено у 75 наукових працях, у тому числі в одній одноосібній монографії, у трьох монографіях у співавторстві, у 5 навчальних посібниках, один з яких одноосібний із грифом МОНУ, у 22 статтях у наукових фахових виданнях, у 7 статтях у фахових виданнях, що включені до міжнародних наукометричних баз, у 15 тезах за матеріалами зарубіжних конференцій, у 17 тезах за матеріалами інших конференцій, у 5 статтях в інших виданнях. Загальний обсяг публікацій становить 149,26 друк. арк., із них здобувачеві належить 111,83 друк. арк. Публікації повною мірою відображають основні наукові результати дослідження.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг дисертації становить 544 сторінки комп'ютерного тексту. Загальний обсяг основного тексту дисертації – 385 сторінок. Робота містить 76 таблиць, 53 рисунки, 22 додатки на 123 сторінках та список використаних джерел, що включає 387 найменувань на 36 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми дисертаційної роботи, визначено мету, коло завдань, об'єкт, предмет та робочу гіпотезу дослідження, сформульовано наукову новизну та практичну значущість отриманих результатів, надано інформацію про апробацію та публікацію результатів дослідження.

У розділі 1 «Інститут аудиту в середовищі корпоративних систем» визначено глобалізаційні чинники впливу на інституційне оформлення аудиту; виявлено іманентні йому ознаки, рамки функціонування, зокрема в середовищі корпоративних систем; досліджено еволюціонування базових теорій, концепцій та практики аудиту щодо збирання аудиторських доказів, формування професійного судження та обґрунтування незалежної думки аудитора; окреслено тенденції розвитку ринку аудиторських послуг України та його сегменту – корпоративних систем.

Дослідження вказує на процес набуття незалежним аудитом в Україні інституційного оформлення. Це підтверджується наявністю: чотирьох інституційних ознак (соціопсихологічна, соціологічна, правова, економічна) із визначеною специфікою їх прояву (табл. 1); відповідних рамок існування (формальних, неформальних, спонтанних); динаміки функціонування суб'єктів аудиторської

практики на ринку аудиторських послуг та в оточуючому інституційному середовищі (власність, влада, корпоративне управління, праця).

Таблиця 1

Інституційні ознаки та їх іманентність професійному аудиту в Україні*

| Інституційні ознаки | Характер прояву ознак щодо професійного аудиту |
|---------------------|--|
| Соціопсихологічна | Еволюціонування аудиту (з погляду професійної поведінки та формування більш досконалих теоретико-методологічних та організаційних засад професійної діяльності) під впливом зміни соціокультурного середовища та очікувань користувачів |
| Соціологічна | Визнання суспільством аудиту як інструменту ринкової інфраструктури та професійної діяльності, що спрямована на захист економічних інтересів і задоволення інформаційних потреб суспільства, зокрема користувачів фінансової звітності та іншої нефінансової інформації компаній |
| Правова | Закріплення правових засад аудиту в Законі України «Про аудиторську діяльність» та в інших нормативних актах щодо обов'язкового проведення аудиту компаній суспільного інтересу |
| Економічна | Визнання аудиту виключним видом підприємницької діяльності з відповідним отриманням специфікованого доходу за надання інтелектуальних послуг, що полягають як у висловленні незалежної думки й забезпеченні впевненості користувачів щодо звітної інформації компаній, так і у виконанні послуг супутнього характеру, де надання впевненості не передбачається |

* Джерело: складено автором

Результати дослідження доводять, що українському аудиту в цілому притаманні зазначені інституційні ознаки, а здатність останніх до еволюціонування посилюється під впливом змін інституційного середовища та очікувань користувачів. Встановлено, що відсутність дефініції «інститут аудиту» не сприяє розвитку теоретико-методологічних та організаційних засад аудиту корпоративних систем саме у напрямі забезпечення повноти реалізації його суспільної місії – захисту інтересів різних груп користувачів.

У авторському визначенні під інститутом аудиту пропонується розуміти сукупність професійних утворень у суспільстві (аудиторських фірм, аудиторів, професійних громадських організацій, регуляторних органів), інтелектуальна та прикладна діяльність яких є легітимною, обмежена формальними (нормативними) і неформальними рамками, спрямована на захист економічних інтересів і задоволення інформаційних потреб суспільства шляхом надання впевненості користувачам звітної інформації економічних суб'єктів. Теоретико-методологічні, організаційні засади цієї професійної діяльності модифікуються під впливом зміни соціокультурного середовища суспільства та очікувань користувачів. Це стосується середовища корпоративного управління, в умовах якого суттєво зростає ризикованість діяльності корпоративних систем під впливом диверсифікації, наявності корпоративного конфлікту інтересів, неспроможності менеджменту постійно враховувати інтереси усіх груп власників, зокрема міноритарних акціонерів.

Встановлено певне відставання української практики інституційного оформлення аудиту саме в середовищі корпоративних систем від загального прояву переважної більшості інституційних ознак: соціопсихологічної (очікування

користувачів стосовно отримання впевненості щодо перспектив розвитку корпоративних систем не виправдовуються через обмеженість реальної предметної сфери обов'язкового аудиту); соціологічної (недостатнє забезпечення захисту інтересів найбільш інформаційно незахищених користувачів – міноритарних акціонерів та потенційних інвесторів); правової (відсутність законодавчих вимог щодо забезпечення розширення предметної сфери обов'язкового аудиту для скорочення «розриву очікувань» користувачів; правова неузгодженість вимог щодо створення та впровадження аудиторських комітетів наглядових рад корпоративних систем). Водночас прояв економічної ознаки не залежить від змін середовища.

У результаті систематизації сучасних глобалізаційних чинників встановлено їх двовекторний вплив на соціоекономічний розвиток суспільства. Позитивними факторами є: використання інноваційних, інформаційних та інтелектуальних технологій на рівні секторів економіки та корпорацій, що підвищує їх глобальну конкурентоспроможність; переорієнтація інвестицій на розвиток інтелектуального капіталу; розвиток глобальної інформаційної інфраструктури та формування єдиного фінансово-інформаційного простору. Негативний вплив спричиняють: закріплення усталених позицій групи корпорацій та країн – світових лідерів з погляду глобального економічного прагматизму; посилення диспропорційності розвитку під впливом глобальних кризових явищ та процесів; поширення останніх через неадекватну оцінку інвесторами ступеня достовірності існуючих даних про стан та тенденції розвитку об'єктів інвестування в умовах асиметричності інформації.

Ризикованість інтеграційних процесів у корпоративному секторі України викликає нові інформаційні запити потенційних учасників (насамперед інвесторів) щодо отримання впевненості про реальну спроможність певної компанії як об'єкта злиття-поглинання до реалізації стратегічних цілей на підставі наявного фінансового потенціалу. Отже, з огляду на посилення негативних тенденцій глобалізації та необхідність зниження до прийнятного рівня інформаційного ризику користувачів звітності корпоративних систем роль і затребуваність незалежного аудиту як інституту у суспільстві має зростати. Саме тому загострюється необхідність в аудиті нового якісного рівня, де висловлення незалежної професійної думки відбуватиметься на підставі отримання та надання достатньої впевненості користувачам (особливо інформаційно незахищеним – міноритарним акціонерам, потенційним інвесторам) не тільки щодо стану та досягнутих результатів діяльності зазначених компаній, а також щодо їх майбутнього.

Логічний аналіз еволюціонування теоретичних засад і практики аудиту дозволив встановити, що розвиток підходів до збирання аудиторських доказів та обґрунтування незалежної думки аудиторів відбувався під впливом розширення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності компаній перед прийняттям управлінських рішень на підставі отримання впевненості про її достовірність. Зокрема, з'ясовано, що на етапі підтверджувального аудиту поняття «незалежна думка» як результат професійної діяльності фахівців ще не сформувалося, а тому отримання аудиторських доказів відбувалося переважно з використанням обов'язкової суцільної перевірки для виявлення «аудиторського сліду».

Первісне розуміння сутності системно-орієнтованого аудиту концентрувалося на оцінці стану лише системи внутрішнього контролю з огляду на її спроможність забезпечити достовірність інформації в обліку та фінансовій звітності компаній-клієнтів. З активною фазою розвитку цього етапу у світі розпочався процес міжнародної стандартизації аудиторської діяльності, що підштовхнуло аудит до наступного етапу – ризик-орієнтованого.

Первісне сприйняття сутності ризик-орієнтованого аудиту зосереджувалося лише на ідентифікації ймовірності суттєвого викривлення фінансової звітності та визначенні впливу ризику неефективності внутрішнього контролю на рівні, необхідному для планування аудиторського завдання. Етап ризик-орієнтованого аудиту започаткував застосування професійного скептицизму, де критерієм оцінки виявлених викривлень стає рівень суттєвості. На незалежну думку аудитора вже впливають не тільки наявність суттєвих викривлень у фінансовій звітності компанії-клієнта, а також дотримання допущення про безперервність її діяльності. Слід зазначити, що сучасний стан незалежного аудиту в Україні свідчить про його переважну належність до підтверджувального етапу розвитку з наявними ознаками спроможності та необхідності переходу на наступні рівні еволюціонування.

Як показали дослідження, ринок аудиторських послуг в Україні характеризується динамічними змінами, а також демонструє певні тенденції розвитку у сегменті корпоративних систем. Так, динаміка чисельності суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД) за період 2009–2013 рр. є спадною як на рівні аудиторських фірм (на 15,6%), так і на рівні аудиторів-підприємців (на 55,4%, а загалом – на 29,4%). При цьому має місце стала тенденція до поліпшення якості кадрового потенціалу аудиторських фірм, що ілюструється зростанням середньої кількості сертифікованих аудиторів на 12,9% з відповідним посиленням їх концентрації у складі аудиторських фірм. Це стало наслідком ускладнення економічної ситуації, загострення конкуренції на ринку аудиторських послуг, підвищення вимог до аудиторів з боку Аудиторської палати України (далі – АПУ) та інших регуляторів. Також спостерігається приріст середнього доходу на одного САД: у 2013 р. порівняно з 2012 р. – на 15%, а щодо 2009 р. – на 61%.

На окрему увагу заслуговує аналіз динаміки виконання завдань з надання впевненості (табл. 2), бо реалізація суспільної місії професійного аудиту – формування довіри між учасниками ринкових відносин – відбувається саме на підставі надання користувачам впевненості щодо ступеня достовірності фінансової звітності. Так, за період 2009–2013 рр. простежується збільшення фактичного обсягу доходів від виконання таких завдань на 19328,7 тис. грн (або на 3,05%), проте кількість цих завдань скоротилася на 42,24% за умов значного зростання середньої вартості одного замовлення (майже на 76%). Найбільша питома вага серед усіх типів завдань з надання впевненості належить завданням з аудиту. Зокрема, на завдання з ініціативного аудиту (за вартісними показниками) у період 2009–2013 рр. припадало від 44,12% до 62,16% загального обсягу доходів; на завдання з обов'язкового аудиту – відповідно від 24,05% до 26,94%.

Починаючи з 2009 року, намітилася й отримала розвиток тенденція до зростання попиту на виконання зазначених завдань з боку об'єднань підприємств

(корпорацій, консорціумів, концернів, холдингових компаній та інших корпоративних систем).

Таблиця 2

**Динаміка доходів від виконання завдань з надання впевненості
за 2009 – 2013 рр.***

| Роки | Показники | Завдання з надання впевненості | | | | |
|--------------|---|---|---|--|--|-----------|
| | | Обов'язковий аудит фінансової звітності | Ініціативний аудит фінансової звітності | Огляд історичної фінансової інформації | Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом | Усього |
| 2009 | Фактичний обсяг послуг, тис. грн | 152518,7 | 279786,0 | 79646,3 | 122180,3 | 634131,3 |
| | Питома вага, % | 24,05 | 44,12 | 12,56 | 19,27 | 100,0 |
| | Кількість замовлень, од. | 15954 | 3678 | 635 | 1855 | 22122 |
| | Питома вага, % | 72,12 | 16,63 | 2,87 | 8,39 | 100,0 |
| | Середня вартість одного замовлення, тис. грн | 9,56 | 76,07 | 125,43 | 65,87 | 28,67 |
| 2010 | Фактичний обсяг послуг, тис. грн | 94253,7 | 453070,1 | 62281,2 | 41274,5 | 650879,5 |
| | Питома вага, % | 14,48 | 69,61 | 9,57 | 6,34 | 100,0 |
| | Кількість замовлень, од. | 10458 | 3918 | 624 | 1559 | 16559 |
| | Питома вага, % | 63,16 | 23,66 | 3,77 | 9,41 | 100,0 |
| | Середня вартість одного замовлення, тис. грн | 9,01 | 115,64 | 99,81 | 26,47 | 39,31 |
| 2011 | Фактичний обсяг послуг, тис. грн | 124709,6 | 451080,4 | 62977,8 | 31357,6 | 670125,4 |
| | Питома вага, % | 18,61 | 67,31 | 9,40 | 4,68 | 100,0 |
| | Кількість замовлень, од. | 8003 | 3448 | 622 | 1208 | 13281 |
| | Питома вага, % | 60,26 | 25,96 | 4,68 | 9,10 | 100,0 |
| | Середня вартість одного замовлення, тис. грн | 15,58 | 130,82 | 101,25 | 25,96 | 50,46 |
| 2012 | Фактичний обсяг послуг, тис. грн | 157146,6 | 431015,5 | 68517,3 | 17616,8 | 674296,2 |
| | Питома вага, % | 23,31 | 63,92 | 10,16 | 2,61 | 100,0 |
| | Кількість замовлень, од. | 9520 | 2935 | 568 | 964 | 13987 |
| | Питома вага, % | 68,07 | 20,98 | 4,06 | 6,89 | 100,0 |
| | Середня вартість одного замовлення, тис. грн | 16,51 | 146,85 | 120,63 | 18,27 | 48,21 |
| 2013 | Фактичний обсяг послуг, тис. грн | 176 061,0 | 406 195,0 | 49 923,0 | 21 281,0 | 653 460,0 |
| | Питома вага, % | 26,94 | 62,16 | 7,64 | 3,26 | 100,0 |
| | Кількість замовлень, од. | 8 746 | 2 736 | 528 | 768 | 12 778 |
| | Питома вага, % | 68,45 | 21,41 | 4,13 | 6,01 | 100,0 |
| | Середня вартість одного замовлення, тис. грн | 20,13 | 148,46 | 94,55 | 27,71 | 51,14 |
| 2013 до 2009 | Базисний темп зростання фактичного обсягу послуг, % | 115,44 | 145,18 | 62,68 | 17,42 | 103,05 |
| | Базисний темп зростання кількості замовлень, % | 54,82 | 74,39 | 83,15 | 41,40 | 57,76 |
| | Базисний темп зростання середньої вартості одного замовлення, % | 210,56 | 195,16 | 75,38 | 42,07 | 175,92 |

* Джерело: складено автором за офіційними статистичними даними АПУ

Середній дохід від виконання цих завдань на одного САД зріс у 2013 році до 29,35 тис. грн, або порівняно з 2009 роком – у 38,6 раза. Така динаміка попиту на завдання з надання впевненості опосередкована інтеграційними процесами, що пов'язані зі злиттями та поглинаннями компаній заради об'єднання бізнесу з метою досягнення синергетичних ефектів від концентрації капіталу та посилення конкурентних переваг.

Суттєві бізнес-ризики, що супроводжують зазначені процеси, посилюють потребу в отриманні користувачами додаткової впевненості щодо перспектив

діяльності корпоративних систем для прийняття стратегічних інвестиційних рішень. Це стосується забезпечення керованої ризикованості, стабільності та безперервності економічної діяльності компаній, їх спроможності до створення вартості.

Встановлення тенденцій ринку аудиту у сегменті корпоративних систем висвітлює проблему неспроможності задоволення інформаційних потреб користувачів результатів обов'язкового аудиту лише шляхом традиційного визначення предмета перевірки – підтвердження фінансової звітності компаній та акцентування уваги на минулих подіях господарського життя. Визначився більш високий попит на завдання з ініціативного аудиту, ніж із обов'язкового, про що свідчить переважання середньої вартості цих завдань порівняно з обов'язковим аудитом фінансової звітності (у середньому у 8 разів). Це підтверджує наявність невідповідності між очікуваннями користувачів результатів обов'язкового аудиту корпоративних систем та фактичним інформаційним забезпеченням, що спонукає до розширення предметної сфери, модифікації теоретико-методологічних та організаційних засад завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності та іншої нефінансової інформації корпоративних систем.

У розділі 2 «Парадигма аудиту корпоративних систем» розкрито особливості функціонування корпоративних систем у існуючому бізнес-середовищі; визначено та запропоновано сучасну парадигму системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем як засіб прискорення переходу незалежного аудиту в Україні на наступний якісний рівень еволюційного розвитку; окреслено аспекти прагматичної цінності системно-орієнтованого аудиту в контексті корпоративного управління.

У результаті проведеного дослідження встановлено, що вітчизняна модель корпоративного управління формується під впливом таких чинників: недостатня розвиненість фондового ринку, яка пов'язана з досить низькою ліквідністю акцій та неможливістю залучення дрібних (неінституційних) інвесторів; нестабільність макроекономічної ситуації та наявність суттєвих ризиків для потенційних акціонерів, що мотивує їх до володіння великим пакетом акцій як страховкою від збитків; непрозорість структури акціонерного капіталу; обмеження мажоритарними акціонерами прав міноритарних щодо здійснення управління та контролю; наявність специфічних відносин між мажоритарними акціонерами та менеджментом, який зацікавлений не стільки у підвищенні прибутковості компанії, скільки у можливості впливати на її фінансові потоки; недостатньо чіткі законодавчі норми щодо надання звітної інформації користувачам та організації системи внутрішньокорпоративного контролю. З корпоративним управлінням тісно пов'язане поняття «дискреційна поведінка менеджерів», тобто поведінка у власних інтересах на шкоду акціонерам. В Україні це завдає шкоди широкому колу осіб та інституцій: акціонерам, робітникам та державі, при цьому приховування доходів позбавляє останню значної частини податкових надходжень.

З огляду на високий рівень концентрації власності та капіталу корпоративні системи у сучасному бізнес-середовищі набувають найбільшого значення. Проте загалом неоднозначне сприйняття їхньої сутності спонукає до необхідності уточнення визначення цього поняття. Отже, у контексті проведеного нами дослідження чинного правового поля та в авторській інтерпретації під

корпоративними системами пропонується розуміти сукупність суб'єктів господарювання (далі – СГ), що створені на засадах корпоративної власності та є самостійними юридичними особами, а також таких економічно взаємопов'язаних СГ – юридичних осіб, які входять до складу об'єднань підприємств як бізнес-одиниці, спільно здійснюють свою діяльність для досягнення узгоджених цілей та можуть бути створені як на добровільних (договірних) засадах, так і внаслідок контролю одного (-них) учасника (-ків) над іншими.

Зі зростанням ступеня невизначеності та ризикованості ведення диверсифікованого бізнесу таких компаній посилюється зацікавленість їх інвесторів, власників та керівного складу у налагодженні та надійному функціонуванні систем внутрішньокорпоративного контролю. Як свідчить міжнародний досвід, саме чисельні маніпулювання показниками фінансової звітності, що мали місце наприкінці ХХ та на початку ХХІ століття у найбільших світових корпораціях, наслідками чого стали подальша світова фінансова криза та розпад транснаціональних аудиторських фірм, значною мірою вплинули на жорстке правове регулювання діяльності корпоративних систем, зокрема щодо вимог належного рівня внутрішнього контролю, а їх аудиторів – щодо рівня якості роботи. З-поміж таких правових актів значне місце посідають Закон Сарбейнса – Окслі (США, 2002 р.), Директиви Євросоюзу 2006/43/ЄС та 2014/56/ЄС «Про обов'язковий аудит щорічної та консолідованої звітності», Регламент (ЄС) 537/2014 «Про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного інтересу».

На сьогодні недостатня формалізація процесу ВКК, відсутність внутрішніх документів з регулювання системи ВКК досліджуваних компаній не дозволяють цілеспрямовано вирішувати організаційні, методичні та технологічні питання реалізації контрольної функції на захист інтересів різних груп власників (мажоритарних та міноритарних акціонерів; власників материнської компанії та/або дочірніх підприємств; власників, що одночасно входять до вищого керівного складу компанії). Стан системи ВКК є важливим, але не єдиним чинником, що сприяє забезпеченню якості корпоративного управління та сталого розвитку компаній, а також не єдиним об'єктом зацікавленості користувачів звітної інформації корпоративних систем. Сучасними бізнес-реаліями корпоративного сектору України є: інтеграція підприємств у холдингові компанії шляхом злиття-поглинання з метою отримання синергетичного ефекту через створення замкненого виробничого циклу, або навпаки – роздроблення великого підприємства на групу малих під егідою одних і тих самих засновників з метою досягнення певного рівня конкуренції. Це значно посилює ситуацію суттєвої невизначеності, опосередковуючи корпоративні конфлікти інтересів та зростання потреб користувачів у напрямі отримання додаткової інформації про чутливість корпоративних систем до майбутніх ризик-подій, забезпечення сталості, безперервності їхньої діяльності.

У цих умовах зростає «розрив очікувань» в аудиті, під яким слід розуміти невідповідність між запитам користувачів аудиту та тим, що надає діяльність аудиторів у реальності. Суспільне визнання аудиторської професії неможливе без

скорочення такого «розриву» шляхом надання користувачам упевненості за більш широким колом релевантної інформації.

Сучасний етап розвитку українського аудиту характеризується необхідністю розробки нової концептуальної основи, яка передбачає інтеграцію теоретико-методологічних засад як системно-орієнтованого так і ризик-орієнтованого аудиту, що забезпечуватиме зниження інформаційних ризиків користувачів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. За цих умов професійний зовнішній аудит має фокусуватися на оцінці та висловленні незалежної думки за розширеним складом об'єктів та їх предметної сфери. Це стосується не тільки інформації про економічні події, що відбулися та пройшли обліково-звітне узагальнення. Особливої уваги вже потребує інформація про сталість майбутнього розвитку компаній.

Отже, до складу об'єктів аудиту звітної інформації компаній корпоративного сектору має увійти комплекс систем генерування інформаційних потоків про стан, результати та перспективи їхньої діяльності з урахуванням впливу ризиків неефективності функціонування на майбутній розвиток цих компаній. Визначену автором сучасну парадигму системно-орієнтованого аудиту формалізовано на рис. 1.

Вважаємо, що для забезпечення суспільного визнання та виконання своєї місії у суспільстві суб'єкти аудиторської діяльності мають переорієнтувати практику на надання впевненості замовникам послуг та іншим користувачам (особливо тим, для кого аудиторський звіт є єдиним джерелом розуміння дійсного стану справ компаній, – міноритарним акціонерам та потенційним інвесторам) за таким комплексом системних об'єктів: 1) система бізнес-процесів (СБП); 2) система обліку та звітності (СОЗ); 3) система внутрішньокорпоративного контролю (СВКК); 4) система управління бізнес-ризиками (СУБР); 5) система корпоративного управління (СКУ). Зазначені системні об'єкти типізовано за характером їхнього впливу на професійне судження аудитора щодо: фактичного стану на звітну дату (об'єкти ретроспективного значення); перспектив розвитку компаній-клієнтів (об'єкти перспективного значення), забезпечення належного рівня функціонування (об'єкти попереджувального та коригувального значення).

Ризик-орієнтована аудиторська оцінка якості функціонування системних об'єктів ретроспективного значення (СБП, СОЗ) не тільки дозволить встановити наявність суттєвих викривлень у фінансовій звітності та надати впевненості щодо ступеня її достовірності. Це також сприятиме ідентифікації ризику виникнення таких викривлень, починаючи з рівня бізнес-процесів та враховуючи вплив цього ризику на стан обліково-звітного узагальнення шляхом встановлення ймовірності шахрайства з боку лінійного менеджменту та відповідного персоналу компаній-клієнтів. Здійснення ризик-орієнтованої аудиторської оцінки системних об'єктів перспективного значення (СУБР, СКУ) дасть змогу встановити ступінь керованості подій суттєвої невизначеності, відповідності їх прийнятному рівню ризик-апетиту компаній-клієнтів та вплив на забезпечення безперервності їхньої діяльності.

Особливим об'єктом аудиторської оцінки з-поміж зазначених є СВКК, бо за умов адекватної організації й належного впровадження ця система має попереджувальний та коригувальний характер щодо належного функціонування інших системних об'єктів, а отже, впливатиме на їх якісний стан.

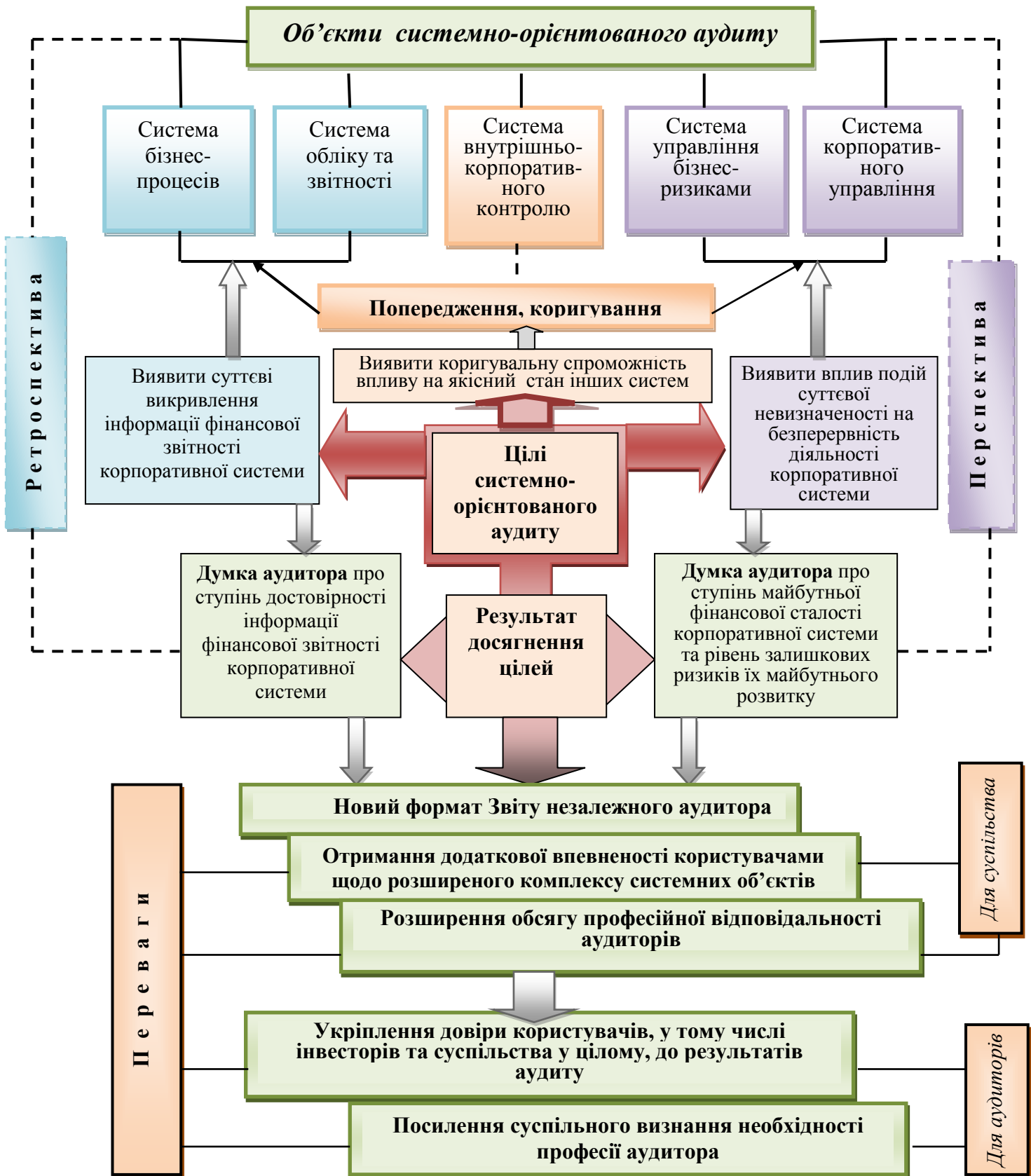


Рис. 1. Формалізоване подання сучасної парадигми системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем*

* Джерело: авторська розробка

Тому предметом аудиторської оцінки СВКК є здатність цієї системи попереджувати, а за неможливості – виявляти та вчасно коригувати певні відхилення від еталонного стану інших системних об'єктів.

Отже, в авторському визначенні системно-орієнтований аудит корпоративних систем є формою зовнішнього незалежного аудиту, що інтегрує теоретико-методологічні засади системно- та ризик-орієнтованого аудиту і передбачає надання впевненості користувачам щодо достовірності звітної інформації (у подальшому – інтегрованої звітності) про стан, результати та перспективи майбутнього розвитку компаній, які є корпоративними системами, на підставі визначення прийнятності рівня залишкових бізнес-ризиків для забезпечення сталості, безперервності їхньої діяльності. Під звітною інформацією у контексті запропонованого визначення слід розуміти інформацію фінансової звітності та іншу нефінансову інформацію, що надається та офіційно оприлюднюється емітентами (корпоративними системами).

У авторській дефініції зміщення змістового акценту у бік системно-орієнтованого аудиту викликано тим, що первісною у діях аудитора є орієнтація на встановлення наявності та стану функціонування комплексу системних об'єктів як основи для подальшого застосування засобів ризик-орієнтованого аудиту. Своєю чергою, визначення рівня ризиків неефективності цих об'єктів впливає на обґрунтування професійного судження аудитора та перетворення його у професійну думку на підставі доказової бази. У підсумку інтегроване застосування принципів системно-орієнтованого та ризик-орієнтованого аудиту (за умов відповідного налагодження комплексу систем генерування інформації компаній-клієнтів) є основою для розширення меж висловлення професійної думки аудитора у напрямі перспектив розвитку суб'єктів господарювання, що є корпоративними системами.

Таким чином, прагматична цінність системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем полягає у реалізації спроможності суттєво підвищити ступінь впевненості щодо повного комплексу системних об'єктів, які відповідають сучасному контенту очікувань різних груп користувачів (особливо найбільш інформаційно незахищених – міноритарних акціонерів та потенційних інвесторів) з погляду прийняття управлінських рішень та зниження ризику корпоративного конфлікту інтересів. Це втілено у запропонованому форматі Звіту незалежного аудитора та сприяє зменшенню «розриву очікувань» користувачів, підвищує якість незалежного аудиту.

Розділ 3 «Розвиток теоретичних засад аудиту корпоративних систем» присвячено визначенню та систематизації передумов становлення та розвитку системно-орієнтованого аудиту в інтеграції з ризик-орієнтованим аудитом в Україні; виявленню специфіки та встановленню характеру ризиків предметної сфери аудиту корпоративних систем; розробці концепції системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем.

Комплекс передумов становлення системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем в Україні охоплює: розвиток функцій корпоративного управління в напрямі підвищення керованості бізнес-ризиків; створення відповідних органів та суб'єктів – виконавців цих функцій (зокрема, служб внутрішнього аудиту та служб ризик-менеджменту); стандартизацію, упровадження регламентного та методичного забезпечення діяльності органів та суб'єктів, що обслуговують системи

генерування інформаційних потоків (далі – СГП); розробка методології та методики аудиторської оцінки СГП (особливо СВКК та СУБР як найменше досліджених); модифікація вимог та положень Міжнародного стандарту аудиту (далі – МСА) 315 щодо ідентифікації ризиків відповідно розширення предметної сфери аудиту корпоративних систем та уточнення поняття «система внутрішньокорпоративного контролю»; практичне застосування вимог МСА 265, 315, 330; урахування запропонованих автором доповнень та уточнень до МСА 315 на рівні удосконалення стандартизації аудиторської діяльності.

Відтак, основною передумовою одержання аудитом нового якісного статусу є створення і практичне функціонування повного комплексу систем генерування інформаційних потоків у компаніях суспільного інтересу, передусім системи ВКК як об'єкта аудиторської оцінки, що має забезпечити належний стан інших системних об'єктів ретроспективного та перспективного значення. Запропонована типізація систем генерування інформаційних потоків розкриває розширений склад предметної сфери аудиторської оцінки (системи бізнес-процесів, обліку та звітності, управління бізнес-ризиками, корпоративного управління, внутрішньокорпоративного контролю) та створює передумови для визначення стратегії обов'язкового аудиту у напрямі встановлення не тільки фактичного стану, а і перспектив розвитку компаній. З-поміж об'єктів перспективного значення особливої уваги потребує система управління бізнес-ризиками, бо результат її аудиторського оцінювання здатний забезпечити додаткову впевненість користувачам щодо ступеня керованості залишкових ризиків діяльності компаній та майбутньої фінансової сталості останніх. Проте навіть у міжнародних компаніях з доволі високим рівнем культури корпоративного управління питання практичного запровадження систем внутрішньокорпоративного контролю та систем управління бізнес-ризиками остаточно не вирішені.

Протягом 2009–2013 років здобувачем було проведено опитування керівного складу провідних компаній України у статусі корпоративних систем та представництв міжнародних корпорацій, що діють на території країни. У результаті статистичної обробки відповідей респондентів встановлено, що Положення про аудиторський комітет затверджено лише у 1,5% опитаних компаній, Положення про службу внутрішнього аудиту та поточний план її діяльності – у 20% компаній. Це свідчить і про відповідний рівень створення та функціонування зазначених суб'єктів ВКК. У цілому можна зробити висновок, що у компаніях на сьогодні регламентуються саме ті процедури оцінки ризиків, які передують плануванню роботи служб внутрішнього аудиту (далі – СВА) та окремих виконуваних завдань. Зокрема, плануванню поточної роботи СВА приділяється значно більше уваги, ніж плануванню стратегії її розвитку (20% відповідей проти 7%).

Про певні тенденції поступового руху у напрямі побудови дієвих систем управління бізнес-ризиками свідчать ті результати опитування, що показали наявність фактичного проведення процедури оцінки бізнес-ризиків силами власних фахівців з управління якістю й рідше – з ризик-менеджменту (у 1,6% компаній) та оцінки ризиків для планування роботи СВА (у 3% компаній). Крім того, чіткі наміри створити службу ризик-менеджменту як основного суб'єкта СУБР у найближчі 1–2 роки підтвердили 17,4% представників цих компаній. Переважна більшість

респондентів (загалом близько 60%) пов'язує розвиток корпоративного управління своїх компаній із упровадженням систем управління бізнес-ризиками у перспективі (від 3 до 7 років).

Результати проведеного дослідження показали, що основними чинниками гальмування розвитку системно-орієнтованого аудиту є такі: недосконалість правового поля щодо регулювання діяльності компаній корпоративного сектору (зокрема, акціонерних товариств) та складу органів і суб'єктів ВКК; невирішеність питань стандартизації їхньої діяльності; слабка інформаційна забезпеченість аудиторської оцінки СВКК та СУБР; недостатня розробленість методології та методики аудиторської оцінки СВКК і СУБР зазначених компаній.

Базовими умовами подолання гальмівного впливу організаційних та інформаційних чинників на ефективність функціонування СВКК є стандартизація та регламентне забезпечення контрольної діяльності органів і суб'єктів усіх ієрархічних рівнів. Виходячи з потреб організаційної побудови корпоративних систем, що склалися в Україні, оптимальним є застосування трирівневої ієрархічної системи стандартів внутрішньокорпоративного контролю: 1) базовий стандарт побудови загальної СВКК; 2) стандарти з регулювання діяльності органів та суб'єктів ВКК; 3) технічні стандарти контрольних процедур у розрізі предметної сфери за компетенцією відповідних суб'єктів ВКК.

Систематизований комплекс стандартів внутрішньокорпоративного контролю з погляду на їх ієрархічні рівні, класифікацію та логічну структуру в інтерпретації здобувача подано у табл. 3. Зазначені внутрішні стандарти за умов їх виконання є запорукою ефективного функціонування СВКК на рівні компаній-клієнтів та критерієм подальшої аудиторської оцінки ступеня надійності цієї системи.

Таблиця 3

Комплекс стандартів системи внутрішньокорпоративного контролю як критерій аудиторської оцінки її наявності*

| Поділ за ієрархічними рівнями | Найменування стандартів ВКК |
|---|---|
| <u>Документ першого рівня</u> (базовий стандарт) | «Концептуальна основа системи внутрішньокорпоративного контролю» |
| <u>Документи другого рівня</u> (стандарти за напрямками діяльності органів і суб'єктів внутрішньокорпоративного контролю) | «Формат діяльності аудиторського комітету наглядової ради компанії» |
| | «Принципи організації діяльності служби внутрішнього аудиту в системі внутрішньокорпоративного контролю» |
| | «Ієрархія та формат діяльності органів та суб'єктів внутрішньогосподарського контролю в загальній системі внутрішньокорпоративного контролю компанії» |
| | «Критерії якості системи внутрішньокорпоративного контролю, її органів та суб'єктів» |
| | «Контроль якості діяльності органів і суб'єктів внутрішньокорпоративного контролю» |
| | «Внутрішньокорпоративні кваліфікаційні вимоги до внутрішніх аудиторів» |
| | «Планування діяльності служби внутрішнього аудиту на базі ризик-орієнтованого підходу» |
| | «Документування діяльності з внутрішнього аудиту» |
| <u>Документи третього рівня</u> (технічні стандарти контрольних процедур за окремими об'єктами та бізнес-процесами) | «Звітність за результатами внутрішнього аудиту» |
| | «Процедури внутрішнього аудиту за окремими об'єктами» «Процедури внутрішньогосподарського контролю на рівні окремих бізнес-процесів» |

* Джерело: авторська розробка

Доведено, що для створення позитивної мотивації та налагодженості у діяльності органів та суб'єктів ВКК їх регламентне забезпечення належить формувати на підставі комплексу внутрішніх стандартів та запроваджувати у такому складі: Положення про аудиторський комітет наглядової ради; Положення про службу внутрішнього аудиту; Положення про внутрішньогосподарський контроль; Регламент проведення внутрішніх контрольних заходів на рівні бізнес-одиниць компанії; Посадові інструкції персоналу служби внутрішнього аудиту та персоналу інших управлінських підрозділів відповідних ієрархічних рівнів (з обов'язковим виокремленням з-поміж основних розділів таких, що розкривають обов'язки, права та відповідальність щодо реалізації контрольної функції, комунікативні зв'язки за посадою, зокрема в контексті зворотного зв'язку в процесі та за результатами контрольної діяльності).

В основу типізації бізнес-ризиків компаній корпоративного сектору покладено найбільш усталені ознаки: рівень впливу бізнес-ризиків на досягнення цілей діяльності компаній та джерело походження (виникнення) бізнес-ризиків. Вважаємо, що за першою вказаною ознакою бізнес-ризиків слід розмежувати на такі, що стосуються стратегічного і тактичного блоків. Бізнес-ризиків стратегічного блоку пов'язані з рівнем визначення стратегії розвитку компаній (стратегічних цілей), супроводжують виконання стратегічних рішень та створюють можливості отримання як надприбутків, так і значних збитків. Бізнес-ризиків тактичного блоку стосуються прийняття та виконання рішень щодо поточної діяльності компанії (тактичних цілей) у контурі визначеної стратегії. Ці ризики стосуються усіх видів діяльності компаній суспільного інтересу: операційної, фінансової, інвестиційної та їх інформаційного забезпечення.

За джерелом походження (або виникнення) бізнес-ризиків доцільно поділити на зовнішні та внутрішні. Внутрішні бізнес-ризиків за джерело походження мають внутрішнє середовище компанії та залежать від особливостей її бізнес-моделі, масштабів, ступеня диверсифікації бізнесу, певного етапу життєвого циклу, на якому перебуває компанія. Зовнішні бізнес-ризиків походять із зовнішнього щодо компанії середовища, але впливають на розвиток її економічної діяльності. До таких ризиків належать природні, політичні, соціальні, економічні.

Сформована типологічна модель бізнес-ризиків дозволила встановити змістове наповнення невід'ємного ризику корпоративних систем, що є елементом загального аудиторського ризику та визначається на підставі розробленої тест-анкети. Своєю чергою, показник рівня зазначеного ризику має використовуватися для розрахунку ризику невиявлення суттєвих викривлень під час планування завдань з аудиту корпоративних систем.

Запропоновану концепцію системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем побудовано на засадах систематизації та розкриття комплексу елементів, що перебувають у взаємозумовленості та взаємозв'язку, демонструючи сутність досліджуваних явищ (рис. 2). Основними елементами концепції виступають такі: мета та завдання системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем; передумови його становлення та розвитку; об'єкти та предметна сфера; принципи (методологічні та організаційні); процес системно-орієнтованого аудиту та його результат у контексті модифікації; користувачі звітної інформації корпоративних систем та

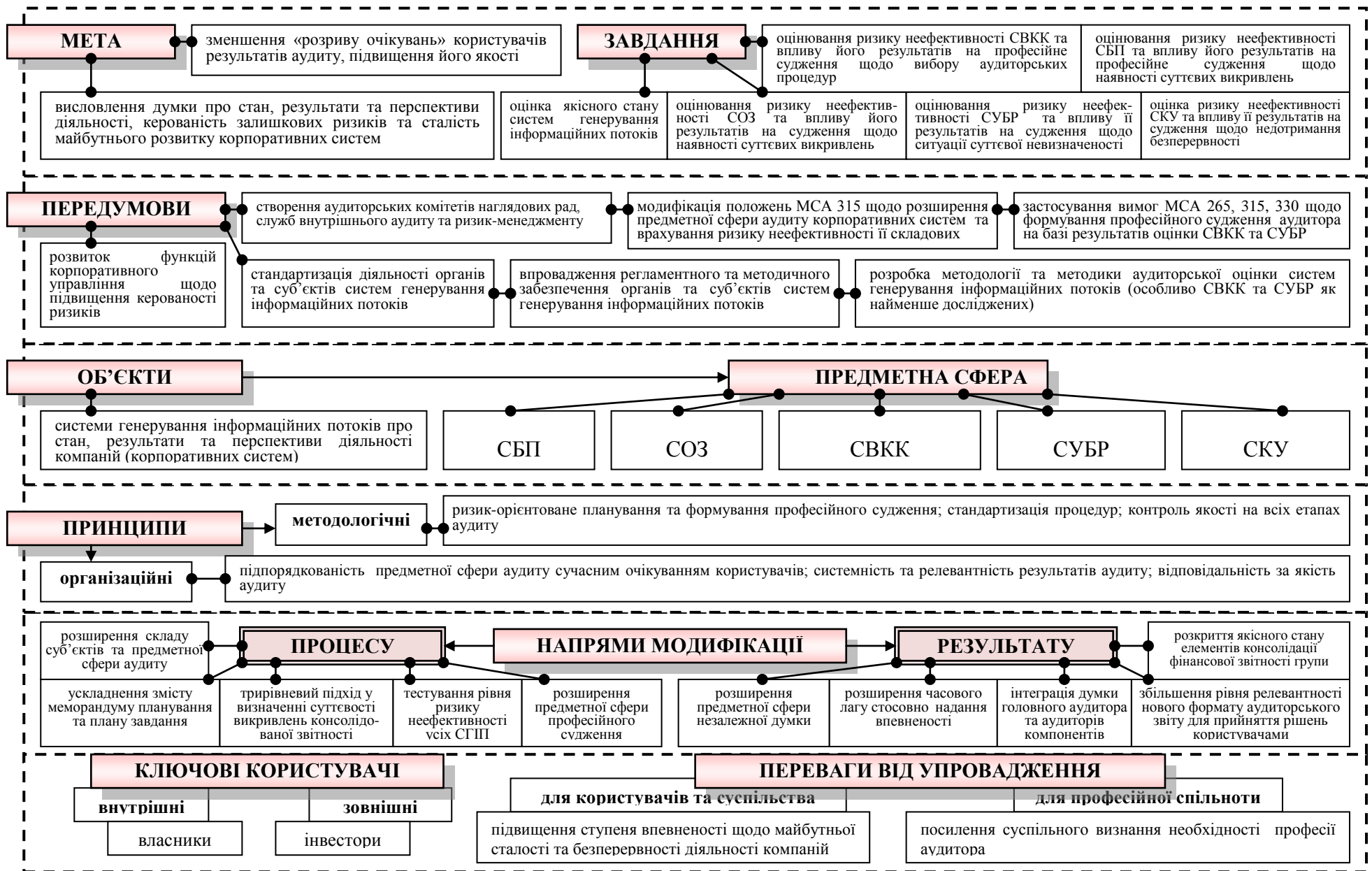


Рис. 2. Концепція системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем*

* Джерело: авторська розробка

результатів аудиту; переваги від упровадження (для суспільства та аудиторської спільноти).

Отже, цінність реалізації запропонованої концепції у діяльності суб'єктів аудиторської практики полягає для суспільства - у суттєвому підвищенні ступеня впевненості щодо сталості майбутнього розвитку корпоративних систем (як компаній суспільного інтересу), а для аудиторської спільноти – в укріпленні довіри до результатів аудиту з боку інвесторів, різних груп власників та суспільства в цілому, що посилює визнання необхідності професії аудитора.

У розділі 4 «Методологія аудиту корпоративних систем» обґрунтовано методологічні засади аудиту корпоративної звітності за умов її консолідації, запропоновано методологію аудиторської оцінки системи ВКК та системи управління бізнес-ризиками компаній корпоративного сектору, конкретизовано вплив результатів оцінювання зазначених системних об'єктів на обґрунтування професійного судження аудитора.

Дослідження довели, що в процесі аудиту консолідованої звітності доцільно застосовувати такі види аудиторських процедур, як тестування стану загальної системи та засобів внутрішньокорпоративного контролю, а також аналітичні процедури та детальні тести щодо перевірки сальдо й оборотів по рахунках. За характером застосовувані аналітичні процедури можна згрупувати так: порівняння даних бухгалтерського обліку з даними балансу; зіставлення даних бухгалтерського балансу за два останні періоди; аналіз динаміки залишків по рахунку інвестицій за суміжні звітні періоди; порівняння даних щодо руху на рахунку інвестицій за декілька звітних періодів; порівняння планових та фактичних даних.

Встановлено, що найбільш уразливими до викривлень є консолідаційні коригування та елімінування внутрішньогрупових оборотів і операцій, тому під час аудиту доцільно застосовувати контрольні перерахування зазначених коригувань за напрямками, пов'язаними з гудвілом, з неконтрольованою часткою участі, внутрішньогруповими оборотами та залишками інвестицій, заборгованістю за розрахунками та кредитами, нереалізованим прибутком.

Розвиток методології аудиторської оцінки стану СВКК базувався на таких чинниках впливу, як внутрішній зміст поняття «оцінка», склад елементів системи внутрішньокорпоративного контролю, їх сутність та логічна структура, порядок перетворення якісних характеристик параметрів СВКК у кількісний показник.

Методологічними складовими аудиторської оцінки стану СВКК визначено: етапи та послідовність проведення такої оцінки; напрями тестування якості СВКК; параметризація елементів СВКК за визначеними напрямками тестування; механізм трансформації результатів оцінки СВКК; ідентифікація ризику неефективності СВКК та характеру його впливу на професійне судження аудитора щодо вибору процедур отримання аудиторських доказів за характером, часом та об'ємом.

Побудову параметричної моделі тестування СВКК, що полягає у визначенні параметрів оцінки у структурному, функціональному, соціопсихологічному та інформаційному аспектах (або напрямках тестування), покладено в основу розробки та застосування тестового інструменту комплексного визначення рівня надійності функціонування цієї системи й відповідного ризику її неефективності. Матрицю

узагальнення бальної оцінки під час тестування рівня надійності СВКК наведено у табл. 4.

Таблиця 4

Матриця узагальнення бальної оцінки під час тестування рівня надійності системи внутрішньокорпоративного контролю*

| № з/п | Оцінні елементи СВКК (згідно з Тест-анкетой) | Напрями тестування СВКК | | | |
|--|---|-------------------------|-----------------------|----------------------------|----------------------|
| | | Структурний аспект | Функціональний аспект | Соціо-психологічний аспект | Інформаційний аспект |
| 1. | 1.1. Відповідність постановки цілей здійснення економічної діяльності ризик-апетиту компанії, <i>бали</i> | 50 | X | X | X |
| | 1.2. Стан внутрішнього контрольованого середовища, <i>бали</i> | 90 | X | X | X |
| 2. | Стан реагування на ризик суб'єктами СВКК, <i>бали</i> | X | 210 | X | X |
| 3. | Дієвість засобів контролю, <i>бали</i> | X | X | 210 | X |
| 4. | 4.1. Забезпеченість контрольною інформацією для виконання коригувальних заходів, <i>бали</i> | X | X | X | 80 |
| | 4.2. Стан моніторингу внутрішньої контрольованої діяльності, <i>бали</i> | X | X | X | 60 |
| Разом за напрямами тестування, бали | | 140 | 210 | 210 | 140 |
| Частка у загальній бальній оцінці СВКК, % | | 20,0 | 30,0 | 30,0 | 20,0 |

* Джерело: авторська розробка

Розрахунок рівня ризику неефективності СВКК має базуватися на первісному визначенні рівня надійності СВКК як підсумкової оцінки (фактичної загальної кількості балів за всіма напрямами тестування). Загальна максимальна оцінка рівня надійності СВКК становить 700 балів. Фактичне значення рівня надійності СВКК отримано у результаті розрахунку відсоткового співвідношення фактичної кількості набраних балів під час тестування та їх максимального значення. Тоді значення рівня ризику неефективності СВКК складатиме різницю між максимальним (100%) значенням та фактичним рівнем надійності СВКК.

Отже, ідентифікація зон ризику щодо функціонування СВКК компаній корпоративного сектору впливає на вибір характеру відповідних компенсаційних аудиторських процедур; подальший розрахунок ризику невиявлення (що залежить безпосередньо від обґрунтованих дій аудитора) визначає об'єм вибіркового дослідження, а останній детермінує час, необхідний для якісного виконання обраних аудиторських процедур у цілому.

Функціонування системи управління бізнес-ризиками як об'єкта аудиторської оцінки має спрямовуватися та оцінюватися з огляду на спроможність забезпечити досягнення стратегічних і тактичних цілей діяльності компанії шляхом сприяння вибору та застосуванню найбільш прийнятних сценаріїв обробки ризиків з метою мінімізації їх наслідків відповідно до ризик-апетиту компанії.

Визначений склад елементів СУБР дозволив встановити напрями тестування її якісного стану, а саме: рівень підтримки керівництвом компанії політики управління бізнес-ризиками; відповідність побудови СУБР обраний політиці; адекватність закріплення відповідальності за впровадження та функціонування СУБР; ступінь

інтегрованості СУБР у локальні бізнес-процеси та процеси управління компанією; стан ресурсного забезпечення СУБР; стан внутрішньої і зовнішньої комунікації та механізмів звітування про стан СУБР. Зазначені напрями оцінювання покладено в основу запропонованої параметричної моделі тестування якісного стану СУБР.

Дослідження «трикутника управління ризиками» (очікуваний виграш – потенційні втрати – вартість заходів безпеки) дозволило формалізувати сутність елементів ризику (джерело ризику, ймовірність, ризик-подія та її наслідки) і встановити характер взаємозв'язків між їх параметрами, а також можливі сценарії розгортання наслідків впливу відповідних ризик-подій. Визначено критерії вибору методів оцінки ризиків, які є найбільш прийнятними для застосування в практичній діяльності підрозділів (служб) ризик-менеджменту корпоративних систем за певних умов. З-поміж них: рівень невизначеності; рівень складності бізнес-моделі компанії; ступінь залежності від додаткових ресурсів; складність практичного застосування; можливість отримання кількісних вихідних даних; прагматична цінність.

Складовими методології практичної аудиторської оцінки стану СУБР визначено: етапи та алгоритм проведення такої оцінки; напрями логічного аналізу та ідентифікації якісного стану складових елементів СУБР; ідентифікацію ступеня керованості бізнес-ризиків компаній, наявності й прийнятності рівня неохопленого (залишкового) ризику. У результаті дослідження встановлено, що для досягнення мети аудиторської оцінки СУБР її процедурне забезпечення має бути спрямоване на: ідентифікацію обраної базової концепції побудови СУБР компанії-клієнта; ідентифікацію та оцінку процесного потенціалу СУБР; встановлення рівня обґрунтованості обраних сценаріїв оброблення конкретних бізнес-ризиків, ступеня їх застосування й отриманого ефекту; ідентифікацію наявності неохоплених (залишкових) бізнес-ризиків; встановлення їх характеру, можливого прояву наслідків та впливу на ступінь суттєвої невизначеності; обґрунтування професійного судження та вибору незалежної думки аудитора щодо прийнятності дотримання допущення про безперервність діяльності компанії-клієнта.

Отже, результати дослідження показали, що вибір аудитором виду незалежної думки на завершальному етапі виконання завдань з обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем залежить не тільки від суттєвості виявлених і не виправлених викривлень у фінансовій звітності, а й від характеру властивостей ланок логічного ланцюга, що також опосередковують цей вибір, серед яких: прояв та вплив подій суттєвої невизначеності; наявність і прийнятність неохопленого (залишкового) ризику; прийнятність допущення про безперервність діяльності компанії.

Розділ 5 «Організація системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем» відображає результати дослідження: передумов імплементації сучасної парадигми системно-орієнтованого аудиту в контрольне середовище корпоративних систем України; організаційних засад та інформаційного забезпечення виконання завдань з обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем; організаційних аспектів упровадження внутрішньофірмового контролю якості завдань з аудиту корпоративних систем.

Процес імплементації запропонованих парадигми та методології системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем в Україні для забезпечення відсутних

переваг як для аудиторської спільноти, так і для його користувачів та суспільства в цілому, має починатися з формування нормативно-правового поля і розвиватись у напрямі вирішення питань його організаційного й інформаційного забезпечення.

Ключовим питанням під час розробки стратегії виконання завдання з обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем має стати розширена предметна сфера аудиту. Це потребує вибору відповідних процедур отримання доказів, щоб забезпечити досягнення мети обов'язкового аудиту – обґрунтування та висловлення незалежної думки не тільки про достовірність інформації фінансової звітності, а також про ступінь майбутньої фінансової сталості компаній та керованості залишкових ризиків їх подальшого розвитку. Визначення стратегії і тактики відбувається на етапі організації під час процедури планування, складові якої зазнають певної модифікації.

Так, встановлено, що у разі консолідації звітності корпоративних систем специфікою попереднього ознайомлення є: необхідність додаткового визначення та складання переліку тих підприємств групи, аудит яких буде проводитися; накопичення інформації про бізнес підприємств – компонентів групи, аудит яких не буде проведено; отримання аудитором материнської компанії інформації в аудиторів цих компонентів про аудировані підприємства групи щодо проблемних сфер усіх компонентів та встановлені рівні аудиторського ризику. Це у підсумку забезпечує остаточне формування інформаційної бази знань про бізнес підприємств групи компаній.

Визначення рівня суттєвості викривлень має базуватися на даних фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), а за умов подання компанією-клієнтом консолідованої звітності – відповідно, консолідованих зазначених форм. Для розрахунку суттєвості належить обирати найбільш притаманні та значущі показники (розрахункові бази) щодо діяльності аудированої компанії, насамперед такі, що складають підґрунтя безперервності цієї діяльності. Під час аудиту консолідованої звітності свою доцільність довів трирівневий підхід, що полягає у встановленні рівнів суттєвості викривлень у такий спосіб: 1) у звітності материнської компанії; 2) у звітності дочірніх підприємств, які відібрано для аудиту; 3) у консолідованій звітності групи компаній, а також у даних консолідаційних коригувань. Застосування розрахункових баз і критеріїв суттєвості аудиторськими фірмами є предметом професійного судження та має підпорядковуватися прийнятій внутрішньофірмовій політиці їх діяльності, орієнтованої на особливості обслуговуваного контингенту клієнтів.

Результати оцінки суттєвості помилок у звітності компанії-клієнта та складових загального аудиторського ризику (особливо ризику невиявлення) створюють підстави для планування аудиторських процедур за характером (у відповідь на оцінений невід'ємний ризик, неохоплений СУБР, та ризик неефективності СВКК компанії-клієнта), об'ємом (у відповідь на оцінений ризик невиявлення) та часом, необхідним для їх виконання (ураховуючи наявність і кваліфікацію людських ресурсів аудиторської фірми та необхідність залучення експертів із певних питань).

Отже, визначення стратегії і тактики виконання завдання з обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем належить підпорядковувати результатам оцінки ступеня надійності СВКК та СУБР. Стратегія має базуватися на організації належного рівня комунікацій для отримання достатнього інформаційного забезпечення (зокрема, щодо зон неохопленого ризику) та розкриватись у меморандумі. Тактика має базуватися на обґрунтуванні вибору процедурного забезпечення отримання доказової бази (щодо характеру, об'єму та часу) і розкриватись у плані виконання завдання. Таким чином, теоретично обґрунтовано закономірність впливу рівня цілепокладання завдань з обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем на об'єктивне розширення їх предметної сфери, що своєю чергою спонукає до якісної модифікації процедурного забезпечення кожного з етапів виконання таких завдань. У підсумку це підвищує обґрунтованість професійного судження аудитора та збільшує рівень впевненості користувачів аудиторського звіту.

Повноцінним постачальником необхідного інформаційного ресурсу для виконання зазначених завдань за розширеною предметною сферою повною мірою може стати інтегрована звітність компаній (або звітність сталого розвитку), розробку цілісного формату якої Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) планує завершити до 2020 року. Головною особливістю інтегрованої звітності є те, що вона має фокусуватися на ресурсах (елементах капіталу), які компанія споживає та створює, а саме: фінансових, виробничих, людських, інтелектуальних, природних, соціально-репутаційних. А її структурні елементи, зокрема: «Огляд компанії та зовнішнє середовище», «Управління», «Можливості та ризики», «Стратегія та розподіл ресурсів», «Бізнес-модель», «Діяльність», «Перспективи на майбутнє», здатні скласти інформаційну базу для аудиторської оцінки розширеної предметної сфери – систем генерування інформаційних потоків компаній.

Для успішного виконання відповідних аудиторських процедур з оцінки стану системних об'єктів розширеної предметної сфери у контурі запропонованої парадигми системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем такі процедури мають бути уніфікованими та затвердженими на рівні комплексу внутрішньо-фірмових стандартів.

У ході проведеного дослідження була розглянута можливість адаптації моделі ділової досконалості EFQM для оцінювання якісного стану професійної діяльності у сфері аудиту з огляду на логічну структуру цієї моделі (склад елементів, оцінних критеріїв та підкритеріїв), змістове наповнення її складових, шкалу кількісної (бальної) оцінки та методика її застосування (рис. 3).

Зіставленням складових елементів моделі EFQM та елементів системи внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг згідно з Міжнародним стандартом контролю якості 1 встановлено, що їх змістове наповнення частково відповідає одне одному. Проте складові моделі EFQM охоплюють значно ширший діапазон параметрів та надають можливість: комплексно оцінити стан професійної діяльності аудиторської фірми за всіма компонентами якісного потенціалу; на процесному рівні встановити якість виконання конкретних завдань (зокрема, з обов'язкового аудиту) з урахуванням сприятливого впливу застосування методології системно-орієнтованого аудиту в контексті його сучасної парадигми.

Результати реалізації цих можливостей визначаються шляхом оцінювання ступеня досягнення головної мети за критеріями «Задоволеність користувачів і клієнтів якістю отриманих послуг», «Задоволеність персоналу фірми» та «Вплив фірми на суспільство (соціальна відповідальність)». Отже, модель EFQM є певним описом «ідеальної» аудиторської фірми (або еталону).

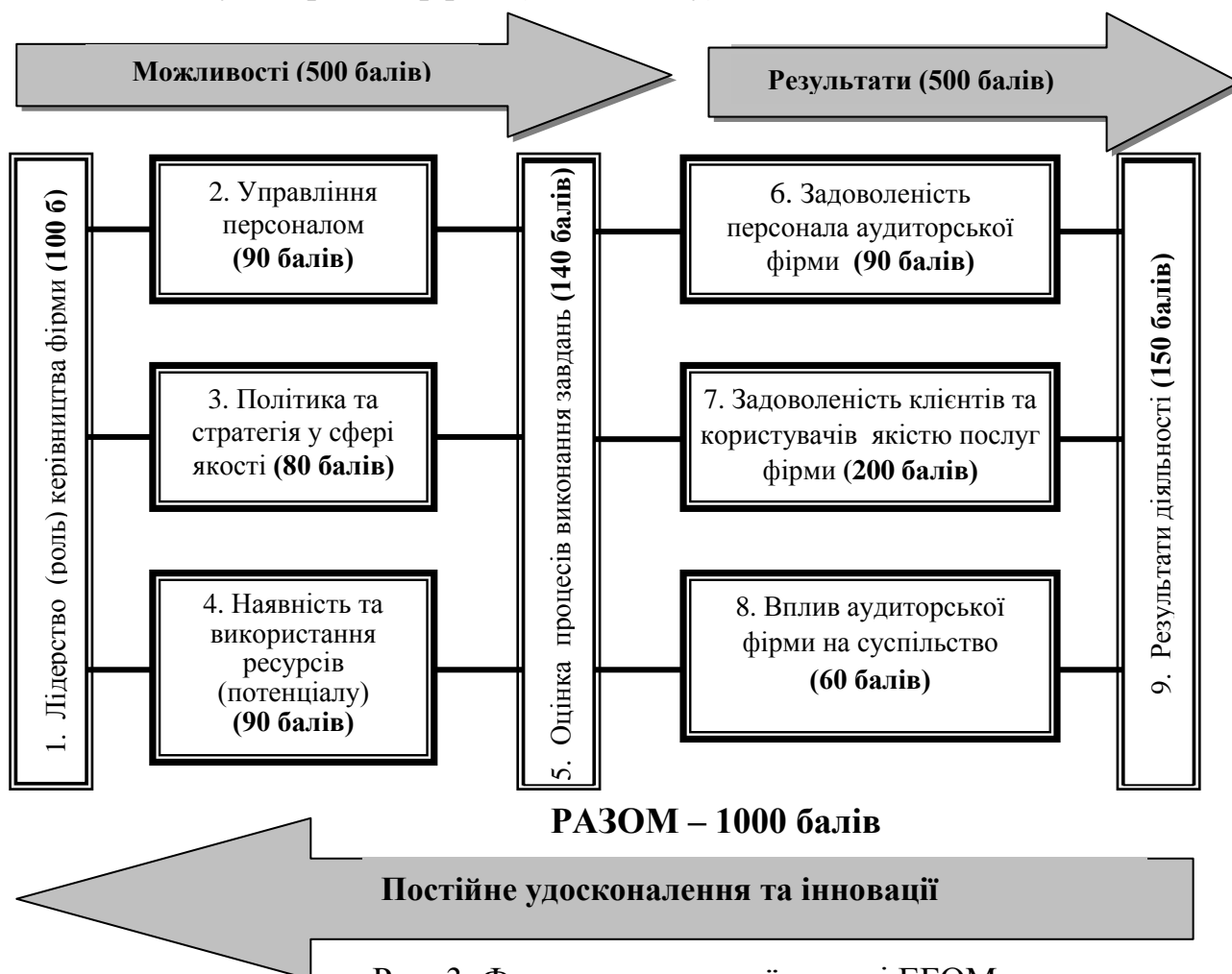


Рис. 3. Формат адаптивної моделі EFQM для оцінки якості роботи аудиторських фірм*

* Джерело: складено автором

Усю систему оцінок моделі EFQM розподілено на дві групи: 1) можливості аудиторської фірми з огляду на особливості діяльності та підходи, що використовуються для досягнення запланованих результатів (критерії 1 – 5 із ваговим коефіцієнтом 0,5 або 50%); 2) результати діяльності, яких досягає фірма за рахунок використання обраних підходів (критерії 6 – 9 із таким самим ваговим коефіцієнтом). Кожну групу оцінок поділено на відповідну кількість основних критеріїв та у подальшому – на 32 детальні підкритерії. Кожному критерію відповідно до його значущості у забезпеченні досконалого якісного рівня присвоєно певну кількість балів, а максимально можливий підсумок бального оцінювання дорівнює 1000 балам.

У процесі оцінювання якісного стану професійної діяльності аудиторських фірм та виконання ними конкретних завдань (зокрема, з обов'язкового аудиту) за кожним підкритерієм у відсотках до еталонної кількості балів визначається ступінь

їх забезпеченості відповідними доказами за сформованим переліком якісної та кількісної інформації.

За цих умов доцільно використовувати такі категорії достатності доказів та їх відсотковий еквівалент щодо еталонної кількості балів за певними оцінними критеріями та підкритеріями: відсутні або лише фрагментарні показники (0–25%); низькі показники в окремих сферах (26–50%); значні показники у більшості сфер (51–75%); високі показники в усіх сферах порівняно з іншими фірмами (76–100%). Інтегральний показник якості – це загальна сума цих фактично встановлених балів за підкритеріями.

Отже, модель EFQM є системою зважених критеріїв (оцінних показників), що створює як методологічну основу формування загальної системи управління якістю на рівні кожної аудиторської фірми, так і методичний інструмент кількісного вимірювання та зіставлення її досягнень з кращими професійними аналогами. Універсальний характер моделі EFQM дозволяє використовувати її для побудови системи внутрішньофірмового управління якістю аудиторських услуг (особливо завдань з надання впевненості), самооцінки та моніторингу якості роботи аудиторських фірм. Методичний апарат зазначеної моделі може бути успішно застосований і з метою зовнішнього контролю якості на рівні Комітету з контролю за аудиторською діяльністю Аудиторської палати України, а також для рейтингування аудиторських фірм.

Посилення організаційного потенціалу СВКЯ аудиторських послуг запропоновано на базі систематизованого формату інформаційно-регламентного забезпечення функціонування таких систем, де за усіма елементами СВКЯ надано відповідний склад внутрішньофірмових стандартів, організаційно-розпорядчих та робочих документів.

Таким чином, практичне впровадження запропонованих новацій забезпечить підвищення довіри до професійного аудиту з боку як ключових користувачів (власників та інвесторів), так і суспільства у цілому, що складає фундамент визнання необхідності професії аудитора у суспільстві.

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове розв'язання науково-практичної проблеми на основі обґрунтованих теоретичних, методологічних та організаційних засад розвитку аудиту корпоративних систем і розробки практичних рекомендацій для збільшення ступеня впевненості користувачів, створення умов зростання якості незалежного аудиту та його суспільного визнання. Отримані науково-практичні результати дослідження підтверджують досягнення поставленої мети та обґрунтовані висновками, найвагомішими з яких є такі:

1. Інституційне оформлення вітчизняного аудиту в середовищі корпоративних систем відстає від загального прояву інституційних ознак, зокрема: соціопсихологічних (не виправдовуються очікування користувачів через обмеженість предметної сфери обов'язкового аудиту); правових (відсутні законодавчі вимоги щодо забезпечення розширення предметної сфери обов'язкового аудиту); соціологічних (недостатнє забезпечення захисту інтересів міноритарних

акціонерів та потенційних інвесторів). Це загострює проблему збільшення «розриву очікувань» від результатів обов'язкового аудиту та актуалізує необхідність її розв'язання шляхом модифікації теоретико-методологічних і організаційних засад аудиту корпоративних систем для забезпечення захисту інтересів користувачів.

2. Недосконалість правового поля корпоративного сектору економіки України викликала необхідність уточнення визначення поняття «корпоративні системи», що автором інтерпретується як сукупність суб'єктів господарювання, створених на засадах корпоративної власності, – самостійних юридичних осіб (публічні та приватні акціонерні товариства) та взаємопов'язаних суб'єктів господарювання, що спільно здійснюють підприємницьку діяльність для досягнення узгоджених цілей у складі об'єднань підприємств як їх бізнес-одиниці (корпорації, консорціуми, концерни, асоційовані підприємства, холдингові компанії). Це дало змогу обґрунтувати необхідність розширення предметної сфери обов'язкового аудиту у відповідь на запити корпоративних систем та користувачів їх звітної інформації.

3. Сучасний контент інформаційних очікувань користувачів звітності корпоративних систем від результатів обов'язкового аудиту визначено як інформаційну сукупність, що забезпечує потребу в отриманні додаткової впевненості у характері наслідків впливу ризик-подій на перспективи розвитку таких компаній. Це дозволило обґрунтувати напрями розширення предметної сфери обов'язкового аудиту корпоративних систем, перш за все в частині безперервності діяльності, ефективності корпоративного менеджменту, внутрішньокорпоративного контролю, управління ризиками.

4. Визначено сучасну парадигму системно-орієнтованого аудиту корпоративних систем, що полягає в об'єднанні та спільному застосуванні теоретико-методологічних засад як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого аудиту. За цих умов професійний аудит має фокусуватися на оцінці та висловленні незалежної думки за розширеним складом об'єктів, що охоплюють повний комплекс систем генерування інформаційних потоків у середовищі компаній суспільного інтересу з урахуванням впливу ризиків неефективності або неадекватності функціонування зазначених системних об'єктів на майбутній розвиток таких компаній. Запропоновану парадигму покладено в основу інтегрованої концепції розвитку аудиту корпоративних систем.

5. Розроблений автором підхід до типізації систем генерування інформаційних потоків полягає в групуванні розширеного складу системних об'єктів аудиторської оцінки (систем бізнес-процесів, обліку та звітності, управління бізнес-ризиками, корпоративного управління, внутрішньокорпоративного контролю) згідно з впливом їх власної та синергетичної якості на професійне судження аудитора. Це спрямовує стратегію аудиту на оцінювання не тільки фактичного стану й результатів діяльності компаній, а також на встановлення перспектив їх розвитку та спроможності подальшого безперервного функціонування.

6. Запропонований комплекс стандартів внутрішньокорпоративного контролю формує підстави для ефективного функціонування системи ВКК компаній-клієнтів та має використовуватись як критерій подальшої аудиторської оцінки ступеня надійності цієї системи. Це забезпечується шляхом побудови зазначеного комплексу стандартів за трьома рівнями: 1) базовий стандарт загальної СВКК; 2) стандарти з

регулювання діяльності органів та суб'єктів ВКК; 3) технічні стандарти контрольних процедур у розрізі предметної сфери ВКК за компетенцією відповідних суб'єктів ВКК.

7. Змістове наповнення запропонованої типологічної моделі бізнес-ризиків побудовано на базі виокремлення типів бізнес-ризиків за найбільш сталими ознаками: рівень їх впливу на цілепокладання компанії (стратегічний і тактичний блоки) та джерело їх виникнення (зовнішні та внутрішні), а також їх відповідної конкретизації всередині визначених типів. Використання зазначеної моделі під час планування завдань з аудиту корпоративних систем забезпечує якісне виконання процедури ідентифікації та оцінки складових невід'ємного ризику.

8. Виходячи з робочої гіпотези дослідження, методологічні засади аудиту корпоративної звітності побудовано шляхом визначення та систематизації способів здійснення аудиторських процедур під час збирання доказів щодо стану найбільш ризикових її елементів за умов консолідації. Зокрема, ці способи поєднують тестування стану загальної системи та засобів внутрішньокорпоративного контролю, аналітичні процедури та детальні тести щодо перевірки сальдо й оборотів за специфічними рахунками. Запропоноване процедурне забезпечення є доцільним для застосування за найбільш ризиковими напрямками консолідації звітності, пов'язаними з коригуваннями щодо гудвілу, визначенням неконтрольованої частки й елімінуванням внутрішньогрупових операцій та оборотів, залишків інвестицій, заборгованості за розрахунками та кредитами, нереалізованого прибутку.

9. В основу запропонованої методології аудиторської оцінки стану системи внутрішньокорпоративного контролю покладено параметричну модель, логічна структура та змістове наповнення якої використовується у подальшому тестуванні відповідних елементів цієї системи з урахуванням вагових коефіцієнтів їх значущості. Визначення рівня неефективності СВКК за допомогою тест-анкети сприяє обґрунтуванню професійного судження аудитора щодо оптимального вибору процедур отримання аудиторських доказів за характером, часом та об'ємом застосування.

10. Розроблені методологічні засади аудиторської оцінки системи управління бізнес-ризиками включають параметричну модель тестування її якісного стану та процедури подальшої ідентифікації рівня неохопленого (залишкового) ризику. Процедурне забезпечення полягає у тестуванні відповідності елементів СУБР базовій концепції ризик-менеджменту компанії. Практичне застосування цих процедур дозволяє визначити чинники впливу на професійне судження аудитора щодо вибору виду незалежної думки з урахуванням ступеня керованості майбутньої фінансової сталості компаній та дотримання допущення про безперервність їх діяльності.

11. Інформаційним забезпеченням процедури оцінювання стану системи внутрішньокорпоративного контролю компаній-клієнтів є розроблена автором тест-анкета, яка містить формалізовані запитання та бальну оцінку можливих відповідей на них у контурі запропонованої матриці їх узагальнення за визначеними елементами оцінювання. Практичне застосування зазначеної тест-анкети сприяє встановленню рівня надійності СВКК та визначенню відповідного йому рівня ризику неефективності цієї системи.

12. Визначальним чинником вибору стратегії і тактики виконання завдань з аудиту корпоративних систем є урахування ступеня надійності системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками. Вплив на професійне судження результатів оцінки стану СВКК пов'язаний зі ступенем імовірності суттєвих викривлень на рівні тверджень фінансової звітності; вплив результатів оцінки стану СУБР – із наявністю подій суттєвої невизначеності та забезпеченням безперервної діяльності корпоративних систем. Встановлення зазначених взаємозв'язків стало підґрунтям адаптації змістового наповнення меморандуму планування і детального плану аудиту до відповідних умов виконання завдання з аудиту корпоративних систем.

13. В основу методології визначення впливу подій суттєвої невизначеності на безперервність діяльності компаній покладено матрицю сценаріїв прояву наслідків неохоплених ризиків. Прагматична цінність зазначеного інструменту полягає у можливості зіставлення сутності наслідків неохоплених ризик-подій, що проявляються переважно після звітної дати, з найбільш вірогідними видами думок для прийняття остаточного рішення відповідно до отриманої інформації про керівні впливи з обробки цих ризиків. Застосування запропонованої методології забезпечує зважений вибір виду незалежної думки аудитора у підсумковому звіті.

14. Імплементация запропонованої автором парадигми системно-орієнтованого аудиту в контрольне середовище корпоративних систем України має відбуватися на засадах конкретизації та імперативного закріплення вимог до: розширення предметної сфери виконання завдань з обов'язкового аудиту корпоративних систем та узагальнення їх результатів у Звіті незалежного аудитора за новим форматом – у Законі України «Про аудиторську діяльність»; побудови загальної СВКК, порядку створення та функціонування аудиторських комітетів наглядових рад, СВА та суб'єктів ВГК – у Законі України «Про акціонерні товариства»; розширення складу регулярної річної інформації про стан системи корпоративного управління, додаткове введення вимоги щодо розкриття інформації про стан СВКК та СУБР – у Положенні про розкриття інформації емітентами цінних паперів, затвердженому рішенням НКЦПФР від 03.12.2013 р. № 2826. Це сприятиме подоланню правових неузгодженостей та невідповідностей вітчизняного правового поля Директивам ЄС, значно зміцнить інформаційну базу для аудиторської оцінки якісного стану комплексу системних об'єктів.

15. Запропоновано формат Звіту незалежного аудитора, що має висвітлювати результати виконаних процедур та підсумкову думку про: якість системи бізнес-процесів та її вплив на спроможність компанії до створення вартості; адекватність інформації, відображеної у системі обліку та звітності, застосованій концептуальній основі; ступінь керованості бізнес-ризиків та вплив залишкових ризиків на безперервність діяльності компанії; якість системи корпоративного управління та її вплив на забезпечення інтересів різних груп власників; ступінь надійності системи внутрішньокорпоративного контролю щодо забезпечення якості функціонування вищезазначених систем генерування інформації. Запровадження запропонованого формату аудиторського звіту сприяє суттєвому підвищенню обґрунтованості професійного судження аудитора та ступеня впевненості користувачів.

16. Організаційний потенціал системи внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг запропоновано посилити шляхом застосування формату організаційно-розпорядчої та робочої документації у суб'єкта аудиту, де за усіма елементами системи внутрішнього контролю якості передбачено відповідний склад внутрішньофірмових стандартів, документів з планування завдань, анкет тестування та контрольних аркушів, інших робочих документів у контексті виконуваних завдань. Це оптимізує практичне впровадження СВКЯ на рівні суб'єктів аудиторської діяльності та локальних завдань з аудиту звітної інформації корпоративних систем.

17. З метою посилення організаційного забезпечення та підвищення якісного рівня виконання завдань з аудиту фінансової звітності та іншої нефінансової інформації корпоративних систем запропоновано комплекс внутрішньофірмових стандартів аудиторського оцінювання системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками. Це дозволило визначити логічну структуру, зміст та порядок застосування цих стандартів у ході виконання зазначених завдань.

18. Якісний стан професійної діяльності на рівні суб'єктів аудиторської практики та виконуваних ними завдань із обов'язкового аудиту звітної інформації корпоративних систем запропоновано встановлювати на базі адаптивної моделі ділової досконалості EFQM під час моніторингу, внутрішнього та зовнішнього контролю якості. Зазначену модель адаптовано за відповідними критеріями і підкритеріями у параметричних групах «Можливості» та «Результати» щодо їх бальної оцінки. Це забезпечує можливість кількісного оцінювання якісного стану професійної діяльності суб'єктів аудиторської практики, відстеження динаміки змін та визначення заходів з її поліпшення.

СПИСОК ОСНОВНИХ ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Монографії

1. Дмитренко І. М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем : [монографія] / І. М. Дмитренко. – К. : ТОВ «Кондор-Видавництво», 2013. – 364 с. (22,8 друк. арк.).
2. Дмитренко І. М. Внутрішній аудит в корпораціях: системний підхід до організації: [монографія] / І. М. Дмитренко, М. Е. Шухман ; Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі імені М. Туган-Барановського. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. – 267 с. (16,6 друк. арк., із них авторських – 8,3 друк. арк.: розкрито вплив циклічно-процесного потенціалу корпорацій на формування концепції організації внутрішнього аудиту, засади запровадження служб внутрішнього аудиту в корпораціях, вплив ризик-орієнтованого підходу на визначення контрольних процедур під час планування завдань із внутрішнього аудиту).
3. Дмитренко І. М. Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств : [монографія] / І. М. Дмитренко, І. М. Белоусова. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2010. – 320 с. (20,0 друк. арк., із них авторських – 10,0 друк. арк.: досліджено ресурсне та організаційне забезпечення процесу аудиторської діагностики безперервності діяльності підприємств, механізм його практичної реалізації з урахуванням належного якісного стану).

4. Облік, контроль і аналіз у міжнародному бізнесі: управлінський аспект : [монографія] / Л. О. Сухарева, С. М. Петренко, І. В. Сіменко, І. М. Дмитренко. – Донецьк : ДонДУЕТ, 2005. – 213 с. (13,3 друк. арк., із них авторських – 3,2 друк. арк.: розроблено теоретико-методологічні основи внутрішнього аудиту в мультинаціональних корпораціях, обґрунтовано та змодельовано методики внутрішнього аудиту фінансових інвестицій і процесу трансфертного ціноутворення в діяльності корпорацій).

Навчальний посібник з грифом Міністерства освіти і науки України

5. Дмитренко І. М. Аудит (за міжнародними стандартами) : [навч. посіб.] / І. М. Дмитренко. – К. : ТОВ «Кондор-Видавництво», 2013. – 398 с. (31,93 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях

6. Дмитренко І. М. Система внутрішньокорпоративного контролю: передумови запровадження та чинники ефективності / І. М. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 41–51. (1,12 друк. арк.).

7. Дмитренко І. М. Системно-орієнтований аудит: перспективи розвитку та адаптації в корпоративних системах / І. М. Дмитренко // Вісник НАСОА. Спецвипуск, присвячений 20-річчю незалежного аудиту в Україні. – 2013. – С. 79–83. (0,42 друк. арк.).

8. Дмитренко І. М. Етапи еволюції світового аудиту: систематизація змістовних ознак / І. М. Дмитренко // Вісник ДонНУЕТ. Економічні науки. – 2012. – № 3 (55). – С. 336–345. (0,76 друк. арк.).

9. Дмитренко І. Н. Перспективы имплементации новой парадигмы системно-ориентированного аудита в Украине / И. Н. Дмитренко // Вісник ДонНУЕТ. Економічні науки. – 2011. – № 4 (52). – С. 313–319. (0,53 друк. арк.).

10. Редько А. Ю. Перспективы развития системно-ориентированного аудита / А. Ю. Редько, И. Н. Дмитренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 9. – С. 50–54. (0,54 друк. арк., із них авторських 0,38 друк. арк.: обґрунтовано засади визначення сучасної парадигми розвитку незалежного аудиту на базі поєднання та спільного застосування принципів системно- і ризик-орієнтованого аудиту до розширеної предметної сфери завдань з обов'язкового аудиту).

11. Дмитренко І. М. Параметризація економічної безпеки як об'єкта внутрішнього аудиту / І. М. Дмитренко, Т. М. Чалкіна // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2007. – Вип. 24, Т. 3. – С. 327–334. (0,54 друк. арк., із них авторських 0,4 друк. арк.: визначено чинники забезпечення економічної безпеки підприємств на базі оцінки впливу внутрішніх та зовнішніх ризиків діяльності, систематизовано їх у параметричній моделі економічної безпеки підприємств).

12. Дмитренко І. М. Стандартизація в системі внутрішнього контролю корпоративних бізнес-структур: концептуальні підходи / І. М. Дмитренко // Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. праць. – Одеса : ОДЕУ, 2007. – Вип. 27. – С. 107–114. (0,64 друк. арк.).

13. Дмитренко І. М. Системно-орієнтований аудит: проблеми методології та тенденції розвитку / І. М. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 26–36. (1,08 друк. арк.).

14. Дмитренко І. М. Етапи організації відділу внутрішнього аудиту в корпоративних бізнес-структурах / І. М. Дмитренко, М. Е. Шухман // Торгівля і

ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2006. – Вип. 21, Т. 3. – С. 208–213. (0,39 друк. арк., із них авторських 0,25: обґрунтовано логічну структуру та окреслено покроковий зміст етапів організації служб внутрішнього аудиту в корпоративних бізнес-структурах).

15. Дмитренко І. М. Оцінка безперервності діяльності суб'єктів господарювання в контексті міжнародних стандартів аудиту / І. М. Дмитренко, І. М. Белоусова // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2005. – Вип. 19, Т. 3. – С. 30–36. (0,47 друк. арк., із них авторських 0,35: узагальнено взаємозв'язок МСА 570 «Безперервність» з іншими міжнародними стандартами аудиту та визначено інформаційну базу висловлення незалежної думки аудитора щодо дотримання допущення про безперервність діяльності підприємств).

16. Дмитренко І. М. Альтернативні підходи до оцінки системи внутрішнього контролю підприємств / І. М. Дмитренко, М. В. Борисенко // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2004. – Вип. 16, Т. 3. – С. 33–39. (0,44 друк. арк., із них авторських 0,32 друк. арк.: визначено чинники, що впливають на зміст методики аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю підприємств, розкрито засади еволюційного розвитку незалежного аудиту в Україні на системно-орієнтованому рівні).

17. Дмитренко І. Н. Методы трансфертного ценообразования в экономической политике транснациональных корпораций: преимущества и недостатки / І. Н. Дмитренко, І. Насри аль Хинди // Вісник ТАНГ. Серія економічна. – 2004. – Вип. 5-1. – С. 246–251. (0,48 друк. арк., із них авторських 0,33 друк. арк.: розкрито організаційні засади формування економічної політики транснаціональних корпорацій з урахуванням мотивації застосування трансфертних цін, визначено вектор вибору методів трансфертного ціноутворення).

18. Дмитренко І. Н. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / І. Н. Дмитренко, Л. А. Сухарева, М. В. Борисенко // Вісник ЛКА. Серія економічна. – 2004. – Вип. 16. – С. 84–91. (0,56 друк. арк., із них авторських 0,36: визначено стан наукового знання про внутрішній фінансовий контроль та перспективи його розвитку).

19. Дмитренко І. Н. Моделирование типов хозяйственных нарушений как основа разработки методик внутреннего контроля / І. Н. Дмитренко, М. В. Борисенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 10. – С. 56–58. (0,31 друк. арк., із них авторських 0,2 друк. арк.: обґрунтовано методологічні засади побудови методик внутрішнього контролю, формалізовано елементи моделі типів господарських порушень).

20. Дмитренко І. Н. Аудиторский риск: подходы к оценке / І. М. Дмитренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 8. – С. 38–43. (0,51 друк. арк.).

21. Дмитренко І. Н. Оценка существенности ошибок в аудиторской практике: методический аспект / І. М. Дмитренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 7. – С. 59–63. (0,32 друк. арк.).

22. Дмитренко І. М. Правове регулювання фінансового контролю в Україні / І. М. Дмитренко // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2003. – Вип. 15, Т. 3. – С. 41–46. (0,41 друк. арк.).

23. Дмитренко І. М. Характер помилок у фінансовій звітності, порядок їх виявлення та виправлення / І. М. Дмитренко // Вісник ЖІТІ. – 2002. – Вип. 19. – С. 96–100. (0,42 друк. арк.).
24. Дмитренко І. М. Вплив специфіки корпоративного управління на необхідність функціонування служб внутрішнього аудиту / І. М. Дмитренко, М. Е. Шухман // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2002. – Вип. 13, Т. 3. – С. 232–237. (0,25 друк. арк., із них авторських 0,15 друк. арк.: визначено переваги та недоліки корпоративного управління з погляду їх урахування під час формування контрольного середовища в компаніях).
25. Дмитренко І. М. Екологічний аудит в контексті сталого розвитку Донецького регіону / І. М. Дмитренко, М. М. Шафоростова // Вісник ДонДУЕТ. Економічні науки. – 2000. – № 7. – С. 61–65. (0,36 друк. арк., із них авторських 0,2 друк. арк.: розкрито предметну сферу та послідовність процесу екологічного аудиту як чинника сталого розвитку, пошук інвестиційних процесів на мезорівні та забезпечення відповідного ступеня керованості екологічних ризиків на мікрорівні).
26. Дмитренко І. М. Облікова політика підприємства: обґрунтування та аудит її дотримання / І. М. Дмитренко // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 2001. – Вип. 12, Т. 4. – С. 144–149. (0,43 друк. арк.).
27. Дмитренко І. М. Організаційні аспекти оптимізації обліково-контрольної діяльності бухгалтерських служб акціонерних комерційних підприємств / І. М. Дмитренко // Торгівля і ринок України : темат. зб. наук. праць ДонНУЕТ. – 1999. – Вип. 8, Т. 2. – С. 242–246. (0,34 друк. арк.).

Статті у наукових фахових виданнях,

цитованих у міжнародних наукометричних базах

28. Дмитренко І. Н. Правовое и регламентное обеспечение системы внутрикорпоративного контроля: проблемы и решения / И. Н. Дмитренко // Бизнес-информ. – 2007. – № 5. – С. 49–53. (0,38 друк. арк.).
29. Дмитренко І. Н. Эволюция концептуального подхода к допущению непрерывности деятельности субъектов хозяйствования / И. Н. Дмитренко, И. Н. Белоусова // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 10. – С. 34–38 ; № 11. – С. 49–54. (1,03 друк. арк., із них авторських 0,53 друк. арк.: досліджено генезис наукової думки щодо допущення про безперервність діяльності як об'єкта діагностування в процесі незалежного аудиту).
30. Дмитренко І. Н. Грани усиления организационного потенциала целостной системы внутрикорпоративного контроля / И. Н. Дмитренко // Экономический анализ. – 2009. – № 9 (138). – С. 25–30. (0,62 друк. арк.).
31. Дмитренко І. Н. Система внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг: опыт формирования информационной базы в Украине / И. Н. Дмитренко, И. Н. Рыкова // Экономический анализ. – 2010. – № 11. – С. 38–42. (0,41 друк. арк., із них авторських 0,3 друк. арк.: запропоновано формат інформаційно-регламентного забезпечення системи внутрішньофірмового контролю якості аудиторських послуг).
32. Дмитренко І. Н. Модель делового совершенства EFQM как инструмент оценки качества аудиторских услуг / И. Н. Дмитренко, И. Н. Рыкова // Экономический анализ. – 2010. – № 12. – С. 43–48. (0,46 друк. арк., із них авторських 0,3 друк. арк.: адаптовано формат моделі ділової досконалості EFQM та систему її бальної оцінки у

розрізі критеріїв та підкритеріїв для її застосування під час оцінки якості аудиторських послуг).

33. Рыкова И. Н. Международный опыт применения правовых инструментов в аудиторской деятельности / И. Н. Рыкова, И. Н. Дмитренко // Экономический анализ. – 2010. – № 13. – С. 10–14. (0,31 друк. арк., із них авторських 0,2 друк. арк.: досліджено напрями правового регулювання економічної та інформаційної діяльності публічних акціонерних компаній-емітентів та їх аудиторів у міжнародній практиці).

34. Дмитренко И. Н. Имплементация новой парадигмы системно-ориентированного аудита в Украине / И. Н. Дмитренко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 32. – С. 49–53. (0,42 друк. арк.).

Тези за матеріалами зарубіжних конференцій

35. Dmytrenko I. Model of business perfection EFQM as the tool of the estimation of quality of auditor services / I. Dmytrenko // Proceedings of the 15-th GBU- International Conference on Control, Development and Applied Informatics in Business and Economics (CDAIBE'08, Braşov, 10–12 Nov., 2008) / George Bariţiu University of Braşov. – Bucharest : «Editura Didactica si Pedagogica» Publishing House, 2008. – P. 157–163. (0,45 друк. арк.).

36. Дмитренко И. Н. Системно-ориентированный аудит в Украине: факторы торможения и развития / И. Н. Дмитренко // Страны СНГ в условиях глобализации : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. – М. : РУДН, «ЭКОН-ИНФОРМ», 2005. – С. 390–392. (0,19 друк. арк.).

37. Дмитренко И. Н. Аудиторский комитет: позиционирование в системе внутрикорпоративного финансового контроля / И. Н. Дмитренко // Аудит, налоги и бухгалтерский учет в Российской Федерации: основы, теория и практика : материалы V Всерос. науч.-практ. конф. – Пенза : НОУ «Приволжский Дом Знаний», 2006. – С. 149–155. (0,43 друк. арк.).

38. Дмитренко И. Н. Модели корпоратизации и их влияние на организацию внутрикорпоративного контроля / И. Н. Дмитренко // Страны с переходной экономикой в условиях глобализации : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. – М. : РУДН, 2007. – С. 563–567. (0,57 друк. арк.).

39. Дмитренко И. Н. Концепция системно-ориентированного аудита: от стандартов к практике / И. Н. Дмитренко // Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами. Татуровские чтения : материалы XXXV Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 110-летию со дня рождения проф. С. К. Татура. – М. : МГУ, 2007. – С. 73–79. (0,33 друк. арк.).

40. Дмитренко И. Н. Правовое воздействие на обеспечение доверия общества к аудиторам: зарубежный опыт / И. Н. Дмитренко // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – Воронеж : ВГУ, 2008. – С. 81–84. (0,22 друк. арк.).

41. Дмитренко И. Н. Адаптация модели делового совершенства EFQM для оценки качества аудита / И. Н. Дмитренко // Стратегия качества в промышленности и

образовании : материалы IV Междунар. науч.-практ. конф. – Варна : ТУ-Варна, 2008. – С. 704–707. (0,18 друк. арк.).

42. Дмитренко И. Н. Методология стандартизации внутреннего контроля в среде корпоративного управления / И. Н. Дмитренко // Аудит, налоги и бухгалтер: основы, теория и практика : материалы VII Междунар. науч.-практ. конф. – Пенза : НОУ «Приволжский Дом Знаний», 2008. – С. 67–71. (0,24 друк. арк.).

43. Дмитренко И. Н. Функционирование системы внутрикорпоративного контроля как основной фактор развития системно-ориентированного аудита / И. Н. Дмитренко // Роль учетных практик в обеспечении устойчивого развития предприятий : материалы Междунар. науч.-практ. конф. – М. : РУДН, 2008. – С. 444–451. (0,69 друк. арк.).

44. Дмитренко И. Н. Парадигма системно-ориентированного аудита: современный вектор развития / И. Н. Дмитренко // Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля : материалы Междунар. науч.-практ. конф., посв. 80-летию кафедры бухгалтерского учета и аудита (30 июня 2011 г.) : в 2 т. / под ред. В. В. Панкова, В. И. Петровой. – М. : ГОУ ВПО «РЭУ имени Плеханова», 2011. – Т. 2 – С. 414–422. (0,31 друк. арк.).

Тези за матеріалами конференцій

45. Дмитренко И. Н. Контроль качества аудита: от стандартов к практике / И. Н. Дмитренко // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. – К. : АПУ, САУ, 2001. – С. 132–135. (0,23 друк. арк.).

46. Дмитренко И. Н. Пути и возможности развития системно-ориентированного аудита в Украине / И. Н. Дмитренко // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні (10 років аудиту в Україні) : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – К. : САУ, АПУ, 2002. – С. 249–253. (0,22 друк. арк.).

47. Дмитренко И. Н. Организационные предпосылки становления системно-ориентированного аудита в Украине / И. Н. Дмитренко // Международные стандарты аудита и их применение в практической деятельности : материалы Межрегион. науч.-практ. конф. – Севастополь : Севастопольское ТО САУ, 2004. – С. 26–35. (0,39 друк. арк.).

48. Дмитренко И. Н. Параметрическая модель как основа стандартизации и тестирования системы внутреннего контроля предприятий / И. Н. Дмитренко // Аудит у посттоталітарному суспільстві : матеріали Міжрегіон. наук. конф. – К., Чернігів : САУ, АПУ, 2005. – С. 62–69. (0,34 друк. арк.).

49. Дмитренко И. Н. Внутрифирменный контроль качества аудита: новые требования международных стандартов / И. Н. Дмитренко // Актуальные вопросы применения стандартов аудита и этики : материалы VI Межрегион. науч.-практ. конф. – Запорожье : РО АПУ, ТО САУ, 2007. – С. 65–72. (0,47 друк. арк.).

50. Дмитренко И. Н. Контроль качества аудиторских услуг: механизм применения модели делового совершенства EFQM / И. Н. Дмитренко // Сучасні вимоги до обліку та контролю в контексті глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Одеса : ОДЕУ, 2009. – С. 66–69. (0,27 друк. арк.).

51. Дмитренко И. Н. Внутрикорпоративные стандарты контрольной деятельности: иерархический подход к разработке / И. Н. Дмитренко // Проблеми і перспективи реалізації контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі

сучасного бізнесу : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2011. – С. 286–292. (0,36 друк. арк.).

52. Дмитренко І. М. Яким бути Звіту незалежного аудитора в контексті нової парадигми системно-орієнтованого аудиту / І. М. Дмитренко // 20 років аудиту: досягнення та перспективи розвитку : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. – К. : АПУ, САУ, 2013. – С. 43–49. (0,28 друк. арк.).

Статті в інших виданнях

53. Дмитренко І. Н. Системно-ориентированный аудит интегрированной отчетности корпоративных бизнес-структур: взгляд в будущее / И. Н. Дмитренко // Аудитор України. За матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. «МСФЗ та інтегрована звітність: сучасність та майбутнє» (м. Севастополь, 22–23 серп. 2013 р.). – 2013. – № 10 (215). – С. 11–17. (0,63 друк. арк.).

АНОТАЦІЯ

Дмитренко І. М. Теорія, методологія та організація аудиту корпоративних систем. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національна академія статистики, обліку та аудиту, Київ, 2015.

У дисертаційній роботі поставлено та вирішено актуальну наукову проблему обґрунтування теоретичних, методологічних та організаційних засад розвитку аудиту корпоративних систем і розробки практичних рекомендацій щодо суттєвого зменшення «розриву очікувань» користувачів результатів аудиту, створення умов зростання якості незалежного аудиту та визнання його необхідності суспільством.

Встановлено ознаки інституційного оформлення національного аудиту. Визначено специфіку прояву цих ознак у середовищі корпоративних систем та контент інформаційних очікувань користувачів їх звітності. Обґрунтовано сучасну парадигму та концепцію розвитку аудиту корпоративних систем на базі спільного застосування принципів системно-орієнтованого та ризик-орієнтованого аудиту до розширеної предметної сфери завдань з обов'язкового аудиту.

Систематизовано методологічні засади аудиту корпоративної звітності щодо стану найбільш ризикованих її елементів за умов консолідації. Запропоновано методологію аудиторської оцінки системи внутрішньокорпоративного контролю та системи управління бізнес-ризиками компаній. Конкретизовано вплив результатів такого оцінювання на обґрунтування професійного судження та незалежної думки аудитора. Запропоновано засоби посилення організаційного потенціалу внутрішньо-фірмового контролю якості виконання завдань з аудиту звітності корпоративних систем та професійної діяльності суб'єктів аудиторської практики в цілому.

Ключові слова: системно-орієнтований аудит, ризик-орієнтований аудит, корпоративні системи, теорія, методологія, організація, контроль якості.

АННОТАЦИЯ

Дмитренко И. Н. Теория, методология и организация аудита корпоративных систем. – На правах рукописи.

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам

экономической деятельности). – Национальная академия статистики, учета и аудита, Киев, 2015.

В диссертационной работе поставлена и решена актуальная научная проблема разработки теоретических, методологических и организационных основ развития аудита корпоративных систем, практических рекомендаций по существенному сокращению «разрыва ожиданий» пользователей результатов аудита, создания условий повышения качества независимого аудита и признания его необходимости обществом. Выявлены и обобщены факторы влияния процессов глобализации на формирование института аудита. Подана авторская дефиниция «институт аудита». Установлены признаки институционального оформления национального аудита. Определена специфика проявления этих признаков в среде корпоративных систем. Установлены тенденции современного контента информационных ожиданий пользователей отчетности таких компаний.

Исследованы этапы эволюции теоретических основ и практики аудита. Обобщены особенности развития базовых теорий, концепций аудита и практической деятельности в отношении сбора аудиторских доказательств, формирования профессионального суждения и обоснования независимого мнения аудитора. Определены тенденции развития украинского рынка аудиторских услуг в сегменте корпоративных систем.

Раскрыты сущность и особенности функционирования корпоративных систем в сложившейся бизнес-среде. Представлена авторская интерпретация понятия «корпоративные системы». Обоснована современная парадигма аудита корпоративных систем на базе совместного применения принципов системно-ориентированного и риск-ориентированного аудита к расширенной предметной сфере заданий по обязательному аудиту. На ее основе разработана и предложена концепция развития аудита корпоративных систем.

Определена прагматическая ценность системно-ориентированного аудита в контексте корпоративного управления. Предложен формат Отчета независимого аудитора, предусматривающий отражение результатов выполненных процедур и итогового мнения в контуре расширенной предметной сферы заданий по обязательному аудиту корпоративных систем.

Систематизированы предпосылки развития системно-ориентированного аудита корпоративных систем в Украине. Выявлена специфика и установлен характер рисков предметной сферы аудита корпоративных систем, что положено в основу выбора стратегии и тактики выполнения заданий по аудиту корпоративных систем. Разработана типологическая модель бизнес-рисков, применение которой направлено на идентификацию и оценку составляющих неотъемлемого риска.

Определены методологические основы аудита корпоративной отчетности в части состояния ее элементов, которые подвержены риску существенного искажения в условиях консолидации. Разработана и предложена методология аудиторской оценки системы внутрикорпоративного контроля и системы управления бизнес-рисками компаний. Конкретизированы факторы влияния результатов такого оценивания на формирование профессионального суждения и обоснование независимого мнения аудитора.

Предложены рекомендации по усовершенствованию нормативного регулирования процесса имплементации современной парадигмы и методологии системно-ориентированного аудита корпоративных систем. Установлены возможности интегрированной отчетности для полноценного информационного обеспечения выполнения заданий по обязательному аудиту корпоративных систем, исходя из расширенной предметной сферы таких заданий.

Разработано теоретическое обоснование выбора стратегии и тактики аудита корпоративных систем на базе определения рисков его предметной сферы. Раскрыты организационные основы выполнения заданий по обязательному аудиту отчетной информации современных корпоративных систем. Предложены средства усиления организационного потенциала внутрифирменного контроля качества заданий по аудиту отчетной информации корпоративных систем и профессиональной деятельности субъектов аудиторской практики в целом. Адаптирована модель делового совершенства EFQM для ее использования при проведении мониторинга, внутреннего и внешнего контроля качества профессиональной деятельности субъектов аудиторской практики.

Ключевые слова: системно-ориентированный аудит, риск-ориентированный аудит, корпоративные системы, теория, методология, организация, контроль качества.

ANNOTATION

Dmytrenko I. Theory, methodology and organization of audit of the corporate systems. – Manuscript.

Dissertation on the competition of graduate degree of doctor of economic sciences on speciality 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by the types of economic activity). – National Academy of Statistics, Accounting and Audit, Kyiv, 2015.

In dissertation work the scientific issue of the day of ground of theoretical, methodological and organizational bases of development of audit of the corporate systems and development of practical recommendations is put and decided on reduction to the acceptable level of "break of expectations" of users of results of audit, conditioning of upgrading of independent audit and confession of his necessity society.

Mounted signs institutionalize national audit. Specificity manifestation of these signs in the environment of enterprise systems and information content users' expectations of their statements. Justified the modern paradigm and the concept of corporate audit systems based on the joint application of the principles of system-oriented and risk orientation to the expanded audit subject area assignments for statutory audit.

Systematized methodological foundations of corporate audit reports on the state of its most risky elements in a consolidation. The methodology of the audit evaluation system of internal corporate controls and business risk management companies. Concretized influence the results of such an evaluation study on professional judgment and independent auditor's opinion. Proposed means of strengthening institutional capacity in-house quality control tasks of the Audit reporting enterprise and professional activity of the subjects of audit practice as a whole.

Keywords: system-oriented audit, risk-oriented audit, corporate systems, theory, methodology, organization, control of quality.