



Шалімова Н. С.

КОРИСТУВАЧІ АУДИТОРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ ТА ЇХ ПОТРЕБИ В КОНТЕКСТІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ АУДИТУ ЯК ІНСТИТУТУ

Обґрунтовано необхідність дослідження користувачів результатами аудиту та їх інформаційних потреб з огляду на забезпечення якості аудиту з урахуванням міжнародних тенденцій підвищення уваги до проблем соціальної відповідальності та взаємодії із зацікавленими користувачами («стейкхолдерами»). Запропоновано класифікаційні групи, ознаки класифікації користувачів аудиторської інформації (результатами аудиту), охарактеризовані їх типові представники. Пропозиції є основою для розробки загальної стратегії управління відносинами із зацікавленими користувачами («стейкхолдерами») в сфері аудиторської діяльності.

Ключові слова: аудит, результат аудиту, користувачі аудиторської інформації, зацікавлені користувачі (стейкхолдери), соціальна відповідальність.

1. Вступ

Аудит як важливий інститут та елемент соціально-економічних відносин був запроваджений та функціонує заради головної мети: зменшення ступеня невизначеності у користувачів фінансової інформації. В процесі виконання завдань з аудиту як професійних послуг відбувається передача різнопланової інформації, а головним результатом є аудиторський звіт. Особливість аудиту як комунікаційного процесу передбачає дослідження різноманітних факторів (середовище комунікації, процес передачі інформації), але, в першу чергу, користувачів, які визначають можливості підвищення якості аудиту в напрямі забезпечення відповідності аудиторської інформації реальним потребам та адекватності її сприйняття.

При цьому слід враховувати, що користувачі думки аудитора можуть бути різними: при ініціативному аудиті — це безпосередньо замовник, але при обов'язковому аудиті слід зважати на наявність так званих «третьох осіб», коло яких неможливо достовірно визначити як за видами, так і за кількістю, які мають власні специфічні інформаційні потреби і можуть сприймати один і той самий аудиторський звіт по-своєму (до них, наприклад, відносяться потенційні акціонери, які використовують інформацію аудиту не з метою здійснення контролю, а з метою ознайомлення з підприємством та зменшення інформаційного ризику). Такі особливості аудиту, в першу чергу, обов'язкового, є основою для визнання аудиторами професійної відповідальності перед суспільством у цілому (про це вперше було акцентовано в класичній праці з питань аудиту «Аудит Монтгомері» [1]).

Взаємодія зі зацікавленими сторонами або «стейкхолдерами» (stakeholder) є однією з основних складових впровадження практик соціальної відповідальності, і в повній мірі має застосовуватися до аудиту як важливого інституту в системі соціально-економічних відносин

України. Співпраці з зацікавленими сторонами приділяється величезна увага, зокрема найбільший вплив мають стандарти серії AA1000 (The AA1000 Series), які розроблені Інститутом з соціальної та етичної відповідальності (Institute of Social and Ethical Accountability — ISEA) і складаються з трьох груп стандартів: AA1000APS (2008) AccountAbility Principles [2] (Принципи відповідальності); AA1000AS (2008) Assurance Standard [3] (Стандарт з надання впевненості); AA1000SES (2005) Stakeholder Engagement Standard [4] (Стандарт із взаємодії із зацікавленими користувачами).

Дослідження користувачів аудиторської інформації (їх груп, характеристик, змісту їх інформаційних потреб) є важливим засобом підвищення якості аудиту і подолання такого феномену, який існує в аудиті як професійній діяльності, як «розходження (розбіжності) в очікуваннях» або «розрив в очікуваннях», який означає розбіжність (неспівпадання) між результатами перевірки, представлених аудиторами, та очікуваннями користувачів; невідповідність між тим, у чому, на думку суспільства, має полягати аудит, та можливостями реального процесу аудиту, який виконується в рамках міжнародних стандартів аудиту.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

У міжнародних стандартах, які регламентують професійну діяльність в сфері аудиту та надання впевненості, користувачі, не зважаючи на те, що вони є важливим елементом системи тристоронніх відносин, розглядаються опосередковано. У Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості акцентується на важливості залучення користувачів або їхніх представників до визначення вимог до завдання разом з практиком, відповідальною стороною і замовником, якщо він відрізняється від відповідальної сторони (п. 29)

і пропонується їх визначення як особи, осіб або категорії осіб, для яких фахівець з практики складає звіт з надання впевненості (п. 27) [5]. В Міжнародних стандартах аудиту (МСА) користувачі також згадуються лише в контексті мети аудиту, як суб'єкти, ступінь довіри яких має підвищуватися (п. 3 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту») [6].

У науковій фаховій літературі споживачі (користувачі) аудиторських послуг розглядаються як обов'язковий елемент визначення аудиторської діяльності [7], але при висвітленні мети та завдань аудиту згадуються в основному користувачі фінансової звітності [8–12], хоча таке ототожнення не є обґрунтованим, враховуючи те, що вимоги до змісту фінансової звітності та інформації, яка надається користувачам за результатами виконання завдань з аудиту, відрізняються. В окремих виданнях використовуються інші терміни, зокрема «користувачі інформації за результатами аудиту» [13], але їх коло також фактично ототожнюється з користувачами бухгалтерської (фінансової) звітності, а інформаційні потреби прирівнюються до потреб користувачів фінансових звітів.

Заслужують на увагу розробки С. М. Бичкової та О. Ю. Тиглової стосовно класифікації «користувачів професійної думки аудитора» та їх потреб [14]. Так, користувачі згруповані за такими класифікаційними ознаками: обов'язковість аудиторської перевірки, обсяг використаної інформації, відношення до суб'єкта аудиту, наявність формального договору з аудитором [14], а потреби користувачів представлені у вигляді двох груп: по-перше, залежно від змісту потреб виокремлено загальну інформаційну потребу (наскільки бухгалтерська інформація достовірна у всіх суттєвих аспектах) та специфічні інформаційні потреби як її складові; по-друге, залежно від прояву виділено потреби, які чітко обумовлені на етапі планування та визначені умовами договору, та приховані потреби, які необхідно встановити у процесі надання аудиторських послуг (наприклад, розробка на професійній основі компетентних рекомендацій і порад з різних питань бухгалтерського обліку, фінансового менеджменту, права та оподаткування, системи внутрішнього контролю тощо) [14].

Спробою відійти від традиційної прив'язки до користувачів фінансової звітності є класифікація Іваніної О. О., в межах якої виділено такі групи користувачів та аспекти аудиторської думки, які їх цікавлять: зовнішні користувачі, які результат аудиту сприймають як довіру або недовіру до фінансової звітності; внутрішні користувачі, яких цікавить думка аудитора у всіх його аспектах відповідно до предмета договору; керівництво та виконавчий персонал аудиторської фірми, яких цікавить повний обсяг всієї сукупності організаційних, робочих і підсумкових документів [15]. Характеристики користувачів з точки зору відносин прав власності, контролю, змісту потреб, об'єкту відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача, впливу зовнішнього регуляторного середовища в межах комбінаторної моделі формування відносин «користувач-відповідальна сторона» пропонує Рядська В. В. [16].

Наведені класифікації потребують перегляду та доопрацювання, оскільки: по-перше, специфічні інформаційні потреби розглянуті з погляду традиційних вимог до фінансової звітності зовнішніх і внутрішніх користувачів, класифікованих за обсягом фінансового інтересу, а не

з погляду вимог до результатів роботи аудитора; по-друге, приховані потреби слід визначати з урахуванням обмежень щодо надання інших послуг аудиторами в процесі аудиту фінансової звітності; по-третє, важливим є визначення причини виникнення самих потреб, шляхи їх виявлення та чинники, які впливають на їх зміст; по-четверте, необхідно враховувати міжнародні тенденції оцінки взаємодії із зацікавленими користувачами в контексті забезпечення принципів соціальної відповідальності.

Актуальність піднятих питань та недостатній рівень дослідження теоретичних та практичних питань визначення та класифікації користувачів аудиторської інформації за сучасних економічних умов і на перспективу обумовили вибір об'єкту, мети та задач дослідження.

3. Об'єкт, мета та задачі дослідження

Об'єктом дослідження є користувачі аудиторської інформації (результатами аудиту) та їх інформаційні потреби.

Метою дослідження є розробка класифікації користувачів аудиторської інформації на основі їх інформаційних потреб, що є основною для визначення можливостей та умов виникнення необхідного й достатнього рівня довіри до думки аудитора та підвищення якості аудиту з позицій забезпечення його соціальної відповідальності перед суспільством.

Для досягнення поставленої мети були поставлені наступні завдання: по-перше, розробка класифікаційних груп користувачів аудиторської інформації (результатами аудиту), ознак їх класифікації на основі дослідження діючої практики; по-друге, визначення напрямів використання даної класифікації в контексті підвищення соціальної відповідальності аудиту.

4. Методи дослідження та матеріали професійних організацій, які виступають інформаційною базою дослідження

У процесі дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи і способи пізнання. Комплекс загальнонаукових методів (індукції та дедукції, системного підходу, аналізу й синтезу, порівняння та узагальнення) використовувався при опрацюванні теоретичного матеріалу та розробці класифікаційних груп та ознак класифікації користувачів аудиторської інформації. За допомогою методів наукової абстракції, конкретизації та причинно-наслідкового зв'язку розкрито зміст та характер інформаційних потреб користувачів, їх зв'язок із вимогами та положеннями міжнародних стандартів аудиту. Методи аналогії та моделювання дозволили визначити напрями використання розробленої класифікації при формуванні загальної стратегії взаємовідносин із зацікавленими користувачами («стейкхолдерами») відповідно до стандартів соціальної відповідальності. Інформаційною базою виступають міжнародні стандарти Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ) (International Auditing and Assurance Standard Board – IAASB, International Federation of Accountants – IFAC) [5, 6, 17] та стандарти Інституту з соціальної та етичної відповідальності (Institute of Social and Ethical Accountability – ISEA) [2–4].

5. Результати розробки класифікаційних груп користувачів аудиторської інформації (результатами аудиту) та ознак їх класифікації

При визначенні груп користувачів необхідно враховувати зміст, характер та можливість задоволення їх інформаційних потреб, порядок їх інформування. Виходячи з викладеного можна запропонувати такі ознаки класифікації користувачів результатами роботи аудиторів (табл. 1).

6. Обговорення результатів розробки підходів щодо класифікації користувачів (аудиторської інформації) та їх використання

Група 1. Класифікаційні ознаки користувачів результатами аудиторської роботи, виділені залежно від змісту та характеру інформаційних потреб.

1.1. Враховуючи місце аудиторського звіту в структурі інформаційних потреб, можна виділити користувачів, яким потрібен лише аудиторський звіт, і користувачів,

Таблиця 1

Класифікація користувачів результатами аудиту

Ознака класифікації користувачів	Види користувачів
I. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від змісту та характеру їх інформаційних потреб	
1.1. Зв'язок аудиторського звіту з іншими джерелами інформації	користувачі, яким для задоволення своїх інформаційних потреб, потрібен лише аудиторський звіт користувачі, які для задоволення своїх інформаційних потреб, використовують аудиторський звіт в сукупності з іншими джерелами інформації
1.2. Інформаційні потреби користувачів аудиторського звіту у взаємозв'язку з їх інформаційними потребами як користувачів фінансової звітності	користувачі, яким необхідно підвищити ступінь довіри до фінансових звітів при здійсненні оцінок стосовно: використання інвестицій у відповідності з визначеними цілями, необхідного рівня прибутковості інвестицій (нинішні та потенційні інвестори) здатності підприємства виплатити дивіденди певного розміру (нинішні та потенційні акціонери) ефективності управління та належного виконання обов'язків управлінського персоналу у відповідності з визначеними цілями та задачами (нинішні та потенційні акціонери та власники) здатності забезпечити належний рівень оплати праці, соціальних пільг та гарантій (нинішній та потенційний персонал) забезпечення своєчасності та повноти погашення основної суми кредиту та відсотків (нинішні та потенційні кредитори) забезпечення своєчасності оплати поставленої продукції за договірними цінами (нинішні та потенційні постачальники) стабільності роботи підприємства, можливості отримання продукції (товарів), робіт та послуг належної якості на умовах, визначених договорами (нинішні та потенційні покупці, клієнти) та ін.
1.3. Інформаційні потреби стосовно процесу та результатів аудиту	користувачі, яким достатньо інформації про результат аудиту користувачі, яким необхідна інформація про результат та процес аудиту
II. Класифікаційні групи користувачів, виділені в залежності від можливості задоволення їх інформаційних потреб, враховуючи вимоги діючих стандартів аудиту	
2.1. Відповідність змісту інформаційної потреби цілі аудиту, як виду завдань з надання впевненості	користувачі, інформаційні потреби яких можуть бути задоволені в результаті виконання аудиту як виду завдань з надання впевненості користувачі, інформаційні потреби яких не можуть бути задоволені в результаті виконання аудиту як виду завдань з надання впевненості
2.2. Відповідність змісту інформаційної потреби основній цілі аудиту	користувачі, яким достатньо інформації, яка відповідає основній цілі аудиту («основна інформаційна потреба») користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту («специфічні інформаційні потреби»)
2.3. Відповідність змісту специфічних інформаційних потреб основним етапам (стадіям) та процедурам аудиту	користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту, але має відношення до процесу аудиту користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту і вимагає проведення розширених та додаткових процедур, не передбачених міжнародними стандартами
III. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від порядку їх інформування	
3.1. Обсяг використаної інформації та час її отримання	користувачі, які мають можливість скористатися лише аудиторським звітом після закінчення аудиту користувачі, які мають повноваження отримувати від аудитора і іншу додаткову інформацію безпосередньо в процесі проведення аудиту
3.2. Спосіб задоволення інформаційної потреби	користувачі, яким потрібна інформація у вигляді думки аудитора про відповідність предмета завдання визначеним критеріям користувачі, яким потрібна інформація у вигляді застереження або наголосу з боку аудитора, якою він привертає увагу користувачів до суттєвої інформації, яка може бути в складі фінансової звітності або ні, для того, щоб користувачі краще зрозуміли сам фінансовий звіт користувачі, яким потрібна інформація у вигляді опису додаткової інформації, яка виходить за межі вимог, що висуваються до фінансової звітності та включені до кола обов'язків управлінського персоналу

які розглядають аудиторський звіт лише як певну ланку в системі інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень. Основна частина користувачів використовують аудиторський звіт разом із його об'єктом — фінансовою звітністю, створюючи ланцюг джерел інформації, які послідовно використовуються. Проте можуть існувати користувачі, яким потрібен лише аудиторський звіт для того, щоб отримати певне уявлення про підприємство, не заглиблюючись у вивчення фінансових звітів.

1.2. Оскільки аудиторський звіт та фінансова звітність не існують окремо, а являють собою цілісну інформаційну систему, інформаційні потреби користувачів аудиторського звіту можуть бути класифіковані у взаємозв'язку з їх інформаційними потребами як користувачів фінансової звітності, які розглядаються в національних документах (Національне положення (стандарт) з бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18]) та міжнародних (Концептуальна основа фінансової звітності [19]).

Але слід враховувати, що потреби користувачів у аудиторському звіті дещо інші — лише підвищити ступінь своєї довіри до інформації, яка виступала об'єктом аудиту. Наприклад, для реальних і потенційних власників, акціонерів підприємства фінансова звітність повинна надавати інформацію про прибутковість діяльності підприємства, напрями розподілу прибутку, шляхи збільшення обсягів дивідендів. У тому разі, якщо їх розглядати як користувачів результатами аудиту, то їх інформаційною потребою є отримання думки аудитора про достовірність фінансової звітності для того, щоб зменшити інформаційний ризик при здійсненні оцінки поточної та прогнозованої діяльності підприємства з погляду забезпечення ефективною дивідендною політикою, ефективності управління, виконання обов'язків управлінського персоналу відповідно до визначених цілей і завдань. Такі інформаційні потреби для кожної групи користувачів можна об'єднати під назвою «загальна інформаційна потреба».

1.3. Залежно від інформаційних потреб щодо процесу та результатів аудиту можна виділити користувачів, яким достатньо інформації про результат аудиту, і користувачів, яким необхідна інформація також і про процес аудиту, причому вона повинна включати не тільки думку аудитора, а й, по-перше, інформацію про етапи аудиту, застосовані аудиторські процедури, об'єкти, які підлягали дослідженню в процесі аудиту, а по-друге — інформацію про висновки, зроблені на їх підставі.

Розвиток підходів до проведення аудиту (від підтверджуючого до ризикоорієнтованого) відбувається в напрямі від суцільної перевірки документів до розробки методів та прийомів, які дають змогу аудитору сформувати власну думку без застосування простих прийомів перевірки всього обсягу документації. Це цілком логічно, адже розміри підприємств, кількісні й якісні характеристики їх операцій «фізично» не дозволяють застосовувати лише підтверджуючі прийоми перевірки документів.

Однак застосовані процедури (в межах підтверджуючого, системноорієнтованого аудиту та аудиту, який ґрунтується на ризику) мають бути у певний спосіб «ухвалені» замовником для того, щоб він хоча б мав уявлення про те, які методи буде застосовано з метою уникнення в майбутньому непорозумінь. З іншого боку, замовників цікавить кінцевий результат, а не те, якими способами його буде досягнуто. Проте оскільки аудитору

слід буде надалі пояснювати, чому він вважає, що на підприємстві існують викривлення, більшість власників навряд чи вдоволяться відповіддю про рівень аудиторського ризику та ступінь недовіри до системи внутрішнього контролю. Саме до цього і повинен бути готовий аудитор, тому йому потрібно шукати компроміс між розумінням користувачами мети та завдань аудиту і стратегією перевірки.

Виділимо інформацію, яку користувачі можуть вважати за потрібне отримати для того, щоб мати чітке уявлення про процес аудиту: оцінка аудиторського ризику; визначення рівня суттєвості при плануванні аудиту та при узагальненні його результатів; порядок проведення вибіркового дослідження. Інформація про об'єкти, які підлягали дослідженню в процесі аудиту фінансової звітності, може стосуватися таких питань: дотримання принципу безперервності діяльності; дотримання вимог законодавчих і нормативних актів; ідентифікація факторів ризику суттєвого викривлення фінансової звітності, в тому числі внаслідок помилок та шахрайства; операції з пов'язаними сторонами; об'єктивність застосовуваних облікових оцінок.

Як приклад наведемо необхідність розгляду інших законодавчих і нормативних актів при аудиті фінансової звітності відповідно до МСА 250 «Розгляд законодавчих і нормативних актів при аудиті фінансової звітності». Певна група користувачів, можливо, вимагатиме інформації про методику дослідження цього питання та зроблені висновки. В такому разі очікується, що буде розкрита така інформація: перелік законодавчих і нормативних актів, які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності; перелік інших законодавчих та нормативних актів; застосовувані аудиторські процедури; ідентифіковані випадки недотримання вимог законодавчих і нормативних актів; оцінені наслідки недотримання вимог та їх вплив на формування думки аудитора.

Група 2. Класифікаційні ознаки користувачів залежно від можливостей задоволення їх інформаційних потреб з урахуванням вимог діючих стандартів.

2.1. Зміст інформаційних потреб може відповідати, а може і не відповідати завданням, які поставлені перед аудиторами стандартами аудиту. Так, потреба в інформації про рівень ліквідності та платоспроможності підприємства або, наприклад, про ефективність управління не може бути задоволена в рамках звичайних процедур, передбачених Міжнародними стандартами аудиту. Потреба в інформації про рівень достовірності фінансової звітності, яку користувач використовуватиме для оцінки фінансового стану або ефективності управління, може бути задоволена в рамках проведення аудиту фінансової звітності через отримання відповідної думки аудитора.

2.2. Залежно від співвідношення інформаційних потреб стосовно результатів аудиту та вимог стандартів аудиту, законодавчих та нормативних вимог можна виділити користувачів, яким достатньо інформації, яка відповідає основній меті аудиту, тобто думки аудитора про те, чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи (основна інформаційна потреба), та які потребують додаткової інформації, яка деталізує головну вимогу стандартів, законодавчих і нормативних документів (специфічні інформаційні потреби), наприклад,

підтвердження дотримання підприємством принципу безперервності діяльності. Слід враховувати, що для окремих груп користувачів саме специфічні інформаційні потреби виступають основними.

2.3. Специфічні інформаційні потреби користувачів можуть бути додатково класифіковані. Залежно від змісту специфічних інформаційних потреб можна виділити інформаційні потреби, що мають відношення до процесу аудиту фінансової звітності, оскільки досліджуються згідно з вимогами стандартів (наприклад, МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності», МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів», МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації», МСА 550 «Пов'язані сторони», МСА 560 «Подальші події», МСА 570 «Безперервність»), та такі, задоволення яких не входить до обсягу аудиторських процедур. У складі специфічних інформаційних потреб, які можуть бути задоволені в процесі аудиту, можна виділити такі, що будуть задоволені при дотриманні загальних вимог стандартів аудиту, та такі, які вимагатимуть проведення розширених і додаткових процедур, не передбачених Міжнародними стандартами аудиту.

Поєднання класифікаційних ознак першої та другої групи дає змогу визначити користувачів, інформаційні потреби яких задовольнити найважче та найлегше. Основні характеристики першого користувача такі:

- має пряму фінансову зацікавленість в діяльності підприємства і бажає мати різнопланову інформацію ретроспективного, поточного та прогнозного характеру про його діяльність (зокрема, фінансово-майновий стан підприємства, ефективність системи його управління, особливості середовища, в якому воно функціонує);
- використовує аудиторський звіт лише як певну ланку в системі інформаційного забезпечення процесу прийняття рішень;
- формулює свої інформаційні потреби, не ув'язуючи їх з метою та можливостями аудиту, передбаченими Міжнародними стандартами аудиту;
- вимагає задоволення не тільки основної, а й специфічних інформаційних потреб, частина з яких має відношення до процесу аудиту, а частина не може бути задоволена в процесі виконання аудиторських процедур, передбачених Міжнародними стандартами аудиту;
- хоче отримати інформацію про результат аудиту, етапи аудиту, застосовані аудиторські процедури, об'єкти, які підлягали дослідженню в процесі аудиту, інформацію про висновки, зроблені на їх основі.

Основними характеристиками другого користувача є такі:

- аудиторський звіт використовується як самостійне джерело задоволення інформаційних потреб;
- інформаційні потреби полягають лише в отриманні думки аудитора про рівень достовірності фінансової звітності;
- достатньо інформації лише про результат аудиту.

Дослідження інформаційних потреб різних груп користувачів дало змогу дійти таких висновків:

1. Основною метою користувачів аудиторського звіту є не просто факт його отримання, а можливість задоволення своїх інформаційних потреб як користувачів фінансової звітності. Такі інформаційні потреби можна об'єднати під назвою «загальна інформаційна потреба». Аудиторський звіт є лише частиною загальної системи інформаційного забезпечення, яку використовують у процесі їх задоволення. Тому аудит задовольняє тільки інформаційну потребу у встановленні ступеня відповідності фінансової звітності визначеним критеріям для того, щоб підвищити ступінь довіри до подальших оцінок фінансового стану підприємства та ефективності його системи управління.

2. Інформаційна потреба щодо висловлення думки аудитора про достовірність фінансової звітності, враховуючи мету аудиту, визначена як основна, але фактично перетворюється в допоміжну, оскільки саме специфічні інформаційні потреби визначають необхідність використання фінансової звітності та аудиторського звіту, існування їх в принципі.

3. Основною для всіх користувачів є потреба в отриманні інформації про можливість підприємства функціонувати в майбутньому та відсутність підстав для банкрутства, тобто стосовно дотримання такого принципу підготовки фінансової звітності як безперервність, яка може бути задоволена в рамках виконання аудиторських процедур, передбачених МСА 570 «Безперервність». Додаткових, розширених процедур потребує більш докладна оцінка та прогнозування фінансового стану, яка віднесена до складу специфічних інформаційних потреб, мета якої для кожної групи користувачів відрізняється. Наприклад, для потенційних і реальних акціонерів важливим є прогнозування прибутковості підприємства для визначення спроможності виплачувати дивіденди та збільшувати дивідендні платежі. Для постачальників важливий прогноз дотримання підприємством прийнятної рівня ліквідності для забезпечення вчасного погашення заборгованості.

4. Серед інших специфічних інформаційних потреб, які можуть бути задоволені в рамках виконання процедур, передбачених Міжнародними стандартами аудиту, можна виділити потреби в отриманні такої інформації як:

- дотримання в процесі фінансово-господарської діяльності вимог законодавства, що безпосередньо впливає на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- ризики суттєвого викривлення фінансової звітності, ідентифіковані у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю;
- факти ідентифікації шахрайства;
- відсутність суб'єктивізму при визначенні управлінським персоналом облікових оцінок у процесі складання фінансової звітності;
- оцінка стану системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

5. Більшість користувачів цікавить не тільки рівень достовірності фінансової звітності, а й факт дотримання законодавства, яке має вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства. Наприклад, для акціонерів важливе значення матиме законодавство про акціонерні товариства, державне регулювання ринку цінних паперів,

цінні папери та фондовий ринок, для працівників — трудове законодавство, для постачальників — Цивільний та Господарський кодекси, для замовників і покупців — спеціальне законодавство щодо вимог щодо якості продукції. Однак слід враховувати, що в рамках звичайних аудиторських процедур аудитор досліджує лише те законодавство, яке має суттєвий вплив на фінансову звітність. Тому потреба в інформації стосовно дотримання іншого законодавства виходить за рамки вимог Міжнародних стандартів аудиту.

6. Важливе значення майже для всіх груп користувачів має поінформованість про наявність ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства та факти ідентифікації шахрайства, що розширює висновок аудитора.

7. Більшість користувачів, які мають пряму заінтересованість в діяльності підприємства, можуть вимагати інформації про ефективність управління, яку частково можна отримати в рамках звичайних аудиторських процедур при оцінці системи внутрішнього контролю. Більш ґрунтовне дослідження стану корпоративного управління (для акціонерних товариств) та ефективності управління потребуватиме додаткових процедур.

8. Відповідно до МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» аудитор повинен оцінювати обґрунтованість облікових оцінок, застосованих управлінським персоналом. Наприклад, це стосується вибору методу нарахування амортизації та строку корисного використання конкретного об'єкта основних засобів і нематеріальних активів, методу нарахування резерву сумнівних боргів. Для багатьох груп користувачів, наприклад для кредиторів та інвесторів, підтвердження аудитором факту відсутності суб'єктивізму при встановленні таких оцінок управлінським персоналом буде важливою додатковою інформацією, яка підкріплює думку аудитора про достовірність фінансової звітності.

9. Інформація про судові процеси є обов'язковою складовою процесу оцінки фінансового стану будь-якого підприємства. Судові процеси, які стосуються фінансової звітності, аудитор досліджує відповідно до вимог МСА 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів», проте інформація стосовно інших судових процесів вимагатиме додаткових аудиторських процедур, оскільки виходить за рамки Міжнародних стандартів аудиту.

У цілому більшість інформаційних потреб можна задовольнити в рамках виконання аудиту фінансової звітності, оскільки відповідні аудиторські процедури передбачені як обов'язкові для виконання, але за умови інформування користувачів про їх проведення і результати.

Група 3. Класифікаційні ознаки користувачів результатами аудиторської роботи, виділені залежно від порядку їх інформування.

3.1. Залежно від обсягу використаної інформації та часу її отримання можна виділити осіб, які мають можливість скористатися лише аудиторським звітом після закінчення аудиту, а також осіб, які мають повноваження отримувати від аудитора іншу додаткову інформацію безпосередньо в процесі його проведення. До таких осіб належить в основному управлінський персонал різних рівнів, якому аудитор зобов'язаний подавати інформацію

у випадках, передбачених Міжнародними стандартами аудиту. Крім того, цей перелік інформації можна розширити, що узгоджується при підписанні договору та листа — зобов'язання.

3.2. Залежно від виду інформаційної потреби можна виділити користувачів, яким потрібна:

- інформація у вигляді думки аудитора про відповідність предмета завдання визначеним критеріям;
- інформація у формі застереження або наголосу з боку аудитора, якою він привертає увагу користувачів до суттєвої інформації, що може бути в складі фінансової звітності або не бути, для того щоб користувачі краще зрозуміли сам фінансовий звіт;
- інформація у формі описання додаткової інформації, яка виходить за межі вимог, що висуваються до фінансової звітності, та включені до кола обов'язків управлінського персоналу.

Необхідність задоволення інформаційних потреб потребує розширення аудиторського звіту, включення до нього пояснювальних параграфів та/або параграфів з інших питань. Проте такий підхід не є однозначним, оскільки вимагає вирішення питання, чи повинен аудитор виходити за межі відповідних критеріїв або вимог концептуальної основи фінансової звітності, порядку її подання та давати оцінку додаткових об'єктів, які не стосуються принципів підготовки й якісних характеристик фінансової звітності. В цьому контексті слід визнати слушну думку О. Ю. Редько, який вважає, що встановлення вимог до аудиторського висновку в частині розкриття аудитором інформації, яку не наводить у звітності її емітент, замість вимог до змісту фінансової звітності, яка оприлюднюється, є найбільш легким (з адміністративної точки зору) шляхом, який використовують державні регулятори, але хибним, оскільки може призвести, до втрати формальної ознаки професійної незалежності аудитора в очах як емітента звітності, так і суспільства (власників) [20].

Представлена класифікація може бути використана при розробці карти та профілів зацікавлених користувачів («стейкхолдерів») результатами аудиту як інституту в системі соціально-економічних відносин України, стратегії взаємовідносин, розробки процедур інформування відповідно до міжнародного стандарту із взаємодії із зацікавленими користувачами AA1000SES [4] з метою вирішення як специфічних задач підвищення якості аудиту, так і досягнення більш широких соціальних та економічних цілей розвитку суспільства.

7. Висновки

Основні висновки, які підсумовують результати проведеного дослідження такі:

1. Системне вивчення кола користувачів аудиторської інформації та характеристик їх інформаційних потреб є важливим чинником подолання «розриву в очікуваннях» в аудиті та, відповідно, підвищення його результативності та якості. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від змісту та характеру їх інформаційних потреб, виступають основою для визначення якісних та кількісних характеристик наповненості інформаційних результатів аудиту, в першу чергу аудиторського звіту. Класифікаційні групи користувачів, сформовані

в залежності від можливості задоволення їх інформаційних потреб, враховуючи вимоги діючих стандартів, дозволяють ув'язати інформаційні потреби з вимогами міжнародних стандартів аудиту та визначати напрями реформування та розвитку законодавчого та нормативного регламентування аудиторської діяльності. Класифікаційні групи користувачів, виділені в залежності від порядку їх інформування, забезпечують визначення оптимального формату подачі та раціонального механізму передачі аудиторської інформації.

2. Запропонована класифікація користувачів, визначення характеристик їх типових представників є основою для розробки груп «стейкхолдерів», їх профілей з урахуванням вимог стандартів в сфері соціальної відповідальності, що дозволить підвищити результативність аудиторської діяльності в цілому та розробити загальну стратегію управління відносинами із зацікавленими користувачами, що є важливим в контексті міжнародних тенденцій впровадження принципів соціальної відповідальності, в тому числі і в сфері аудиторської діяльності.

Література

1. Дефлиз, Ф. Л. Аудит Монтгомери [Текст]: пер. с англ. / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженік, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш; под ред. Я. В. Соколова. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.
2. AA1000 AccountAbility Principles Standard [Electronic resource]. — 2008. — Available at: \www/URL: <http://www.accountability.org/standards/aa1000aps.html>
3. AA1000 Assurance Standard [Electronic resource]. — 2008. — Available at: \www/URL: <http://www.accountability.org/standards/aa1000as/index.html>
4. AA1000 Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES) [Electronic resource]. — 2005. — Available at: \www/URL: <http://www.accountability.org/standards/aa1000ses.html>
5. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Electronic resource]. — 2014 — Vol. II. — Available at: \www/URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
6. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Electronic resource]. — 2014 — Vol. I. — Available at: \www/URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
7. Сопко, В. В. Організація і методика проведення аудиту [Текст]: навч.-практ. пос. / В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова та ін. — 2-ге вид., перероб. та доп. — К.: ВД «Професіонал», 2006. — 576 с.
8. Немченко, В. В. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) [Текст]: підручник / за ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 540 с.
9. Кулаковська, Л. П. Основи аудиту [Текст]: навч. пос. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. — 3-є вид. — К.: Каравела, 2006. — 312 с.
10. Суйц, В. П. Аудит: обший, банківський, страховий [Текст]: учебник / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбекова, Т. А. Дубровина. — М.: ИНФРА-М, 2002. — 556 с.
11. Усач, Б. Ф. Аудит [Текст]: навч. пос. / Б. Ф. Усач. — К.: Знання-Прес, 2002. — 223 с.
12. Шеремет, А. Д. Аудит [Текст]: учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 410 с.
13. Білик, М. С. Облік, аналіз та аудит [Текст]: навч. пос. / М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін. — К.: Кондор, 2008. — 618 с.
14. Бычкова, С. М. Контроль качества аудита [Текст] / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыглова. — М.: Эксмо, 2008. — 208 с.
15. Іваніна, О. О. Аудит туристичної діяльності [Текст]: навч. пос. / О. О. Іваніна. — Київ: Центр навчальної літератури, 2005. — 256 с.
16. Рядська, В. В. Аудит в економічній системі України : сучасний стан та концепція розвитку [Текст]: монографія / В. В. Рядська. — Чернівці: Видавець Лозовий В. М., 2014. — 472 с.
17. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Electronic resource]. — 2014. — Vol. III. — Available at: \www/URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a>
18. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 зі змінами та доповненнями. — Режим доступу: \www/URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
19. The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 [Electronic resource] / International Accounting Standards Board (IASB). — London: IFRS Foundation, 2010. — Available at: \www/URL: <http://www.ifs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>
20. Редько, О. Ю. Методологія та організація професійного аудиту в Україні. Стан та перспективи розвитку [Текст]: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / О. Ю. Редько. — К.: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2009. — 40 с.

ПОЛЬЗОВАТЕЛИ АУДИТОРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ И ИХ ПОТРЕБНОСТИ В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ АУДИТА КАК ИНСТИТУТА

Обоснована необхідність дослідження користувачів результатами аудиту та їх інформаційних потребностей з точки зору забезпечення якості аудиту з урахуванням міжнародних тенденцій підвищення уваги до проблем соціальної відповідальності та взаємодія з зацікавленими користувачами («стейкхолдерами»). Предложено класифікаційні групи, ознаки класифікації користувачів аудиторської інформації (результатами аудиту), охарактеризовано їх типові представителі. Розробки являються основою для визначення загальної стратегії управління відносинами з зацікавленими користувачами («стейкхолдерами») в сфері аудиторської діяльності.

Ключевые слова: аудит, користувачі аудиторської інформації, зацікавлені користувачі («стейкхолдери»), соціальна відповідальність.

Шалимова Наталія Станіславівна, доктор економічних наук, професор, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет, Україна, e-mail: n.shalimova@mail.ru.

Шалимова Наталья Станиславовна, доктор экономических наук, профессор, кафедра аудита и налогообложения, Кировоградский национальный технический университет, Украина.

Shalimova Natalia, Kirovohrad National Technical University, Ukraine, e-mail: n.shalimova@mail.ru