

УДК 657.37:336

НАПРЯМИ РОЗВИТКУ АУДИТУ ПУБЛІЧНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ ВІДПОВІДНО ДО ЗАПИТІВ СУСПІЛЬСТВА**Пилипенко Л.М., к.е.н.***Національний університет „Львівська політехніка»*

У статті досліджено змістові і функціональні засади напрямів розвитку аудиту публічної корпоративної звітності відповідно до сучасних запитів суспільства та наведено результати аналізу засадничих принципів пропонованих парадигм. Розглянуто передумови формулювання концептуальної спрямованості розвитку аудиту, ключовим поштовхом якої стала корпоративна криза у США вкінці 1990-их – на початку 2000-их рр. та банкрутство суспільно важливих компаній. На основі узагальнення результатів тематичних досліджень зроблено висновок, що розвиток аудиту має проходити насамперед в контексті підвищення рівня прозорості діяльності компаній та відновлення довіри суспільства до інститутів публічного корпоративного інформування. Проаналізовано погляди контролюючих органів та аудиторської спільноти на перспективну спрямованість аудиту. Зокрема у цьому контексті подано характеристику Закону сарбейнса-Окслі, який фактично набув статусу міжнародного імперативу для компаній, акції яких перебувають в лістингу фондових бірж США. Аргументовано високий рівень актуальності, однак низький рівень розроблення проблеми верифікації та підтвердження соціально-екологічної корпоративної інформації. Сформульовано пропозиції щодо окремих аспектів адаптації аудиту.

Ключові слова: аудит, публічна корпоративна звітність, прозорість управління компаніями, стандарти аудиту, стандарти корпоративної звітності.

UDC 657.37:336

DIRECTIONS FOR THE AUDIT OF BUSINESS REPORTING DEVELOPMENT ACCORDING TO THE SOCIETY REQUESTS**Pylypenko L., PhD in Econ.Sc.***Lviv polytechnic national university*

In the article the content and functional principles of the audit of business reporting development directions according to the modern society requests were examined and the results of analysis of proposed paradigms fundamental principles were presented. The preconditions of formulation of conceptual focus of audit development, which key incentives were the corporate crisis in the US in the late 1990s - early 2000s and the bankruptcy of socially important companies were considered. On the basis of results of thematic review generalization the following conclusion has been made: audit development should be primarily in the context of increasing level of corporate transparency and restoring public confidence in the institutions of corporate public

informing. The views of control authorities and audit community on the perspective focus of audit were analyzed. In particular, in this context the characteristics of Sarbanes-Oxley Act, which actually acquired the status of an international imperative for companies whose shares are listed on US stock exchanges, was done. It was established that the problem of verification and confirmation of social and ecological corporate information has high level of relevance, but low level of consideration. The proposals regarding certain aspects of audit adaption were formulated.

Keywords: audit, corporate reporting, transparency of companies' management, auditing standards, corporate reporting standards.

Актуальність проблеми. Корисність інформації при прийнятті управлінських рішень обумовлюється багатьма її ознаками, серед яких визначальними є об'єктивність (правдивість) і повнота. Саме ці ознаки впливають на рівень довіри до інформації та її базового джерела. В системі публічного інформування про стан і діяльність суб'єктів економіки об'єктивність і повнота інформації шляхом її верифікації забезпечується зокрема інститутом аудиту.

Аудит фінансової звітності, визначений ключовою суспільно-доцільною сферою діяльності аудиторів, спрямований насамперед на підтримку механізму інформаційного забезпечення суб'єктів економіки, забезпечуючи об'єктивність потоків фінансової інформації. Проте корпоративні скандали та банкрутства великих транснаціональних корпорацій у США вкінці 90-их рр. ХХст. – на початку 2000-их рр., що головно були обумовлені (спровоковані) бухгалтерськими приписками у звітності під безпосереднім наглядом аудиторів, істотно підірвали довіру суспільства як до інституту обліку і публічної звітності, так і до інституту аудиту. Аудитори фактично не забезпечили покладену на них суспільством функцію і місію, а негативні наслідки цих корпоративних скандалів ще й досі не подолані. Чимало урядових і міжурядових організацій, експертів і вчених у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності вже понад десяток років працюють над вирішенням проблеми відновлення довіри суспільства до інститутів обліку, звітності й аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми аудиту українські науковці почали досліджувати ще до прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» в 1993 р. До сьогодні з тематики аудиту чимало науковців захистили дисертації, зокрема й докторські – Рудницький В.С. (1999 р.), Дорош Н.І. (2004 р.), Петрик О.А. (2004 р.),

Давидов Г.М. (2007 р.), Бондар В.П. (2009 р.), Редько О.Ю. (2009 р.), Івахненко С.В. (2011 р.), Каменська Т.О. (2011 р.), Редченко К.І (2012 р.) та інші. До становлення вітчизняної науки про аудит приклали свої інтелектуальні зусилля й чимало корифеїв науки про бухгалтерський облік і контроль – Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гуцайлюк З.В., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Пилипенко І.І., Сопко В.В., Сухарева Л.О., Усач Б.Ф., Шевчук В.О. та інші. Зважаючи на те, що аудит був відносно новим видом діяльності і контролю для економіки України, більшість наукових праць присвячувались вирішенню проблем його становлення і розвитку, організації в умовах української економіки, розробленню та впровадженню методології й методики, а також адаптації міжнародних стандартів аудиту до вітчизняних реалій.

Через надзвичайно повільний розвиток фондового ринку в Україні, «мейнстрімні» проблеми аудиту в глобальному середовищі (корпоративні скандали в США кінця 90-их рр. ХХ ст., їхній вплив на аудит і аудиторів, а також на довіру до публічної звітності), проблематика об'єктивності та суспільної корисності аудиторської діяльності набули належної актуалізації лише з початком виходу українських промислово-фінансових груп на IPO на західних біржах. І до сьогодні проблеми низького рівня довіри суспільства до аудиту в Україні не подолані, що формує одну з невирішених частин загальної проблеми відновлення довіри суспільства до інструментів публічного інформування про фінансово-майновий стан і результати функціонування компаній.

Метою статті є дослідження напрямів розвитку аудиту публічної корпоративної звітності відповідно до сучасних запитів суспільства.

Виклад основного матеріалу. В державах з розвинутою економікою та фондовим ринком, особливо у США, вирішення проблеми подолання наслідків корпоративних криз, забезпечення прозорого корпоративного управління та відновлення довіри суспільства до корпоративних інституцій стало першочерговим завданням для урядових та міжурядових органів. Найвідомішим та надієвішим у цьому сенсі стало прийняття сенатом США у 2002 р. Закону Сарбейнса-Окслі (Закон про реформу відкритих акціонерних товариств і захист інвесторів, SOX). Окрім вимог побудови прозорості

системи корпоративного управління та розширення обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності, цей закон містить чимало положень, які безпосередньо стосуються організації й методики аудиту компаній, акції яких перебувають в лістингу на фондових біржах США. Закон Сарбейнса-Окслі, зокрема, передбачає:

- побудову багаторівневої системи незалежного внутрішнього контролю в корпорації. Організаційно така система включає Аудиторський комітет з незалежних аудиторів, які до того ж входять до Ради директорів корпорації, та службу внутрішнього аудиту, що є повністю підконтрольною і підзвітною Аудиторському комітету;

- включення до річної публічної звітності корпорацій Звіту про систему внутрішнього контролю;

- забезпечення незалежності аудиторів й уникнення конфліктів інтересів завдяки забороні надання ними будь-яких супутніх чи інших (в тому числі консалтингових) послуг корпорації у разі проведення аудиту її фінансової звітності;

- створення під наглядом Комісії з цінних паперів і бірж США (SEC) Ради з нагляду за аудитом та бухгалтерським обліком публічних компаній (РСАОВ);

- жорсткі вимоги щодо формування та збереження зовнішніми аудиторами робочих документів при проведенні аудиту фінансової звітності та надання їх РСАОВ за її запитом тощо.

Вказані імперативні положення організаційно-методичного характеру спрямовані, насамперед, на забезпечення належного рівня якості аудиторських послуг, що є невід'ємною й обов'язковою умовою відновлення довіри суспільства до інститутів обліку, звітності й аудиту. І хоча ці імперативні положення безпосередньо стосуються лише аудиту звітності тих компаній, акції яких перебувають в лістингу на фондових біржах США (що підпадає під регулювання SEC і РСАОВ), вони успішно можуть бути імплементовані в юрисдикціях інших держав, зокрема і в Україні. Варто погодитись із думкою Н.М. Проскуріної та В.П. Коваленко, що «проблему підвищення якості аудиту і створення системи контролю за наданням аудиторських послуг в Україні загострює ситуація, яка склалася на світовому ринку аудиту й обумовлена особливостями взаємовідносин між користувачами інформації та аудиторськими фірмами» [10, с. 53].

Поряд з очевидною перевагою Закону Сарбейнса-Окслі, а саме підвищення рівня прозорості функціонування й управління публічними компаніями та зниження рівня ризиків співпраці з ними (насамперед, інвестиційних ризиків), він зумовив і певні недоліки в їхній діяльності, найбільшим серед яких експерти виділяють істотне (близько 30%) підвищення витрат на аудит, консалтинг, підготовку річної звітності та інших адміністративних витрат із забезпечення прозорості управління (зокрема, на внутрішній контроль).

Спроби вирішення проблеми повернення довіри суспільства до публічної звітності й аудиту як головного інструменту її верифікації здійснили і самі аудитори. Зокрема, широкого розголосу набула книга керівників аудиторської компанії PriceWaterhouseCoopers С.А. Діпіази та Р.Дж Екклза «Building Public Trust. The Future of Corporate Reporting» (в рос. перекладі «Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества» [5]). Головною наскрізною ідеєю цієї праці є побудова трирівневої моделі забезпечення прозорості компаній та організаційного ланцюжка корпоративної звітності. Аудит і аудитори в цій моделі і ланцюжку відіграють одну з провідних ролей. При цьому виділено декілька проблем аудиту та способів їхнього вирішення, а саме:

– доцільність «переходу від підтвердження відповідності фінансової звітності у всіх її суттєвих аспектах визначеним правилам до забезпечення гарантій повноти, точності і зрозумілості звітних даних для інвесторів та інших зацікавлених сторін» [5, с. 185]. Таку доцільність автори обумовлюють існуючим розривом очікувань, що полягає у відмінностях в поглядах аудиторів та стейкхолдерів на рівень гарантій, який повинен забезпечити аудиторський висновок [5, с. 186];

– розширення об'єктів і поля аудиту, що передбачає охоплення ним так званої корпоративної звітності другого (галузеві стандарти) та третього (специфічна для кожної компанії інформація) рівня. Проте, як зауважують самі автори, це потребує створення «всеохопних систем стандартів, які будуть поширюватись на всі компоненти категорій факторів вартості» [5, с.197];

– гармонізація підходів до аудиту шляхом прийняття Всесвітніх стандартів аудиту [5, с.192];

– оперативність верифікації публічної інформації завдяки забезпеченню неперервності аудиту [5, с.199] тощо.

Таке бачення напрямів розвитку аудиту фактично є похідним від концептуально-методологічної спрямованості розвитку формату публічної корпоративної звітності, який на сьогодні має чимало недоліків, головно пов'язаних з неповною репрезентацією інформаційно-інтелектуальних факторів діяльності підприємств.

Перехід до неперервного аудиту та розширення поля його об'єктів і відповідальності призведуть до зростання затрат праці аудиторів на виконання аудиторських процедур, а отже й вартості аудиторських послуг. За таких умов ще більшої актуальності набуває застосування при перевірках методик ризико-орієнтованого аудиту. Зважаючи на те, що визначення аудиторських ризиків значним чином базується на якісних оцінках факторів цих ризиків та судженнях аудиторів, корисною може бути запропонована в [7] методика оцінювання ризиків аудиторської діяльності з використанням нечіткої логіки. Методичний інструментарій нечіткої логіки (теорії нечітких множин) дає змогу не лише «кількісно охарактеризувати поняття, виражені лінгвістичним описом» (наприклад, значний вплив на аудиторський ризик, помірний чи незначний тощо), але й «враховувати невпевненість експерта в якісних (лінгвістичних) оцінках, побудувати моделі, яким притаманна властивість адаптивності до змінних умов» [7, с. 94].

Цікавого підходу щодо напрямів розвитку аудиту дотримується Редченко К.І. Проводячи періодизацію розвитку аудиту, він наголошує, що «майбутнє за аудитом, орієнтованим на стратегію (аудитом стратегічних систем)» [12, с. 317]. На основі результатів досліджень аудиторської компанії «Ernst&Young» та консалтингової компанії «Vonya Global» вчений робить висновок про надзвичайну актуальність виконання аудиторами функції «стратегічного радника» бізнесу [12, с. 319].

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок про багатогранність поглядів на розвиток сучасного аудиту:

– вимоги регламентацій урядових чи надурядових (міжурядових) органів спрямовані на організаційне посилення аудиту як механізму забезпечення об'єктивності публічної звітності та прозорості діяльності суспільно важливих компаній;

– представники професійної аудиторської спільноти намагаються поширити аудит на первісно консалтингові сфери – ефективність

управління, створення додаткової вартості, стратегію розвитку підприємства тощо. Таке бачення розвитку аудиту з боку самих аудиторів, на нашу думку, обумовлене не лише об'єктивною необхідністю оцінювання ефективності управління для задоволення інформаційних запитів стейкхолдерів, але й намаганням обійти імперативні обмеження щодо одночасного надання клієнтам аудиторських і консалтингових послуг. Зважаючи на те, що близько половини своїх доходів аудиторські компанії отримували від консалтингових і супутніх аудиту послуг, такі імперативні обмеження (зокрема, Закону Сарбейнса-Окслі) негативно впливають на фінансові результати їхньої діяльності.

Однак, вказані напрями розвитку аудиту не повною мірою враховують сучасні запити суспільства щодо верифікації суспільної інформації. Аудит як був, так і залишився спрямованим на підтвердження головно фінансової інформації про стан і результати діяльності компаній. За крайньо критичною оцінкою весь аудиторський процес зводиться до підтвердження здійснення обліково-звітних процедур відповідно до стандартизованих і регламентованих приписів у цій сфері.

Крім цього, важливим аспектом адаптації аудиторського процесу до сучасної практики ведення бізнесу є те, що фінансовий критерій вже не є єдино визначальним в оцінюванні ефективності їхнього функціонування. Сучасна модель суспільно-економічних відносин, яку деякі експерти й науковці називають екологічно-соціально-орієнтованою ринковою економікою, поряд з фінансовим вимагає рівнозначного врахування соціального й екологічного критеріїв ефективності. Дедалі вагомішими стають базові принципи, за якими діяльність компанії не може вважатися економічно ефективною, якщо хоча б один з цих трьох критеріїв недотриманий.

Не зважаючи на повсякденне декларування соціально-екологічної орієнтованості, нині навряд чи багато транснаціональних корпорацій чи інших суспільно важливих компаній в своїй діяльності дотримуються таких тримірних критеріїв ефективності. Ці висновки можна зробити не лише за результатами спостереження «неозброєним оком» за змінами в навколишньому природному і соціальному середовищі, але й на основі виявлених вченими й експертами маніпуляцій і викривлень нефінансових звітів суб'єктів бізнесу [4]. Очевидно, соціально-

екологічна сфера публічної інформації компаній має стати обов'язковим об'єктом аудиторського підтвердження. Але це може стати можливим лише за умов чіткої формалізації та стандартизації такої інформації на глобальному рівні.

Висновки. Розвиток сучасного аудиту концептуально спрямований на підвищення рівня прозорості діяльності й управління компаніями, а також на відновлення довіри суспільства до інститутів публічного інформування про стан і результати їхньої діяльності. На сьогодні існують різні погляди з боку регулятивних органів і аудиторської спільноти на механізми забезпечення такого розвитку аудиту. Ці погляди не суперечливі, а здебільшого мають взаємодоповнювальний характер, що може свідчити про багатовекторність розвитку аудиту. Однак цей розвиток переважно розглядається в контексті підтвердження фінансової інформації про стан і діяльність компаній, і практично не розробленою залишається проблема необхідності верифікації соціально-екологічної інформації, що є надзвичайно актуальним для суспільства і визначає перспективи подальших досліджень у цій предметній сфері.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
2. Аудит / Монтгомери Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик и др.; пер. с англ. С.М. Бычковой; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542с.
3. Аудит: Методика документування / [І.І. Пилипенко, В.І. Драч, Н.М. Проскуріна, Л.Г. Церетелі, В.О. Шевчук]; за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І.І.Пилипенка. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
4. Боцян Т.В. Етичність бізнеса в Україні сквозь призму нефінансової отчетності // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 3-4 (1). – С. 50-53.
5. Дипиаса С. (младший), Эклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
6. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
7. Загородній А.Г. Ризики аудиторської діяльності : методика виявлення й оцінювання: Монографія / А.Г.Загородній, Л.М.Пилипенко.–Львів:ЗУКЦ, 2010. – 230 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В Гик, Т.Ц. Шарашидзе,

- Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2006 р. – 1152 с.
9. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація : Монографія / О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
 10. Проскуріна Н.М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Економічний часопис-ХНІ. – 2010. – № 9-10. – С. 53-57.
 11. Редченко К.І. Аудит стратегій розвитку підприємства: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / К.І. Редченко; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К., 2012. – 36 с.
 12. Редченко К.І. Сучасна візія: аудитор як стратегічний радник бізнесу/ К.І. Редченко // Теорія та практика бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: стан, проблеми та перспективи розвитку. Матер. VII Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 16-17 трав. 2014 р.). – Львів: ЛКА, 2014. – С. 316-319.
 13. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : Монографія / О.Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
 14. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту / В.С. Рудницький. – Тернопіль: «Економічна думка», 1998. – 192 с.
 15. Рябокучка Л. Закон Сарбейнса-Окслі: вплив на аудит і наслідки прийняття / Л. Рябокучка : Інтернет-сайт журналу «Незалежний аудитор» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://n-auditor.com.ua/uk/component/na_archive/198?view=material.