

УДК 657.37:006.058(4-6ЄС)

## АДАПТАЦІЯ МЕТОДОЛОГІЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ ВЕРИФІКАЦІЇ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ДО ЄВРОПЕЙСЬКИХ ВИМОГ

### ADAPTATION OF METHODOLOGICAL PROVISIONS FOR VERIFICATION OF INTEGRATED REPORTING TO THE EUROPEAN REQUIREMENTS

**Нестеренко О.О.**

кандидат економічних наук, доцент,  
докторант кафедри фінансів, аналізу та страхування,  
Харківський державний університет харчування та торгівлі

*У статті обґрунтовано рівні перевірки достовірності інтегрованого звіту, а саме: внутрішній контроль; завірення стейкхолдерами; внутрішній та зовнішній аудит. Визначено вимоги основних міжнародних нормативних актів, які регулюють організаційно-методичні положення внутрішнього контролю суб'єктів господарювання та державних установ, яких необхідно дотримуватися під час внутрішнього контролю інтегрованої звітності. Розроблено методологічні засади внутрішнього контролю інтегрованої звітності.*

**Ключові слова:** інтегрована звітність, верифікація, рівні перевірки, внутрішній контроль, міжнародні нормативні документи, модель COSO.

*В статье обоснованы уровни проверки достоверности интегрированного отчета, а именно: внутренний контроль; заверение стейкхолдерами; внутренний и внешний аудит. Определены требования основных международных нормативных актов, регулирующих организационно-методические положения внутреннего контроля субъектов хозяйствования и государственных учреждений, которые необходимо соблюдать при внутреннем контроле интегрированной отчетности. Разработаны методологические основы внутреннего контроля интегрированной отчетности.*

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность, верификация, уровни проверки, внутренний контроль, международные нормативные документы, модель COSO.

*The article substantiates four levels of the integrated reports verification, namely: internal control; assurance by stakeholders; internal and external audit. The main international regulations of the organizational and methodological issues of the internal control requirements, which must be observed in the integrated reports control system are determined. The methodological principles of the integrated reporting internal control are developed.*

**Key words:** integrated reporting, verification, verification levels, internal control, international regulation, COSO model.

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Важливим аспектом упровадження інтегрованої звітності в бізнес-діяльність суб'єктів господарювання є підвищення довіри до цієї нової концепції звітування з боку різноманітних стейкхолдерів – користувачів інтегрованого звіту. Одним з основних механізмів підвищення довіри до показників інтегрованого звіту є верифікація його даних у процесі аудиту. Представлення аудиторського висновку як окремого елемента інтегрованого звіту дає змогу постачальникам фінансового капіталу приймати аргументовані та цілісні рішення під час розроблення стратегії взаємодії із суб'єктом господарювання на майбутні звітні періоди. З одного боку, інтегрований звіт дає змогу представити компоненти реалізації бізнес-моделі

та результати діяльності суб'єкта господарювання в позитивному світлі, маючи за мету підвищити свій соціально-репутаційний капітал перед стейкхолдерами, проте, з іншого боку, для потенційних інвесторів цінність має лише звітність, яка пройшла аудиторську перевірку.

Дослідження та вдосконалення методологічних аспектів верифікації інтегрованої звітності дасть змогу адаптувати вітчизняні практики аудиту під вимоги інтегрованої звітності з дотриманням положень європейського законодавства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. У науковій літературі питання перевірки інтегрованої звітності розглядаються поверхнево, це пов'язано з недостатністю напрацювань щодо організа-

ційно-методичних засад формування інтегрованого звіту, відсутністю вітчизняного нормативного забезпечення щодо питань визначення показників інтегрованого звіту та їх перевірки, недостатнім поширенням нової концепції звітування в практичній діяльності суб'єктів господарювання. На необхідності розроблення заходів, що підтверджують достовірність інтегрованої звітності (внутрішній і зовнішній аудит), а також процедури та керівництва з внутрішнього аудиту інтегрованої звітності, акцентує увагу К. Безверхий [1, с. 10]. Науково обґрунтована трирівнева система аудиторського контролю інтегрованої звітності, яка базується на концептуальній моделі фінансового, соціального та екологічного аудиту інтегрованої звітності, висвітлюється в дослідженні Ю.А. Кузьмінського та С.М. Науменко [2]. Теоретичний інструментарій внутрішнього аудиту інтегрованої звітності досліджено в роботі К. Мартіна, Е. Сандерс та Ж. Скалан [3].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми,** котрим присвячується означена стаття. Незважаючи на суттєві наукові напрацювання, низка проблемних питань верифікації інтегрованої звітності залишається недослідженою. Зокрема, потребують визначення рівні перевірки достовірності інтегрованого звіту, організаційно-методологічні засади внутрішнього контролю показників інтегрованого звіту відповідно до вимог міжнародного законодавства, елементи внутрішнього контролю інтегрованої звітності.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є обґрунтування організаційно-методологічних засад верифікації інтегрованої звітності суб'єктів господарювання відповідно до вимог європейського законодавства.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Нещодавнє опитування фінансових директорів великих компаній приватного сектора економіки України, проведене інформаційним агентством «РБК-Україна», щодо значущості наданих їм аудиторських послуг показав, що вони побачили відчутну цінність аудиту як в отриманні фінансування, так і в залученні внутрішніх вигод для компаній. Так, 53% фінансових директорів компаній відповіли, що аудиторські звіти допомогли їм отримати зовнішнє фінансування, 87% відзначили, що аудит сприяв поліпшенню внутрішнього контролю в компанії. Аудит є важливим для акціонерів компанії в частині отримання надійних фінансових звітів, відзначили 80% респондентів. Також більше 80% опитаних фінансових директорів компанії зазначили, що аудит допоміг їм удосконалити бухгалтерські системи, сприяв професійному розвитку бухгалтерів компанії, поліпшив податковий облік і звітність, а також фінансовий менеджмент у цілому [4].

Стрімка інтеграція України до Європейського Союзу передбачає під час розроблення організаційно-методологічних засад аудиту інтегрованої звітності враховувати вимоги нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності країн – членів ЄС, Міжнародних стандартів аудиту, адаптувати вітчизняні практики аудиту під вимоги інтегрованої звітності з дотриманням положень вітчизняного аудиторського законодавства. Згідно з Угодою про асоціацію з ЄС, положення глави 13 розділу V «Економічне і галузеве співробітництво», Україна зобов'язана поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС, зокрема до вимог Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, зі змінами, внесеними Директивою 2014/56/ЄС Європейського Парламенту та Ради. Зміни мають бути впроваджені протягом трьох років із дати набрання чинності Угоди про асоціацію. Згідно з Угодою, положення розділу V застосовуються з 01.11.2014, а отже, норми Директиви 2006/43/ЄС (зі змінами) мали бути впроваджені до 01.11.2017.

Адаптація українського законодавства у сфері регулювання аудиторської діяльності до європейських вимог розпочалося в Україні ще в 2015 р., з першим опублікуванням на сайті Міністерства фінансів проекту закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», яким започатковано сучасну систему суспільного нагляду за аудиторською діяльністю і транспарентністю ведення бізнесу, як це відбувається в європейських державах. Проте до цього часу закон не було прийнято, він знаходиться на доопрацюванні, незважаючи на те що, за попередніми прогнозами, він мав набути чинності ще в липні 2016 р. [5]. Слід зазначити, що зміни в регулюванні аудиторської діяльності, передбачені нормами проекту закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», у більшості своїх положень ґрунтуються на Директиві № 2014/56/ЄС «Про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів» та Правилах (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 р. щодо конкретних вимог до обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання суспільного інтересу (табл. 1). Проект закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» удосконалює систему регулювання аудиторської діяльності в Україні та підвищує якість аудиторських послуг до європейського рівня й довіру суспільства до фінансових установ та фінансової звітності суб'єктів суспільного інтересу. На відміну від аудиту фінансової звітності, який надає уявлення лише про окремі боки діяльності суб'єкта господарювання, аудит інтегрованої звітності дає змогу проводити її перевірку комплексно й може вважатися аудитом усього бізнесу.

Одним з основних принципів інтегрованої звітності, відповідно до МСІЗ, є достовірність

Таблиця 1

**Основні положення проекту закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» відповідно до вимог ЄС**

№ з/п	Основні положення	Характеристика положень
1	2	3
1	Термінологія	Приведення визначень Закону України «Про аудиторську діяльність» у відповідність до Директиви 2014/56 / ЄС та Регламенту (ЄС) № 537/2014
2	Мета	Підвищення рівня довіри інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств, у т. ч. державних компаній, забезпечення її прозорості й зіставності; дерегуляція аудиторської діяльності; можливість виходу аудиторських компаній України на європейські ринки за рахунок визнання еквівалентності систем; розширення ринку аудиторської діяльності; підвищення престижу та довіри до діяльності аудиторів; викорінення корупції; підвищення довіри населення до українських банків, страхових компаній, інших публічних компаній, у т. ч. державних підприємств; створення належних умов для виходу національних компаній на ринки капіталу; підвищення довіри регуляторних органів до фінансової звітності компаній; створення позитивного інвестиційного клімату України
3	Розмежування послуг, які надаються аудитором	На регульовані Міжнародними стандартами аудиту (послуги з аудиту, огляду фінансової звітності, виконання інших завдань з надання впевненості, супутні послуги) і визначення спільних з аудитом послуг
4	Впровадження вимог щодо проходження стажування	Для отримання кандидатом сертифіката аудитора (приводиться у відповідність до статті 10 Директиви 2014/56 / ЄС) особа повинна пройти практичне навчання тривалістю не менше трьох років у сфері, зокрема, аудиту річної звітності, консолідованої звітності або подібних фінансових звітів. Принаймні дві третини такого практичного навчання повинні бути пройдено з аудитором або аудиторською фірмою, допущеними в будь-якій державі-члені
5	Дія сертифікату аудитора	Встановлення необмеженого терміну дії сертифікату аудитора і обов'язок для аудиторів брати участь у відповідних програмах безперервного навчання, що дасть змогу підвищити якість аудиторських послуг і довіру суспільства до професії аудитора (приводиться у відповідність до статті 13 Директиви 2014/56 / ЄС, згідно з якою держави-члени повинні забезпечити висунення вимог до аудиторів щодо участі у відповідних програмах безперервної освіти з метою збереження теоретичних знань, професійних навичок і цінностей на досить високому рівні)
6	Реєстр аудиторів	Конкретизація Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності шляхом створення окремих розділів, що містять окрему інформацію про: сертифікованих аудиторів, аудиторських фірмах, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, а також представництвах іноземних аудиторських фірм (приводиться у відповідність до Директиви 2014/56 / ЄС, яка передбачає реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм)
7	Додаткові вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності	Встановлення додаткових вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які будуть проводити обов'язковий аудит (приводиться у відповідність до положень Директиви 2014/56 / ЄС, згідно з якими обов'язковий аудит проводиться тільки аудитором або аудиторськими фірмами, допущеними державою-членом, що вимагає проведення обов'язкового аудиту)
8	Громадський нагляд за діяльністю аудиторів	Створення професійного самоврядування аудиторів, а також органу громадського нагляду для забезпечення системи громадського нагляду за аудиторською діяльністю (приводиться у відповідність до положень Директиви 2014/56 / ЄС, згідно з якими держави-члени організують ефективну систему громадського нагляду за аудитором та аудиторськими фірмами на основі принципів, викладених у Директиві)
9	Державний нагляд за діяльністю аудиторів	Визначення порядку здійснення державного контролю над аудиторською діяльністю, зокрема повноважень Міністерства фінансів України у сфері аудиторської діяльності, а також передбачений порядок взаємодії аудиторів з державними регуляторними органами

(точне подання), яка посилюється такими механізмами, як повноцінні системи внутрішнього контролю і звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит або аналогічні функції, а також незалежне зовнішнє завірення

[6]. Таким чином, стандартом передбачено чотири рівні перевірки достовірності інтегрованого звіту, а саме: внутрішній контроль; завірення стейкхолдерами шляхом проведення діалогів та громадських консультацій, у результаті

яких підтверджується залученість зацікавлених сторін до процесу підготовки звіту і реагування компанії на їх запити; внутрішній аудит; зовнішній аудит професійними незалежними аудиторськими компаніями. Така багаторівнева система перевірки інтегрованого звіту виключає можливість маніпулювання його показниками, оскільки навіть не виявлені на попередніх етапах перевірки порушення в результаті проведення внутрішніх контрольних процедур будуть обов'язково розкриті.

Під час проведення аудиторської перевірки інтегрованої звітності застосовується максимальний обсяг вибірки, прийнятний для висловлення думки про достовірність ведення господарської діяльності та реалізації бізнес-моделі, мають використовуватися модифіковані аудиторські процедури, які дадуть змогу визначити як правильність опису нематеріальних форм капіталу, так і перевірити достатність аналітичної бази під час визначення перспектив діяльності суб'єкта господарювання на майбутнє, відповідність діяльності цілям сталого розвитку тощо. Зазначені обставини визначають актуальність та необхідність розвитку організаційно-методологічних засад внутрішнього контролю, завершення, внутрішнього та зовнішнього аудиту інтегрованої звітності, які можуть використовуватися як інструмент сприяння під час підготовки інтегрованої звітності (стандартом визначено, що ведення аудиторського журналу під час підготовки інтегрованого звіту допомагає вищому керівництву й особам, наділим управлінськими функціями, розглядати звіт і застосовувати професійне судження для прийняття рішення, чи достатньо достовірна інформація для включення її у звіт), а також для контрольної оцінки якості даних інтегрованого звіту – надійності та достовірності зацікавленими сторонами для підвищення прозорості бізнесу.

Відповідно до статті 347 Угоди про асоціацію з ЄС, для повноцінної участі нашої держави в міжнародних економічних відносинах, сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема у галузі внутрішнього контролю шляхом його подальшого розвитку через гармонізацію з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІFAC), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту [7]. Тому під час розроблення методологічних засад верифікації інтегрованої звітності потребують детального дослідження вимоги міжнародної практики щодо першого етапу багаторівневої перевірки інтегрованої звітності, а саме її внутрішнього контролю.

До основних міжнародних нормативних актів, які регулюють організаційно-методичні положення внутрішнього контролю суб'єктів господарювання та державних установ, вимог

яких необхідно дотримуватися під час внутрішнього контролю інтегрованої звітності, належать: МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» (переглянутий); «Керівні принципи стандартів внутрішнього контролю», розроблені Міжнародною організацією Вищих аудиторських установ (INTOSAI – the Internal Control Standards Committee of the International Organization of Supreme Audit Institutions); модель COSO, розроблена Комітетом спонсорських організації комісії Тредуея (COSO – Committee of Sponsoring Organizations); Стандарт COBIT «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій» (COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology).

Спеціалізованих стандартів, які визначають особливості організації та методики внутрішнього контролю інтегрованої звітності, не існує, тому доцільно розглянути вимоги міжнародних стандартів щодо особливостей реалізації контрольних процедур, адаптуючи їх під потреби інтегрованої звітності. У МСА 15 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» рішення чи заходи внутрішнього контролю розглядаються з позиції доречності та оцінки ефективності під час проведення аудиторських перевірок. До складників внутрішнього контролю за МСА 315 віднесено: а) середовище контролю (загальне ставлення, обізнаність і дії управлінського персоналу щодо служби внутрішнього контролю та її важливості); б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; в) інформаційні системи, у тому числі пов'язані з ними бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, й обмін інформацією; г) заходи контролю; д) моніторинг заходів контролю [8]. Графічно компоненти внутрішнього контролю за МСА 315 являють собою систему, інтерпретацію якої під вимоги інтегрованої звітності наведено на рис. 1.

Основним елементом процесу внутрішнього контролю інтегрованої звітності є середовище контролю, яке фактично формують працівники, які мають відношення до інтегрованої звітності, разом з їх індивідуальними властивостями і корпоративним соціальним середовищем, в якому вони працюють. У межах середовища контролю визначаються організаційні питання його побудови. Як цілком справедливо зазначають Н.І. Петренко та Т.А. Бутинець, «...середовище контролю – це сукупність передумов, в яких здійснюється внутрішній контроль. Середовище контролю – це ті обставини, умови, які надають можливість здійснювати внутрішній контроль» [9].

Наступним елементом внутрішнього контролю інтегрованої звітності є оцінка ризиків, які впливають на здатність суб'єкта господарювання створювати вартість протягом коротко-

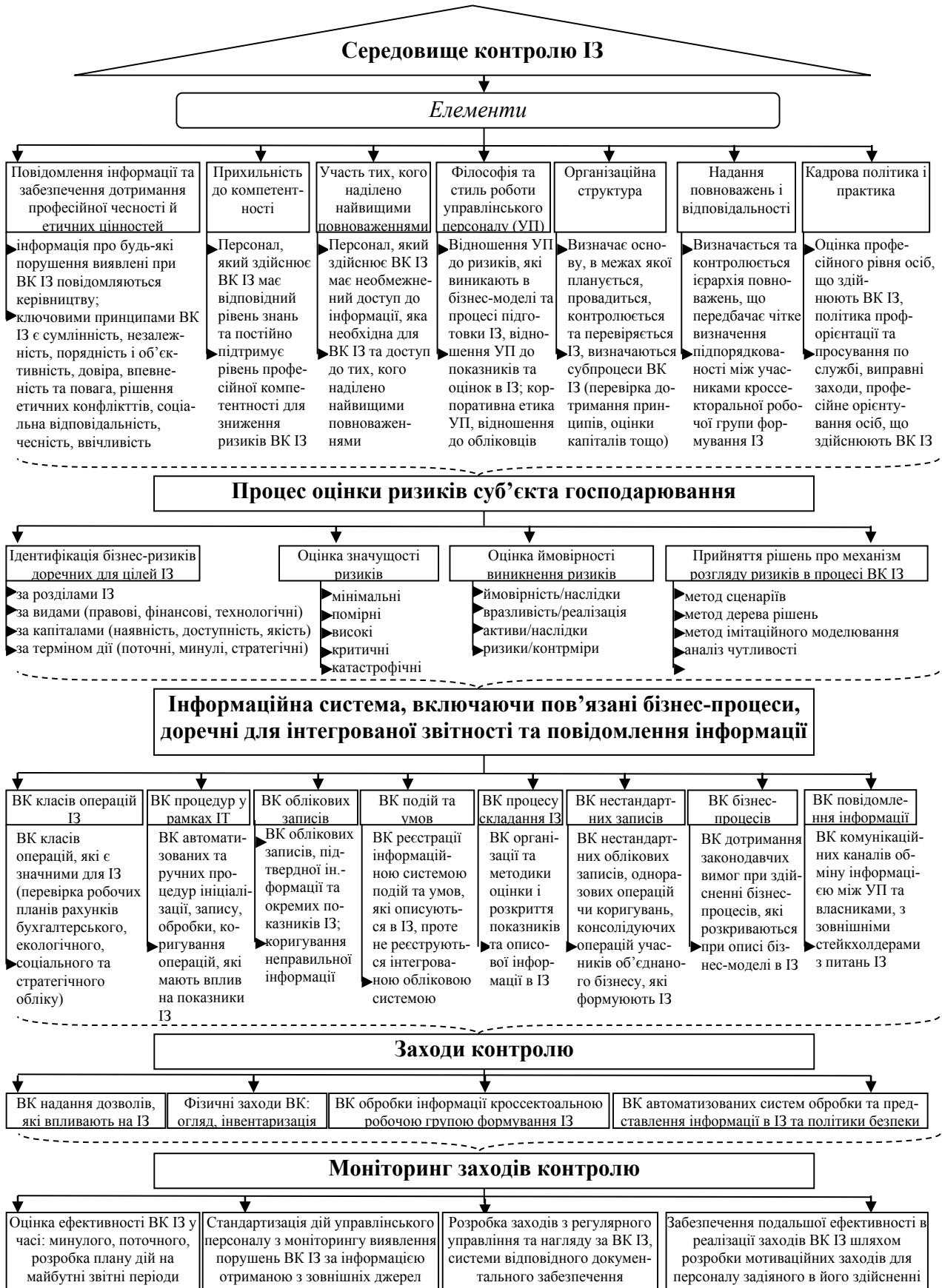


Рис. 1. Адаптація вимог МСА 315 до процесу внутрішнього контролю ІЗ

строкового, середньострокового і довгострокового періоду. Цей етап внутрішнього контролю передбачає:

- класифікацію ризиків, які мають місце під час складання інтегрованої звітності та реалізації бізнес-моделі суб'єкта господарювання для впорядкування системи їх вчасної ідентифікації;

- оцінку значущості ризиків за їх істотністю для розроблення заходів, що спрямовані на мінімізацію їх негативного впливу;

- оцінку ймовірності виникнення ризиків, яка проводиться шляхом визначення переліку якісних і чисельних (у тому числі складених) критеріїв оцінювання вразливостей та їх наслідків і методів їх зменшення чи ліквідації;

- прийняття рішень про механізм розгляду ризиків у процесі внутрішнього контролю інтегрованої звітності, який може здійснюватися з використанням методу сценаріїв (генерування сценаріїв із прогнозування ефективних рішень нівелювання ризиків у разі настання тих чи інших ризикових ситуацій, коли це можливо, чи зведення рівня очікуваних утрат до мінімуму в тих ризикових ситуаціях, коли втрати неминучі), методу дерева рішень (схематичне подання проблеми прийняття рішень в умовах ризикових ситуацій у вигляді деревовидної структури, на якій графічно представлено очікуваний рівень витрат і доходу, а кожна гілка визначає раціональність управлінського впливу, враховуючи ймовірність настання негативної події), методу імітаційного моделювання (автоматизованої побудови графіків профілю ризику, які демонструють ймовірність кожного з можливих варіантів розвитку подій), методу аналізу чутливості (послідовна одинична заміна всіх факторів ризику, що впливають на певний результуючий показник ефективності реалізації проекту з формування інтегрованої звітності, та вибір найбільш небезпечних на основі ранжування отриманих кількісних показників).

Неодмінним складником внутрішнього контролю в умовах інформаціології суспільно-економічних відносин є інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, які розкриваються в інтегрованій звітності. На цьому етапі розробляються контрольні процедури для перевірки єдиного інформаційного простору інтегрованої облікової системи (класів операцій, процедур, облікових записів, подій та умов, нестандартних записів, бізнес-процесів), технічних засобів для автоматизації інтегрованої облікової системи, структури і порядку взаємодії зовнішнього і внутрішнього інформаційного середовища під час формування та оприлюднення інтегрованої звітності.

Ключовим елементом внутрішнього контролю інтегрованої звітності є здійснення власне контрольних заходів, що полягає у: розподілі обов'язків та наданні дозволів у процесі формування та представлення інтегрованої звітності; перевірці інформаційного процесу; фізичному

контролі та проведенні нагляду; розробленні та реалізації політики інформаційної безпеки як суб'єкта господарювання загалом, так і безпеки процесу формування та представлення інтегрованого звіту.

Розвиток процедур контролю щодо цих типів політики та процедур зазвичай проявляється у таких п'яти типах специфічних процедур контролю, як: адекватний розподіл обов'язків; відповідне санкціонування господарських операцій та процесів; належна документація та ведення системних бухгалтерських записів; фізичний контроль активів та облікових записів; незалежна перевірка виконання [10]. Тому моніторинг заходів контролю слід вважати процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю інтегрованої звітності за певний проміжок часу. Він передбачає оцінку структури та своєчасної реалізації процедур внутрішнього контролю інтегрованої звітності, а також внесення необхідних змін відповідно до змін в умовах формування та представлення інтегрованого звіту.

Під час проведення внутрішнього контролю, крім положень МСА 315, доцільно дотримуватися вимог Стандартів Міжнародної організації Вищих аудиторських установ (INTOSAI), яка була створена в 1953 р. для сприяння розвитку співробітництва та інформаційного обміну між вищими контрольними органами, уніфікації стандартів у галузі фінансового контролю. Кількість членів INTOSAI зростає з 34 країн від моменту її створення до 194 повних членів та п'яти асоційованих членів у 2017 р. [11]. Рахункова палата України входить до структури INTOSAI з 1998 р. Міжнародні стандарти INTOSAI розміщено на сайті [www.issai.org](http://www.issai.org), де з наданням загального доступу подано більше 80 офіційних стандартів і керівних принципів INTOSAI. Вони є результатом майже 50-річної роботи провідних вищих аудиторських органів країн – членів цієї організації [12]. Рамкова структура стандартів, визначена Комітетом INTOSAI з професійних стандартів, наведена на рис. 2.

У 1992 р. Керівництва до стандартів внутрішнього контролю в державному секторі (INTOSAI GOV 9100) були визнані професійною спільнотою «живим» документом, що відображає точку зору про застосування стандартів до розроблення, впровадження та оцінки внутрішнього контролю [13]. На рівні Європейського Союзу стандарти INTOSAI 9100 стали основою для створення моделі системи внутрішнього фінансового державного контролю (PIFC), розробленої Європейською комісією (Генеральний департамент із питань бюджету) для національних урядів країн ЄС. Незважаючи на те що стандарт GOV 9100 стосується державного сектору, в ньому наводиться базовий еталонний рівень для оцінки стану внутрішнього контролю, тому його положення доцільно враховувати під час проведення внутрішнього контролю інтегрова-

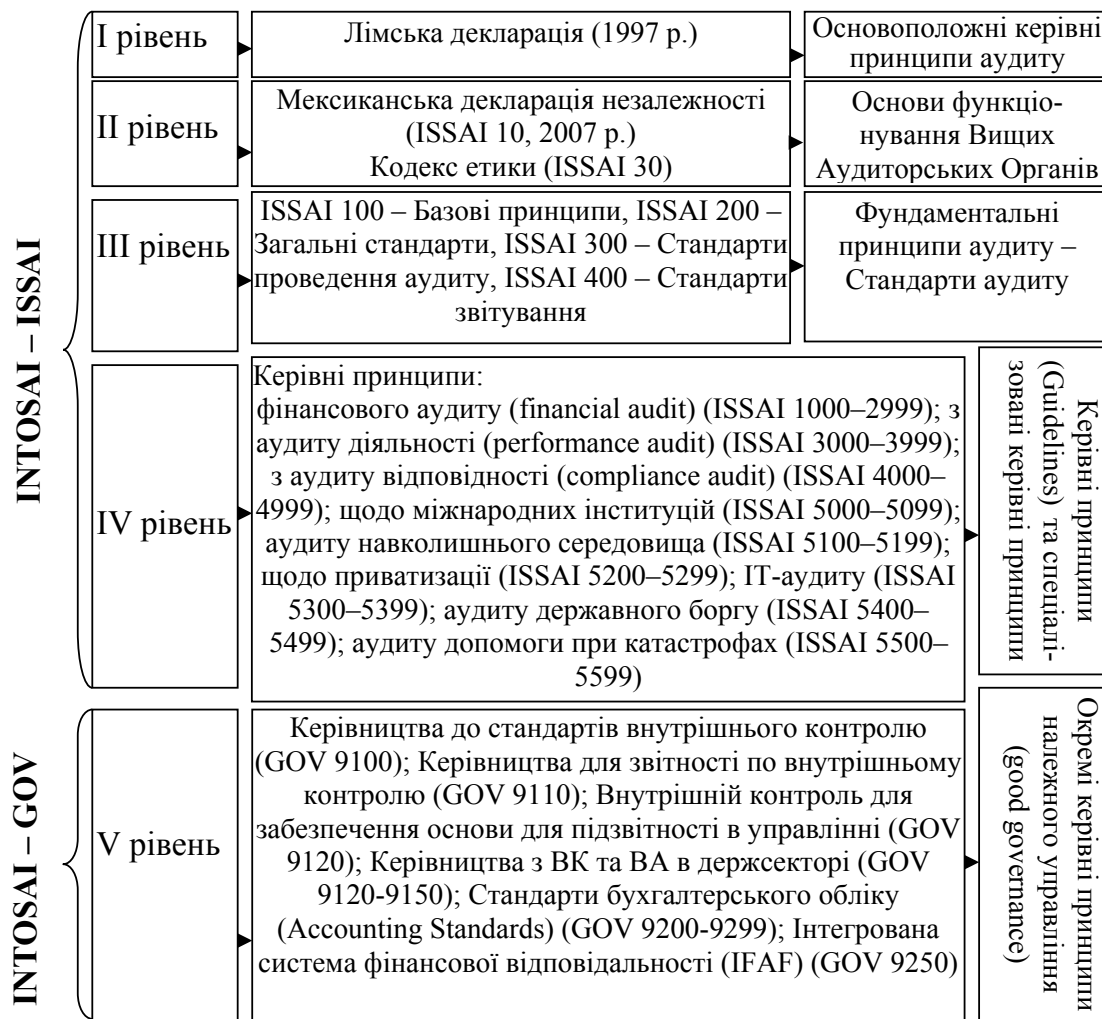


Рис. 2. Рамкова структура стандартів INTOSAI

ної звітності та недержавних установ. Відповідно до стандарту, засоби внутрішнього контролю складаються з п'яти взаємопов'язаних елементів, які фактично дублюють компоненти внутрішнього контролю, визначені МСА 315, а саме: середовище контролю; оцінка ризиків; діяльність зі здійснення контролю; інформація і засоби зв'язку та моніторинг.

Стандарти INTOSAI щодо внутрішнього контролю використовують положення стандартів Комітету COSO для приватного сектору, який був створений у 1985 р. у США Національною комісією з боротьби з недостовірною фінансовою звітністю, відомою як Комісія Тредуея (названа на честь першого свого голови Джеймса С. Тредуея) [14].

Комісія Тредуея сформувалася за участі та за рахунок фінансування п'яти професійних саморегульованих організацій, а саме: Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants), Американської асоціації з обліку і звітності (AAA – American Accounting Association), Міжнародної асоціації

фінансових керівників (FEI – Financial Executives Institute), Інституту внутрішніх аудиторів (IIA – Institute of Internal Auditors) та Інституту фахівців управлінського обліку (IMA – Institute of Management Accountants). Головною метою діяльності Комітету спонсорських організації комісії Тредуея є дослідження причин та чинників, які можуть призвести до недостовірного розкриття показників звітності, а також розроблення рекомендацій щодо їх усунення.

Принципи COSO протягом багатьох років використання у великих зарубіжних компаніях довели ефективність базисних підходів і цільових установок даної методології: це, перш за все, підвищення ефективності управління організацією на основі своєчасного виявлення та аналізу ризиків в обліку; забезпечення достовірності фінансової і управлінської інформації та звітності; ефективності господарських операцій та запобігання різних видів фінансових порушень [15]. Набір компонентів Моделі COSO конкретизують інструменти та прикладні рішення залежно від відповідних цілей внутрішнього контролю (управлінська ефективність, достовірність звіту-

ності, комплаєнс) і спрямовані перевірки (рівень бізнесу та процесів) та подані у вигляді рівнів «Кубу COSO» [16]. Нині існують Модель COSO-I, яка містить п'ять взаємозалежних елементів: середовище контролю, оцінку ризиків, заходи контролю, інформацію та комунікацію, моніторинг й удосконалена Модель COSO-II, яка містить вісім елементів, оскільки оцінку ризиків було розділено на опис процесів, ідентифікацію та оцінку ризиків і способи реагування на них.

У 2001 р. було створено Модель COSO-ERM, в якій встановлено основні принципи та концепції управління ризиками, узагальнено термінологію і розроблено вказівки та рекомендації, орієнтовані на управління ризиками шляхом їх виявлення, оцінки та побудови ефективної системи внутрішнього контролю, яка охоплює всі рівні компанії як із боку організаційної структури, так і з боку бізнес-процесів, притаманних бізнес-моделі суб'єкта господарювання. Розглянемо на прикладі внутрішнього контролю інтегрованої звітності базові принципи та методологію «Кубу COSO» за моделлю COSO-ERM, що наведено на рис. 3.

Ключовим аспектом під час здійснення внутрішнього контролю інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM є врахування поняття «ризик апетит» на всіх етапах організації та проведення перевірки інтегрованої звітності. Відповідно до визначення, наведеного в документі «Управління ризиками організацій. Інтегрована модель», розробленого Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея (COSO) в 2004 р., Risk Appetite (Ризик-апетит) – це ступінь ризику, яку компанія або інша організація вважає для себе прийнятним у процесі досягнення своїх цілей [17]. На рівень «ризик-апетиту» реалізації інноваційного проєкту з формування інтегрованої звітності буде впливати стратегія суб'єкта господарювання, особливості та кількість бізнес-моделей, наявність та достатність капіталів, компетенції кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності, а сам «ризик-апетит» буде впливати на процес управління ризиками від процесу збору та обробки обліково-аналітичної й іншої інформації до її оприлюднення в інтегрованому звіті.



Рис. 3. Внутрішній контроль інтегрованої звітності за моделлю COSO-ERM



**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Розроблені організаційно-методологічні засади верифікації інтегрованої звітності суб'єктів господарювання, адаптовані до вимог європейського законодавства, дають змогу: знизити функціональні бар'єри між підрозділами підприємства за рахунок підсилення горизонтальних зв'язків та визначення відповідальних за перевірку інформації про кожен бізнес-процес, яка наводиться в звіті кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності; визначити відповідальність кожного учасника кроссекторальної робочої групи з формування інтегрованої звітності, що сприяє підвищенню ефективності використання ресурсів у бізнес-моделі суб'єкта господарювання; стандартизувати діяльність із проведення внутрішнього контролю, регламентувати зміст і послідовність виконання робіт у межах процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності»; скоротити кількість рівнів прийняття рішень із питань перевірки інтегрованого звіту; оптимізувати використання ресурсів, виявити зони відпо-

відальності, налагодити взаємодію процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності» та інших процесів; розробити систему показників і критеріїв оцінки результативності кожного субпроцесу на кожному етапі перевірки; впорядкувати документаційне забезпечення процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності» та його субпроцесів; налагодити інформаційний обмін у рамках реалізації процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності»; своєчасно здійснювати коригуючі дії для досягнення максимальної ефективності процесу «Внутрішній контроль інтегрованої звітності».

Пряма залежність багаторівневої системи перевірки інтегрованого звіту від рівня «ризик апетиту» як бізнес-моделі суб'єкта господарювання, так і процесу реалізації інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності вимагає розроблення адаптованих методів оцінки, обмеження і зниження ризиків, а також порядку управління ризиками в процесі формування інтегрованої звітності та її перевірки, що визначено перспективами подальших досліджень.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К.В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства. Облік і фінанси. 2014. № 3. С. 8–14.
2. Kuzminskyi I.A., Naumenko S.M. Economic nature of financial reporting fraud and ways of its overcoming. Independent AUDITOR. 2017. № 19(1). P. 13–20.
3. The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs / K. Martin, E. Sanders, G. Scalan. Research in Accounting Regulation. 2014. № 26. P. 110–117.
4. Хупер Дж. Украина нуждается в аудите мирового уровня. URL: <https://daily.rbc.ua/rus/show/ukraina-nuzhdaetsya-audite-mirovogo-urovnya-1438074375.html>.
5. Изменение правил проведения аудита затронет украинских бизнесменов. URL: <http://business.vesti-ukr.com/113429-izmenenie-pravil-provedeniya-audita-i-buhucheta-zatronet-i-biznes>.
6. Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: <http://integratedreporting.org>.
7. Association Agreement between the European Union and the European Atomic Energy Community and Their Member States, of one part, and Ukraine, of the other part. URL: [http://eeas.europa.eu/ukraine/assoagreement/assoagreement-2013\\_en.htm](http://eeas.europa.eu/ukraine/assoagreement/assoagreement-2013_en.htm).
8. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. Edition, 2014. 985 p.
9. Петренко Н.І., Бутинець Т.А. Середовище контролю: поняття, природа, соціальна цінність. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2011. № 2(20). С. 371–384.
10. Дорош Н.І. Аудит внутрішнього контролю підприємства. Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 2(5). URL: <http://pbo.ztu.edu.ua/article/viewFile/103493/98689>.
11. INTOSAI International Organization of Supreme Audit Institutions. URL: <http://www.intosai.org/about-us.html>.
12. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 29–35.
13. Руководства к стандартам внутреннего контроля в государственном секторе (ISSAI 9100). URL: <http://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/>.
14. Guidance on Monitoring Internal Control Systems. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). 2009. URL: <http://www.coso.org>.
15. Kazakova N. Method of estimating the commercial value of the intellectual property of the company. American Journal of Science and Technologies. Princeton University Press, USA, 2015. № 2(20). Vol. 2. P. 100–106.
16. Мосендз Т.А. Эффективность бизнеса под контролем. Менеджмент сегодня. 2009. № 1(49). С. 56–63.
17. Управление рисками организаций Интегрированная модель. URL: <http://www.oaorsk.ru/about/vnutrenniy-kontrol-upravlenie-riskami/D%20COSO%20UR.pdf>.