

Трансформація очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності

Однією з необхідних передумов використання інтегрованої звітності є отримання достатнього рівня довіри до неї, зокрема на основі аудиторського звіту. У зв'язку з цим відбувається розширення очікувань користувачів результатів аудиту за рахунок включення до їх інтересів додаткових кількісних та якісних параметрів, які беруться до уваги під час формування критеріїв оцінювання інформації. Таким чином, обумовлюється потреба в уточненні підходу до ідентифікації та оцінювання очікувань користувачів результатів аудиту даних, що містяться в інтегрованій звітності суб'єктів господарювання, що знайшло відображення в меті проведеного дослідження. Визначено, що зацікавленість користувачів інформації, яка, зокрема, розкривається в інтегрованій звітності, може вплинути, між іншим, і на характер зацікавленості в результатах її аудиту. Обґрунтовано класифікацію очікувань користувачів результатів за ознаками їх формалізації та наслідків проведення аудиту інтегрованої звітності. Встановлено, що змістова характеристика очікувань користувачів результатів аудиту визначається наявністю аудиторського звіту, ідентифікацією його призначення, окремими параметрами викладеної інформації, відповідністю даних звітності заздалегідь визначеним критеріям та наявністю інформації щодо додаткових обставин. Результати проведеного дослідження дозволяють вирішити низку проблем, пов'язаних з ідентифікацією та деталізацією завдань аудиту інтегрованої звітності, уточненням його предметної області, і, як наслідок, з удосконаленням заходів, спрямованих на досягнення мети аудиту як завдання з надання впевненості. Серед перспективних напрямів подальших досліджень пропонується визначити розробку методичних підходів щодо удосконалення заходів аудиту інтегрованої звітності на основі визнання пріоритетності очікувань користувачів його результатів.

Ключові слова: інтегрована звітність; аудит інтегрованої звітності; очікування користувачів результатів аудиту; формалізовані очікування; неформалізовані очікування; критерії оцінювання інтегрованої звітності.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими практичними завданнями. Підготовка інтегрованої звітності передбачає включення до неї даних, які характеризують не лише фінансові аспекти функціонування економічних суб'єктів, але й вплив чинників, який не вимірюється вартісними показниками. Зокрема, це стосується даних про соціальну відповідальність суб'єкта господарювання, його роль у вирішенні гуманітарних, екологічних та інших проблем території, на якій він перебуває, та представників відповідної громади й суб'єктів державного управління.

Інформація, яка розкривається в інтегрованій звітності, може бути використана, між іншим, для формування і обґрунтування рішень, реалізація яких має забезпечити досягнення очікуваних результатів в інтересах зацікавлених сторін. Водночас однією з необхідних передумов такого використання є отримання достатнього рівня довіри до цих даних. Найбільш розповсюдженим механізмом забезпечення довіри користувачів до інформації інтегрованої звітності є її аудит, за результатом якого незалежний фахівець (аудитор) висловлює думку стосовно відповідності даних сукупності критеріїв. Саме оцінка інформації, яка міститься у висловленій аудитором думці, є джерелом довіри користувачів до інформації, яка береться до уваги під час формування, обґрунтування, реалізації та оцінювання результатів економічних та інших рішень. Отримання такої довіри є ознакою формування впевненості користувачів щодо можливостей використання у власних інтересах даних, які містяться у звітних формах, зокрема в інтегрованій звітності.

Таким чином, можна констатувати, що користувачі інформації, яка міститься в інтегрованій звітності, зацікавлені в отриманні впевненості як щодо самих даних, так і щодо можливих способів їх використання в цілому та для досягнення конкретних очікувань зокрема. При цьому варто зауважити, що розширення змістовних характеристик даних за рахунок збільшення кількості об'єктів, які розкриваються у звітних формах, призводить до розширення очікувань користувачів за рахунок включення до їхніх інтересів додаткових кількісних та якісних параметрів, які беруться до уваги під час формування критеріїв оцінювання інформації.

Зважаючи на це, є потреба визначення та наукового обґрунтування змісту очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності. Зазначене, на наше переконання, дозволить вирішити низку проблем теоретичного та практичного характеру, пов'язаних, зокрема, з ідентифікацією та деталізацією

завдань аудиту інтегрованої звітності, уточненням його предметної області, і, як наслідок, з удосконаленням заходів, спрямованих на досягнення мети аудиту як завдання з надання впевненості.

Зазначене вище свідчить про актуальність дослідження, результати якого викладені у статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Визначення механізмів вирішення проблем ідентифікації очікувань користувачів інтегрованої звітності та результатів її аудиту досліджували К.В. Безверхий [1], Д.Н. Герда (D.N. Herda), М.Дж. Петерсен (M.J. Petersen), Р.Фонтейн (R.Fontaine) [2], Л.Као (L.Cao), У.Лі (W.Li), Л.Жанг (L.Zhang) [3], М.Ю. Карпушенко, Д.С. Шахвердян [4], Ф.Костантіно (F.Constantino), Дж. Ді Гравіо (G. Di Gravio), М.Трончі (M.Tronci) [5], О.В. Кравченко, Н.В. Овчарова [6], М.Ойлеріх (M.Eulerich), Дж.Кремін (J.Kremin), Д.А. Вуд (D.A. Wood) [7], Т.Опрізор (T.Oprisor) [8], В.П. Пантелеєв [9], П.Дж. Стейнбарт (P.J. Steinbart), Р.Л. Рашке (R.L. Raschke), Г.Гал (G.Gal), У.Н. Ділла (W.N. Dilla) [10] та інші.

Так О.В. Кравченко та Н.В. Овчарова зазначають, що «з метою підвищення точності та достовірності інформації, що підлягає розкриттю, слід залучати зовнішніх аудиторів, які допоможуть забезпечити зворотний зв'язок або нададуть необхідні рекомендації. Наявність позитивного аудиторського висновку значно підвищить довіру стейкхолдерів та інших зацікавлених користувачів до інтегрованої звітності» [6, с. 365].

Водночас науковці та практикуючі фахівці визнають особливості аудиту інформації, що міститься в інтегрованій звітності. Як зазначає О.О. Нестеренко, «на відміну від аудиту фінансової звітності, який надає уявлення лише про окремі сторони діяльності суб'єкта господарювання, аудит інтегрованої звітності дає змогу проводити її перевірку комплексно й може вважатися аудитом усього бізнесу» [11, с. 246].

На думку Р.О. Костирка, «аудит нефінансових показників разом з фінансовими дає змогу побачити увесь комплекс проблем і своєчасно скоректувати стратегічні цілі» [12, с. 187].

Конкретизуючи роль аудиту інтегрованої звітності у забезпеченні очікувань користувачів відповідних даних, О.Г. Сокіл визнає наявність низки складових аудиту інформації щодо соціально-екологічної діяльності, що характеризується в інтегрованій звітності. До них автор зараховує «аудит бухгалтерської звітності екологічних і соціальних витрат з метою їх прогнозування; аудит ефективності екологічних і соціальних витрат та їх вплив на фінансовий результат; аудит екологічної та соціальної звітності; аудит екологічних і соціальних зобов'язань; аудит дотримання законодавства, стандартів, норм і нормативів якості охорони навколишнього природного середовища та соціальних стандартів; виконання супутніх послуг екологічного та соціального аудиту» [13, с. 87].

Отже, слід визнати, що для вирішення проблем ідентифікації очікувань користувачів результатів аудиту пропонується широкий спектр підходів, викладених у публікаціях вчених та практикуючих аудиторів і бухгалтерів. Водночас, на нашу думку, потребує уточнення підхід до ідентифікації та оцінювання очікувань користувачів результатів аудиту даних, що містяться в інтегрованій звітності суб'єктів господарювання.

Постановка завдання (формулювання мети статті). Зважаючи на викладене вище, метою оприлюднення у статті результатів проведеного дослідження є висвітлення змісту та видів очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Формування інтегрованої звітності, безумовно, розширює можливості користувачів інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання сформулювати, обґрунтувати та реалізувати адекватні управлінські рішення. При цьому використання даних, що характеризують не лише економічні параметри, які піддаються грошовому вимірюванню, на нашу думку, суттєво впливає не лише на можливості користувачів, але й на їхні очікування щодо результатів аудиту. Зазначене, у свою чергу, обумовлює безпідставність надання переваги фінансовій інформації перед іншими її видами в контексті реалізації завдань зацікавлених в ній осіб.

Так, погоджуючись з твердженням В.П. Гринь про те, що «в умовах сучасного стану розвитку економіки та інформаційних систем і технологій облікова інформація набуває все більшої важливості в процесі прийняття управлінських рішень» [14, с. 12], вважаємо дискусійною точку зору, що «на відміну від всезростаючого “інформаційного шуму” (інших видів інформації, які можуть використовуватися в управлінському процесі) вона (облікова інформація – авт.) відповідає набору якісних характеристик та сформована на основі принципів бухгалтерського обліку, дотримання яких дозволяє одержувати інформацію високої якості» [14, с. 13]. Інформація, що не сформована у системі бухгалтерського обліку, часто має таку ж вагу для формування, обґрунтування та реалізації управлінських рішень, як і облікова. У більшості випадків основою для відповідних процесів можуть бути такі явища, які стосуються не тільки змісту і результатів фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, але і його середовища. Прикладами таких обставин можуть бути, зокрема, наявність чи відсутність обов'язку участі в реалізації державних програм, наявність юридичних зобов'язань щодо придбання чи продажу окремих груп активів, потреба у створенні додаткових форм звітності нефінансового характеру для інформування суспільства щодо дотримання екологічних вимог, визначення готовності управлінського персоналу до вирішення соціальних та інших проблем населення регіону розташування тощо. Таким

чином, необхідно визнати й розширення джерел інформації, що може бути використана для підготовки інтегрованої звітності. Також варто зауважити, що порядок підготовки такої інформації для цілей формування інтегрованої звітності визначається у відповідному стандарті [15].

В контексті викладеного, вважаємо обґрунтованою точку зору М.О. Максимчук, яка зазначає, що «джерелами інформації для складання інтегрованої звітності є бухгалтерська (фінансова, статистична, податкова та екологічна звітність, звітність про працівників) та внутрішня управлінська звітності, а також накази, розпорядження по підприємству, стратегічні плани розвитку» [16, с. 77].

Водночас О.О. Осадча пропонує в інтересах користувачів доповнити звітність новими об'єктами, серед яких пропонує виокремлювати інтелектуальний капітал, людський капітал, соціальний і комунікативний капітал, синергетичний капітал [17, с. 31].

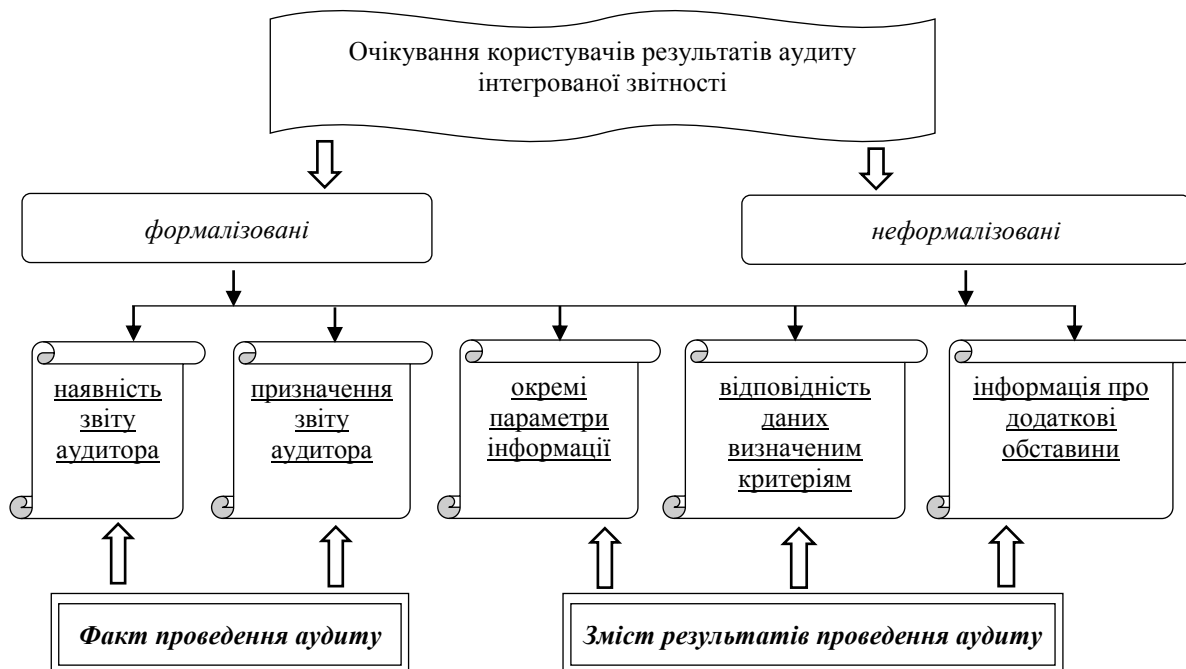
Необхідність розкриття зазначених вище та інших даних у звітності, яка не містить фінансових параметрів, свідчить не про відсутність якісних характеристик, а про іншу концептуальну основу їх формалізації. Такі концептуальні основи, які передбачають розкриття даних нефінансового змісту в інтегрованій, спеціалізованій, управлінській або інших видах звітності, формуються переважно на основі вимог законодавчих та інших нормативних документів.

Такі джерела концептуальних основ підготовки інформації, що має розкриватися у звітних формах суб'єкта господарювання, певним чином формалізують очікування користувачів цих даних. При цьому, такі очікування стосуються не тільки змісту, обсягу, структурних параметрів та способів систематизації інформації, але й можливості її використання для досягнення цілей відповідних зацікавлених осіб.

Для прийняття, обґрунтування та реалізації адекватних рішень, впровадження яких сприятиме досягненню відповідних цілей користувачів, інформація, що для цього використовується, має відповідати низці критеріїв. Сукупність таких критеріїв визначається очікуваннями користувачів інформації щодо можливості та ступеня довіри до відповідних даних. Зважаючи на це, забезпечення такої довіри, а за можливості – очікуваного користувачами її рівня є важливою передумовою досягнення мети її застосування.

Оскільки джерелом надання такого рівня довіри є упевненість, що надається за результатами аудиту, є підстави констатувати, що зацікавленість користувачів інформації, яка, зокрема, розкривається в інтегрованій звітності, може вплинути і на характер зацікавленості в результатах її аудиту.

На нашу думку, очікування користувачів результатів аудиту мають бути згруповані за ознаками формалізації та фактичних наслідків проведення аудиту (рис. 1).



Джерело: розробка автора

Рис. 1. Очікування користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності

Формалізація очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності може мати місце у нормативно-правових документах, які, між іншим, визначають необхідність проведення обов'язкового аудиту, зміст, обсяг та послідовність заходів, що мають бути виконані аудитором для вирішення

відповідних завдань, порядок документального оформлення результатів аудиту інтегрованої звітності та їх використання визначеним колом осіб. При цьому нормативними документами можуть визначатися мета, умови та спосіб такого використання.

Нормативні документи, які формалізують інтереси користувачів інтегрованої звітності, можуть мати статус законів, документів суб'єктів державного, галузевого та професійного регулювання, а також внутрішніх нормативів, створених як суб'єктами господарювання, відповідальними за підготовку і подання інтегрованої звітності, так і її користувачами.

Інша група очікувань користувачів інтегрованої звітності може бути не формалізованою у нормативних документах, проте необхідність їх врахування обумовлюється характером предмета, що розкривається у відповідній інформації, видом діяльності економічного суб'єкта (відповідального за звітність та користувача), призначення та способу використання даних. Такі очікування, як правило, не залежать від поточних змін в умовах діяльності суб'єкта господарювання і тому можуть бути визначені як довгострокові. До них можуть належати очікування щодо можливих витрат, що пов'язані з вирішенням екологічних проблем, трансформацією соціальної інфраструктури, розробкою та впровадженням енергозберігаючих технологій тощо.

Водночас важливе значення у формулюванні інтересів користувачів, що впливають на їхні очікування щодо результатів аудиту інтегрованої звітності, відіграють обставини, які призводять до несистемних, нерегулярних та нетипових змін у поточних умовах функціонування економічних суб'єктів. Інформація про них може задовольнити як довготривалі, так і поточні очікування користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності. Прикладами таких змін можуть бути визнані непрогнозовані зміни на ринку готової продукції, що, на думку аудитора, можуть спричинити негативну оцінку перспектив безперервної діяльності економічного суб'єкта з подальшим визнанням факту неадекватного тлумачення у звітних формах якісних, кількісних та вартісних значень як окремих показників, так і їх сукупності. З огляду на це, користувачі інформації інтегрованої звітності, дізнавшись зі звіту аудитора про наявність відповідних ознак, можуть змінити власні рішення.

Інший підхід до групування очікувань результатів ґрунтується на визнанні імовірних наслідків виконання аудитором завдання з надання упевненості, одним з видів яких є аудит. У контексті зазначеного, вважаємо за доцільне погодитися з твердженням О.Л. Шерстюка про те, що «сам факт проведення аудиту ... може розглядатися як чинник, що впливає на готовність користувачів перевіреної ... інформації приймати рішення...» [18, с. 361]. Іншими словами, є підстави вважати, що користувачі результатів аудиту зацікавлені не лише у змісті та якісних і кількісних характеристиках упевненості, але й у самому факті її отримання.

Зокрема, наявність чи відсутність результатів проведення аудиту, оформлених у звіті аудитора, незалежно від змісту як звіту, так й інформації перевіреної інтегрованої звітності, передбачає подальше прийняття рішень щодо розгляду можливості надання ресурсів економічному суб'єкту, умови такого надання, виконання окремих угод комерційного (постачання чи придбання) та некомерційного (створення додаткових робочих місць) характеру, визначення умов залучення суб'єкта господарювання до приватно-державного партнерства тощо.

Варто також зауважити, що очікування користувачів інтегрованої звітності щодо наявності належним чином оформлених результатів аудиту можуть стосуватися також більш широкого контексту, ніж прийняття рішень на її основі. Сам факт наявності звіту аудитора, що містить його професійну думку щодо перевірених даних, може дати сигнал користувачам про те, що суб'єкт господарювання (особливо у випадку відсутності потреби в обов'язковому проведенні аудиту) готовий ініціювати проведення аудиту та понести пов'язані з цим витрати. Метою зазначеного, зокрема, є прагнення господарюючого суб'єкта продемонструвати прозорість своєї діяльності та за допомогою аудиту, відповідно до Концептуальної основи завдань з надання впевненості [19], знизити інформаційні ризики як окремих користувачів інформації, так і суспільства в цілому.

Зважаючи на це, важливим предметом очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності є отримання розуміння щодо призначення звіту аудитора. Особливої актуальності це набуває у зв'язку з необхідністю конкретизації, залежно від призначення, параметрів предмета аудиту, а також критеріїв такого оцінювання. Тому, на наше переконання, однозначне визначення умов і порядку використання результатів аудиту, викладених у відповідному звіті, сприятиме, з одного боку, максимальному врахуванню очікувань користувачів щодо можливості використання даних звіту, з другого – належній ідентифікації обмежень такого використання шляхом застереження користувачів від завищеного рівня відповідних очікувань. Це може бути досягнуто, наприклад, шляхом ідентифікації обставин, за яких можуть бути використані результати аудиту інтегрованої звітності, а також осіб, які можуть приймати рішення на основі викладеної в ній інформації.

Ще однією групою очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності є очікування щодо їхнього змісту.

Користувачі результатів аудиту, зокрема, зацікавлені в отриманні даних, що безпосередньо не викладені у звітних формах, проте можуть бути отримані на основі застосування алгоритмів спільного оцінювання фінансових та нефінансових показників, їхньої взаємозалежності та взаємообумовленості, співвідношення та взаємоузгодженості. За умов складання суб'єктами господарювання інтегрованої звітності дані, які містяться у різних формах та характеризують економічні, екологічні, захисні, освітні, комунікаційні, соціальні та інші обставини функціонування економічних суб'єктів, їх вплив на зміст управлінських рішень тощо, формуються на основі різних, часом взаємовиключних концепцій, різноманітність яких обумовлена відсутністю універсальних методичних підходів як до складання, так і до аудиторської перевірки.

Водночас користувачі зацікавлені у комплексному оцінюванні даних, що характеризуються різноманітністю змісту, структури, природи, призначення тощо. Вирішення таких проблем є можливим на основі констатації відповідних даних (зокрема – результатів економічного, соціального, екологічного, юридичного, документального та інших видів аналізу) безпосередньо у звіті про результати аудиту. Зазначення такої інформації не тільки доповнює інформаційну базу прийняття рішень на основі інтегрованої звітності, але й може свідчити про наявність чи відсутність ознак протиріччя в окремих показниках, що вплине на оцінку їх достовірності, а отже – і на рівень довіри користувачів як до окремих даних, так і до інтегрованої звітності в цілому.

Важливим аспектом, у розкритті якого у звіті за результатами аудиту зацікавлені користувачі інтегрованої звітності, є відповідність окремих показників, їх сукупності та звітності в цілому заздалегідь визначеній сукупності критеріїв. Такі критерії генеруються, як правило, окремо для кожного з видів інформації, яка має бути охарактеризована у звітних формах. Тому при аудиті інтегрованої звітності необхідно брати до уваги такі аспекти формування критеріїв, як характер інформації, джерело її отримання, способи використання, важливість у контексті цілей користувачів тощо.

При цьому критерії, за якими аудитор оцінює інформацію в інтересах користувачів інтегрованої звітності, можуть мати статичний або динамічний характер.

Статичні критерії, в оцінюванні на відповідність яким даних інтегрованої звітності зацікавлені користувачі, можуть бути визначені як однозначні величини, отримані на основі даних про затверджені нормативи, арифметичних розрахунків, цільових параметрів тощо. Такі критерії можуть бути застосовані для оцінювання під час аудиту показників, які є однорідними за змістом (економічні, соціальні, юридичні, екологічні тощо) і, як правило, складаються з урахуванням вимог спільної концептуальної основи.

Натомість динамічні критерії аудиту інтегрованої звітності характеризують наявність взаємообумовленості та взаємозалежності показників, які, як правило, мають різну природу, вимірювальні характеристики та формуються з використанням різних концептуальних основ. Такі критерії можуть характеризувати визначені тренди, напрями і динаміку змін показників одного виду (наприклад, фінансових) залежно від змін, що відбуваються в показниках іншого виду (наприклад, впровадження енергозберігаючих технологій виробництва).

Відповідність інформації, що характеризується в інтегрованій звітності, встановленим критеріям, дає можливість її користувачам не лише приймати рішення на основі історичних даних, але й оцінювати перспективи змін умов і результатів діяльності економічного суб'єкта в майбутньому. При цьому, обґрунтованість таких оцінок, на наше переконання, підвищиться у випадку їх визначення у звіті за результатами аудиту.

Ще одним важливим предметом очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності є відображення у відповідному звіті окремих даних, розкриття яких не передбачене концептуальними основами, що використовуються для підготовки інформації у різних формах. Такі дані можуть характеризувати обставини, які, на думку аудитора, не вплинуть на значення показників інтегрованої звітності, проте можуть спричинити зміну рішень та поведінки користувачів. До таких даних, зокрема, можна зарахувати повідомлення у звіті про виявлені характеристики окремих операцій, що збільшують підприємницький ризик економічного суб'єкта, параметри очікувань відповідальних осіб щодо швидкості опанування новітніх технологій, встановлення та обґрунтування горизонту часу, протягом якого інформація інтегрованої звітності є актуальною тощо.

Як свідчить інформація, викладена на рисунку 1, різні очікування користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності можуть бути як формалізованими, так і неформалізованими. На нашу думку, обидва види очікувань мають однакову вагу для ідентифікації з метою вирішення завдань аудиту інтегрованої звітності. Це пояснюється, з одного боку, різноманітністю інформаційних потреб її користувачів, з другого – готовністю суспільних, державних, професійних та інших інститутів визнати пріоритетність таких потреб як підставу для належної формалізації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, дослідження, результати якого викладені у статті, свідчать про наявність широкого спектра очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності. Зміст таких очікувань визначається інформаційними запитами користувачів,

характеристиками об'єктів, що характеризуються в інтегрованій звітності, характером та способом формування даних.

Зважаючи на це, а також з урахуванням готовності суспільства та його окремих інститутів до формалізації очікувань користувачів результатів аудиту інтегрованої звітності, такі очікування можуть мати ознаки формалізованих та неформалізованих. При цьому серед них можуть бути визначені очікування щодо факту проведення аудиту та очікування щодо його формалізованих результатів.

Викладені у статті результати проведеного дослідження дозволяють вирішити низку проблем, пов'язаних, з ідентифікацією та деталізацією завдань аудиту інтегрованої звітності, уточненням його предметної області, і, як наслідок, з удосконаленням заходів, спрямованих на досягнення мети аудиту як завдання з надання упевненості. З огляду на це, серед перспективних напрямів подальших досліджень мають бути визначені методичні підходи щодо удосконалення заходів аудиту інтегрованої звітності на основі визнання пріоритетності очікувань користувачів його результатів.

Список використаної літератури:

1. *Безверхий К.В.* Принцип взаємодії із зацікавленими сторонами в інтегрованій звітності підприємств / *К.В. Безверхий* // Вісник КНТЕУ. – 2018. – Вип. 4. – С. 97–107.
2. *Herda D.N.* Does client participation in an external audit affect their satisfaction with the audit service? / *D.N. Herda, M.J. Petersen, R.Fontaine* // *Managerial Auditing Journal*. – 2014. – Vol. 29, Issue 9. – pp. 818–836 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0916>.
3. *Cao L.* Audit mode change, corporate governance and audit effort / *L.Cao, W.Li, L.Zhang* // *China Journal of Accounting Research*. – 2015. – Vol. 8, Issue 4, pp. 315–335.
4. *Карпушенко М.Ю.* Інтегрована звітність як джерело оцінки діяльності підприємства / *М.Ю. Карпушенко, Д.С. Шахвердян* // БізнесІнформ. – 2019. – № 3. – С. 265–269.
5. *Costantino F.* Environmental Audit improvements in industrial systems through FRAM / *F.Costantino, G. Di Gravio, M.Tronci* // *IFAC-PapersOnLine*. – 2018. – Vol. 51, Issue 11. – P. 1155–1161 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2405896318315611>.
6. *Кравченко О.В.* Теоретичні та методичні засади формування інтегрованої звітності в Україні / *О.В. Кравченко, Н.В. Овчарова* // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. № 6. – С. 359–366.
7. *Eulerich M.* Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee / *M. Eulerich, J. Kremin, D.A. Wood* // *Advances in Accounting*. – 2019. – Vol. 45, Article 100410 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0882611018302025>.
8. *Oprisor T.* Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to this Puzzle? / *T.Oprisor* // *Procedia Economics and Finance*. – 2015. – Vol. 25. – P. 87–95.
9. *Пантелеев В.П.* Еволюція якості звітності: від економічної теорії через консолідацію фінансової звітності до корпоративної соціальної відповідальності / *В.П. Пантелеев* // Облік, економіка, менеджмент. Наукові нотатки. – 2014. – Вип. 4. – С. 328–338.
10. The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes / *P.J. Steinbart, R.L. Raschke, G.Gal, W.N. Dilla* // *Accounting, Organizations and Society* – Vol. 71. – P. 15–29.
11. *Нестеренко О.О.* Адаптація методологічних положень верифікації інтегрованої звітності до європейських вимог / *О.О. Нестеренко* // Східна Європа: Економіка, бізнес та управління. – 2018. – Вип. 2 (13). – С. 245–253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Nesterenko-O.O..pdf>.
12. *Костирко Р.О.* Перспективи міжнародної інтегрованої звітності / *Р.О. Костирко* // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 181–187.
13. *Сокіл О.Г.* Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія / *О.Г. Сокіл*. – Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. – 454 с.
14. *Гринь В.П.* Сучасні проблеми облікового забезпечення стратегічного управління / *В.П. Гринь* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2019. – Вип. 1 (42). – С. 12–17.
15. *International Integrated Reporting Framework*. – 2013 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
16. *Максимчук М.О.* Організаційні аспекти підготовки інтегрованої звітності відповідно до Міжнародного стандарту «Інтегрована звітність» / *М.О. Максимчук* // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 4 (78). – С. 76–84.
17. *Осадча О.О.* Обліково-аналітичне забезпечення соціального капіталу в сучасних економічних умовах / *О.О. Осадча* // Вісник ЖДТУ. – 2016. – № 1 (75). – С. 31–37.
18. *Шерстюк О.Л.* Теорія та методологія аудиту фінансової інформації : дисертація : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / *О.Л. Шерстюк* // Національна академія аграрних наук України, Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – Київ, 2018. – 640 с.
19. *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. – 2018 [Electronic recourse]. – Access mode : <https://www.iasb.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-0>.

References:

1. Bezverkhyi, K. V. (2018), «Pryntsyp vzaiemodii iz zatsikavlenymy storonamy v intehrovani zvitnosti pidpriemstv», *Visnyk KNTEU*, Vol. 4, pp. 97–107.
2. Herda, D.N., Petersen, M.J. and Fontaine, R. (2014), «Does client participation in an external audit affect their satisfaction with the audit service?», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, Issue 9, pp. 818–836, [Online], available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2013-0916>
3. Cao, L., Li, W. and Zhang, L. (2015), «Audit mode change, corporate governance and audit effort», *China Journal of Accounting Research*, Vol. 8, Issue 4, pp. 315–335.
4. Karpushenko, M.Yu. and Shakhverdian, D.S. (2019), «Intehrovana zvitnist yak dzherelo otsinky diialnosti pidpriemstva», *Biznesinform*, Vol. 3, pp. 265–269.
5. Costantino, F., Di Gravio, G. And Tronci, M. (2018), «Environmental Audit improvements in industrial systems through FRAM», *IFAC-PapersOnLine*, Vol. 51, Issue 11, pp. 1155–1161, [Online], available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2405896318315611>
6. Kravchenko, O.V. and Ovcharova, N.V. (2016), «Teoretychni ta metodychni zasady formuvannia intehrovanoi zvitnosti v Ukraini», *Ekonomika i suspilstvo*, Vol. 6, pp. 359–366.
7. Eulerich, M., Kremin, J. and Wood, D.A. (2019), «Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee», *Advances in Accounting*, Vol. 45, Article 100410 ; [Online], available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0882611018302025>
8. Oprisor, T. (2015), «Auditing Integrated Reports: Are there Solutions to this Puzzle?», *Procedia Economics and Finance*, Vol. 25, pp. 87–95.
9. Panteleiev, V.P. (2014), «Evolutsiia yakosti zvitnosti: vid ekonomichnoi teorii cherez konsolidatsiiu finansovoi zvitnosti do korporativnoi sotsialnoi vidpovidalnosti», *Oblik, ekonomika, menedzhment. Naukovi notatky*, Vol. 4, pp. 328–338.
10. Steinbart, P.J., Raschke, R.L., Gal, G. and Dilla, W.N. (2018), «The influence of a good relationship between the internal audit and information security functions on information security outcomes», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 71, pp. 15–29.
11. Nesterenko, O.O. (2018), «Adaptatsiia metodolohichnykh polozhen veryfikatsii intehrovanoi zvitnosti do yevropeyskykh vymoh», *Skhidna Yevropa: Ekonomika, biznes ta upravlinnia*, Vol. 2 (13), pp. 245–253, [Online], available at: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2019/07/Nesterenko-O.O..pdf>
12. Kostyrko, R.O. (2014), «Perspektyvy mizhnarodnoi intehrovanoi zvitnosti», *Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika». Menedzhment ta pidpriemnytstvo v Ukraini: etapy stanovlennia i problemy rozvytku*, Vol. 794, pp. 181–187.
13. Sokil, O.H. (2018), *Teoretyko-metodolohichni zasady bukhgalterskoho obliku staloho rozvytku silskohospodarskykh pidpriemstv*, monohrafiia, TOV «Kolor Prynt», Melitopol, 454 p.
14. Hryn, V.P. (2019), «Suchasni problemy oblikovoho zabezpechennia stratehichnoho upravlinnia», *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, Vol. 1 (42), pp. 12–17.
15. International Integrated Reporting Framework (2013), [Online], available at: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
16. Maksymchuk, M.O. (2016), «Orhanizatsiini aspekty pidhotovky intehrovanoi zvitnosti vidpovidno do Mizhnarodnoho standartu «Intehrovana zvitnist», *Visnyk ZhDTU*, Vol. 4 (78), pp. 76–84.
17. Osadcha, O.O. (2016), «Oblikovo-analitychne zabezpechennia sotsialnoho kapitalu v suchasnykh ekonomichnykh umovakh», *Visnyk ZhDTU*, Vol. 1 (75), pp. 31–37.
18. Sherstjuk O.L. (2018) *Teorija ta metodologija audytu finansovoi' informacii'*, dysertacija, spec. 08.00.09 *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt*, Nacional'na akademija agrarnykh nauk Ukraïny, Nacional'nyj naukovyj centr «Instytut agrarnoi' ekonomiky», Kyïv, 640 p.
19. Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements (2018), [Online], available at: <https://www.iaasb.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-0>.

Мельник Катерина Петрівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки».

Наукові інтереси:

- аудит.

<https://orcid.org/0000-0001-9167-5801>

E-mail: pristypakatia@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 31.01.2020.