

## ІДЕНТИФІКАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО СЕРЕДОВИЩА АУДИТУ

## IDENTIFICATION OF THE AUDIT INFORMATION ENVIRONMENT

**Мельник К.П.**

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту,  
Східноєвропейський національний університет  
імені Лесі Українки

**Melnyk Katerina**

PhD in Economics, Associate Professor,  
Department of Accounting and Audit,  
Lesia Ukrainka Eastern European National University

*У статті проведено комплексне дослідження базових чинників формування інформаційного середовища аудиту. Виявлено, що на процес формування критеріїв оцінювання інформації впливають інтереси її користувачів, стратегічні, тактичні та оперативні цілі суб'єктів, а також їхні очікування щодо формування, змісту та використання інформації. Ключовим є також вплив критеріїв оцінювання інформації в умовах сталого розвитку на середовище функціонування суб'єктів економічної діяльності, які продукують та використовують інформацію у власних цілях. За результатами дослідження ідентифіковано вплив внутрішнього і зовнішнього середовища та інтегрований (рефлексивний) вплив умов сталого розвитку на ідентифікацію інформаційного забезпечення аудиту. Необхідність ідентифікації інформаційного середовища аудиту зумовлена викликами глобальної економіки та роллю у ній глобальних гравців, тому інформаційні запити та потреби користувачів для ефективного управління потребують посиленого врахування під час прийняття управлінських рішень.*

**Ключові слова:** інформація, аудит, інформаційне середовище, інформаційне забезпечення, інтереси користувачів інформації, суб'єкти аудиту.

*В статье проведено комплексное исследование базовых факторов формирования информационной среды аудита. Выявлено, что на процесс формирования критериев оценки информации влияют интересы пользователей, стратегические, тактические и оперативные цели субъектов, а также их ожидания относительно формирования, содержания и использования информации. Ключевым является также влияние критериев оценки информации в условиях устойчивого развития на среду функционирования субъектов экономической деятельности, которые производят и используют информацию в собственных целях. По результатам исследования идентифицировано влияние внутренней и внешней среды и интегрированное (рефлексивное) влияние условий устойчивого развития на идентификацию информационного обеспечения аудита. Необходимость идентификации информационной среды аудита обусловлена вызовами глобальной экономики и ролью в ней глобальных игроков, поэтому информационные запросы и потребности пользователей для эффективного управления требуют усиленного учета при принятии управленческих решений.*

**Ключевые слова:** информация, аудит, информационная среда, информационное обеспечение, интересы пользователей информации, субъекты аудита.

*Implementation of the concept of sustainable development gives grounds to state the existence of changes in the qualitative and quantitative characteristics of the activities of individual entities, their associations, branches, etc. Such changes are due, first of all, to changes in the parameters by which various entities characterize their strategic, current and operational goals. Another factor changes in the behavior of economic agents are changes in the characteristics of the information on which decisions are made. The implementation of such decisions contributes to the achievement of relevant goals. Takes on particular relevance to evaluate compliance data generated and used for decision-making, a number of critical values (criteria). Such criteria, in our opinion, should be determined by a set of parameters, the content of which will give grounds to determine the degree of reliability of data and their ability to facilitate the realization of expectations of users of information. One of the mechanisms for evaluating such compliance is the implementation of control measures, one of the forms of which is an audit. The main factors of formation of evaluation criteria of information which can be used during the audit are considered. It is established that the process of forming the criteria for evaluating information is influenced by the interests of its users, the*

*strategic, tactical and operational goals of users, as well as their expectations for the formation, content and use of information. It is also important to consider when determining the criteria for evaluating information in the conditions of sustainable development of the impact of the environment of the functioning of economic entities that produce and use information for their own purposes. The results of the research identified the impact of the internal environment, the environment and the integrated (reflexive) impact of sustainable development on the formation of criteria for evaluating information. The need to identify the audit information environment is conditioned by the challenges of the global economy and the role played by global players in it. Therefore, information requests and user needs for effective management will require increased attention when making managerial decisions.*

**Key words:** *information, audit, information environment, information provision, interests of users of information, subjects of audit.*

**Постановка проблеми** у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах реалізації концепції сталого розвитку зазнають істотних змін і вимоги, які висуваються користувачами до інформації, яка може бути використана для формування, обґрунтування та реалізації відповідних рішень. Такі вимоги можуть стосуватися загальноприйнятих (універсальних) параметрів інформації, зміст яких може, серед іншого, визначатися обставинами функціонування суб'єктів прийняття рішень. Насамперед, це може мати відношення до вимог нормативно-правових документів, рішень суб'єктів управління та регулювання стосовно відповідних характеристик інформації та порядку її формування, тлумачення й застосування.

При цьому особливої актуальності набуває можливість оцінювання відповідності даних, що формуються та використовуються для прийняття відповідних рішень, низці критичних значень (критеріїв). Такі критерії мають визначатися сукупністю параметрів, зміст яких дасть підстави визначити ступінь надійності даних та їхню здатність сприяти реалізації очікувань користувачів інформації. Одним із механізмів оцінювання такої відповідності є здійснення заходів контролю, однією з форм якого є аудит.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій**, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Аналіз публікацій закордонних та вітчизняних учених дає підстави констатувати, що функціонування економічної системи та її окремих елементів в умовах сталого розвитку визнається дослідниками як самостійний об'єкт дослідження. Зокрема, питання визначення відповідної термінології, ідентифікації ознак сталого розвитку, визначення його впливу на господарську діяльність та на інформацію, яка використовується різними групами економічних суб'єктів, розкривають у наукових публікаціях Р. Акофф, С. Бардаш, Ю. Бездушна, О. Вільямсон, В. Воробей, Е. Голованов, В. Дерій, В. Жук, І. Журовська, Д. Норт, Т. Осадча, С. Савченко, О. Сокіл, О. Черевко та ін.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою дослідження є ідентифікація інформаційного середовища аудиту в умовах сталого розвитку.

**Виклад основного матеріалу дослідження** з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Користувачі інформації, які формують та обґрунтовують на її основі рішення, необхідні для досягнення їх цілей, зацікавлені в незалежній оцінці відповідності необхідних даних певному набору критеріїв. У роботах науковців та професійних об'єднань значну увагу приділено проблемам формування, оцінювання та застосування інформації в інтересах різних груп користувачів. Зокрема, достатньо детально проаналізовано роль фінансової та пов'язаної з нею інформації у Звіті Панелі національної академії громадського адміністрування (США) для Федеральної консультативної ради стандартів обліку [1]. Також особливості використання інформації, зокрема тієї, що міститься у фінансовій звітності, викладені в публікації А. Блесінг та Е. Оної [2].

У наукових публікаціях також обґрунтовується необхідність урахування потреб користувачів інформації під час її формування. У контексті зазначеного заслуговує на увагу точка зору О.Л. Шерстюка, який пропонує визначити випадковий, базовий, цільовий, оціночний та функціональний рівні споживчої поведінки користувачів фінансової інформації. Дані проведеного дослідження дали змогу автору дійти висновку про те, що «підходи до ідентифікації споживчої поведінки користувачів фінансової інформації дають змогу оцінити культуру споживання фінансової інформації, від якої залежатиме оцінка очікувань користувачів як від самої інформації, так і від результатів її аудиту, а також зміст завдань, які можуть бути визначені на етапі прийняття аудитором рішень щодо співпраці із замовником аудиту, та ступінь упевненості, який може бути висловлений аудитором» [3, с. 44].

Водночас С.В. Бардаш та О.Л. Шерстюк звертають увагу на те, що «недотримання умов ідентифікації фінансової інформації призводить до виникнення необґрунтованих очікувань користувачів стосовно можливостей застосування певних даних як самостійно, так і в їх сукупності. При цьому може мати місце наділення даних, що формують інформацію, характеристиками, які насправді не можуть бути їм властиві» [4, с. 57].

Процес формування критеріїв, за якими аудитори можуть оцінювати інформацію в умо-

вах сталого розвитку, може бути представлений за допомогою ілюстрації, наведеної на рис. 1.

Як свідчить ілюстрація на рис. 1, критерії оцінювання інформації, в якій зацікавлені її користувачі, визначаються під впливом двох групи чинників.

До першої з них можуть бути віднесені обставини, що визначаються інтересами користувачів, для реалізації яких на основі інформації формуються та обґрунтовуються рішення економічного та неекономічного характеру. Зазначені цілі залежать від змісту економічної поведінки економічних суб'єктів.

Так, суб'єкти державного регулювання економічної діяльності для реалізації покладених на них функцій в умовах сталого розвитку мають урахувати необхідність реалізації інтересів суспільства у вирішенні проблем екологічного, освітнього, медичного, культурного, соціального характеру тощо. Зважаючи на це, існуватиме висока ймовірність розроблення нових та коригування існуючих цільових програм, що спричинить зміни у напрямках та способах використання державних ресурсів.

Унаслідок цього можуть змінитися параметри обсягів фінансування, яке має бути виділене для реалізації програм, що потребува-

тиме пошуку нових його джерел. Зазначене з високим рівнем ймовірності призведе до перегляду підходів до формування системи оподаткування, що також свідчитиме про зміну інтересів державних органів у контексті визначення фіскальної політики.

Вимоги, що висуватимуться в умовах сталого розвитку до суб'єктів господарювання, безпосередньо впливатимуть також на інтереси інвесторів. Так, вирішення проблем неекономічного характеру потребуватиме додаткових інвестицій. Це, своєю чергою, стане причиною для вжиття інвесторами додаткових заходів щодо збереження власного капіталу. Серед іншого, інвестори очікуватимуть на отримання додаткового зиску в обмін на інвестовані ресурси. Залежно від цього змінюватимуться інтереси інвестора, пов'язані з необхідністю економічної компенсації ресурсів, спрямованих на вирішення проблем, які є супутніми для процесу інвестування.

Інтереси кредиторів також зазнаватимуть змін під впливом обставин, які характеризують діяльність економічних суб'єктів в умовах сталого розвитку. Це пов'язано, насамперед, із необхідністю врахування додаткових вимог до необхідності врахування позичальником

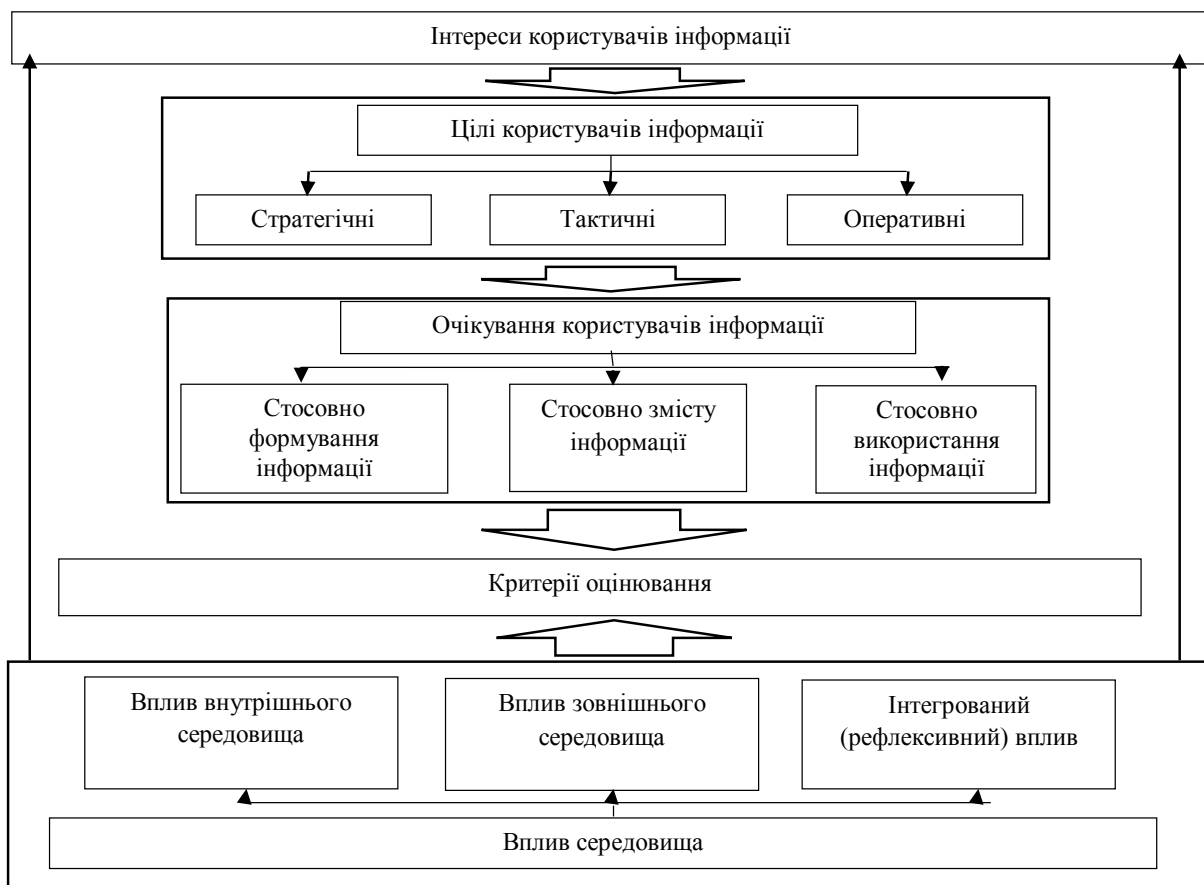


Рис. 1. Формування критеріїв оцінювання інформації під час аудиту

Джерело: авторська розробка

додаткових обставин нефінансового характеру під час своєї діяльності. Зважаючи на це, кредиторам необхідно буде враховувати додаткові обмеження у напрямках використання ресурсів позичальника, які за інших обставин могли би бути спрямовані на погашення основної суми боргу та відсотків за використання позичених ресурсів.

Безпосередній вплив умови функціонування суб'єкта господарювання в середовищі сталого розвитку матимуть також на інтереси контрагентів, зв'язок з якими зумовлений необхідністю забезпечити постійну реалізацію операційної діяльності. Це може бути наслідком необхідності виконання додаткових господарських операцій, розширення їх спектру та економічного змісту, а також необхідністю дотримання додаткових вимог нормативно-правових документів регулятивного характеру. При цьому вважаємо за доцільне відзначити, що не завжди додаткові елементи господарської діяльності, пов'язані з дотриманням вимог, характерних для середовища сталого розвитку, матимуть ознаки доцільних та/або ефективних, але завжди вимагатимуть додаткового витрачання ресурсів, що безпосередньо впливатиме на результати діяльності суб'єктів.

Зміна інтересів користувачів інформації передусім впливатиме на їхні стратегічні, тактичні та оперативні цілі.

Зокрема, на рівні стратегії можуть бути переглянуті види ресурсів, напрями їх використання з урахуванням оновлених інтересів користувачів, а також їхні кількісні та вартісні характеристики. При цьому перегляду зазнаватимуть як самі ресурси, так і способи їх використання в контексті необхідності задоволення інтересів користувачів інформації.

Уточнення тактичних цілей потребуватиме дослідження та належного обґрунтування джерел отримання, умов зберігання, послідовності та ефективності використання ресурсів для послідовного виконання господарських операцій. Із цією метою особливої актуальності набуватиме визначення структурної характеристики окремих циклів діяльності суб'єктів господарювання та формування відповідного зазначеним циклом інформаційного забезпечення управлінських рішень.

Досягнення оперативних цілей користувачів інформації залежить від можливостей належного технологічного та ресурсного забезпечення виконання окремих господарських операцій. При цьому за потреби має розглядатися можливість внесення як змін у технологію виконання операцій, так і їхніх наслідків із погляду досягнення відповідної цілі оперативного характеру.

З урахуванням уточнення цілей користувачів інформації можуть бути визначені їхні очікування щодо неї. Як свідчать результати проведеного дослідження, очікування користувачів інформації мають стосуватися заходів

щодо її формування, змісту та можливостей використання.

Очікування користувачів щодо формування інформації стосуються наявності певним чином ідентифікації, реєстрації, систематизації та розкриття відповідних даних. При цьому варто брати до уваги, що кожен окремий користувач, як і окремі їхні групи, можуть бути зацікавлені в різних обсягах даних, які можуть бути узагальнені різними способами на основі застосування різних підходів. Зважаючи на це, користувач має отримати обізнаність щодо застосованих підходів до формування інформації. Водночас, створюючи дані на основі єдиного підходу, відповідальні за це особи мають уникати навмисного чи не навмисного ігнорування певного набору вимог. Саме зазначені вимоги зумовлюють зміст критеріїв оцінювання інформації в інтересах користувачів.

Очікування користувачів стосовно змісту інформації ґрунтуються на необхідності визначення ступеня деталізації окремих даних, послідовності їх викладення та наявності певних узгодженостей та взаємозв'язків між окремими даними та їхніми групами. Саме тому особливого значення набуває необхідність дотримання певного набору вимог до форми розкриття інформації та її подання користувачам. Виходячи із цього, може бути сформована окрема група критеріїв оцінювання інформації, яка використовується для формування та обґрунтування на її основі відповідних рішень.

**Висновки** з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Таким чином, можна зробити висновок, що одним із чинників впливу на формування критеріїв оцінювання інформації, які використовуються під час аудиту, є елементи алгоритму формалізації інтересів користувачів, ідентифікації їхніх цілей та визначення відповідних очікувань. Проте зазначені заходи зазнають власних змін під впливом обставин, які за своєю сукупністю характеризують умови сталого розвитку. Таким чином, є підстави констатувати, що будь-який вплив середовища сталого розвитку змінює характеристики чинників, які визначають критерії оцінювання інформації, зокрема в ході аудиту. Отже, наслідком такого впливу є зміни у характеристиках самих критеріїв.

Розглянемо характер самого впливу на критерії оцінювання інформації, що використовуються аудитором, чинників, що визначаються умовами сталого розвитку.

Насамперед варто відзначити, що зміст критеріїв може визначатися на основі власного, суб'єктивного розуміння користувачем інформації її характеристик. Таке розуміння є наслідком певних уподобань користувача, його особистого ставлення до параметрів використовуваних даних. Зазначений вплив може бути охарактеризований як такий, що визначається залежністю поведінки користувачів інформації від середовища, зокрема в умовах сталого

розвитку. Саме поведінка користувача в умовах сталого розвитку є джерелом формалізації критичних значень даних, на відповідність яким має оцінюватися інформація. Такі критерії можуть бути визначені як такі, що є результатом впливу внутрішніх обставин сталого розвитку.

Іншим напрямом впливу середовища сталого розвитку є безпосередньо діяльність суб'єктів господарювання, інформація про які має бути оцінена. Зокрема, такий елемент середовища, як нормативно-правове регулювання, може визначати певний набір критеріїв, які не залежать від користувачів. Це ж стосується і становища суб'єкта господарювання, інформація про який має оцінюватися, на ринках ресурсів і збуту. Зважаючи на це, наведені види критеріїв можуть бути ідентифіковані як результат зовнішнього впливу в умовах сталого розвитку.

Водночас варто відзначити, що будь-який економічний суб'єкт, у тому числі й користувачі

інформації, функціонує в умовах постійної зміни середовища та його впливу. Зазначені зміни можуть бути характерними, зокрема, й для умов сталого розвитку. Кожен економічний суб'єкт під впливом зміни середовища зазнає власних змін, що призводить до його особистого впливу на інших учасників економічних процесів. Зважаючи на це, інші суб'єкти у своїй діяльності мають урахувати як сам факт змін у середовищі, так і їхній вплив на власну діяльність. Виходячи із цього, змінюватимуться й характеристики інформації, яка використовується суб'єктами для формування та прийняття відповідних рішень, що, своєю чергою, призведе до зміни критеріїв її оцінювання. Тому такий вплив середовища функціонування суб'єктів економічної діяльності на критерії оцінювання інформації, зокрема в умовах сталого розвитку, може бути визначений як інтегрований або рефлексивний.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Financial and Related Information for Decision-Making: Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness and Priority Goals / A Report by a Panel of the National Academy Of Public Administration For the Federal Accounting Standards Advisory Board, April 2014. URL: <https://www.napawash.org/studies/academy-studies/financial-and-related-information-for-decision-making-enhancing-management> (дата звернення: 22.03.2019).
2. Blessing A., Onoja E. The role of financial statements on investment decision making: a case of united bank for Africa PLC (2004–2013). *European Journal of Business, Economics and Accountancy*. 2015. Vol. 3. № 2. P. 12–37.
3. Шерстюк О.Л. Зміст та природа потреб користувачів фінансової інформації. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 3(77). С. 39–45.
4. Бардаш С.В., Шерстюк О.Л. Ідентифікація чинників, що впливають на рівень аудиторського ризику. *Інтернаука. Серія «Економічні науки»*. 2017. № 2(24). Т. 2. С. 54–60.