

УДК 657.6

DOI: 10.31359/2312-3427-2020-1-123

Т.М. Кочин, здобувач кафедри обліку і аудиту

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9388-7971>

kochyntetiana@gmail.com

Державний університет «Житомирська політехніка»

ЯКІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ

В статті було опрацьовано наукові літературу вітчизняних та зарубіжних вчених в частині розвитку аудиту та в частинні розвитку фінансової звітності. В процесі дослідження було встановлено, що є потреба у вивченні системи бухгалтерського обліку з позиції її можливості відображення та інформаційного моделювання усіх властивостей господарської діяльності в цілому та окремих об'єктів зокрема. Було проаналізовано наукову літературу, щодо підходів до класифікації та інформаційних запитів користувачів фінансової звітності та результатів аудиту. В процесі опрацювання вищезазначених питань було визначено, що це сприяє підвищенню значущості аудиторських перевірок якості фінансової звітності та як результат було побудовано модель якості фінансової звітності як об'єкту бухгалтерського обліку. Встановлено, що об'єктом аудиту є не лише суто власне звітність досліджуваного підприємства, але й її якість. Аудиторська інформація про якість фінансової звітності дозволить уникнути інформаційних ризиків та слугувати основою для забезпечення певного рівня безпеки як зовнішніх користувачів, основними з яких є інвестори так і внутрішніх користувачів, що представленні менеджментом підприємства.

Ключові слова: аудиторська діяльність, якість, фінансова звітність, аудит якості, аудиторські послуги, об'єкт аудиту.

Актуальність теми. Економічна систем світу є досить складною, що представляє собою переплетення різноманітних суспільних зв'язків, що націлені на збільшення доданої вартості, та максимізацію прибутків як великих корпорацій так і домогосподарств. Сьогодні на міжнародному рівні сформовано комплекс економічних інституцій, які наділенні різноманітними функціями направленними на регулювання економічних процесів в світі. Не меншу їх кількість має окремо взята держава. Проте, якими б функціями не

були наділення державні та міжнародні економічні регуляторні інституції все зводить до одного – збереження динамічного розвитку економічних процесів та уникнення кризових явищ. Якби не пафосно звучали наступні слова, але від цього ще не захистилася жодна країна та й світ в цілому: фінансові ринки, зокрема ринки цінних паперів, визначають існування економічної системи світу, але найважливішим індикатором залишається інформація, що міститься у фінансових звітах.

Саме тому сьогодні як і раніше важливого значення набуває якість інформації, що міститься у фінансовій звітності. А ще більшого значення довіра до якісних характеристик фінансової звітності, що підтверджується незалежним аудитом. Актуальність дослідження аудиту якості фінансової звітності є не лише питанням сьогодення, вона визначена історично та напевне буде існувати завжди.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання розвитку аудиту загалом та аудиту якості фінансової звітності піднімалися в працях вітчизняних вчених, зокрема:

- в частині розвитку аудиту: Антонюк О.Р., Бондаря В.П., Давидова Г.І., Дорош Н.І., Зубілевич С.Я., Корінька М.Д., Мниха Є.В., Проскуріної Н.М., Петрик О.А., Редька О.Ю., Редченка К.І., Рудницького В.І., Рядської В.В., Усача Б.Ф., Шалімової Н.С., Шерстюка О.Л., Дмитренко І.М., Дрозд І.К., Каменської Т.О., Назарової К.О., Сметанка О.В.

- в частині розвитку фінансової звітності: М.І. Бондаря, С.Ф. Голова, Д.О. Грицишена, Б.В. Гриніва, В.В. Євдокимова, В.М. Жука, Ю.О. Івахів, Л.М. Кіндрацької, С.А. Кузнецової, Ю.А. Кузьмінського, В.А. Кулик, Т.Є. Кучеренко, Я.Д. Крупки, С.О. Левицької, С.Ф. Легенчука, Л.Г. Ловінської, Ю.Ю. Мороз, В.Б. Моссаковського, О.І. Малишкіна, В.М. Пархоменка, В.К. Орлової, В.М. Пархоменка, О.М. Петрука, М.С. Пушкаря, С.В. Свірко, П.Я. Хомина, Л.В. Чижевської, М.Г. Чумаченка, Я.В. Шевері, В.О. Шевчука, М.М. Шигун, А.Ю. Щирської, І.Й. Яремка та ін.

Серед зарубіжних вчених питання аудиту були дослідженні: Блутфілд Д., Шекман Дж., Кармона П., Бігус Дж., Зіммерман Р.-К., І.В. Аверчевим, Н.Г. Айрапетовою, Я. Алвером, Н.А. Бреславцевою, В.Г. Гетьманом, Т.Д. Варфілдом, Дж.Дж. Вейгандтом, С.Дж. Греєм, Т.Ю. Дружиловською, Д.Е. Кізо, В.В. Ковальовим, М.І. Кутером, М.Р. Метьюсом, К. Ноубсом, В.Ф. Палієм, Д.О. Панковим, Н.В. Парушиною, М.Х.Б. Перерою, Р. Паркером, М.Л. Пятовим, О.В. Рожновою, Я.В. Соколовим, Е.С. Хендріксоном, Т.В. Федорович, О.М. Хоріним, Л.Ф. Шиловой, Л.З. Шнейдманом та ін.

Вченні внесли вагомий внесок в розвиток та становлення аудиту, але динамічний розвиток економічної науки ставить нові завдання перед його методологією та організацією в контексті формування якісного інформаційного ресурсу.

Метою статті є дослідження питань якості фінансової звітності як об'єкту аудиту.

Викладення основного матеріалу. Роль та значення незалежного аудиту як інструменту підтвердження якості фінансової інформації особливо зростає в умовах інформаційної економіки. Інформація є ресурсом, який є вкрай важливим для забезпечення стабільного розвитку як окремого підприємства так і ринків капіталу, в результаті коливання яких під загрозою можуть опинитися цілі галузі, економічні системи держав, регіонів та світу. На початку століття скандали корпоративні обумовленні фальсифікацією фінансової звітності та неякісними аудиторськими перевірками спричинили зниження суспільної довіри до ринків цінних паперів, та кризу в енергетичній галузі США. Це в свою чергу призвело до жахливих соціальних наслідків.

В підтвердження зазначеного процитуємо вітчизняного вченого К.І. Редченка: «Однією з передумов ефективного функціонування ринків капіталу є впевненість в якості, повноті та достовірності фінансової інформації, що оприлюднюється компаніями. Інвестори та інші учасники ринку капіталу повинні бути захищені від можливих фальсифікацій і маніпулювання показниками звітності, оскільки це становить загрозу не тільки окремо взятим економічним суб'єктам, але й системі фондового ринку загалом» [8, с. 532]. Так, незахищеність інвесторів, може призвести як до економічних наслідків для держави так і соціальних наслідків для суспільства. Зазначена ситуація висуває нові вимоги до інформаційних ресурсів, а отже і суб'єктів, які підтверджують якість інформаційного ресурсу, тобто аудиторських компаній.

Фінансова звітність є основним джерелом формування інформаційного ресурсу на основі якого приймаються рішення як внутрішніми так зовнішніми користувачами щодо підприємства. В свою чергу незалежний аудит є системою, що має підтвердити якість такого інформаційного ресурсу як для внутрішнього так і зовнішнього користувача. Вітчизняна дослідниця Г.П. Машталяр з даного приводу зазначає, що «Фінансова звітність має суттєвий вплив на фінансово-господарську діяльність підприємства, що проявляється опосередковано, через відповідні дії її основних користувачів. Вона служить одним із прийомів впливу держави на економічні процеси в цілому через регламентування обсягу інформації, що обов'язково повинна

розкриватися у фінансовій звітності, та граничного терміну оприлюднення фінансової звітності користувачам. Формування фінансової звітності проявляється в послідовній дії сукупності етапів формування даних, контролю, перевірки даних, підтвердження даних аудитором та подання, що становить його внутрішню сторону стосовно підприємства. Зовнішня його сторона проявляється в опрацюванні даних фінансової звітності користувачами та прийняттям ними відповідних рішень. На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Аудит фінансової звітності виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Ефективність аудиторської перевірки фінансової звітності в багатьох аспектах залежить від організації аудиту» [6, с. 159].

Погоджуємося із твердженням автора адже, для підтвердження якості це не стільки оцінка власне фінансової звітності, скільки вивчення усього процесу її формування. Тобто є потреба у вивченні системи бухгалтерського обліку з позиції її можливості відображення та інформаційного моделювання усіх властивостей господарської діяльності в цілому та окремих об'єктів зокрема. Адже, в спираючись на інформацію, що міститься у фінансовій звітності користувачі як зовнішні так і внутрішні мають розуміти особливості господарської діяльності.

На значенні фінансової звітності та її аудиту наголошує також Михалків А.А.: «у сучасних умовах особливе значення при прийнятті ефективних управлінських рішень відіграє фінансова звітність, саме вона є основним джерелом інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Постійні зміни податкового та бухгалтерського законодавства призводять до помилок, що, своєю чергою, сприяє підвищенню ролі аудиту фінансової звітності як гаранта достовірності показників фінансової звітності» [7, с.105].

Авторка наголошує на аудиті лише як на інструментів забезпечення достовірності фінансової звітності. Але, власне інформація яка представлена у фінансовій звітності може бути достовірною, але не в повній мірі якісною, тобто не враховувати усього спектру діяльності підприємства, що в результаті може призвести не неадекватних рішень, як з боку потенційних інвесторів так і з боку власне системи менеджменту. Крім того, варто наголосити на важливості таких рішень з позиції їх не лише економічних наслідків але й соціальних, а в окремих галузях національної економіки (важка промисловість,

сільське господарство, переробна промисловість, хімічна промисловість та інші) навіть екологічних наслідків.

Вважаємо, що аудит якості фінансової звітності направлений на уникнення інформаційної асиметрії на ринку та усунення конфлікту між учасниками соціально-економічних відносин, які є користувачами як фінансової звітності так власне і результатами аудиту. Кількість користувачів та змістовні характеристики їх інформаційних запитів постійно змінюються, що залежить від економічних реалій певного періоду суспільних відносин. Сучасний стан науки про бухгалтерський облік, наліз та аудит характеризується різноманітними підходами до ідентифікації інформаційних запитів користувачів.

В науковій літературі існує різноманітна кількість підходів до класифікації та інформаційних запитів користувачів фінансової звітності та результатів аудиту. Так, зокрема Голячук Н.В. та Рихлюк В.С. вважають, що «На різних етапах розвитку економіки змінюються підходи до формування облікової інформації, вимоги щодо складу інформації і форматів її подання. Зацікавленими користувачами інформації, вважаються особи, які мають потреби в інформації про підприємство і володіють достатніми знаннями і навиками для того, щоб зрозуміти, оцінити і використовувати цю інформацію, а також мають бажання вивчати цю інформацію. Зацікавленими користувачами можуть бути реальні та потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та підрядники, покупці і замовники, органи влади та громадськість в цілому» [3].

Яцко М.В. [10] класифікувати користувачів за фінансовим інтересом. За даною ознакою дослідник виділяє наступні види користувачів:

- внутрішні користувачі з фінансовим інтересом;
- зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом;
- зовнішні користувачі з непрямим фінансовим інтересом;
- зовнішні користувачі без фінансового інтересу.

Вказаний вченим склад користувачів є не повним, адже фінансово-економічні наслідки мають не лише фінансові інтереси але й соціальні та екологічні. Зокрема коли мова йде про вплив підприємства на навколишнє середовище, що може вплинути як певні види витрат так і місце підприємства на ринку цінних паперів. Так, Вибух нафтової платформи «Deepwater Horizon» мав колосальні екологічні наслідки, що визначили соціальні наслідки (безробітними залишилися: 150000 рибалок і працівників ресторанів; 13000 працівників, задіяних в глибоководному бурінні), збитки туристичної галузі

склали - 23 мільярди доларів США, а власники ліцензій мали сплатити 7 800 000 000 доларів США постраждалим.

Бондар В.П. [2, с. 23]. пропонує класифікувати користувачів за наступними суспільними групами: інвестори, постачальники, кредитори: платоспроможність підприємства; акціонери, власники: реальні фінансові результати, можливість отримання дивідендів; державні, контролюючі органи: сплата податків, платежів (надходження до бюджету); працівники підприємства: перспектива отримання заробітної плати.

1. Авторський погляд на класифікацію користувачів результатів аудиту за Н.С. Шалімовою [9,с. 27]

Ознака класифікації користувачів	Види користувачів
1	2
I. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від змісту та характеру їх інформаційних потреб	
<i>1.1. Зв'язок аудиторського звіту з іншими джерелами інформації</i>	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
<i>Авторська примітка*:</i> зазначена ознака визначає рівень задоволеності інформаційним ресурсом про господарську діяльність підприємства, який формується на основі фінансової звітності та результатів аудиту	
<i>1.2. Інформаційні потреби користувачів аудиторського звіту у взаємозв'язку з їх інформаційними потребами користувачів фінансової звітності</i>	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.

<i>Продовження табл. 1</i>	
1	2
<i>Авторська примітка: класифікаційна ознака групує користувачів за змістом та характерними рисами інформаційного запиту, що визначає сукупність властивостей господарської діяльності</i>	
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
<i>Авторська примітка: класифікаційна ознака, яка групує користувачів за рівнем довіри не лише результатів аудиту, але й методології, що є вкрай важливим при конкуренції на ринку фінансових послуг та формування вартості аудиту</i>	
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
<i>Авторська примітка: така ознака визначає напрями розвитку супутніх аудиторських послуг з позиції забезпечення якісного інформаційного ресурсу</i>	
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»)
<i>Авторська примітка: додаткова інформація в більшій мірі стосується властивостей господарської діяльності, які можуть призвести до додаткових ризиків та загроз користувача</i>	
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
<i>Авторська примітка: зазначена ознака знову ж таки визначає напрями розширення не лише аудиту алей супутніх аудиторських послуг, такими напрями можуть бути застосування додаткових аналітичних процедур</i>	
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

<i>Продовження табл. 1</i>	
1	2
<i>Авторська примітка: даний поділ користувачів, визначає їх відношення до господарської діяльності підприємства, зокрема менеджмент та акціонери можуть вимагати додаткову інформацію. В свою чергу потенційні інвестори не мають таких повноважень</i>	
3.2. <i>Спосіб задоволення інформаційної потреби</i>	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
<i>Авторська примітка: зазначена ознака визначає, що аудит будучи складовою інформаційного ресурсу про господарську діяльність підприємства має оцінити не лише достовірність, але й надати впевненість через оцінку якості фінансової звітності підприємства</i>	

Примітки: * – Авторська характеристика класифікаційної ознаки в частинні формування напрямів розвитку аудиту якості фінансової звітності

Вчений визначив користувачів бухгалтерського обліку в контексті інституційних агентів, що мають те чи інше відношення до їх діяльності та можуть приймати рішення, що визначають межі подальшого функціонування підприємства. Варто зазначити, що визначений вченим інформаційний запит на сьогоднішній день не відповідає суспільним реаліям. Зокрема, інвестори, постачальники та кредитори, як джерела фінансових ресурсів господарської діяльності підприємства сьогодні зацікавлені не лише в платоспроможності підприємства, але безперервності його діяльності, яка визначається як економічними так і екологічними та соціальними факторами. Тобто, фінансова звітність виступає не лише інформаційним джерелом фінансового аналізу, але й представляти усі аспекти господарської діяльності підприємства як за звітні періоди так і в наступні звітні періоди. Врахування усіх властивостей господарської діяльності у звітній інформації дозволить зменшити інформаційну асиметрію на ринках.

Шалімова Н.С. пропонує багаторівневу класифікацію користувачів аудиторської та бухгалтерської інформації. В табл. 1. представлено класифікацію, що розроблена вченою. Н.С. Шалімовою з авторськими примітками, щодо якості інформаційного ресурсу.

2. Класифікація зацікавлених сторін економічного суб'єкта в контексті якості бухгалтерської фінансової інформації [4]

№	1 рівень - ознаки	групи	2 рівень - ознаки	групи
1	2	3	4	5
I.	<i>по відношенню до середовища функціонування економічного суб'єкта</i>	зовнішні	<i>по приналежності до економічного суб'єкту</i>	непряма
		внутрішні		пряма
II.	<i>по цільовій функції</i>	економічні агенти	<i>по характеру зацікавленості</i>	фінансова
		неекономічні агенти		нефінансова
III.	<i>по доступу до бухгалтерської фінансової інформації</i>	користувачі з обмеженим доступом	<i>по доступу до інформації про реальний стан справ економічного суб'єкта</i>	аутсайдери
		користувачі з необмеженим доступом		інсайдери
IV.	<i>по характеру впливу на якість бухгалтерської фінансової інформації</i>	суб'єкти, що визначають якість бухгалтерської фінансової інформації	<i>по способу впливу на якість бухгалтерської фінансової інформації</i>	суб'єкти, що мають вплив на якість в силу отримання інформаційних потреб та очікувань
		суб'єкти, що створюють якість бухгалтерської фінансової інформації		суб'єкти, що мають вплив на якість шляхом встановлення обов'язкових вимог
		суб'єкти, що створюють якість бухгалтерської фінансової інформації		суб'єкти, що мають вплив на якість шляхом докладання зусиль по дотриманню обов'язкових вимог до якості та інформаційних потреб і очікувань належних користувачів

Джерело: [4]

Класифікація розроблена Н.С. Шалімовою з авторськими примітками визначає напрями розвитку аудиту в частинні оцінки якості фінансової звітності. Це в свою чергу визначає, що фінансова звітність має врахувати властивості господарської діяльності, що в кінцевому випадку визначають напрями формування управлінських рішень усіма користувачами. Зауважимо,

що одного користувача не можливо класифікувати лише за певною ознакою. Так, акціонери чи потенційні інвестори можуть відповідати різним класифікаційним ознакам. В свою чергу управлінський персонал підприємства можна класифікувати за усіма представленими ознаками.

Досить розширена класифікація користувачів бухгалтерського обліку з позиції якості фінансової звітності міститься в праці [4] та представлена в табл. 2. Варто зазначити, що запропонована авторами класифікація зацікавлених сторін враховує безпосередньо якісний підхід до формування інформації в бухгалтерському обліку та її підтвердження аудитом.

Зазначимо, що аудит фінансової звітності значно розширює спектр діяльності аудиторських фірм, й відповідно надання супутніх послуг не стільки в підтвердженні якості звітності скільки в забезпеченні її формування. Вітчизняна дослідниця Антонюк О.Р. досліджуючи сучасний стан аудиторських послуг зазначає наступні особливості: «умови суцільної інформаційної глобалізації підвищують вимоги до інформаційних ресурсів підприємств, що призводить до активної позиції підприємств у співпраці з аудиторськими фірмами, а, отже, змінюють попит та значення на аудиторські послуги. На підставі дослідження динаміки кількісних та якісних показників розвитку ринку аудиторських послуг в Україні за період з 8 2011 по 2017 роки було встановлено тенденції розвитку аудиторських послуг, а саме:

1) розширення спектру професійних послуг аудиторів, підвищення ролі облікової інформації у забезпеченні результативності менеджменту викликають підсилення уваги до якості цієї інформації та появу нових видів аудиторських послуг;

2) частка супутніх послуг аудиту за період з 2011 по 2017 роки перебувала в інтервалі від 8,9 % до 12,5 % з тенденцією до коливань за роками;

3) частка інших аудиторських послуг за період з 2011 по 2017 роки перебувала в інтервалі від 37,3% до 50,6% зі сталою тенденцією до збільшення таких послуг у 2011-2016 роках;

4) аналіз змістового наповнення складу інших аудиторських послуг чітко визначив перевагу у наданні консультаційних послуг, що в середньому в останні роки становить 55%, а також послуг з ведення обліку;

5) завдання з надання впевненості за останні роки мають тенденцію до зменшення (за винятком незначного збільшення у 2017 році) та в середньому за період аналізу становлять 47,9 %;

б) провідні аудиторські фірми останнім часом все більше пропонують нові та перспективні види послуг (комплаєнс, форензик, акруарні послуги, ІРО діагностика, інші), які спрямовані на детальне та поглиблене виявлення проблем суб'єктів господарювання та ефективне їх вирішення» [1, с. 7-8].

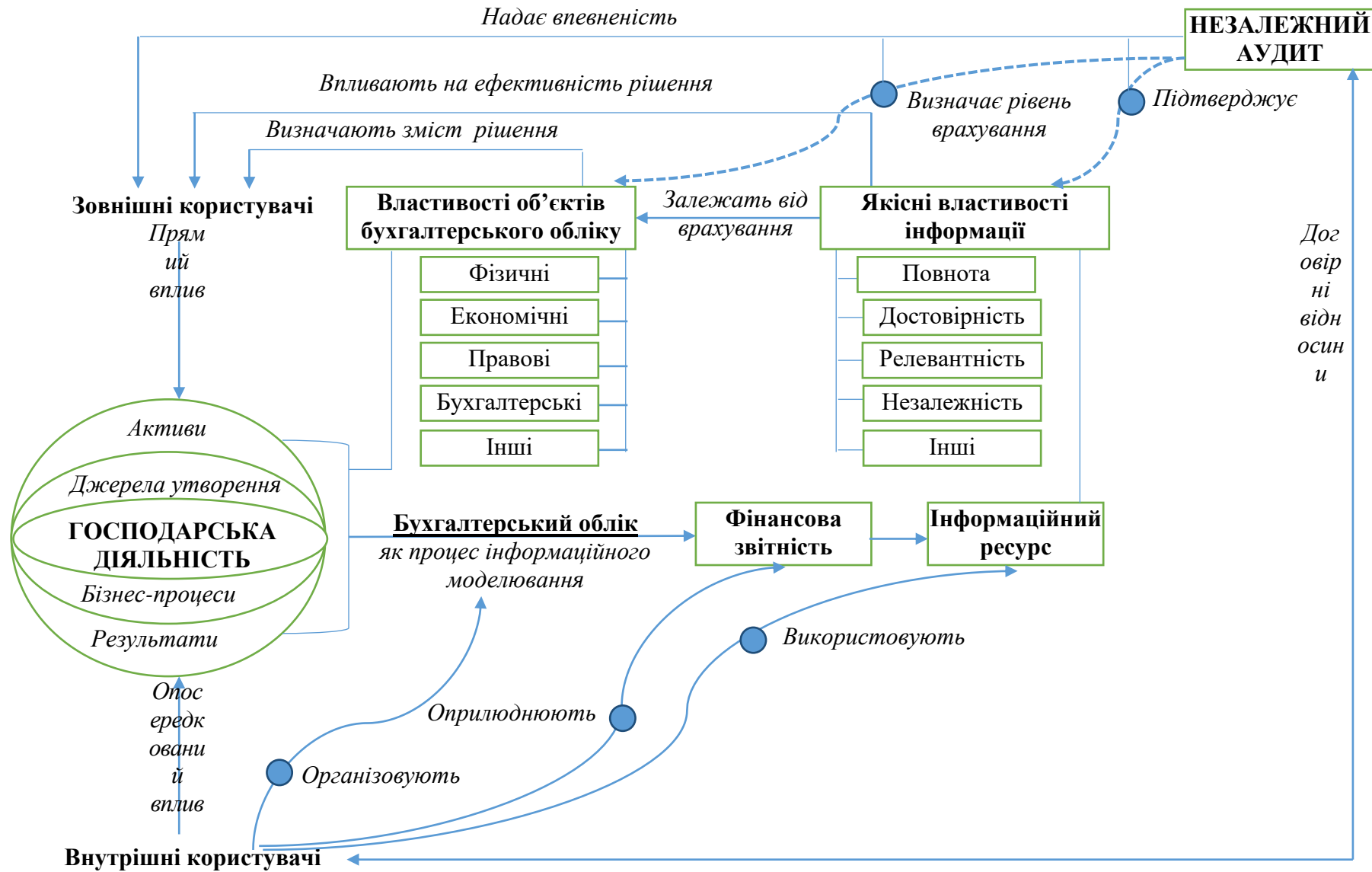
Усе зазначене певною мірою сприяють підвищенню значущості аудиторських перевірок якості фінансової звітності. В цілому якість фінансової звітності як об'єкту аудиту, можливо представити в наступній моделі (рис. 1).

Зазначене вказує, що об'єктом аудиту є не лише суто власне звітність досліджуваного підприємства, але й її якість. «Основна мета користувачів фінансової звітності – це мати достовірну інформацію про стан справ на підприємстві та на цій основі прийняти правильне, економічно доцільне рішення по відношенню до підприємства. Діапазон цих рішень неодмінно вплине на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, що уособлює залежність між процесом формування та подання даних фінансової звітності та рішенням користувачів» [11].

Тобто, підтвердження якості є завданням аудиту і одночасно об'єктом аудиту. Шалімова Н.С. досліджуючи користувачів результатів аудиту наголошує на тому, що «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 найбільшій 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 (Принципи відповідальності); AA1000AS (2008) Assurance Standard (Стандарт з надання впевненості); AA1000SES (2005) Stakeholder Engagement Standard (Стандарт із взаємодії із зацікавленими користувачами)» [9, с. 25]

«Проблема якості фінансової звітності та її підтвердження є ключовим фактором довіри користувачів інформації до керівництва підприємств та аудиторів. Кожен користувач має намір отримати достовірну інформацію про фінансову звітність, її господарську діяльність, функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства» [2, с. 23].

«Роль фінансово-економічної інформації, як системи фінансових показників, визначається впливом на обґрунтування і прийняття рішень користувачів. Саме бухгалтерська фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, надає в скомпонованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам.



Модель якості фінансової звітності як об'єкт бухгалтерського обліку

Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб'єктів, що приймають господарські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволило визначити бухгалтерську фінансову звітність, як ланку зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем, що покликана адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. При цьому акцент ставиться на якість звітної інформації, що забезпечується за рахунок дотримання методологічних основ її формування і визначає напрямки її удосконалення» [5, с.15].

Аудитор застосовує сукупність процедур для підтвердження якості фінансової звітності. Це обумовлено тим, що основною метою аудиту є надання впевненості користувачам у своїх рішеннях, що базуються на основі отриманої інформації. «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» [9, с. 25].

В цілому представлена нами модель якості фінансової звітності як об'єкту аудиту має наступні складові:

- 1) господарська діяльність, що є об'єктом прийняття рішення внутрішніми та зовнішніми користувачами;
- 2) бухгалтерський облік як процес інформаційного моделювання господарської діяльності підприємства;
- 3) фінансові звітність як результат бухгалтерського обліку;
- 4) інформаційний ресурс, що формується на основі фінансової звітності за різні звітні періоди та інші довідкові інформаційні дані (дані економічного аналізу фінансової звітності);
- 5) взаємодія властивостей об'єктів бухгалтерського обліку та якісних властивостей інформації, що генерувалася системою бухгалтерського обліку;
- б) незалежний аудит як інструмент підтвердження якісних властивостей інформації у фінансовій звітності.

Висновки. Таким чином, кожен із зазначених аспектів характеризує якість фінансової звітності як об’єкт аудиту. Адже, для оцінки якості фінансової звітності є важливим не лише оцінка інформації, що міститься в звітності, а її відповідність властивостям об’єкту управління, тобто господарській діяльності підприємства. Для підтвердження якості фінансової звітності трансформується власне як система аудиту так і його методологічний інструментарій. Це зумовлює потребу в удосконаленні організаційних та методологічних положень. Це важливо для того, що задовольнити інформаційні потреби користувачів як аудиту так і фінансової звітності, що виступає інформаційною моделлю господарської діяльності. Адже, вагоме значення в сучасному суспільстві є збалансоване забезпечення економічних інтересів різних учасників суспільних відносин. Економічні інтереси значно трансформувалися в умовах інформаційного суспільства. Інформація сьогодні впливає на функціонування як окремого суб’єкта господарювання так і на зміну структури національних економік, зокрема формування нових галузей національної економіки та трансформація взаємовідносин між учасниками ринку.

Бібліографічний список.

1. Антонюк О.Р. Методологія та організація процесу виконання аудиторських послуг / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7516/Antonyuk.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
2. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення / В.П. Бондар // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 4(46). – С. 23-27.
3. Голячук Н.В., Рихлюк В.С. Потреби в обліковій інформації різних категорій користувачів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9\(2\)_18.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9(2)_18.pdf).
4. Итыгилова Е.Ю. Контроль качества аудиторской деятельности: монография / Е.Ю. Итыгилова, С.М. Бычкова. – М.: ИД Научная библиотека, 2015. – 476 с.
5. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. Дис. на здоб. наук. ст. кан. екон. наук за спец. 08.06.04 / О. М. Коробко. – Київ, 2003. – 23 с.

6. Машталяр Г.П. Організація аудиту фінансової звітності / Г.П. Машталяр // Бухгалтерський облік, аналіз, аудит. – 2015. – №1(57). – С. 158-164.

7. Михалків А. А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності / А.А. Михалків // Науковий вісник Ужгородського національного університету. – 2016. – №6. – Ч.2. – С. 105-107.

8. Редченко К.І. Роль аудиторських комітетів у забезпеченні достовірності публічної звітності компаній / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/12-2016/110.pdf>

9. Шалімова Н.С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту // Н.С. Шалімова // Технологический аудит и резервы производства — 2015. – № 6/5(26). – С. 25-31

10. Яцко М.В. Особливості розкриття інформації для зовнішніх користувачів без фінансового інтересу через процес оприлюднення / [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/1147/3/%D0%9E%D0%A1%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%98%D0%92%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86%20%D0%A0%D0%9E%D0%97%D0%9A%D0%A0%D0%98%D0%A2%D0%AF%20%D0%86%D0%9D%D0%A4%D0%9E%D0%A0%D0%9C%D0%90%D0%A6%D0%86%D0%87%20%D0%94%D0%9B%D0%AF%20%D0%97%D0%9E%D0%92%D0%9D%D0%86%D0%A8%D0%9D%D0%86%D0%A5%20%D0%9A%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%A1%D0%A2%D0%A3%D0%92%D0%90%D0%A7%D0%86%D0%92%20%D0%91%D0%95%D0%97%20%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92%D0%9E%D0%93%D0%9E%20%D0%86%D0%9D%D0%A2%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%A1%D0%A3%20%D0%A7%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%97%20%D0%9F%D0%A0%D0%9E%D0%A6%D0%95%D0%A1%20%D0%9E%D0%9F%D0%A0%D0%98%D0%9B%D0%AE%D0%94%D0%9D%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AF.pdf>

11. Яцко М.В. Роль фінансової звітності в умовах посилення інформаційних потреб користувачів / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/7517/1/%D0%A0%D0%BE%D0%B%D1%8C%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%B2%20%D1%83%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%85%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%>

D0%B8%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D0%BE%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%B1%20%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D1%87%D1%96%D0%B2.pdf

References.

1. Antonjuk, O.R. *Methodology and organization of the process of performing audit services*. Retrieved from <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7516/Antonyuk.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
2. Bondar, V.P. (2008). Audit quality and factors for its improvement. *Bulletin of ZhSTU*, 4(46), 23-27.
3. Goljachuk, N.V., & Ryhljuk, V.S. *The accounting needs of different categories of users*. Retrieved from [http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9\(2\)_18.pdf](http://www.irbis-nbu.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbu/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9(2)_18.pdf).
4. Itygilova, E.Yu. (2015). *Quality control of auditing activities*. Moscow: ID Scientific Library.
5. Korobko, O.M. (2003). Buhgalters'ka finansova zvitnist': metodologija skladannja i praktyka vykorystannja [Accounting financial reporting: methodology of preparation and practice of use]. *Extended abstract of candidate's thesis*. Kyiv [in Ukrainian].
6. Mashtaljar, G.P. (2015). Organization of audit of financial statements. *Accounting, analysis, audit*, 1(57), 158-164.
7. Myhalkiv, A. A. (2016). The role of audit in ensuring the reliability of financial statements. *Scientific Bulletin of Uzhhorod National University*, 6, 105-107.
8. Redchenko, K.I. *The role of audit committees in ensuring the reliability of public reporting of companies*. Retrieved from <http://global-national.in.ua/archive/12-2016/110.pdf>
9. Shalimova N.S. (2015). Users of audit information and their needs in the context of ensuring the social responsibility of audit as an institution. *Technological audit and production reserves*, 6/5(26), 25-31.
10. Jacko, M.V. *Features of information disclosure to external users without financial interest through the process of disclosure*. Retrieved from

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/1147/3/%D0%9E%D0%A1%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%98%D0%92%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86%20%D0%A0%D0%9E%D0%97%D0%9A%D0%A0%D0%98%D0%A2%D0%A2%D0%AF%20%D0%86%D0%9D%D0%A4%D0%9E%D0%A0%D0%9C%D0%90%D0%A6%D0%86%D0%87%20%D0%94%D0%9B%D0%AF%20%D0%97%D0%9E%D0%92%D0%9D%D0%86%D0%A8%D0%9D%D0%86%D0%A5%20%D0%9A%D0%9E%D0%A0%D0%98%D0%A1%D0%A2%D0%A3%D0%92%D0%90%D0%A7%D0%86%D0%92%20%D0%91%D0%95%D0%97%20%D0%A4%D0%86%D0%9D%D0%90%D0%9D%D0%A1%D0%9E%D0%92%D0%9E%D0%93%D0%9E%20%D0%86%D0%9D%D0%A2%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%A1%D0%A3%20%D0%A7%D0%95%D0%A0%D0%95%D0%97%20%D0%9F%D0%A0%D0%9E%D0%A6%D0%95%D0%A1%20%D0%9E%D0%9F%D0%A0%D0%98%D0%9B%D0%AE%D0%94%D0%9D%D0%95%D0%9D%D0%9D%D0%AF.pdf>

11. Jacko, M.V. *The role of financial reporting in terms of strengthening the information needs of users*. Retrieved from <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/7517/1/%D0%A0%D0%BE%D0%BB%D1%8C%20%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%B2%20%D1%83%D0%BC%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%85%20%D0%BF%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%BB%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D1%96%D0%BD%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%86%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%B8%D1%85%20%D0%BF%D0%BE%D1%82%D1%80%D0%B5%D0%B1%20%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%B2%D0%B0%D1%87%D1%96%D0%B2.pdf>

Кочин Т.М. Качество финансовой отчетности как объект аудита. В статье было обработано научную литературу отечественных и зарубежных ученых в части развития аудита и в части развития финансовой отчетности. В ходе исследования было установлено, необходимость в изучении системы бухгалтерского учета с позиции ее возможности отображения и информационного моделирования всех свойств хозяйственной деятельности в целом и отдельных объектов частности. Была проанализирована научная литература, относительно подходов к классификации и информационных запросах пользователей финансовой отчетности и результатов аудита. В процессе обработки вышеупомянутых вопросов было определено, что это способствует повышению значимости аудиторских проверок качества

финансовой отчетности и как результат была построена модель качества финансовой отчетности как объекта бухгалтерского учета. Установлено, что объектом аудита является не только чисто собственно отчетность исследуемого предприятия, но и ее качество. Аудиторская информация о качестве финансовой отчетности позволит избежать информационных рисков и служить основой для обеспечения определенного уровня безопасности как внешних пользователей, основными из которых являются инвесторы так и внутренних пользователей, представлении менеджментом предприятия.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, качество, финансовая отчетность, аудит качества, аудиторские услуги, объект аудита.

T.M. Kochyn Quality of financial statements as a audit object. The article deals with the scientific literature of domestic and foreign scientists in the field of audit development and in the development of financial reporting. During the research it was found that there is a need to study the accounting system from the point of view of its ability to display and informational modeling of all the properties of business activity in general and of individual objects in particular. Scientific literature has been analyzed on the approaches to classification and information requests of users of financial statements and audit results. In the process of processing the above issues, it was determined that this enhances the importance of audits of the quality of the financial statements and as a result was built a model of quality of financial statements as an object of accounting. The constructed model contains the following components: business activities that are the object of decision-making by internal and external users; accounting as a process of information modeling of business activity of an enterprise; financial statements as a result of accounting; information resource that is formed on the basis of financial statements for different reporting periods and other background information (data from economic analysis of financial statements); the interaction of the properties of accounting objects and the qualitative properties of information generated by the accounting system; Independent audit as a tool to confirm the quality of information in financial statements. It is found that not only the audit firm's own reporting but also its quality is the object of the audit. Audit information on the quality of the financial statements will allow to avoid information risks and serve as a basis for ensuring a certain level of security for both external users, the main of which are investors and internal users, which are represented by the management of the enterprise.

Keywords: auditing, quality, financial reporting, quality audit, audit services, audited entity.

Стаття надійшла до редакції: 20.09.2020 р.