

Облік і оподаткування

УДК 336.22:657.6-657.92

**Райковська Інна Тадеушівна**

*кандидат економічних наук, доцент,  
завідувач кафедри обліку і оподаткування  
Київський кооперативний інститут бізнесу і права*

**Raikovska Inna**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Head of the Department of Accounting & Taxation  
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law  
ORCID: 0000-0003-2670-7277*

**Костенко Олександр Миколайович**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і оподаткування  
Київський кооперативний інститут бізнесу і права*

**Kostenko Oleksandr**

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,  
Associate Professor of the Department of Accounting & Taxation  
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law*

**Драба Роман Янович**

*аспірант кафедри обліку і оподаткування  
Київського кооперативного інституту бізнесу і права*

**Draba Roman**

*Graduate Student of the Department of Accounting and Taxation  
Kyiv Cooperative Institute of Business and Law*

## **АУДИТОРСЬКІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОВІРИ ДО ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ**

## AUDITING ASPECTS OF ENSURING TRUST IN FINANCIAL INFORMATION

**Анотація.** Вступ. Становлення ринку аудиторських послуг в Україні обумовлюється вимогами чинного законодавства, інформаційними потребами користувачів фінансової звітності, посиленням вимог щодо змісту та якості роботи аудиторів з боку державних регуляторів окремих ринків та Аудиторської палати України, що призводить до зменшення учасників ринку аудиторських послуг та зміни потреб користувачів результатів роботи аудиторів. Неоднозначною є динаміка змін обсягів реалізації аудиторських послуг, що пояснюється зміною пріоритетів користувачів результатів роботи аудиторів, що відбулася, зокрема, змінами у зацікавленості користувачів в незалежному оцінюванні інформації фінансової звітності. У зв'язку з цим, існує необхідність визнання потреби у трансформації аудиту в контексті забезпечення інформаційних інтересів користувачів його результатів.

**Мета.** Метою статті є дослідження проблемних питань трансформації аудиту в контексті забезпечення інформаційних інтересів користувачів його результатів.

**Матеріали і методи.** Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, наукові та прикладні праці вчених та фахівців, в яких розкривались теоретичні та практичні аспекти організаційного забезпечення аудиту, підвищенню якості роботи аудиторів та об'єктивності її оцінювання. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи системного підходу, аналізу й синтезу з метою визначення проблем трансформації аудиту, зокрема, в контексті розвитку системи економічного контролю.

**Результати.** У науковій статті надано теоретичне обґрунтування цільової спрямованості аудиту як надання упевненості користувачам

фінансової інформації шляхом висловлення думки аудитора, що ґрунтується на оцінюванні відповідності результатів виконання завдань їх очікуванням, що дозволило уточнити зміст заходів аудиту, процедурних аспектів формалізації його результатів, а також факторів виникнення та існування аудиту. Визначено основні характеристики очікувань користувачів результатів аудиту фінансової інформації. Ідентифіковано очікування, пов'язані з перерозподілом відповідальності, а також очікування щодо характеристик інформації, що дає можливість вирішити теоретичну проблему визначення змісту та природи самих очікувань та причин їх можливої неадекватності. Застосований методичний підхід до ідентифікації мети аудиту на основі моделювання зв'язків мети та її характеристики, а також змісту контрольних заходів, процедурних аспектів формалізації результатів аудиту фінансової інформації та факторів виникнення та існування аудиту, а також моделі виконання завдань аудиту фінансової інформації з визначенням послідовності формування професійного судження аудитора, реалізації заходів аудиту, планування та виконання аудиторських процедур, що дозволить формалізувати процес аудиту та створити достатні умови для забезпечення якості аудиту фінансової інформації.

*Перспективи.* В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на реалізації розробленої концепції аудиту фінансової інформації. Це надасть змогу досягнення мети та виконання визначених завдань концепції на основі формалізації середовища їх виконання, в основу якої закладене визнання існування чотирьох елементів відповідного середовища – регуляторного, професійного, функціонального та інтересів користувачів.

**Ключові слова:** аудит, податковий аудит, державний податковий аудит, незалежний податковий аудит, податкова перевірка.

**Summary.** *Introduction.* The formation of the audit services market in

*Ukraine is determined by the requirements of current legislation, the information needs of users of financial statements, the strengthening of requirements regarding the content and quality of auditors' work by state regulators of individual markets and the Audit Chamber of Ukraine, which leads to a decrease in participants in the audit services market and changes in the needs of users of work results auditors. The dynamics of changes in the scope of audit services are ambiguous, which is explained by the change in priorities of users of auditors' work results, which occurred, in particular, by changes in the interest of users in the independent evaluation of financial reporting information. In this regard, there is a need to recognize the need for audit transformation in the context of ensuring the informational interests of users of its results.*

*Purpose. The purpose of the article is to study problematic issues of audit transformation in the context of ensuring the informational interests of users of its results.*

*Materials and methods. The informational and methodological basis of the research is legislative and regulatory acts, scientific and applied works of scientists and specialists, which revealed the theoretical and practical aspects of organizational support for audit, improving the quality of auditors' work and the objectivity of its assessment. In the process of research, general scientific methods of system approach, analysis and synthesis were used in order to determine the problems of audit transformation, in particular, in the context of the development of the economic control system.*

*Results. The scientific article provides a theoretical justification of the target orientation of the audit as providing confidence to the users of financial information by expressing the opinion of the auditor, which is based on the assessment of the compliance of the results of the tasks with their expectations, which made it possible to clarify the content of the audit measures, procedural aspects of the formalization of its results, as well as factors of occurrence and existence audit. The main characteristics of user expectations of financial*

*information audit results are defined. Expectations related to the redistribution of responsibility, as well as expectations regarding the characteristics of information, have been identified, which makes it possible to solve the theoretical problem of determining the content and nature of the expectations themselves and the reasons for their possible inadequacy. The applied methodical approach to the identification of the purpose of the audit based on the modeling of the relations of the purpose and its characteristics, as well as the content of control measures, procedural aspects of the formalization of the results of the audit of financial information and the factors of the occurrence and existence of the audit, as well as the model of the execution of the tasks of the audit of financial information with the determination of the sequence of formation professional judgment of the auditor, implementation of audit measures, planning and execution of audit procedures, which will allow to formalize the audit process and create sufficient conditions to ensure the quality of the audit of financial information.*

*Discussion. In further research, it is proposed to focus attention on the implementation of the developed concept of financial information audit. This will make it possible to achieve the goal and fulfill the defined tasks of the concept based on the formalization of the environment for their implementation, which is based on the recognition of the existence of four elements of the relevant environment - regulatory, professional, functional and user interests.*

**Key words:** *audit, tax audit, state tax audit, independent tax audit, tax audit.*

**Постановка проблеми.** Становлення ринку аудиторських послуг в Україні обумовлюється низкою обставин, серед яких можуть бути виділені наступні: вимоги чинного законодавства стосовно обов'язковості проведення аудиту фінансової звітності, інформаційні потреби користувачів фінансової звітності, які приймають рішення на підставі відповідних даних, посилення вимог щодо змісту роботи аудиторів з боку державних регуляторів окремих ринків (страхового, банківського, фондового, інших),

а також – посилення контролю за якістю роботи суб'єктів аудиторської діяльності з боку Аудиторської палати України. Наведені обставини призводять, з одного боку, до зменшення учасників ринку аудиторських послуг, що є причиною його перерозподілу, з іншого – змінюються потреби користувачів результатів роботи аудиторів, що призводить до зміни у їх запитах щодо характеру послуг, які можуть надати аудитори.

Неоднозначність динаміки змін обсягів реалізації аудиторських послуг можна пояснити, насамперед, зміною пріоритетів користувачів результатів роботи аудиторів, що відбулася. Однією з причин таких змін є зміни у зацікавленості користувачів в незалежному оцінюванні інформації фінансової звітності, натомість відбулося збільшення зацікавленості у таких послугах, як підготовка інформації, консультування, супроводження системи бухгалтерського обліку тощо. Єдиним виходом з ситуації, що склалася, є збільшення довіри до інституту аудиторства. У зв'язку з цим, існує необхідність дослідити основні змістовні характеристики аудиту як завдання, спрямованого на забезпечення користувачів фінансової інформації достатнім рівнем упевненості в можливості її застосування для досягнення відповідних цілей, а також можливостей його трансформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми трансформації аудиту, зокрема, в контексті розвитку системи економічного контролю, розкриваються в наукових публікаціях багатьох дослідників. Серед іншого, в їх наукових працях визначаються основні чинники, які впливають на необхідність удосконалення аудиту. Серед них можуть бути виділені чинники, пов'язані зі змінами, що відбуваються у функціонуванні суб'єктів господарювання – Вишневський В.П. [6], Кіндзерський Ю.В. [10], трансформацією інституційного середовища – Панчишин С., Приймак З. [7], Стефанишин В. [13], Стефанишин О., Стефанишин М. [14], Якуб'як О.В. [16], залученням аудиторів до виконання додаткових функцій – Петрук О.М., Смагло О.В. [8], Царенко О.В. [15], модифікацією джерел отримання інформації – Плахтій Т.Ф. [9]. Водночас,

автори наукових робіт в контексті тематики проведених досліджень обґрунтовують необхідність трансформації аудиту наявністю проблем, пов'язаних з неадекватністю визначення змісту мети і завдань аудиту, неефективністю заходів його планування. Інші автори пояснюють необхідність трансформації аудиту відсутністю єдиних, науково обґрунтованих підходів щодо оцінювання аудиторського ризику, вибору, застосування та оцінювання результатів аудиторських процедур. За результатами інших досліджень визначаються напрями трансформації аудиту як однієї з форм контролю, виходячи з необхідності перегляду та врахування очікувань користувачів інформації, що має бути перевірена. Заслужують на увагу й результати досліджень, що стосуються розвитку внутрішнього аудиту як окремого його виду, а також – формування конкурентних переваг аудиторських фірм. Також варто відзначити різноманітність проблем, вирішення яких дослідники визначають в якості об'єктів аудиту. Зважаючи на це, варто визнати, з одного боку, різноманітність очікувань користувачів результатів аудиту, з іншого – наявність проблем організаційного й методичного характеру у їх реалізації.

**Матеріали і методи.** Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, наукові та прикладні праці вчених та фахівців, в яких розкривались теоретичні та практичні аспекти організаційного забезпечення аудиту, підвищенню якості роботи аудиторів та об'єктивності її оцінювання. В процесі дослідження використано загальнонаукові методи системного підходу, аналізу й синтезу з метою визначення проблем трансформації аудиту, зокрема, в контексті розвитку системи економічного контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Досліджуючи окреслену проблематику науковці Загородній А.Г. та Пилипенко Л.М. зазначають, що "значний вплив на еволюцію аудиту... зумовив розвиток ринкової економіки" [4, с. 9]. Натомість, Дорош Н.І. визнає аудит одним з аспектів "підвищення цінності фінансової інформації, ... надання їй більшої достовірності й інтерпретації» внаслідок

«посилення контролю над нею» [3, с. 30]. На думку Дмитренко І.М., «вектор розвитку та подальшої еволюції аудиту як інструмента ринкової інфраструктури, здатного сприяти захисту економічних інтересів та задоволенню інформаційних потреб суспільства, завдають сучасні реалії економічного простору України, що характеризуються поглибленням процесів глобалізації, інтеграцією у світове економічне співтовариство, посиленням впливу функціонування компаній корпоративного сектора на формування валового внутрішнього продукту, підвищенням вимог до прозорості їхньої фінансової інформації та розширенням кола інформаційних потреб користувачів для прийняття обґрунтованих економічних рішень» [2, с. 5].

Відсутність єдиних підходів до ідентифікації об'єктів аудиту, визначення відповідних завдань дали підстави на основі аналізу наукової літератури для формалізації моделі для визначення умов та напрямів удосконалення аудиту. Формалізація моделі дасть можливість ідентифікувати причини виникнення невідповідності результатів аудиту очікуванням їх користувачів, які, у власну чергу, обумовлюватимуть необхідність трансформації ролі аудиту в забезпеченні їх належним рівнем упевненості щодо інформації, яка може бути використана з метою обґрунтування та реалізації управлінських рішень.

Визначення терміну «аудит» у нормативних документах характеризується різноманітністю підходів, що ґрунтуються, переважно, на баченні ролі аудиту суб'єктами, що відповідають за регулювання господарської діяльності. Так, в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудит фінансової звітності визначається як «аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора



про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам” [11]. Вважаємо, що визначення, наведене у Законі [11], потребує певної деталізації. Насамперед, це стосується об’єкта, відносно якого передбачене висловлення думки аудитора. У розділі 1 було визначено, що джерелами отримання фінансової інформації, яка використовується під час формування та обґрунтування рішень користувачів, може бути не лише система бухгалтерського обліку та фінансова звітність, які надають історичну інформацію. Значна кількість рішень користувачів стосуються майбутніх подій та їх наслідків, у зв’язку з чим існує потреба в отриманні перспективної інформації, яка міститься в документах, що визначають очікувані результати функціонування суб’єкта господарювання (бізнес-план, бюджет, касовий план тощо). Водночас, для певних категорій користувачів важливою може стати інформація гіпотетичного характеру, що дає можливість оцінити умовний вплив певних подій, які можуть чи могли б відбутися і вплинути на показники фінансової звітності.

У Законі України “Про зовнішньоекономічну діяльність” аудит визначається як “перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам” [12]. Таке ж визначення наведене і в чинній редакції Господарського кодексу України [1]. В наведеному варіанті слід відзначити такі особливості (табл. 1).

**Особливості та протиріччя нормативних документів щодо розуміння та змісту аудиту**

Протиріччя нормативних актів	Наслідки
1. Метою аудиту в Законі України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та Господарському кодексі України визнано визначення достовірності та повноти, а не висловлення незалежної думки аудитора. Іншими словами, змінюється, порівняно з Законом України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" результат аудиту, який може очікувати користувач	1.1. У випадку, коли метою є визначення достовірності або повноти інформації, її досягнення полягає у формуванні певного оціночного судження, яке не передбачає доведення відповідних результатів до користувача інформації. При цьому відповідальність аудитора обмежується виключно підготовкою результатів відповідних контрольних заходів, а не змістом підготовленого висловлювання 1.2. Якщо мета аудиту полягає у висловленні незалежної думки, її досягнення полягає в одержанні відповідної думки користувачем інформації. При цьому, думка аудитора є джерелом упевненості користувача в оцінених характеристиках інформації, що міститься у фінансовій звітності. Відповідно, наявність висловленої думки передбачає відповідальність аудитора саме за її зміст
2. Серед критеріїв, за якими здійснюється перевірка інформації в процесі аудиту, Законом України "Про зовнішньоекономічну діяльність" та Господарським кодексом України визначається повнота ведення бухгалтерського обліку	2.1. Таке застереження, з одного боку, дозволяє розширити можливості використання аудиту для цілей користувачів облікової інформації. 2.2. Водночас, це призведе до необхідності планування аудиту таким чином, щоб мінімізувати обсяг неперевіраних облікових даних на рівні первинних документів та облікових реєстрів. Виходячи з цього, буде обґрунтованим припущення щодо розширення кола користувачів результатів аудиту за рахунок осіб, зацікавлених не лише в інформації, викладеній у звітності, але й у даних облікового характеру
3. У даному визначенні не передбачене врахування інтересів користувачів інформації під час проведення аудиту, що зменшує ступінь конкретизації завдань, які має виконати аудитор	3.1. Неврахування таких потреб може призвести до побудови такої системи критеріїв перевірки та оцінювання інформації, яка, з урахуванням дотримання інших вимог, призведе до надання необґрунтованої переваги критеріям, що їх висувують особи, які підготували відповідну інформацію, або сам аудитор

*Джерело:* сформовано авторами на основі аналізу [1; 11; 12]

Проаналізувавши дане визначення в Законі України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" та інших нормативних актах, можемо зробити низку висновків, найбільш суттєвими серед яких є: 1) у

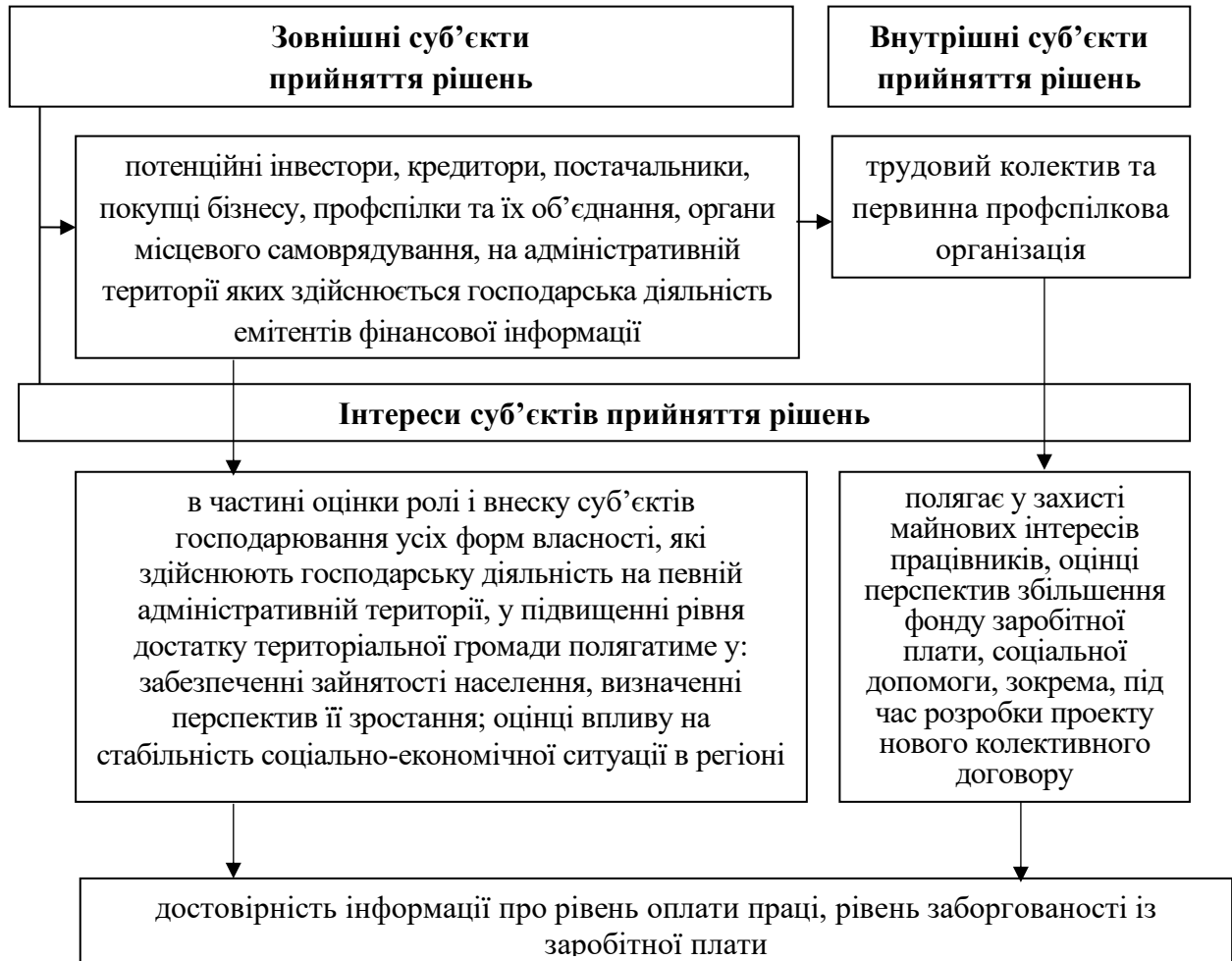
більшості нормативних документів та наукових публікаціях аудит визначається як процес перевірки інформації; 2) дослідження інформації під час аудиту передбачає необхідність визначення критеріїв перевірки, які мають враховувати вимоги нормативно-правового регулювання та запити користувачів інформації, що перевіряється; 3) аудит має виконуватися особами, які є незалежними від користувачів інформації та осіб, які створюють інформацію, що підлягає перевірці. При цьому, виконавці аудиту повинні мати належний рівень фахової підготовки та практичний досвід.

Водночас, слід зауважити, що більшість проаналізованих джерел свідчить про відсутність визначення терміну "аудит фінансової інформації". Зокрема, досліджуються аспекти аудиту фінансової звітності, яка має історичний характер, проте не ідентифіковані характеристики процесу аудиту інформації, що за змістом є фінансовою, але не включається до фінансової звітності (перспективна фінансова інформація, гіпотетична фінансова інформація). Виходячи з результатів проведеного дослідження нормативно-правових документів, а також публікацій науковців та практикуючих аудиторів, маємо можливість запропонувати наступне визначення цього терміну: аудит фінансової інформації є процесом її перевірки, що здійснюється незалежними фахівцями, і полягає у дослідженні її відповідності критеріям, встановленим в інтересах користувачів. Користувачами результатів аудиту можуть бути визнані особи, які делегують аудитору повноваження на здійснення заходів, результатом яких є висловлення думки щодо якісних та кількісних характеристик перевіреної фінансової інформації. При цьому, делегування таких повноважень може здійснюватися різними групами користувачів результатів роботи аудитора як на ініціативній основі, так і на вимогу інших зацікавлених осіб.

Окремого розгляду вимагає склад такої групи користувачів результатів аудиту фінансової інформації як "суб'єкти прийняття рішень". Традиційно в їх складі виділяють зовнішніх та внутрішніх користувачів,

проте їх ідентифікація в науковій літературі, на нашу думку, є неповною. Зазначений недолік може бути усунуто завдяки ідентифікації суб'єктів, які мають інтерес до змісту фінансової інформації (рис. 1).

Таким чином, інтерес органів місцевого самоврядування в частині забезпечення зайнятості населення, визначення перспектив її зростання; оцінці впливу на стабільність соціально-економічної ситуації в регіоні.



**Рис. 1. Ідентифікація зовнішніх і внутрішніх суб'єктів прийняття рішень, які мають інтерес до змісту фінансової інформації**

*Джерело:* розроблено авторами

У зв'язку з цим, для органів місцевого самоврядування фінансова звітність суб'єктів господарювання приватної форми власності є цікавою з позицій показників загального об'єму обсягів реалізації готової продукції, обсягу інвестицій, частки забезпеченості операційної діяльності власними

джерелами фінансування, обсягів зборів та податкових надходжень до місцевих бюджетів. Їх значення суттєво впливатиме на прогноз соціально-економічного розвитку територіальної громади.

Щодо спільного інтересу як органів місцевого самоврядування, так і профспілок щодо достовірності інформації про рівень оплати праці та заборгованості за нею, слід відмітити, що, зокрема, профспілкам та їх об'єднанням фінансова інформація потрібна для захисту трудових, соціально-економічних прав та інтересів членів профспілок в органах державної влади та органах місцевого самоврядування, у відносинах з роботодавцями, а також з іншими об'єднаннями громадян. Профспілки та їх об'єднання також мають здійснювати контроль за виконанням колективних договорів, угод. Для реалізації своїх прав профспілки та їх об'єднання також мають право одержувати безоплатно від роботодавців інформацію про результати господарської діяльності. Зазначена інформація має бути надана не пізніше п'ятиденного терміну. Однак, управлінська цінність такої інформації без гарантій її достовірності є вкрай сумнівною.

Наведений перелік групи "суб'єкти прийняття рішень" є неостаточним, адже, на нашу думку, існують достатні правові підстави для збільшення кола суб'єктів господарювання, відносно фінансової інформації яких має проводитися аудит. Наше переконання ґрунтується на тому, що за своєю правовою природою встановлення аудитором достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності є не що інше, як виконання публічних, а не приватних функцій, тому аудит фінансової інформації має розглядатися як захист публічних інтересів, зокрема таких користувачів її інформації, як: державні органи (Державна служба статистики України, Фонд державного майна України та інші); інвестори (різних секторів національної економіки); органи місцевого самоврядування та місцеві громади; керівники та працівники суб'єктів господарювання; громадські організації тощо. Зазначена пропозиція ґрунтується й на аналізі нормативно-правових актів, що

регламентують діяльність окремих суб'єктів господарювання та організацій, норми яких свідчать, що аудит фінансової звітності слід розглядати як діяльність з надання публічних послуг у сфері незалежного фінансового контролю. Прийняття такого рішення може бути реалізовано за умов широкого обговорення викладеної пропозиції, більш розлогого обґрунтування доцільності її впровадження та її відповідного юридичного оформлення.

Як свідчать результати проведеного дослідження, делегування повноважень аудитору викликане необхідністю підвищити ступінь довіри користувача результатів його роботи до фінансової інформації, яка може бути використана ним або іншими особами під час реалізації заходів господарського характеру. Такі заходи можуть передбачати зміни кількісних і якісних характеристик об'єктів, відображених у фінансовій інформації, що є одним з джерел ризиків, які можуть бути реалізовані під час оцінювання інформації, передбаченої для використання, прийняття управлінських рішень, здійснення на їх основі господарських операцій та отримання відповідних результатів. Таким чином, виникає потреба повністю чи частково мінімізувати зазначені ризики. Одним з механізмів такої мінімізації є делегування повноважень щодо оцінювання змісту інформації та (в деяких випадках) можливостей її використання незалежній особі, що володіє кваліфікацією очікуваного рівня та несе відповідальність за якість роботи, на результати якої покладаються зацікавлені особи. Іншими словами, делегування повноважень аудитору особами, які є користувачами результатів його роботи, передбачає передачу йому відповідальності за виконання заходів, спрямованих на зменшення ризику, пов'язаного з використанням фінансової інформації. Отже, користувачі результатів аудиту очікують визнання відповідальності аудитора за наслідки використання перевіреної ним фінансової інформації.

Водночас, користувачі результатів аудиту фінансової інформації зацікавлені в отриманні її оцінки, що формалізується у професійній думці аудитора. При цьому, результати такої оцінки можуть бути використані в

контексті оцінювання попередньої, поточної та перспективної діяльності емітента фінансової інформації. Зміст оцінки, що надається аудитором, характеризує інформаційну складову очікувань користувачів його роботи, важливість якої ґрунтується, насамперед, на припущенні будь-якого користувача інформації щодо можливості її подальшого використання для вирішення власних завдань. Інформаційні очікування користувачів результатів аудиту стосуються, переважно, якісних і кількісних характеристик фінансової інформації. При цьому, виходячи з можливостей застосування інформації, користувачі щодо кожної характеристики визначають власні критерії її оцінювання, які визначають можливість ідентифікації значень для кожної з характеристик інформації в контексті формування та розкриття відповідних даних, способів обробки та використання фінансової інформації в інтересах суб'єктів економічної діяльності. Виходячи з цього, користувачі результатів аудиту формують власні очікування щодо функцій та завдань аудиту фінансової інформації.

Аудитор, висловлюючи власне професійне судження за результатами оцінювання фінансової інформації, бере до уваги зміст критеріїв, сформованих користувачами. Проте, критерії оцінювання якісних та кількісних характеристик фінансової інформації в цілях її аудиту формуються з урахуванням суб'єктивної природи професійного судження аудитора. Це призводить до виникнення невідповідності інформаційних очікувань користувачів методичному та організаційному забезпеченню заходів вирішення завдань аудиту фінансової інформації. Зазначена невідповідність стосується не лише характеристик фінансової інформації, але й самих критеріїв, на яких ґрунтуються очікування користувачів результатів аудиту.

Зважаючи на викладене, в цілях виконання завдань аудиту фінансової інформації аудитор повинен брати до уваги не лише аспекти перерозподілу відповідальності, але й необхідність врахування суб'єктивного ставлення користувачів до заходів формування інформації, обґрунтованості її

застосування з метою вирішення тактичних і стратегічних завдань суб'єктів економічної діяльності, а також – механізмів такого застосування. Після ідентифікації невідповідностей очікувань користувачів результатів аудиту щодо розподілу відповідальності та характеристик фінансової інформації, аудитор має оцінити величину такої невідповідності.

Невідповідності, властиві очікуванням користувачів результатів аудиту, на нашу думку, мають суб'єктивну природу. Як вже зазначалося, очікування формуються на основі сприйняття роботи аудиторів особами, що планують використовувати її результати для забезпечення власних економічних інтересів. З іншого боку, аудитори під час виконання відповідних завдань враховують власні професійні судження, які також мають суб'єктивну природу. У зв'язку з цим, оцінювання невідповідностей має враховувати суб'єктивне ставлення аудиторів та користувачів результатів до функцій і завдань аудиту фінансової інформації. З цією метою, пропонуємо використовувати підхід, що ґрунтується на визнанні мінімального, неістотного, істотного та максимального рівнів величини невідповідності. Основою такого вирішення буде надання аудитором клієнту належного розуміння змісту та результатів своєї роботи. При цьому необхідно враховувати доцільність ідентифікації видів аудиту фінансової інформації залежно від її змісту, а саме: аудит історичної фінансової інформації, перспективної фінансової інформації та гіпотетичної фінансової інформації.

Застосування наведеного визначення дасть можливість ідентифікувати відповідне завдання, що виконується аудитором, і призначенням якого є надання користувачам фінансової інформації упевненості в тому, що вона може бути використана для формування та обґрунтування адекватних рішень. Зазначене дає підстави для припущення стосовно класифікації такого завдання відповідно до вимог Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [5]. Таким чином, кожна з характеристик, визначених Концептуальною основою завдань з надання упевненості, є характерною для



кожного з видів аудиту фінансової інформації, що дозволяє віднести його саме до цієї групи завдань, які виконує аудитор.

У наукових публікаціях також розглядаються основні класифікаційні ознаки та види аудиту. Наразі науковцями ідентифіковано понад сорок ознак класифікації аудиту. Застосування різних підходів щодо класифікації видів аудиту є наслідком детальних досліджень, проведених науковцями для вирішення низки теоретичних та практичних проблем аудиту, що виникли внаслідок впливу об'єктивних та суб'єктивних чинників. Розглянуті підходи щодо удосконалення класифікації аудиту фінансової інформації визначають основні характеристики організаційного забезпечення аудиту фінансової інформації. При цьому, можна констатувати певну системність у визначенні об'єктів, предметної області, суб'єктів аудиту фінансової інформації, що, на нашу думку, дозволяє описати його різноманітні характеристики. Використання для класифікації таких ознак, як умова співпраці з клієнтом, характер інформації, що досліджується в цілях аудиту та наявність вимог до суб'єктів аудиту сприятиме теоретичному обґрунтуванню засобів організаційного забезпечення аудиту фінансової інформації, підвищенню обґрунтованості розуміння користувачами фінансової інформації змісту його завдань та результатів, а також – удосконаленню підходів щодо вибору механізмів реалізації очікувань користувачів під час здійснення відповідних заходів. Запропонована класифікація конкретизує зміст аудиту фінансової інформації, що сприяє його розумінню з боку ініціаторів аудиту, суб'єктів виконання відповідних завдань та користувачів одержаних результатів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Узагальнюючи наведений матеріал, слід зазначити, що усунення встановлених умов та причин невідповідності результатів аудиту очікуванням їх користувачів може бути досягнуто завдяки удосконаленню організаційного забезпечення аудиту, перегляду та врахуванню очікувань користувачів, сприянню підвищенню якості роботи аудиторів та об'єктивності її оцінювання, а

також надання належного рівня упевненості користувачам.

Одержання якісних змін в аудиту можливе на підставі розробленої концепції аудиту фінансової інформації, основу якої, окрім сформульованого терміну "аудит фінансової інформації", складатимуть його постулати, дотримання яких обумовить можливість визначати додаткові параметри діяльності суб'єктів аудиту для цілей забезпечення можливості вирішення його завдань. Реалізація розробленої концепції аудиту фінансової інформації, у т.ч. досягнення мети та виконання визначених завдань, відбуватиметься лише на основі формалізації середовища їх виконання, в основу якої закладене визнання існування чотирьох елементів відповідного середовища, а саме: регуляторного середовища, професійного середовища, функціонального середовища та інтересів користувачів. Вплив наведених елементів середовища виконання завдань аудиту узагальнюється у постулатах та принципах аудиту фінансової інформації, врахування яких забезпечує можливість реалізації місії аудиту – забезпечення користувачів фінансової інформації належним рівнем упевненості.

### **Література**

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. Ст. 144. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 22.02.2024).
2. Дмитренко І.М. Концепція розвитку аудиту корпоративних систем: монографія. Київ: Кондор-Видавництво, 2013. 364 с.
3. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: монографія. Київ: Знання, КОО, 2001. 402 с.
4. Загородній А.Г., Пилипенко Л.М. Ризики аудиторської діяльності : методика виявлення й оцінювання: монографія. Львів: Вид-во ЗУКЦ, 2010. 232 с.

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Редакція 2020 року. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0> (дата звернення: 05.02.2024).
6. Національна модель неоіндустріального розвитку України: монографія / Вишневський В.П., Збаразська Л.О., Заніздра М.Ю., Чекіна В.Д. та ін.; за заг. ред. В.П. Вишневського. Київ: НАН України, Ін-т економіки пром-сті, 2016. 518 с.
7. Панчишин С., Приймак З. Удосконалення інституційного середовища як головний напрям поліпшення функціонального розподілу доходів в Україні. *Вісник Львівського університету. Серія економічна*. 2015. Вип. 52. С. 11-17.
8. Петрук О.М., Смагло О.В. Зарубіжний досвід організації фінансового моніторингу та перспективи його впровадження в Україні. *Współpraca Europejska*. 2015. № 2 (2). Р. 89-99.
9. Плахтій Т.Ф. Розвиток системи якісних характеристик облікової інформації в Україні. *Інноваційна економіка*. 2017. № 1-2 (67). С. 152-159.
10. Потенціал національної промисловості: цілі та механізми ефективного розвитку / Кіндзерський Ю.В., Якубовський М.М., Галиця І.О. та ін.; за ред. Ю. В. Кіндзерського. Київ: НАН України; Ін-т екон. та прогнозув. 2009. 928 с.
11. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. *Відомості Верховної Ради*. 2018. № 9. Ст. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 22.02.2024).
12. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1991. № 29. Ст. 377.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> (дата звернення: 22.02.2024).

13. Стефанишин В. Удосконалення інституційно-безпекової політики на національному ринку капіталу України. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2016. Вип. 35. Ч. 2. С. 220-227.
14. Стефанишин О., Стефанишин М. Підприємництво: інституційне і фінансове сприяння розвитку його в Україні. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2016. Вип. 35. Ч. 2. С. 228-234.
15. Царенко О. В. Стан та перспективи розвитку державного аудиту в Україні. *Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія "Економіка"*. 2015. Вип. 1-2. С. 7-158.
16. Якуб'як О.В. Співвідношення приватного та публічного інтересу в межах сучасної економічної системи. *Економічний вісник Донбасу*. 2012. № 3 (29). С. 193-197.

### References

1. Hospodarskyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 16 sichnia 2003 r. № 436-IV. *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*. 2003. № 18, № 19-20, № 21-22. St. 144. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15> [in Ukrainian].
2. Dmytrenko I.M. Kontseptsiia rozvytku audytu korporatyvnykh system: monohrafiia. Kyiv: Kondor-Vydavnytstvo, 2013. 364 s. [in Ukrainian].
3. Dorosh N.I. Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia: monohrafiia. Kyiv: Znannia, KOO, 2001. 402 s. [in Ukrainian].
4. Zahorodnii A.H., Pylypenko L.M. Ryzky audytorskoï diialnosti : metodyka vyivlennia y otsiniuvannia: monohrafiia. Lviv: Vyd-vo ZUKTs, 2010. 232 s. [in Ukrainian].
5. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Redaktsiia 2020 roku. URL: <https://www.iaasb.org/publications/mizhnarodni-standarti-kontrolyu->

- yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-0 [in Ukrainian].
6. Natsionalna model neoindustrialnogo rozvytku Ukrainy: monohrafiia / Vyshnevskiy V.P., Zbarazska L.O., Zanizdra M.Iu., Chekina V.D. ta in.; za zah. red. V.P. Vyshnevskoho. Kyiv: NAN Ukrainy, In-t ekonomiky prom-sti, 2016. 518 s. [in Ukrainian].
  7. Panchyshyn S., Pryimak Z. Udoskonalennia instytutsiinoho seredovyshcha yak holovnyi napriam polipshennia funktsionalnogo rozpodilu dokhodiv v Ukraini. *Visnyk Lvivskoho universytetu. Seriya ekonomichna*. 2015. Vyp. 52. S. 11-17 [in Ukrainian].
  8. Petruk O.M., Smahlo O.V. Zarubizhnyi dosvid orhanizatsii finansovoho monitorynhu ta perspektyvy yoho vprovadzhennia v Ukraini. *Wspólpraca Europejska*. 2015. № 2 (2). P. 89-99 [in Ukrainian].
  9. Plakhtii T.F. Rozvytok systemy yakisnykh kharakterystyk oblikovoi informatsii v Ukraini. *Innovatsiina ekonomika*. 2017. № 1-2 (67). S. 152-159 [in Ukrainian].
  10. Potentsial natsionalnoi promyslovosti: tsili ta mekhanizmy efektyvnoho rozvytku / Kindzerskyi Yu.V., Yakubovskyi M.M., Halytsia I.O. ta in.; za red. Yu. V. Kindzerskoho. Kyiv: NAN Ukrainy; In-t ekon. ta prohozuv. 2009. 928 s. [in Ukrainian].
  11. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist: Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. № 2258-VIII. *Vidomosti Verkhovnoi Rady*. 2018. № 9. St. 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> [in Ukrainian].
  12. Pro zovnishnoekonomichnu diialnist: Zakon Ukrainy vid 16 kvitnia 1991 r. № 959-XII. *Vidomosti Verkhovnoi Rady URSR*. 1991. № 29. St. 377. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/959-12> [in Ukrainian].
  13. Stefanyshyn V. Udoskonalennia instytutsiino-bezpekovoii polityky na natsionalnomu rynku kapitalu Ukrainy. *Formuvannia rynkovoii ekonomiky v Ukraini*. 2016. Vyp. 35. Ch. 2. S. 220-227 [in Ukrainian].

14. Stefanyshyn O., Stefanyshyn M. Pidpryiemnytstvo: instytutsiine i finansove spriannia rozvytku yoho v Ukraini. *Formuvannia rynkovoï ekonomiky v Ukraini*. 2016. Vyp. 35. Ch. 2. S. 228-234 [in Ukrainian].
15. Tsarenko O. V. Stan ta perspektyvy rozvytku derzhavnoho audytu v Ukraini. *Naukovyi visnyk Akademii munitsypalnoho upravlinnia. Serii "Ekonomika"*. 2015. Vyp. 1-2. S. 7-158 [in Ukrainian].
16. Iakubiak O.V. Spivvidnoshennia pryvatnoho ta publichnoho interesu v mezhakh suchasnoi ekonomichnoi systemy. *Ekonomichni visnyk Donbasu*. 2012. № 3 (29). S. 193-197 [in Ukrainian].