

УДК 657.6

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

СИСТЕМНО-ОРІЄНТОВАНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

ОЛЕКСАНДР РЕДЬКО,
доктор екон. наук, професор,
Національний центр обліку
та аудиту Національної академії
статистики, обліку та аудиту,

ИРИНА ДМИТРЕНКО,
канд. екон. наук,
доцент кафедри контролю та АХД,
Донецький національний
університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

У статті розглянуто та проаналізовано передумови, можливості й напрями розвитку вітчизняного аудиту системно-орієнтованого рівня. На основі міжнародного досвіду еволюції аудиту та генезису наукової думки виявлено шляхи імплементації нової парадигми розвитку аудиту, яка поєднує ідеї та механізми як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого підходів, а також сприяє підвищенню довіри суспільства до його результатів.

Ключові слова: довіра суспільства, аудит, невизначеність, ризики, системи генерування інформації, система внутрішнього контролю, безперервність діяльності, прогнозування майбутніх результатів.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сучасний етап розвитку економіки характеризується поглибленням процесів глобалізації, інтегруванням у світове економічне співтовариство, появою інфраструктурних інструментів функціонування компаній корпоративного сектора, підвищенням вимог до прозорості їхньої фінансової інформації, розширенням кола інформаційних потреб користувачів для прийняття обґрунтованих рішень. Ці реалії надають імпульс розвитку і задають вектор подальшої еволюції аудиту як інструмента, здатного захистити й задовольнити інформаційні інтереси суспільства.

Аналіз досліджень і публікацій. Розкриттю питань еволюції теорії й практики підходів до аудиту присвячені праці зарубіжних авторів Р. Адамса, Ф. Дефліза, В. О'Рейлі, М. Хірша, Р. Доджа [1–3]. До історичних аспектів аудиторської професії, етапів і перспектив її розвитку зверталися як російські дослідники Я. Соколов, В. Подольський, С. Бичкова, О. Миронова, М. Азарська [4–7], так і українські вчені О. Петрик, В. Бондар, Ф. Бутинець [8–10].

Зазначимо, що в публікаціях авторів порушувалися питання специфіки імплементації незалежного аудиту в контрольне середовище посттоталітарного суспільства, розвитку аудиту в напрямі системно-орієнтованого рівня, а також реалізації діагностики безперервності діяльності компаній для посилення

якості незалежної думки аудитора щодо фінансового майбутнього підприємств-клієнтів [11–14].

Однак сучасні реалії економічного та соціокультурного простору бізнес-середовища в Україні зобов'язують не тільки враховувати передовий міжнародний досвід, а й шукати шляхи найефективнішого та мобільного його застосування, щоб вивести аудит на якісно новий щабель еволюційного розвитку і забезпечити стійку довіру до нього суспільства.

Мета статті – обґрунтування нової парадигми розвитку аудиту, що сприяє підвищенню рівня його суспільного визнання на основі надання користувачам упевненості з ширшого кола інформації про стан фінансового здоров'я компаній публічного інтересу, якості управління їх бізнес-ризиками, прогнозування безперервності діяльності й майбутніх фінансових результатів в умовах невизначеності, а також виявлення шляхів її імплементації.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Історичний розвиток професійного аудиту в більшості зарубіжних публікацій класифікується на три еволюційних етапи:

- 1) *підтверджувальний аудит* (кінець XIX – 30-ті роки XX ст.);
- 2) *системно-орієнтований аудит* (40 – 80-ті роки XX ст.);
- 3) *аудит, що ґрунтується на ризику* (90-ті роки XX ст. – початок XXI ст.).

В одній із перших відомих на пострадянському просторі праць з аудиту «Краткое руководство по стандартам и нормам аудита» (1992 р.) її автор – Р. Додж зробив екскурс в еволюцію розвитку підходів до аудиту, виділив зазначені етапи та звернув увагу на те, що останні два етапи потребували підняти голови від книг і зосередити увагу на самому бізнесі. Системно-орієнтований підхід до аудиту дав змогу спостерігати системи, які контролюють операції. При аудиті, який ґрунтується на ризику, ми дивимося на людей, що контролюють систему [3, с. 20].

Р. Адамс зазначав, що системно-орієнтований підхід набув широкого застосування в аудиті в останній чверті ХХ ст., його було покладено в основу чинних стандартів та інструкцій. Так, з 1980 по 1991 рр. Міжнародний комітет з аудиторської практики (ІАРС) випустив міжнародні рекомендації з аудиторської діяльності (ІАГ) і додатки до них. У 1991 р. було видано перший міжнародний стандарт аудиту (ІСА), який поклав початок цілої серії стандартів, що випускають і сьогодні. Підхід до аудиту, який ґрунтується на обліку ступеня ризику, Р. Адамс тлумачив як імовірнісний та оцінював його як більш

новий, що доповнює системно-орієнтований, оскільки він надає більшого значення аудиторським доказам, які отримують не тільки від вивчення систем внутрішнього контролю, а й від проведення процедур аналізу та оцінки впливу чинників внутрішнього ризику клієнта [1, с. 171].

Варто підкреслити, що на початку ХХІ ст. великі фінансові скандали, викликані крахом найбільших світових корпорацій, розпадом аудиторських фірм, і світова економічна криза змусили на міжнародному рівні вирішувати не тільки проблему прозорості й достовірності фінансової звітності, особливо компанії публічного інтересу, а й проблему забезпечення якості аудиту з урахуванням відновлення довіри суспільства до його результатів.

Через свою значущість ці проблеми викликали жорсткість вимог до публічних компаній та їхніх аудиторів, що знайшло відображення в рамках Закону Сарбейнса–Окслі (США, 2002 р.), а в Європі адекватною відповіддю стало прийняття в 2006 р. восьмої Директиви Євросоюзу «Про обов'язковий аудит щорічної та консолідованої звітності».

Порівняльну характеристику основних положень цих нормативних актів наведено в таблиці.

Таблиця

**ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА НАПРЯМІВ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ ПУБЛІЧНИХ АКЦІОНЕРНИХ КОМПАНІЙ (ЕМІТЕНТІВ)
ТА ЇХ АУДИТОРІВ У МІЖНАРОДНІЙ ПРАКТИЦІ**

Напрямок регулювання	Закон Сарбейнса–Окслі (2002)	Восьма Директива Євросоюзу (2006)
<i>Діяльність емітентів</i>		
Персональна відповідальність вищого менеджменту за якість наданої фінансової інформації	Обов'язкова підготовка генеральним і фінансовим директорами супровідного листа про достовірність даних звітності та законності операцій. Обов'язкове прийняття Кодексу етики емітентом. Систематизовано можливі правопорушення менеджменту та заходи покарання за їх здійснення	Не врегульована
Аудиторський комітет	Обов'язковий для публічних акціонерних компаній. Створюється із незалежних членів ради директорів (власників не більше ніж 5 % акцій). Включає хоча б одного фінансового експерта. Призначає або звільняє аудитора	Обов'язковий для компаній публічного інтересу (лістингових компаній). Порядок створення та коло повноважень аналогічні
Система внутрішнього контролю (СВК) компанії	Менеджмент компанії-емітента зобов'язаний скласти і подавати звіт про стан системи внутрішнього контролю, висновок про якість якої дають зовнішні аудиторів	Аудитори зобов'язані оцінити й надати звіт про стан СВК (мінімізація фінансових, оперативних ризиків і ризиків відповідності, підвищення якості фінансових звітів) та про її недоліки щодо процесів складання фінансової звітності
<i>Діяльність аудиторів</i>		
Додаткові вимоги до визнання кваліфікації аудиторів	Додаткове ліцензування аудиторських фірм, що виконують роботи з обов'язкового аудиту публічних компаній – емітентів цінних паперів	Внесення до Суспільного реєстру обов'язкових аудиторів і аудиторських фірм, які виконують роботи з аудиту компаній публічного інтересу

Напрямок регулювання	Закон Сарбейнса–Окслі (2002)	Восьма Директива Євросоюзу (2006)
Вимоги до незалежності аудиторів	Заборонено окремі послуги і потрібне попереднє схвалення Аудиторським комітетом надання інших неаудиторських послуг	Установлено можливість введення повної заборони на надання неаудиторських послуг. Обов'язкове оприлюднення на web-сайтах Звіту про прозорість протягом трьох місяців по закінченні фінансового року
Порядок ротації аудиторських фірм або партнерів	Вимагає заміни провідного партнера з аудиту через кожні 5 років; не вимагає ротації аудиторської фірми	Обов'язкова періодична ротація або аудиторської фірми (через 7 років), або провідного партнера з аудиту (через 5 років)
Зобов'язання аудитора групи компаній	Не встановлені	На аудитора групи компаній покладається повна відповідальність за аудит консолідованої звітності, включаючи відповідальність за роботу інших аудиторських фірм групи

У свою чергу, Міжнародна федерація бухгалтерів, а саме Рада з Міжнародних стандартів аудиту й надання впевненості, у виданнях 2006–2009 рр. постійно посилювала вимоги професійних стандартів, а в 2010 р. разом із Аудиторською палатою України видала їхню офіційну версію українською мовою в новому форматі за назвою **Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг** [15].

Зазначимо, що в Україні рішенням Аудиторської палати з 2004 р. Міжнародні стандарти аудиту застосовують для регулювання національної аудиторської практики. Низка стандартів, що встановлюють порядок оцінки ризиків суттєвих викривлень на основі розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (у тому числі системи внутрішнього контролю, а саме: **265** «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, хто наділений найвищими повноваженнями, і управлінському персоналу», **315** «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень на основі розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», **330** «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»), ґрунтуються на підходах, розроблених і запропонованих Комісією з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю (Комісією Тредуея), що дістали назву «Інтегрована концепція внутрішнього контролю», або **Модель COSO**.

З огляду на ці базові умови оцінку якості функціонування СВК аудиторам слід проводити відповідно до компонентів цієї моделі.

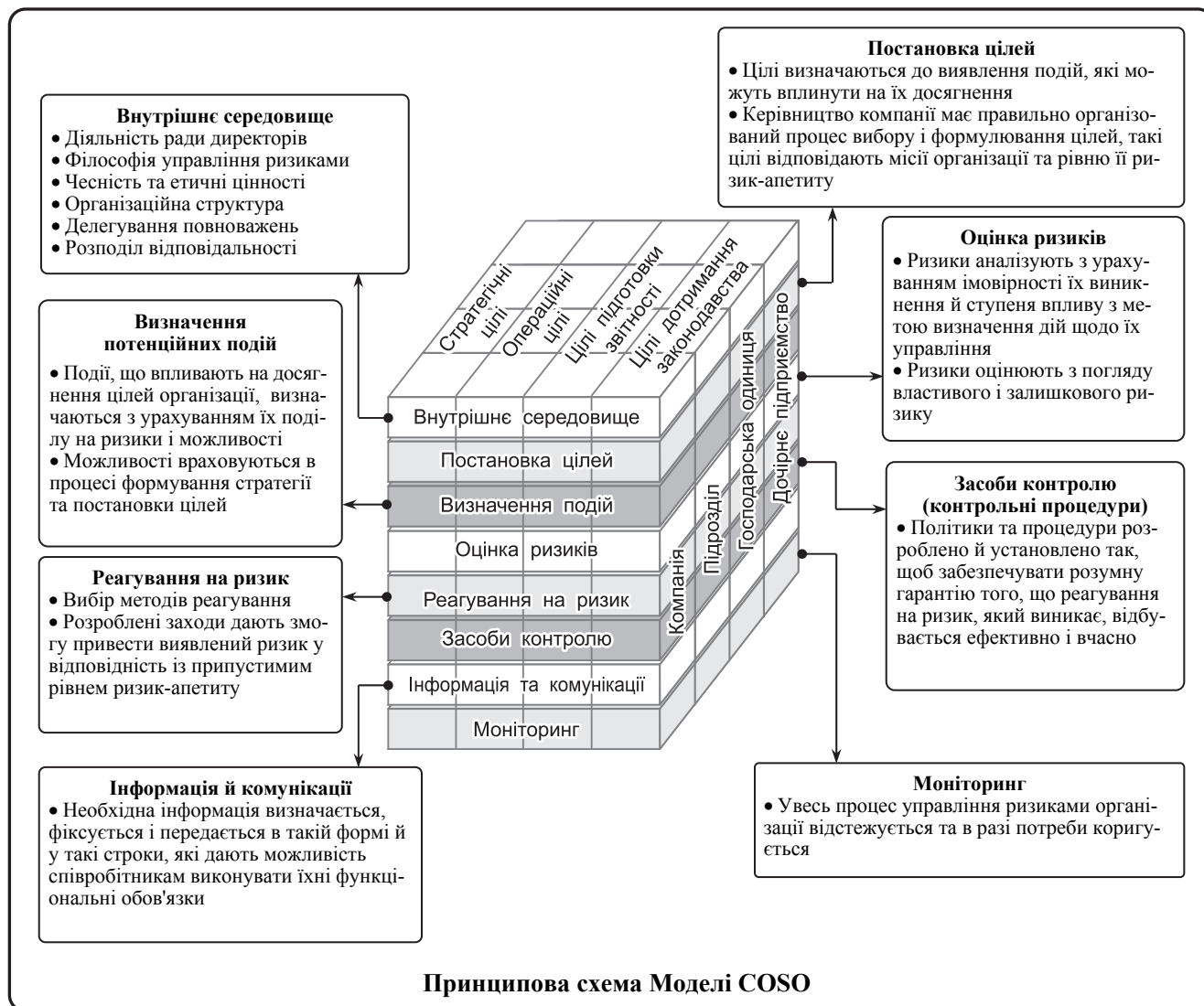
Структурний розріз і деталізація зазначених ком-

понентів Моделі COSO узагальнені в принциповій схемі, поданій на рисунку.

Зелена Книга Європейської Комісії «Політика аудиту: уроки кризи» також яскраво демонструє прихильність європейських регуляторних органів до відновлення втраченої довіри інвесторів на фінансових ринках за допомогою вдосконалення функції аудиту в напрямі сприяння зміцненню фінансової стабільності. Цей документ звертає увагу на те, що сучасні інформаційні потреби користувачів виходять за рамки підтвердженої інформації фінансової звітності про минулі події, вони розширюються в напрямі очікувань отримання релевантної інформації про чутливість компанії до впливу майбутніх ризик-подій, а також щодо припущення про безперервність діяльності [16].

Безсумнівний інтерес викликає професійний погляд президентів аудиторських компаній С. Діпіази (PricewaterhouseCoopers) і Р. Екклза (Advisory Capital Partners) на майбутнє аудиту та способи повернення довіри до нього суспільства за допомогою забезпечення прозорості звітності компаній, розширення об'єктів аудиторської оцінки й відповідного висловлення думки не тільки про достовірність інформації фінансової звітності в ретроспективі, а й про «стан фінансового здоров'я бізнесу», а також про ризики й невизначеності майбутнього розвитку, тобто за допомогою розширення професійної відповідальності аудиторів [17].

Отже, **сучасний етап розвитку аудиту** (щоб відповідати очікуванням зацікавлених користувачів і бути затребуваним суспільством) **має здійснюватися по вектору об'єднання та сполучення ідей і ме-**



ханізмів як системно-орієнтованого, так і ризик-орієнтованого підходів, при цьому фокусуватися на оцінці й висловленні незалежної думки по розширеному складу об'єктів, що включають системи генерування інформаційних потоків у середовищі підприємств-клієнтів з урахуванням впливу ризиків їх неефективності на майбутній розвиток.

Так, *об'єктна орієнтація аудиту* має бути сфокусована на таких системах:

- 1) системі бізнес-процесів;
- 2) системі обліку та звітності;
- 3) системі внутрішньокорпоративного контролю;
- 4) системі управління бізнес-ризиками;

5) системі корпоративного управління.

Застосування ризик-орієнтованого підходу до аудиторської оцінки якості функціонування об'єктів 1–3 дасть змогу встановити наявність суттєвих викривлень у фінансовій звітності та надати впевненість про ступінь її достовірності (*ретроспектива*). Реалізація такого підходу до оцінки об'єктів 4–5 відповідно дасть можливість установити наявність і вплив подій суттєвої невизначеності на застосовність припущення про безперервність діяльності, а в результаті надати впевненість користувачам відносно майбутньої фінансової стабільності компанії та залишкових ризиків її майбутнього розвитку (*перспектива*).

ВИСНОВКИ

Імплементація нової парадигми системно-орієнтованого аудиту потребує:

- 1) розширення кола системних об'єктів аудиту;
- 2) обґрунтування методології та розробки методики їх оцінки;
- 3) зміни підходу до формування думки аудитора з урахуванням надання впевненості за більшим складом релевантної інформації;
- 4) нового формату висновку незалежного аудитора.

Це зміцнить довіру суспільства до результатів аудиту і забезпечить затребуваність професії аудитора.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Адамс Р.* Основы аудита: пер. с англ. / Р. Адамс; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. *Аудит* Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542с.
3. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ.; предисловие С.А. Стукова / Р. Додж. – М.: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
4. *Аудит*: [учебник для студентов вузов]; под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Аудит, 2008. – 744с.
5. *Бычкова С.М.* Аудит: [учеб. пособие] / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова; под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2011. – 463 с.
6. *Миранова О.А.* Аудит: теория и методология: [учеб. пособие] / О.А. Миранова, М.А. Азарская. – М.: Омега – Л, 2005. – 176 с.
7. *Соколов Я.В.* Очерки развития аудита / Я.В. Соколов, А.А. Терехов. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 376 с.
8. *Петрик О.А.* Аудит: методология і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260с.
9. *Бондар В.П.* Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / В.П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
10. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: стан та тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564 с.
11. *Дмитренко І.* Системно-орієнтований аудит: проблеми методології й тенденції розвитку / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 2. – С. 26–36.
12. *Дмитренко І.М.* Аудит: діагностика безперервності діяльності підприємств: [монографія] / І.М. Дмитренко, І.М. Белоусова. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2010. – 320 с.
13. *Редько О.Ю.* Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
14. *Редько А.Ю.* Аудит в посттоталитарном обществе. Философский аспект / А.Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2011. – 24 с.
15. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг*: Ч. 1, 2. – К.: МФБ, АПУ, 2011. – 1245 с.
16. *Зелена* книга Європейської комісії. Політика аудиту: уроки кризи (на основі досвіду європейської економіки); пер. з англ. – К.: ФПБАУ, 2011. – 42 с.
17. *Дипиаза С.* (младший). Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза, Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.

В статье рассмотрены и проанализированы предпосылки, возможности и направления развития отечественного аудита системно-ориентированного уровня. На основе международного опыта эволюции аудита и генезиса научной мысли выявлены пути имплементации новой парадигмы развития аудита, которая объединяет идеи и механизмы как системно-ориентированного, так и риск-ориентированного подходов, а также способствует повышению доверия общества к его результатам.

Ключевые слова: доверие общества, аудит, неопределенность, риски, системы генерирования информации, система внутреннего контроля, непрерывность деятельности, прогнозирование будущих результатов.

In article preconditions, possibilities and directions of development of domestic audit of the system-focused level are considered and analysed. On the basis of the international experience of evolution of audit and genesis of scientific thought in this direction tendencies introduction a new paradigm of development of the audit, idea uniting in and mechanisms both system-focused, and risk-focused of the approaches promoting increase of trust of a society to its results are revealed.