

## РЕЗУЛЬТАТ АУДИТУ ТА ЙОГО КОРИСТУВАЧІ

© 2014 ШАЛІМОВА Н. С.

УДК 657.631.8:332.012.2

### Шалімова Н. С. Результат аудиту та його користувачі

У статті визначено зміст понять «результат аудиту», «користувачі результатом аудиту», характеристики ключового користувача результатами аудиту. Обґрунтовано, що для широкої характеристики користувачів доцільно об'єднати всі об'єкти, які можуть бути використані (аудиторський звіт, факт відмови від виконання аудиту, інформацію, що подається управлінському персоналу безпосередньо в процесі аудиту) під терміном «результати аудиту» і класифікувати його, залежно від терміну подання, на кінцевий та проміжний результати. Запропоновано визначення користувачів результатами аудиту, під якими слід розуміти особу, осіб або категорію осіб, для яких аудитор складає аудиторський звіт, та у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту і вітчизняними законодавчими і нормативними актами, повідомляє іншу додаткову інформацію з питань аудиту. Для визначення ключового користувача результатами аудиту всі завдання з аудиту розподілено на дві групи, залежно від можливості ідентифікації користувачів. Доведено, що саме для завдань із обов'язкового аудиту слід визначитися з ключовим користувачем, і цей процес має здійснюватися у взаємозв'язку з механізмом виділення ключового користувача фінансової звітності. Запропоновано під ключовим користувачем результатами обов'язкового аудиту визнати зовнішніх користувачів із прямим фінансовим інтересом, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення та аудиторські звіти щодо значної частини необхідної їм інформації. Викладені в статті пропозиції щодо уточнення категоріального апарату в сфері аудиту є основою для оцінки якості аудиту, визначення можливостей та умов виникнення необхідного й достатнього рівня довіри до думки аудитора.

**Ключові слова:** аудит, аудиторська діяльність, результат аудиту, користувачі результатами аудиту

**Бібл.:** 27.

**Шалімова Наталія Станіславівна** – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри, кафедра аудиту та оподаткування, Кіровоградський національний технічний університет (пр. Університетський, 8, Кіровоград, 25006, Україна)

**Email:** n.shalimova@mail.ru

УДК 657.631.8:332.012.2

UDC 657.631.8:332.012.2

### Шалімова Н. С. Результат аудита и его пользователи

В статье определено содержание понятий «результат аудита», «пользователи результатом аудита», характеристики ключевого пользователя результатами аудита. Обосновано, что для широкой характеристики пользователей целесообразно объединить все объекты, которые могут быть использованы (аудиторский отчет, факт отказа от выполнения аудита, информацию, которая представляется управленческому персоналу непосредственно в процессе аудита) термином «результат аудита», и классифицировать его, в зависимости от сроков подачи, на конечный и промежуточный результаты. Предложено определение пользователей результатами аудита, под которыми следует понимать лицо, лица или категорию лиц, для которых аудитор составляет аудиторский отчет, и в случаях, предусмотренных международными стандартами аудита и отечественными законодательными и нормативными актами, предоставляет прочую дополнительную информацию по вопросам аудита. Для определения ключевого пользователя результатами аудита все задания по аудиту распределены на две группы в зависимости от возможностей идентификации пользователей. Доказано, что именно для заданий по обязательному аудиту следует определиться с ключевым пользователем, и этот процесс должен проходить во взаимосвязи с механизмом выделения ключевого пользователя финансовой отчетности. Предложено под ключевым пользователем результатами обязательного аудита рассматривать внешних пользователей с прямым финансовым интересом, которые не могут требовать от субъектов хозяйствования предоставлять информацию непосредственно им и должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения и аудиторский отчет при получении значительной части необходимой им информации. Представленные в статье предложения по уточнению категориального аппарата в сфере аудита являются основой для оценки качества аудита, определения возможностей и условий возникновения необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора.

### Shalimova N. S. Audit result and its users

The article identifies essence of the "audit result" and "users of audit result" notions and characteristics of the key audit results user. It shows that in order to give a wide characteristic of users it is expedient to unite all objects, which could be used (audit report, fact of refusal to conduct audit and information that is submitted to managers in the process of audit) with the term "audit result" and classify it depending on the terms of submission by final and intermediate result. The article offers to define audit results user as a person, persons or category of persons for whom the auditor prepares the audit report and, in cases, envisaged by international standards of the audit and domestic legislative and regulatory acts, provides other additional information concerning audit issues. In order to identify the key audit results user the article distributes all audit tasks into two groups depending on possibilities of identification of users. The article proves that the key user should be identified especially in cases of a mandatory audit and this process should go in interconnection with the mechanism of allocation of a key user of financial reports. It offers to consider external users with direct financial interests, who cannot request economic subjects directly to provide information and who should rely on general financial reports and audit report when receiving significant portion of information they need, as the key user. The article makes proposals on specification of the categorical mechanism in the sphere of audit, which are the basis for audit quality assessment, identification of possibilities and conditions of appearance of the necessary and sufficient trust to the auditor opinion.

**Key words:** audit, audit activity, audit result, users of audit results

**Bibl.:** 27.

**Ключевые слова:** аудит, аудиторская деятельность, результат аудита, пользователи результатами аудита

**Библ.:** 27.

**Шалимова Наталья Станиславовна** – доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой, кафедра аудита и налогообложения, Кировоградский национальный технический университет (пр. Университетский, 8, Кировоград, 25006, Украина)

**Email:** n.shalimova@mail.ru

**Shalimova Nataliya S.** – Doctor of Science (Economics), Associate Professor, Head of the Department, Department of Audit and Taxation, Kirovograd National Technical University (pr. Universytetsky, 8, Kirovograd, 25006, Ukraine)

**Email:** n.shalimova@mail.ru

**Вступ.** Цілі підготовки фінансової звітності та її аудиторської перевірки в явній чи неявній формі визначаються потребами користувачів, які відрізняються за своїми запитам та перевагами, ступенем прямого чи непрямого впливу на зміст і форму представлення результативних даних, а рівень довіри з боку користувачів до професійної думки аудитора залежить від рівня задоволення їх інтересів. Проте ніколи не існувало і не існує єдиного підходу до мети аудиту та вимог, які висувуються до нього, часто виникає неспівпадіння інформації, наданої аудитором, з очікуваннями зацікавлених користувачів. Користувачі аудиторських послуг розглядаються як обов'язковий елемент визначення аудиторської діяльності [16, с. 16] і найскладнішим у моделі оцінки якості аудиту є визначення того, чого бажають користувачі, а також можливостей та умов виникнення в них необхідного і достатнього рівня довіри до думки аудитора.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Слід зазначити, що в науковій літературі відсутня єдність думок щодо місця користувачів у системі аудиторської діяльності, змісту їх потреб. У науковій фаховій літературі, підручниках і посібниках з аудиту при визначенні мети та завдань аудиту розглядаються в основному користувачі фінансової звітності [3, с. 19; 11, с. 15–16; 15, с. 433–434; 21, с. 14; 24, с. 12–13; 27, с. 19], хоча вимоги, які висувуються до інформації у фінансовій звітності та аудиторському звіті, відрізняються. Навіть у тих випадках, коли використовують інші терміни, наприклад «користувачі інформації за результатами аудиту» [15, с. 433], «користувачі професійної думки аудитора» [5, с. 15–20], їх коло фактично ототожнюється з користувачами бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єкта аудиту, які зацікавлені в її достовірності, а потреби прирівнюються до інформаційних потреб користувачів фінансових звітів.

Існують різні погляди щодо того, що в кінцевому підсумку отримують користувачі. Так, Ф. Ф. Бутинець оперує поняттями «користувачі результатів аудиту» та «користувачі інформації, наданої аудиторами» [4, с. 10], Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – «користувачі аудиту» [11, с. 14], автори навчального посібника «Облік, аналіз та аудит» (М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін.) – «користувачі інформації за результатами аудиту» [15, с. 433], О. А. Петрик та М. Т. Фенченко – «користувачі інформації аудитора» [19, с. 9]. О. О. Терехов найважливішою функцією аудитора вважає функцію засвідчення, тому використовує термін «користувачі функції засвідчення аудиторів» [22, с. 97]. Термін «користувачі професійної думки аудитора» використовують російські дослідники С. М. Бичкова та О. Ю. Итиглова [5, с. 15–20] і невипадково.

В аналізі процесу еволюції цілей аудиту, наведеному у післямові до наукового видання «Аудит Монтгомері», яка була підготовлена російськими вченими Я. В. Соколовим та С. М. Бичковою [2, с. 538], підкреслено, що продуктом аудиторської праці вважається не висновок сам по собі, а власна думка аудитора.

**Формулювання цілей статті.** Вибір та актуальність теми дослідження зумовлені необхідністю чіткого визначення місця та функцій аудиту в сучасній системі соціально-економічних відносин, розвитку теоретичних та організаційних позицій аудиту як цілісної системи, а його мета полягає в обґрунтуванні змісту понять «результат аудиту» та «користувачі результатами аудиту», визначенні ключового користувача результатами аудиту, що виступатиме основною для оцінки якості аудиту.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** При аналізі необхідності аудиту використовують різні терміни, зокрема «інтерес», «ціль», «потреба», «очікування», «вимога» тощо. Як справедливо підкреслює О. О. Терехов: «Цілі використання бухгалтерської інформації визначають ступінь прийнятності інформаційного ризику в усіх суттєвих аспектах цієї інформації» [22, с. 464].

Підходи до визначення інтересу класифікують за трьома основними напрямками: теорія зовнішніх обставин, відповідно до якої джерелом інтересу завжди виступає відповідна потреба; теорія внутрішнього фактора, згідно з якою під інтересом розуміють мотив або мотиваційне становище, що підштовхує до пізнавальної діяльності; теорія взаємодії, сутність якої полягає в тому, що інтерес може виявитися тільки в разі, якщо суб'єкт бере участь у різних суспільних відносинах і взаємодіє з іншими особами [18, с. 113–114].

Потреби є основою для виникнення інтересу, але тільки тоді, коли серед шляхів їх усунення обирають шлях їх задоволення (інші шляхи можуть включати пригнічення, заглушення потреби та нереагування на неї). Потреби виникають лише в тому разі, якщо є певна ціль, проте бракує чогось для її досягнення. Наприклад, інформаційна потреба виникає в тому випадку, якщо для досягнення цілі не вистачає певної інформації, тому саме цей термін доцільно використовувати для характеристики користувачів результатами аудиту. Очікування можна розглядати як оцінку певною особою ймовірності настання якоїсь події або сподівання на те, що обраний тип поведінки або засіб приведе до задоволення потреби. Відносно аудиту очікування користувачів проявляються у формуванні певної моделі процесу аудиту та представлення його результатів. Потреби й очікування є основою для висунення вимог до певного об'єкта.

Урахування вимог користувачів необхідне для того, щоб результати аудиторської роботи були визнані як інформація в сучасному значенні цього слова. В науковій літературі пропонується кілька змістовних варіантів розуміння інформації [17, с. 27–28]. В енциклопедичних виданнях інформація інтерпретується як «відомості про які-небудь події, ситуації, чиясь діяльність тощо» [23, с. 546]; у Цивільному кодексі України – тлумачиться як документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що мали або мають місце в суспільстві, державі та навколишньому середовищі (ст. 200, гл. 15 «Нематеріальні блага», розділ III «Об'єкти цивільних прав») [25]; у Законі України «Про інформацію» – як будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді (ст.1 «Визначення термінів») [6].

Більш змістовним є розгляд інформації як кількісної міри усунення невизначеності. Відповідно інформація – це не будь-які повідомлення та дані, а лише ті, які зменшують в отримувача невизначеність, яка з'являється тоді, коли внаслідок неповноти інформації виникає вибір серед двох або більше можливостей. В. В. Ковальов обґрунтовано підкреслює, що інформація сама по собі не існує, існують лише дані, з яких можна отримати інформацію, тому інформація варіабельна та суб'єктивна, а ступінь інформативності даних завжди відносний, причому ця відносність визначається багатьма чинниками, зокрема, рівнем професійної підготовки користувача та мірою його поінформованості на момент отримання даних [8, с. 168]. Слід враховувати також важливість потреби та інтересу в певній інформації. Як зазначає Н. А. Луман, інформацію неможливо отримати пасивно із сигналів, які сприймаються з навколишнього світу, навпаки, вона завжди містить деяку вільну компоненту очікування того, що з нею потім можна робити, тобто ще до початку виникнення інформації відносно неї має сформуватися інтерес [12, с. 38].

Про необхідність урахування потреб користувачів йдеться також у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг. Так, у п. 29 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості зазначено, що, коли це можливо, користувачі або їхні представники повинні разом з практиком та відповідальною стороною (і замовником, якщо він відрізняється від відповідальної сторони) визначити вимоги до завдання, що не звільняє аудитора від відповідальності за визначення природи, обсягу процедур, необхідності розгляду додаткової інформації [14, с. 12].

З огляду на те, що інформація, думка є нематеріальними об'єктами, для їх існування потрібен матеріальний носій (форма), який з тією чи іншою точністю описує об'єктивну реальність. Основним документом, який надходить у розпорядження користувачів, є аудиторський звіт, тому можливе застосування терміна «користувачі аудиторського звіту».

В даному контексті слід звернути увагу на існування штучно створених проблеми, пов'язаних з перекладом міжнародних документів. Так, в січні 2012 року Аудиторською палатою України було видано роз'яснення «Щодо оформлення офіційного документу, складеного за результатами аудиту фінансової звітності» [20], в якому зверта-

ється увага на начебто існуючу колізію норм міжнародних стандартів аудиту та Закону України «Про аудиторську діяльність», сутність якої полягає в тому, що стандартами передбачено складання за результатами аудиту фінансової звітності аудиторського звіту, а вітчизняним законодавством – аудиторського висновку. У підсумку рекомендується оформляти документ під назвою «аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)». Причина даної проблеми надзвичайно проста і криється вона не у відмінностях між документами, яка чомусь виникла лише в 2012 році, хоча міжнародні стандарти аудиту застосовуються в нашій країні з 2003 року, а у відсутності послідовності у перекладі. В міжнародних стандартах аудиту для позначення документу, який складається за результатами аудиту фінансової звітності, використовується термін «auditor's report» і він є незмінним з часів їх запровадження. В перекладах міжнародних стандартів на українську мову переклад даного терміну постійно змінювався: в стандартах аудиту та етики видання 2001 та 2004 року застосовувався термін «аудиторський висновок», у стандартах видання 2007 року – «аудиторський висновок» або «висновок незалежного аудитора», а у стандартах видання 2010 року – «аудиторський звіт» або «звіт незалежного аудитора». Отже, дана ситуація – яскравий приклад штучно створеної проблеми, хоча єдине можливе рішення в цьому випадку – це послідовність у використанні термінів при перекладі документів.

Проте використання лише терміну «аудиторський звіт» обмежує уявлення про результати самого аудиту, які, по-перше, включають також іншу додаткову інформацію, що подається управлінському персоналу, а по-друге – можуть бути подані відмовою від висловлення думки або відмовою від виконання завдання. Тому для широкої характеристики користувачів доцільно об'єднати всі об'єкти, які можуть бути використані (аудиторський звіт, факт відмови від виконання аудиту, іншу додаткову інформацію), під терміном «результати аудиту».

При цьому під терміном «кінцевий результат аудиту» слід розуміти:

- 1) сформовану аудитором думку про те, чи складено фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, у формі аудиторського звіту, в якому висловлено:
  - безумовно-позитивну думку;
  - умовно-позитивну думку у зв'язку із викривленнями, які мають суттєвий, але не всеохоплюючий вплив на фінансову звітність;
  - негативну думку у зв'язку із викривленнями, які мають суттєвий і всеохоплюючий вплив на фінансову звітність;
  - умовно-позитивну думку через неможливість отримання аудитором достатніх і належних аудиторських доказів, яке має суттєвий, але не всеохоплюючий вплив на фінансову звітність;
- 2) відмову від висловлення аудитором думки про те, чи складено фінансову звітність в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, у формі аудиторського звіту, який констатує це через неможливість отримання аудитором достатніх і належних



аудиторських доказів, яке має суттєвий і всеохоплюючий вплив на фінансову звітність;

- 3) відмову від виконання завдання у формі письмового повідомлення.

Під «проміжним результатом аудиту» розуміємо інформацію, яка повідомляється різним групам користувачів у процесі проведення аудиту. «Проміжний результат аудиту» має описовий характер та забезпечує виконання інформаційної функції аудиту, але може мати різні наслідки за фактом його подання.

Так, одна група інформації допомагає користувачам лише зрозуміти сам процес аудиту та пояснює їм вибір «кінцевого результату» – виду та форми аудиторського звіту. Це стосується, наприклад, вимог МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» стосовно необхідності подання суб'єктам, наділеним найвищими повноваженнями, інформації про запланований обсяг та час аудиту [13, с. 224–249], вимог МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора» стосовно необхідності розкриття суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями, підстав для включення пояснювального параграфа або параграфа з інших питань до аудиторського звіту, включаючи причини і текст такого параграфа [13, с. 743–754].

Інша група повідомлень припускає можливість реґування з боку управлінського персоналу для того, щоб поліпшити кінцевий результат аудиту. Наприклад, відповідно до МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями» (п. 16 «б», Д18) [13, с. 229, 237], аудитор повинен повідомляти суб'єктам, кого наділено найвищими повноваженнями, про значні труднощі (якщо вони є), які виникають унаслідок аудиту, включаючи значні затримки в наданні потрібної інформації, неочікувано великі зусилля, необхідні для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, недоступність очікуваної інформації, обмеження, які вводить для аудитора управлінський персонал нижчого рівня тощо. Якщо при отриманні такої інформації найвищий управлінський персонал зреагує, то зазначені обставини не вплинуть на вибір форми аудиторського звіту і, якщо не будуть виявлені інші викривлення, аудитор видасть безумовно-позитивний аудиторський звіт, в протилежному разі він буде змушений видати відмову від висловлення думки.

Слід враховувати, що користувачі думки аудитора можуть бути абсолютно різними: при ініціативному аудиті – це безпосередньо замовник, але при обов'язковому аудиті слід зважати на наявність так званих третіх осіб – потенційних акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо, органи державного управління, які використовують інформацію аудиту не з метою здійснення контролю, а з метою ознайомлення з підприємством та зменшення свого інформаційного ризику. Як підкреслено в «Аудиті Монтгомері», професія аудитора пов'язана із суспільними зобов'язаннями, які виходять за межі послуг, що надаються конкретному клієнту, тому аудитор повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством у цілому [2, с. 54], а забезпечення потреб людей, для яких необхідно, аби та чи інша організація надала їм фінансовий звіт, який під-

лягав аудиту, є основною метою аудиту [2, с. 26–31]. Таке широке тлумачення призводить до виникнення ситуації невизначеності, яка обумовлюється такими чинниками: неможливо достовірно визначити коло майбутніх фактичних зацікавлених користувачів як за видами, так і за кількістю, а кожен зацікавлений користувач має власні специфічні інформаційні потреби і може сприймати один і той самий аудиторський звіт по-своєму.

Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості під користувачами розуміють особу, осіб або категорію осіб, для яких фахівць-практики складає звіт з надання впевненості. Використовуючи це визначення в контексті завдань з аудиту та доповнивши його положеннями МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [13, с. 76–106], під користувачами слід розуміти особу, осіб або категорію осіб, для яких аудитор складає аудиторський звіт, і які потребують інформації щодо того, чи подано фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, з метою підвищення ступеня своєї довіри до фінансової звітності для прийняття рішень. Однак і це визначення треба розширити, враховуючи такі міркування: по-перше, аудитор зобов'язаний подавати не тільки аудиторський звіт за результатами аудиту, а й певну інформацію управлінському персоналу різних рівнів в процесі аудиту; по-друге, оскільки аудиторський звіт разом з усією фінансовою звітністю є основою для прийняття рішень, а користувачі фінансової звітності мають право вимагати інформацію про основу для її складання, користувачі аудиторського звіту також мають право вимагати інформацію, яка розкриває підстави для висновку аудитора.

Отже, під користувачами результатами аудиту слід розуміти особу, осіб або категорію осіб, для яких аудитор складає аудиторський звіт та у випадках, передбачених Міжнародними стандартами аудиту та вітчизняними законодавчими і нормативними актами, повідомляє іншу додаткову інформацію з питань аудиту. Користувачі результатами аудиту потребують інформації про те, чи подано фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності для прийняття своїх рішень, про основу для формування думки аудитора, відмови для її висловлення або від виконання завдання з метою підвищення ступеня своєї довіри до фінансової звітності та роботи аудиторів, кращого розуміння змісту і принципів складання фінансової звітності, етапів, процедур та принципів аудиту.

Необхідно виділити один із основних критеріїв, яким має відповідати цільова аудиторія, в інтересах якої готується аудиторський звіт: вона повинна розуміти діяльність підприємства, фінансова звітність якого підлягала аудиту, та суб'єкту аудиторської діяльності, прагнути вивчати інформацію, яка міститься у фінансовій звітності та аудиторському звіті з достатньою старанністю. Цей критерій визначення груп користувачів є надзвичайно важливим, оскільки неправильні рішення користувачами можуть бути прийняті не тільки через відсутність достовірної та корисної інформації в аудиторському звіті, а й через відсутність знань про правила, за якими цей документ був підготовлений та поданий.

З огляду на розбіжності інтересів різних категорій користувачів результатами аудиту виникає потреба виділення ключового (головного, першорядного) користувача. Ця проблема стосується в основному обов'язкового аудиту, оскільки при проведенні ініціативного аудиту коло користувачів та їх інформаційні потреби можуть бути чітко ідентифіковані.

Виділення головного (ключового) користувача результатами аудиторської роботи є проблематичним, оскільки ця проблема не вирішена і стосовно фінансової звітності. Користувачі фінансової звітності суттєво варіюються за багатьма ознаками (соціальний статус, місце в управлінській ієрархії, формальні відносини із підприємством, інформація про діяльність якого аналізується), тому очевидно, що кожний із них має свій критерій «корисності» та чекає від представлених йому звітних даних насамперед тієї інформативності, яка цікава саме для нього. Так, у період певного зниження рентабельності підприємства управлінський персонал навряд чи буде заінтересований в оприлюдненні цієї інформації, протилежною в цьому сенсі буде позиція й інтереси інвесторів та користувачів.

Про конфліктність інтересів користувачів фінансової звітності, яка є основним об'єктом дослідження аудиторів, зауважують багато науковців. Зокрема, Я.Д. Крупка виділяє два напрями роботи підприємства, які цікавлять користувачів – прибутковість та платоспроможність [10, с. 132], і зазначає, що конфліктність між цими інтересами призводить «до неоднозначного відображення результатів діяльності у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності» [10, с. 134]. Цей висновок слід розширити і визнати, що конфліктність між інтересами різних користувачів може призвести до неоднозначної оцінки результатів роботи і аудиторів.

Виділення ключових (головних) користувачів може відбуватися у взаємозв'язку з процесом ідентифікації так званого «середнього користувача». Поняття «середня людина», тобто середній, типовий представник своєї групи, було введено на початку XIX століття, а згодом, спираючись на ці розробки, було застосовано теорію ймовірності «в моральних та політичних науках» і доведено, що нормальний розподіл, який широко використовується в природі, може бути покладений в основу опису соціальних явищ [26, с. 20]. Отже, для виділення головного (ключового) користувача слід визначити ключову групу користувачів та його типового представника. Проблемність питання яскраво ілюструється аналізом визначень суттєвості, наведеним в «Аудиті Монтгомері» [2, с. 144–145], в яких використано терміни «середній вкладник», «середній власник акцій», «розумна особистість», «інформований вкладник».

Для визначення ключового (головного) користувача результатами аудиту потрібно всі завдання з аудиту розподілити на дві групи. До першої групи відносять завдання з аудиту, в яких користувачі можуть бути заздалегідь чітко ідентифіковані. Зазвичай це завдання з ініціативного аудиту, в яких кількість користувачів обмежена та чітко визначена. До другої групи належать завдання з аудиту, в яких користувачі включають необмежене коло осіб і які не можуть бути чітко заздалегідь ідентифіковані. Ця група включає завдання з обов'язкового аудиту, саме стосовно них

слід визначитися з ключовим користувачем, і цей процес має здійснюватися у взаємозв'язку з механізмом виділення ключового користувача фінансової звітності.

Залежно від того, яка група користувачів переважає в певній країні, формується модель корпоративного управління, орієнтована або на потреби всіх заінтересованих осіб компанії (в рамках системи континентального права), або на її акціонерів (у рамках системи загального права). Загальноприйнята позиція, що в загальній сукупності осіб, що мають відношення до певного підприємства, головну роль відіграють власники, які надали фінансові ресурси при створенні підприємства та продовжують тримати в ньому свій капітал, адже від них залежить доля підприємства як самостійного суб'єкта господарювання [7, с. 520].

У п. 28 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості також підкреслено, що в тих випадках, коли можливі користувачі мають широке коло інтересів до предмета перевірки, визначених користувачів можна обмежувати основними акціонерами, які мають значні та спільні інтереси [14, с. 12]. Такі рекомендації дещо обмежені, оскільки інші зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом мають такі ж самі важелі впливу, наприклад кредитори можуть подати позов до суду про визнання підприємства неплатоспроможним і бажання власників врятувати підприємство можуть виявитися марними. У Концептуальній основі фінансової звітності [9] до першорядних користувачів, на яких спрямовані фінансові звіти загального призначення, віднесено нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення стосовно великої частини необхідної їм інформації. Управлінський персонал не включено до цієї групи, оскільки зазначається, що він може отримати необхідну йому фінансову інформацію з внутрішніх джерел. Підкреслено також, що фінансові звіти не спрямовані безпосередньо на такі інші групи, як регуляторні органи або інші члени суспільства, хоча можуть також бути їм корисними.

Відповідно, головним (ключовим) користувачем результатами обов'язкового аудиту слід визнати зовнішніх користувачів (з макро- та мікрооточення) з прямим фінансовим інтересом, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення та аудиторські звіти щодо значної частини необхідної їм інформації.

Висновок. Чітке розуміння цілей, потреб та очікувань користувачів результатами аудиту дасть змогу створити адекватну до їх вимог систему аудиту, яка не розглядатиметься, за влучним висловленням Р. Адамса, як «простий ритуал» [1, с. 94]. Користувачами результатами аудиту є особи, для яких аудитор складає аудиторський звіт і, у випадках, передбачених Міжнародними стандартами аудиту та національними законодавчими і нормативними актами, повідомляє іншу додаткову інформацію з питань аудиту. Таке широке тлумачення призводить до виникнення ситуації невизначеності, яка обумовлюється такими факторами: неможливо достовірно визначити коло майбутніх

фактичних заінтересованих користувачів як за видами, так і за кількістю, кожен користувач має власні специфічні інформаційні потреби, може сприймати один і той самий аудиторський звіт по-своєму.

Для широкої характеристики користувачів доцільно об'єднати всі об'єкти, які можуть бути використані, терміном «результати аудиту» і подати у вигляді двох груп: «кінцевий результат аудиту», який включає сформовану аудитором думку щодо того, чи складено фінансову звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, у формі аудиторського звіту різних видів, відмову від висловлення аудитором думки, відмову від виконання завдання, та «проміжний результат аудиту», який охоплює інформацію, яка повідомляється різним групам користувачів у процесі проведення аудиту.

Формування концептуальних підходів до визначення якості аудиту потребує виділення ключового користувача результатами аудиту, інакше якість аудиту перетвориться в певну абстракцію. При проведенні ініціативного аудиту коло користувачів та їх інформаційні потреби можуть бути чітко ідентифіковані. Ключовим користувачем результатами обов'язкового аудиту є зовнішні користувачі (з макро- та мікрооточення) з прямим фінансовим інтересом, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові та аудиторські звіти стосовно значної частини необхідної їм інформації.

Викладені пропозиції щодо уточнення категоріального апарату з питань аудиту є основною для оцінки якості аудиту, визначення можливостей та умов виникнення необхідного й достатнього рівня довіри до думки аудитора.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Адамс Р. Основи аудиту / Адамс Р. : пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. РДженик, В. М. О'Рейли, М. Б. Хирш / Пер.с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. : Підручник. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит : Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-ге вид., перероб. і доп. / Франц Францович Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 672 с.
5. Бычкова С. М. Контроль качества аудита. / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыглова – М. : Эксмо, 2008. – 208 с.
6. Закон України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 року №2658-ХІІ (в редакції Закону України від 13 січня 2011 року) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show=2657-12>
7. Ковалев В. В. Как читать баланс / В. В. Ковалев, В. В. Патров, В. А. Быков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 672 с.
8. Ковалев В. В. Финансовый анализ : методы и процедуры. / Валерий Викторович Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 560 с.
9. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.
10. Крупка Я. Д. Користувачі облікової інформації та проблеми задоволення їх інформаційних потреб / Ярослав Дмитрович Крупка // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3. – С. 132 – 134.
11. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : Навч. посібник. 3-є вид. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2006. – 312 с.
12. Луман Н. Общество как социальная система. Пер. с нем. / Н. Луман. – М. : Издательство «Логос», 2004. – 232 с.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – К. : Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
15. Облік, аналіз та аудит : Навчальний посібник / М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін. – К. : Кондор, 2008. – 618 с.
16. Організація і методика проведення аудиту : Навч.-практ. посібник / В. В. Сопко, В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова та ін. – 2-ге вид., перероб. та доп. – К. : ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
17. Основы теории коммуникации : Учебник / Под ред. проф. М. А. Василика. – М. : Гардарики, 2003. – 615 с.
18. Перепелиця М. Публічний інтерес як мета діяльності суб'єктів фінансового права / М. Перепелиця // Вісник Академії юридичних наук України. – 2009. – № 2. – С. 112 – 119.
19. Петрик О. А. Аудит у зарубіжних країнах : Навч. метод. посібник для самост. вивч. дисц. / О. А. Петрик, М. Т. Фенченко / За заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2002. – 168 с.
20. Рішення Аудиторської палати України «Про затвердження роз'яснення щодо оформлення офіційного документу, складного за результатами аудиту фінансової звітності» від 26 січня 2012 року №245/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://aru.com.ua/files/ris/2001750172.doc>
21. Суйц В. П. Аудит: общий, банковский, страховой : Учебник. / Суйц В. П., Ахметбекова А. Н., Дубровина Т. А. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 556 с.
22. Терехов А. А. Аудит : перспективы развития. / Александр Александрович Терехов. – 2001. – 560 с.
23. Українська Радянська Енциклопедія. Том 5. Є – Італіки. – Київ : Академія Наук УРСР, 1961. – 632 с.
24. Усач Б. Ф. Аудит : Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. – 223 с.
25. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року №435-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>
26. Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете : Учебное пособие / А. Е. Шевелев, Е. В. Шевелева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : КНОРУС, 2008. – 304 с.
27. Шеремет А. Д. Аудит : Учебник. / Шеремет А. Д., Суйц В. П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 410 с.

## REFERENCES

- Adams, R. *Osnovy audita* [Fundamentals of Auditing]. Moscow: Audit; YuNITI, 1995.
- Audyt (Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesiinoho ta vnutrishnyoho audytu)* [Audit (Principles of public, professional and independent internal audit)]. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury, 2012.
- Butynets, F. F. *Audyt* [Audit]. Zhytomyr: Ruta, 2002.
- Bychkova, S. M., and Ityglova, E. Yu. *Kontrol kachestva audita* [Quality control audit]. Moscow: Eksmo, 2008.
- Bilyk, M. S., Zahorodnii, A. H., and Kindratska, H. I. *Oblik, analiz ta audyt* [Accounting, analysis and audit]. Kyiv: Kondor, 2008.
- Defliz, F. L., zhenik, G. R., and O'Reyli, V. M. *Audit Montgomeri* [Audit Montgomery]. Moscow: Audit; YuNITI, 1997.
- Kovalev, V. V., Patrov, V. V., and Bykov, V. A. *Kak chitat balans* [How to read a balance sheet]. Moscow: Finansy i statistika, 2006.
- Kovalev, V. V. *Finansovyy analiz: metody i protsedury* [Financial analysis: methods and procedures]. Moscow: Finansy i statistika, 2006.
- "Kontseptualna osnova finansovoi zvitnosti" [Financial reporting framework]. <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>
- Krupka, Ya. D. "Korystuvachi oblikovoi informatsii ta problemy zadovolennia ikh informatsiinykh potreb" [Users of accounting information and problems meeting their information needs]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky*, no. 3 (2010): 132-134.
- Kulakovska, L. P., and Picha, Yu. V. *Osnovy audytu* [Fundamentals of Auditing]. Kyiv: Karavela, 2006.
- Luman, N. *Obshchestvo kak sotsialnaia sistema* [Society as a social system]. Moscow: Logos, 2004.
- [Legal Act of Ukraine] (2011). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show=2657-12>
- [Legal Act of Ukraine] (2012). <http://apu.com.ua/files/ris/2001750172.doc>
- [Legal Act of Ukraine] (2003). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page>
- Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta sputnykh posluh* : Ch. 2 [International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services : Part 2]. Kyiv: Feniks, 2011.
- Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta sputnykh posluh* : Ch. 1 [International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services : Part 1]. Kyiv: Feniks, 2011.
- Osnovy teorii komunikatsii* [Fundamentals of the theory of communication]. Moscow: Gardariki, 2003.
- Petryk, O. A., and Fenchenko, M. T. *Audyt u zarubizhnykh krainakh* [Audit in foreign countries]. Kyiv: KNEU, 2002.
- Perpelytsia, M. "Publichnyi interes iak meta diialnosti sub'iektiv finansovoho prava" [Public interest as a goal of business finance]. *Visnyk Akademii iurydychnykh nauk Ukrainy*, no. 2 (2009): 112-119.
- Suyts, V. P., Akhmetbekova, A. N., and Dubrovina, T. A. *Audit: obshchii, bankovskii, strakhovoi* [Audit: general, banking, insurance]. Moscow: INFRA-M, 2002.
- Sopko, V. V., Shylo, V. P., and Verkhohliadova, N. I. *Orhanizatsiia i metodyka provedennia audytu* [Organization and methodology of the audit]. Kyiv: Profesional, 2006.
- Shevelev, A. E., and Sheveleva, E. V. *Riski v bukhgalterskom uchete* [Risks in accounting]. Moscow: KNORUS, 2008.
- Sheremet, A. D., and Suyts, V. P. *Audit* [Audit]. Moscow: INFRA-M, 2004.
- Terekhov, A. A. *Audit : perspektivy razvitiia* [Audit: prospects for development]. , 2001.
- Ukrainska Radianska Entsyklopediia* [Ukrainian Soviet Encyclopedia]. Kyiv: Akademiia Nauk URSR, 1961.
- Usach, B. F. *Audyt* [Audit]. Kyiv: Znannia-Pres, 2002.