

УДК 657

*В. В. Савицький,
аспірант кафедри обліку і аудиту,
Житомирський державний технологічний університет*

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ТА ОЦІНКА ІНФОРМАЦІЙНИХ ЗАПИТІВ ЗАЦІКАВЛЕНИХ ОСІБ ЩОДО ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

*V. V. Savitskyi
PhD student of accounting and audit department
Zhytomyr state technological university*

IDENTIFICATION AND EVALUATION OF INFORMATION REQUESTS OF INTERESTED PERSONS ABOUT THE ECONOMIC ANALYSIS OF ECONOMIC ACTIVITY OF AUDIT FIRMS

В процесі дослідження було встановлено необхідність розмежування зацікавлених осіб як користувачів результатів економічного аналізу господарської діяльності аудиторської компанії та зацікавлених осіб як користувачів результатів аудиту. В сучасній науці питання розвитку управлінської науки та інформаційних підсистем управління господарською діяльністю підприємств різних галузей національної економіки, в тому числі аудиторської діяльності, вивчається з позиції теорії стейкхолдерів. З цією метою було проведено аналіз сутності поняття "стейкхолдери". Для обґрунтування та ідентифікації інформаційних запитів було визначено потребу у вивченні особливостей інтересів зацікавлених осіб. Щоб досягти зазначеного в дослідженні розглянуто класифікацію зацікавлених осіб та їх інформаційних запитів. Проаналізувавши підходи науковців до класифікації стейкхолдерів запропоновано власний підхід до визначення їх інтересу та інформаційного запиту щодо господарської діяльності аудиторської фірми. Визначено, що діяльність аудиторської фірми розглядається з двох позицій: авторська фірма як суб'єкт господарської діяльності, що реалізовує аудиторські та консалтингові послуги; аудиторська фірма як суб'єкт незалежного фінансового контролю. В дослідженні проілюстровано взаємодію зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу. В статті автором було надано характеристику зацікавленим сторонам та їх інтересам та інформаційним запитам, таких як: працівники, керівники, власники, споживачі, постачальники ресурсів, постачальники фінансових ресурсів, держава, суспільство. Дослідженні інтереси зацікавлених осіб в діяльності аудиторської компанії, вказують на певний інформаційний запит. Слід відмітити, що діючі підходи до інформаційних підсистем управління (економічний аналіз, бухгалтерський облік, планування та внутрішній аудит) не в повній мірі дозволяють сформуванню якісного інформаційного ресурсу та забезпечити задоволення стейкхолдера. Як наслідок, це дозволить розширити комплекс аналітичних процедур для оцінки господарської діяльності аудиторської фірми.

The study identified the need to distinguish between stakeholders as users of economic analysis of the audit firm's business activities and stakeholders as users of audit results. In modern science, the question

of the development of managerial science and information subsystems of management of economic activity of enterprises of various branches of the national economy, including auditing activity, is studied from the standpoint of the theory of stockholders. For this purpose, the essence of the concept of “stakeholders” was analyzed. In order to substantiate and identify information requests, the need to study the particularities of stakeholder interests was identified. In order to achieve the mentioned in the research, the classification of interested persons and their information requests is considered. Analyzing the approaches of scientists to the classification of stake holders, we propose our own approach to determining their interest and information request regarding the business activity of the audit firm. It is determined that the activity of an audit firm is considered from two positions: the author's firm as a business entity that implements audit and consulting services; auditing firm as a subject of independent financial control. The study illustrates the interaction of stakeholders (stakeholders) with the audit firm in the context of the formation of information requests for economic analysis. The article describes the characteristics of stakeholders and their interests and information requests such as: employees, managers, owners, consumers, suppliers of resources, suppliers of financial resources, the state, society. Research interests of stakeholders in the activities of the audit company, indicate a specific information request. It should be noted that the current approaches to management information subsystems (economic analysis, accounting, planning and internal audit) do not fully allow for the formation of a quality information resource and ensure the satisfaction of the stockholder. As a consequence, this will expand the range of analytical procedures for evaluating the business performance of an audit firm.

Ключові слова: аудиторська фірма, аудит, економічний аналіз, оцінка, ідентифікація, зацікавлені сторони.

Keywords: audit firm, audit, economic analysis, evaluation, identification, stakeholders.

Актуальність дослідження. Господарська діяльність аудиторських фірм знаходиться на перетині інтересів більшості зацікавлених сторін, що є учасниками суспільних відносин. Особливо гостро питання дослідження зацікавлених сторін постало в сучасних умовах при все більшій поширеності теорії стейкхолдерів. «Різноманіття поглядів на природу виникнення та існування підприємств привело до того, що існує багато концепцій і підходів до розуміння особливостей функціонування та розвитку такого роду організацій. На сьогодні у межах інституціонального напрямку теорії підприємства (фірми) в дослідженнях зарубіжних учених все більше уваги приділяється теорії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) – своєрідній альтернативі неокласичній теорії підприємства, що акцентує увагу на задоволенні інтересів різних учасників господарської діяльності. Цей напрям теорії підприємства, з одного боку, має значну теоретичну та прикладну значущість, а з іншого – характеризується певною незавершеністю та суперечливістю» [3, с. 97].

Рич. М.І. вказує, що «Протягом останніх років в академічних дослідженнях зарубіжних учених все більше уваги приділяється теорії зацікавлених сторін – своєрідній альтернативі неокласичної економічної теорії управління підприємством. Ціннісна орієнтація суб'єктів ринкових відносин дедалі стає безсумнівним імперативом економіки двадцять першого століття. Ця «ідеологія» виступає домінантою визначення цільових орієнтирів підприємств при взаємодії зі своїми споживачами та партнерами, відіграє провідну роль при вибудові внутрішніх процесів компанії, визначенні їх клієнтів та ціннісних очікувань. Аналогічні завдання постають і при реалізації різноманітних проектів, успіх яких в першу чергу визначається саме створеною цінністю для основних зацікавлених сторін» [4, с. 45].

Варто зауважити, на необхідності розрізняти зацікавлених осіб як користувачів результатів економічного аналізу господарської діяльності аудиторської компанії та зацікавлених осіб як користувачів результатів аудиту. Питання ідентифікації інформаційних запитів користувачів результатів аудиту вивчаються вченими-аудиторами, які проводять наукові дослідження в сфері теорії, організації та методології аудиту як виду незалежного фінансового контролю. В свою чергу інформаційні запити щодо господарської діяльності аудиторської фірми як об'єкту економічного аналізу не піднімалися в працях вчених. В сучасних умовах зацікавленість багатьох учасників суспільних відносин в інформації про господарську діяльність аудиторських фірм обмовлена потребою підвищення якості аудиту та аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження інформаційних запитів користувачів економічного аналізу господарської діяльності підприємств різних галузей національної економіки піднімалися вченими-аналітиками в контексті розвитку теорії, організації та методології економічного аналізу: І. Ансоф, Р. Грант, В.Г. Виговський, О.М. Галенко, Д.О. Грицишен, О.В. Олійник, О.А. Зоріної, Т.М. Ковальчук, Б. Карлоффа, Д. Колліса, І.Д. Лазаришиної, В.К. Савчука, Є.В. Мниха, Л.О. Примостка, І.М. Парасій-Вергуненко, К.Ю. Поляк, Т.О. Тарасова, В.В. Євдокимов, І.В. Замула, О.М. Дзюбенко, А.М. Лисичко, І.Т. Райковська, Г.Л. Норд, Н.І.Луцька, С.В. Свірко, С.О. Левицька,

О.В. Мельниченко, І.В. Клименко, О.К. Фокін, В.О. Іваненко, Ю.Ю. Мороз, О.А. Лаговська, В.В. Покин'черета, Я.І. Мулик, Т.Ю. Мельник, І.В. Саух та інші.

Метою статті є ідентифікація та оцінка інформаційних запитів зацікавлених осіб щодо економічного аналізу господарської діяльності аудиторських фірм.

Виклад основного матеріалу. «Особливістю аудиторської діяльності в даний час є її подвійна і суперечлива сутність. З одного боку, підприємницька основа обумовлює необхідність отримання доходу, що забезпечує виживання в умовах ринкової конкуренції. З іншого боку, аудиторські перевірки проводяться в інтересах суспільства. А що це означає, якщо аудитор є його частиною? Розумно припустити, що інтереси суспільства погодяться з моральними принципами кожного і що з позиції створення цінності компанії всього світу дуже схожі. Варто зазначити, що важливість прийняття у увагу запитів зацікавлених сторін при досягненні мети діяльності організації міститься в теорії стейкхолдерів (англ. Stakeholder concept, stakeholder theory - теорія зацікавлених сторін), запропонованої Едуардом Фріменом в середині 1980-х рр. Основи цієї концепції стосовно до бізнесу почали формуватися в 1960-х рр. Відповідно до цієї теорії компанія - це не тільки економічна цілісність і інструмент для отримання прибутку, а й елемент того середовища, в якій вона діє, а також система, яка впливає на своє оточення і відчуває у відповідь вплив місцевих громад, споживачів, постачальників, громадських організацій, а також персоналу, інвесторів і акціонерів» [6].

«Середовище, в якому функціонує підприємство, досить різноманітне та мінливе, тому виконання сформованих автором зобов'язань перед усією сукупністю зацікавлених сторін дозволить підприємству: – відстежувати середовище та регулярно аналізувати його зміни; – оцінювати вплив зацікавлених сторін на дієвість підприємства; – збалансовано задовольняти потреби та очікування; – визначати можливі ризики функціонування; – передбачити майбутні потреби окремих груп зацікавлених сторін; – забезпечувати реалізацію стратегій організації за рахунок швидкого реагування на зміни середовища підприємства; – підтримувати інноваційні процеси та постійно поліпшувати взаємовигідні стосунки із усією сукупністю зацікавлених сторін» [5, с. 106].

В сучасній науці питання розвитку управлінської науки та інформаційних підсистем управління господарською діяльністю підприємств різних галузей національної економіки, в тому числі аудиторської діяльності, вивчається з позиції теорії стейкхолдерів.

«Основоположником концепції «зацікавлених сторін» («стейкхолдерів» від англ. слова stakeholder) вважається Е. Фрімен, який у своїй праці «Стратегічний менеджмент: концепція зацікавлених сторін» вперше ввів поняття «стейкхолдер», під яким слід розуміти «будь-які індивіди, групи або організації, які здійснюють суттєвий вплив на схвалювані фірмою рішення та/або які опиняються під впливом цих рішень». На початковому етапі дослідження даної економічної категорії перелік стейкхолдерів включав акціонерів, робітників, покупців, постачальників, кредиторів та суспільство» [2].

«Стейкхолдерами компанії є всі особи або групи осіб, які є об'єктами або суб'єктами діяльності та політики компанії як на місцевому, так і глобальному рівнях. Стейкхолдером вважається будь-яка особа або група осіб, що впливає на діяльність організації або відчуває на собі вплив цієї діяльності, а також будь-яка особа або група осіб, які можуть допомогти в розробці пропозицій щодо підвищення комерційної та суспільної ефективності підприємства» [1, с. 151].

В таких умовах кожна зацікавлена особа переслідує відповідний інтерес. Відповідно до свого інтересу приймаються сукупність управлінських рішень для задоволення певного інтересу. Це в свою чергу обумовлює формування певного інформаційного запиту щодо господарської діяльності аудиторської фірми. Кожен стейкхолдер в контексті свого інтересу має бажання отримати повну та достовірну інформацію, яка б дозволила прийняти управлінське рішення.

В контексті розвитку управління підприємством у взаємодії із зацікавленими сторонами М.В. Руденко пропонує класифікувати зацікавлених осіб в залежності від їх відношення до середовищ господарської діяльності: внутрішнє та зовнішнє. Зокрема автор виділив зобов'язання підприємств в контексті зацікавлених сторін, що систематизовано в табл. 1.

Таблиця 1.
Зобов'язання підприємств перед зацікавленими сторонами за М.В. Руденко [5]

Класифікаційна ознака	Стейкхолдер	Зобов'язання
Внутрішні	Акціонери	- інформування про фінансовий стан; - запобігання ризикам; - формування цінностей підприємства
	Персонал	- гідна заробітна плата; - безпека праці; - відсутність дискримінації; - інвестиції в професійний розвиток; - соціальний пакет
Зовнішні	Партнери	- чесна конкуренція; - прозорі закупівлі; - етичні поведінка; - виконання угод і зобов'язань; - дотримання гарантій; - антикорупційні процедури
	Суспільство	- дотримання нормативно-правової бази; - сплата податків і зборів; - захист довкілля; - створення нових робочих місць; - розвиток волонтерських проектів; - реалізація соціальних та культурних програм; - виконання запитів
	Споживані	- якість продукції; - адекватна ціна; - доступ до публічної інформації; - впровадження інвестицій; - соціальна відповідальність

Основними стейкхолдерами відповідно до авторської пропозиції є акціонери, персонал, партнери, суспільство, споживачі. Транслюючи їх на господарську діяльність аудиторських фірм можна прослідкувати зацікавленість усіх представлених стейкхолдерів. Єдине, що варто врахувати, то це той факт, що аудит реалізує суспільно значимі послуги, а саме підтвердження достовірності фінансової звітності, а цим самим формування інформаційного ресурсу для учасників соціально-економічних відносин.

Герасименко Ю.В. пропонує класифікувати стейкхолдерів в контексті їх впливу на господарську діяльність підприємства: відповідальні стейкхолдери, ділові партнери, спостерігачі, регулюючі інститути.

Таблиця 2.
Загальна характеристика базових груп стейкхолдерів підприємства за Герасименко Ю.В. [5]

Категорія	Група	Інтереси та очікування	Характер впливу	
			Конструктивний	Деструктивний
Відповідальні стейкхолдери	Власники	Можливості розширення бізнесу, зростання прибутковості і вартості гудвіл	Задоволення інтересів та очікувань персоналу	Контроль через недовіру, звільнення некваліфікованого персоналу
	Персонал	Належна заробітна плата, сприятливі умови праці, справедливе відношення, соціальні гарантії, можливості самореалізації	Високий рівень креативності, професійна зацікавленість у підвищені прибутковості роботодавця	Низька активність, висока плинність кадрів, погане «сарафанне радіо» серед потенційної робочої сили
Ділові партнери	Споживачі, клієнти	Асортимент і висока якість продукції (послуг), прийнятні ціни	Повторна покупка та формування лояльного ставлення до підприємства та її продукції	Надання переваги у виборі продукції (послуг) фірмконкурентів
	Інвестори	Гарантія виконання договорів, розширення спектра партнерських зв'язків	Довгострокова співпраця, якість ресурсів	Дострокове розірвання договорів, «сарафанне радіо» серед ділових партнерів
	Постачальники	Стабільні замовлення, вчасні розрахунки відповідно до умов договору		про досвід негативної співпраці
Спостерігачі	Конкуренти	Вільна конкуренція без шахрайства та інших незаконних і неетичних дій, наявність конкурентних переваг	Можливість створення платформи ділового партнерства шляхом інтеграції певних процесів	Набуття конкурентних переваг на основі виявлення «слабких місць», відкрита протидія
«Регулюючі інститути	Територіальні громади	Розвиток інфраструктури, соціальне партнерство, охорона довкілля	Створення мотиваційної платформи ведення бізнесу	«Блокування» бізнесу громадськими рухами
	Органи державної влади	Дотримання законодавства, сплата податків		Примусова реорганізація чи ліквідація підприємства

В своєму дослідженні Герасименко Ю.В. вказує, що «Відповідно, вважаємо, що ідентифікацію стейкхолдерів і оцінку їхнього впливу доцільно здійснювати у так званому «силовому полі» між параметрами ресурсоутворюючий і владний потенціали, умовно поділивши його на три рівні впливу: низький, середній і високий ... Чим вищий рівень ресурсоутворюючого чи владного потенціалу стейкхолдера, тим більш «прискіпливим» повинно бути ставлення менеджерів підприємства до процесу задоволення їхніх інтересів та очікувань, пам'ятаючи, що характер впливу зацікавлених сторін може бути як конструктивним, що сприяє процесу прийняття управлінських рішень і посиленню конкурентних позицій підприємства, так і деструктивним, що навпаки, послаблює їх» [5].

Зауважимо, що у випадку із господарською діяльністю аудиторських фірм поляса визначених полів щодо зацікавлених осіб зміщуються. Це обумовлено тим, що аудиторська послуга є суспільно важлива, а аудиторська фірма виступає суб'єктом незалежного фінансового контролю. Так, наприклад регулюючі інститути мають розширену фікцію щодо встановлення вимог до ресурсного потенціалу аудиторської фірми. Діяльність аудиторських фірм, окрім регулюючих інститутів (органів державної влади), регулюються галузевим, а саме Аудиторською палатою України. Кожен суб'єкт аудиторської діяльності має звітувати перед зазначених органом регламентації. Крім того, Аудиторська палата України висуває вимоги до економічного потенціалу аудиторських фірм, зокрема кадрового потенціалу. Зауважимо, що наша позиція є подібною до представленої Герасименко Ю.В., адже вивчення зацікавлених сторін є важливим з позиції оцінки їх інформаційного запиту щодо результатів економічного аналізу. А цей інформаційний запит завжди матиме зворотній зв'язок. Адже, в залежності від змісту отриманої інформації зацікавлені сторони приймають рішення, що мають безпосередній вплив на економічний потенціал аудиторської фірми.

Рич М.І. пропонує класифікувати зацікавлених сторін на основних, першочергових та другорядних. Їх характеристика наведена в табл. 3.

Таблиця 3.
Характеристика інтересів користувачів за Рич М.І. [4]

Група користувачів	Характеристика
<i>1</i>	<i>2</i>
основні зацікавлені сторони	– це ті, від кого залежить, або хто може суттєво вплинути на проект чи бути важливим для його успіху (органи місцевого самоврядування області, ключові підприємства та організації тощо)
другорядні зацікавлені сторони	– це всі інші особи чи інституції, які можуть мати опосередкований інтерес до проекту чи певну роль у його розробленні та реалізації. Якщо претком передбачено діяльність, пов'язану з удосконаленням системи надання первинної медичної допомоги, до цієї категорії можуть потрапити адміністративні працівники медичних закладів та управління охорони здоров'я, представники відповідних громадських організацій тощо
першочергові зацікавлені сторони	– це ті особи, групи осіб чи організації, які так чи інакше відчують на собі результати проекту (позитивні або негативні). Якщо буде проект з будівництва нової дороги, то першочерговими зацікавленими сторонами, які можуть мати позитивний ефект від такого проекту, будуть мешканці прилеглих територій (особи та організації), чій ділова активність та життєвий рівень підвищаться завдяки новим можливостям, а зацікавленими сторонами, які матимуть негативний ефект, можуть бути селянські господарства, чийми землями проляже дорога

Рич М.І. визначає групи стейкхолдерів щодо реалізації різноманітних проектів в залежності від їх впливу на проект. В даному напрямів обґрунтовано виділення таких груп користувачів:

- основні зацікавлені сторони (до них віднесено більшість зовнішніх стейкхолдерів);
- першочергові зацікавлені сторони (учасники соціально-економічних відносин на яких направлено реалізацію проекту);
- другорядні зацікавлені сторони (учасники соціально-економічних відносин, які не мають прямого впливу на проект та прямо не залежать від результатів його реалізації).

Вітчизняний вчений Аммарі А.О. пропонує багаторівневу класифікацію стейкхолдерів підприємства на основі взаємних очікувань (табл. 4.), яка передбачає їх групування за такими ознаками як:

- за приналежністю до підприємства. В діяльності аудиторської фірми зацікавлені як внутрішні так і зовнішні стейкхолдери. При чому зовнішні зацікавлені як в господарській діяльності так і функціонуванні як суб'єкту незалежного фінансового контролю;

Таблиця 4.

Класифікація стейкхолдерів підприємства за Аммарі А.О. [1]

Класифікація за приналежністю до підприємства			
Внутрішні		Зовнішні	
Класифікація за рівнем впливу			
Прямі		Непрямі	
Класифікація за соціальною сферою впливу			
Персонал	Споживачі	Конкуренти	Споживачі
Класифікація за громадською сферою впливу			
Територіальні спільноти	Державні організації	Громадські організації	
Місцеві громади	Екологічний стан території	Засоби масової інформації	

- за рівнем впливу. Кожне рішення користувачів має як прямий так і непрямий вплив на господарську діяльність аудиторської компанії. Проте, зважаючи на її двосторонній прояв ряд користувачів, що для підприємств інших галузей мають лише непрямий вплив у випадку із аудиторською діяльністю матимуть прямий вплив, зокрема органи державної влади – Аудиторська палата України;

- за соціальною сферою впливу. Такий поділ є класичним як для аудиторських фірм так і для фірм інших галузей національної економіки, проте запити

- за громадською сферою впливу. Оцінюючи інтереси стейкхолдерів за громадською сферою впливу варто наголосити, що в більшій мірі фактором є те, що аудиторська фірма є суб'єктом незалежного фінансового контролю.

Шкроміда Н.Я. пропонує визначати рівень впливу стейкхолдерів на потенціал підприємства (інвестори, менеджери підприємства, працівники підприємства, споживачі (клієнти підприємства), постачальники, кредитори, суспільні і державні органи та установи), а тому в контексті зазначеного пропонує характеристику їх запитів (табл. 5) як в економічній так і соціальній сферах.

Таблиця 5.

Характеристика запитів стейкхолдерів за Шкроміда Н.Я.

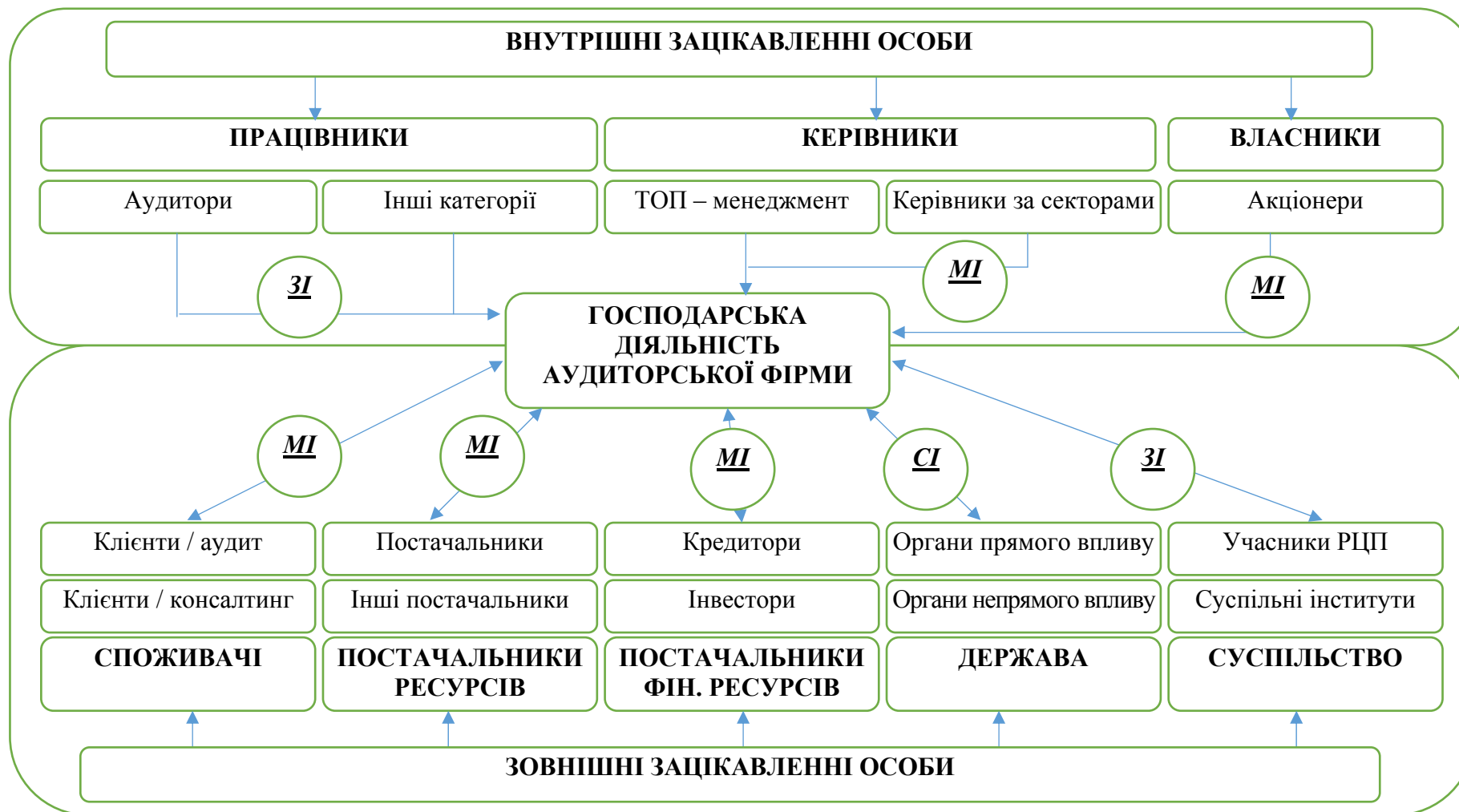
Стейкхолдер	Вплив на потенціал підприємства
Інвестори	інвестують у діяльність підприємства свій капітал з метою отримання стабільного доходу, який повинен зростати у довгостроковому періоді
Менеджери підприємства	управляють фінансово-господарською діяльністю підприємства, приймають рішення, контролюють та аналізують ефективність діяльності
Працівники підприємства	основний мотив яких є гарантія зайнятості та стабільне отримання доходу
Споживачі (клієнти підприємства)	зацікавлені в отриманні високоякісної та безпечної споживчої вартості та стабільності поставок
Постачальники	суб'єкти партнерських відносин, які зацікавлені в інформації, що дозволяє їм визначити, чи своєчасно виплатять належні їм суми
Кредитори	тимчасово надають підприємству ресурси в обмін на наперед встановлений дохід і зацікавлені в інформації, що дозволяє їм визначити, чи будуть своєчасно здійснені виплати
Суспільні і державні органи та установи	Зацікавлені в забезпеченні соціальних функцій та їх фінансового забезпечення

Виходячи із представлених підходів до класифікації стейкхолдерів, пропонуємо власний підхід до визначення їх інтересу та інформаційного запиту щодо господарської діяльності аудиторської фірми. Наша пропозиція ґрунтується на тому, що діяльність аудиторської фірми розглядається з двох позицій:

- по-перше, авторська фірма як суб'єкт господарської діяльності, що реалізовує аудиторські та консалтингові послуги;

- по-друге, аудиторська фірма як суб'єкт незалежного фінансового контролю.

Візуалізація взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу представлено на рис. 1.



Умовні позначення: МІ – майновий інтерес; СІ – суспільний інтерес; ЗІ – змішаний інтерес
 Рис. 1. Візуалізація взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу

Виходячи із вище викладеного надамо характеристику зацікавленим сторонам та їх інтересам та інформаційним запитам.

Особливостями інформаційних запитів та інтересів внутрішніх зацікавлених сторін є:

- **працівники.** В контексті специфіки господарської діяльності аудиторської фірми нами виділено дві категорії працівників, а саме: аудитори та інші. Щодо аудиторів то їх інтерес є як матеріальний так і суспільний. Зокрема, кожен аудитор зацікавлений: по-перше, в отриманні заробітної плати тобто фінансової винагороди; по-друге, примноження та збереження репутації своєї репутації як суб'єкта аудиторської діяльності. Кожна аудиторська фірма розробляє власні підходи та політики щодо оплати праці аудиторів та забезпечення їх незалежності. Зазначенні складові визначають інформаційні потреби працівників, зокрема аудиторів, виходять з їхнього інтересу. Так, аудитори зацікавлені в інформації про ресурси, які будуть залучені чи залучаються для реалізації послуги, адже від цього залежить якість аудиторської послуги і відповідно репутація аудитора як суб'єкта аудиторської діяльності. Інформаційні запити аудитора знаходяться на перетині ресурсів аудиторської фірми так і її економічного потенціалу. Крім того, для аудитора важливим є репутація фірми та її клієнти. Зокрема репутація аудиторської фірми та її аудиторів і прямо пропорційна. Саме, тому суб'єкт господарювання має вкладати кошти не лише заробітну плату аудитора, але й підвищення його кваліфікації, яка в свою чергу сприймає підвищенню рівня репутації та репутаційного капіталу. Успіх аудитора також залежить від клієнтів аудиторської фірми, адже від цього залежить завантаженість аудитора та його компетенція в контексті галузевої специфіки замовників обов'язкового або ініціативного аудиту фінансової звітності. Аудитор зацікавлений в результатах економічного аналізу щодо економічного потенціалу підприємства та в інформації про стан репутаційного та клієнтського капіталу. В цілому кадровий потенціал аудиту в Україні становить на сьогодні в країні зареєстровано 2719 сертифікованих аудиторів, які працюють в аудиторських фірмах, не пов'язанні з жодною із фірм або зареєстровані як фізичні особи підприємці

- **керівники.** Ключовим інтересом керівників є матеріальний (фінансовий). Зокрема їх фінансова винагорода залежить від фінансової результативності діяльності аудиторської компанії, яка в свою чергу залежить від якості наданої аудиторської послуги. Це визначає, що інформаційні запити керівників щодо результатів економічного аналізу знаходиться на перетині функціонування аудиторської фірми як суб'єкта господарювання та як суб'єкта незалежного фінансового контролю. Зазначенні напрями функціонування є взаємозалежними один від одного. З цього виходить, що інформаційні запити щодо результатів економічного аналізу в більшій мірі фокусуються на економічному потенціалі підприємства (фінансовий, майновий та кадровий) та капіталах, що характеризують взаємодію із зовнішнім середовищем (клієнтський та репутаційний капітали);

- **власники.** Власники є особливою категорією зацікавлених осіб аудиторської фірми. Це обумовлено тим, що аудиторська палата України та вітчизняне аудиторське законодавство висуває вимоги до власників аудиторських фірм. Власники в першу чергу зацікавлені в отриманні позитивного фінансового результату та збільшення вартості бізнесу. Досягнення матеріального (фінансового) інтересу можливе за умови гармонійного поєднання функціонування аудиторської фірми як суб'єкта господарювання та суб'єкта незалежного фінансового контролю. Фінансові результати аудиторської фірми залежать від клієнтів та їх платоспроможності. В свою чергу клієнтський капітал залежить від репутації аудиторської фірми. В сукупності зазначенні об'єкти виступають об'єктами вартісно-орієнтованого управління господарською діяльністю аудиторської фірми. Економічний аналіз має дати відповідь на основні питання власників, а саме: економічний потенціал та результативність діяльності фірми.

Зовнішні зацікавлені особи представлені наступними суб'єктами соціально-економічних відносин:

- **споживачі.** Основними споживачами послуг аудиторських фірм є підприємства, що обов'язково мають оприлюднювати фінансову звітність, а також підприємства, що користуються консалтинговими послугами. І ті і інші зацікавлені в отриманні якісної аудиторської та консалтингової послуги. Відповідно до цього інформаційний запит пов'язаний як репутаційним капіталом та економічним потенціалом, що дозволить аудиторській фірмі на якісному рівні надати аудиторську чи консалтингову послугу. Аналізуючи діяльність великої аудиторської четвірки в Україні (ТОВ «Ернст енд Янг аудиторські послуги», ПрАТ «КПМГ АУДИТ», ТЗОВ Аудиторська фірма «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)», ПрАТ «Делойт енд Туш Юкрейніан Сервісез Компані»), варто наголосити, що більшість їх клієнтів є суспільно значимі підприємства (табл. 6);

Таблиця 6.

Основні споживачі аудиторських фірм – представництв аудиторської четвірки в Україні

Клієнт <i>1</i>	Аудиторська фірма <i>2</i>
ПАТ «Укртелеком»	ТОВ «Ернст енд Янг аудиторські послуги»
ПАТ «Укргазбанк»	
ПАТ «Укрзалізниця»	
ПАТ «Турбоатом»	
ПАТ «Рено Україна»	
ПАТ «Природні Ресурси»	
АТ КБ «ПУМБ»	
ПАТ «Дікергофф Цемент Україна»	
ПАТ «Державний Експортно-Імпортний Банк України»	
ПАТ «Одеський припортовий завод»	
ПАТ «Рубіжанський картонний-тарний комбінат»	
НАК «Нафтогаз»	
ПАТ «ВФ Україна»	

ПАТ «Фармак»	
АТ «Укргазвидобування»	
ПАТ «Банк Восток»	
АТ «Піреус Банк МКБ»	
ПАТ «Розрахунковий центр з обслуговування договорів на фінансових ринках»	
ПАТ «Метлайф»	
ПАТ «Арселор Міттал Кривий Ріг»	
АТ «Агропросперіс Банк»	
ПАТ «БТА Банк»	
ПАТ «Укрсоцбанк»	
АТ «ОПІ Банк»	
АТ КБ «Приватбанк»	
АТ «Креді Агріколь баню»	
ПрАТ «Аіг Україна Страхова Компанія»	
ПАТ «Славутський комбінат «Будфарфор»	
ПАТ «Карлсберг Україна»	
ПАТ «Імперіал Тобакко Продакшн Україна»	
ПАТ «Київстар»	
ПАТ «Монделіс Україна»	
ПАТ «Філіп Морріс Україна»	
ПАТ «СКФ Україна»	
ПАТ «Астра Банк»	
ПАТ «Консюмерс-Скло-Зоря»	
АТ «Кредобанк»	
АТ «Укрсоцбанк»	
ПАТ «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь»	
ПАТ «Вімм-Білль-Данн Україна»	
ПАТ «Страхова компанія «ПЗУ Україна»	
АТ «Прокредит Банк»	
АТ «Правекс Банк»	
АТ «Райффайзен Банк Аваль»	
ПАТ «Євроцемент-Україна»	
ПАТ «Український Процесінгований Центр»	
ПАТ «Ясинівський коксохімічний завод»	
	ТОВ «АФ «ПрайсвотерхаусКуперс (Аудит)»»
	ПАТ «КПМГ Аудит»

- **постачальники ресурсів.** Вивчаючи пастильників аудиторської фірми, варто вказати на ключові ресурси, а саме майнові (матеріальні та нематеріальні активи) та трудові ресурси. Постачальниками трудових ресурсів є рекрутингові компанії, основний інтерес яких є репутація аудиторської компанії та її можливість в повній мірі задовольнити інтереси працівників, а також спроможність фірми розрахуватися за послуги із підбору персоналу. Важливими постачальниками ресурсів для аудиторської фірми є ІТ компанії, які займаються розробкою програмного забезпечення для автоматизації аудиторських процедур, а також послуги із забезпечення кібребезпеки. Зазначені компанії зацікавлені в спроможності аудиторської фірми вчасно та в повному обсязі проводити розрахунки за надані послуги. Співпраця аудиторської компанії із суб'єктами зазначеної галузі, є специфічною та має ґрунтуватися як на умовах договору так і взаємні довірі. Адже, забезпечення інформаційної безпеки аудиторської фірми є важливою з позиції забезпечення відповідного рівня репутаційного та клієнтського капіталу. Так, також клієнт аудиторської фірми зацікавлений в тому, що усі дані про його господарську діяльність були збереженні;

- **постачальники фінансових ресурсів.** Постачальниками фінансових ресурсів є потенційні інвестори, які надають фінансові ресурси без оплати, та кредитори, що фінансують діяльність за певну винагороду. Перша група зацікавлена в отриманні дивідендів, в результаті отриманні аудиторською фірмою позитивного фінансового результату. Відповідно до цього основним джерелом інформації є фінансова звітність, яка представляє інформацію про фінансовий потенціал підприємства. Кредитори також зацікавлені в інформації про фінансовий потенціал підприємства, адже їх основним інтересом є повернення позики та плата за неї (відсотки за кредит);

- **державна.** Державу ми характеризуємо в контексті органів державної влади, які пропонуємо поділяти за рівнем впливу: органи прямого впливу та органи опосередкованого впливу. Роль держави як зацікавленої особи в діяльності аудиторської фірми проявляється в наступних напрямках виконання державних функцій: по-перше, регулювання підприємницької діяльності – встановлення параметрів щодо діяльності авторської компанії як суб'єкта господарської діяльності (органи державної влади); регулювання аудиторської діяльності – встановлення вимог до суб'єкта аудиторської діяльності як інституту незалежного фінансового контролю (Аудиторська палата України); фіскальної – збір податків та зборів за результатами господарської діяльності аудиторської фірми (державна фіскальна служба); інші функції – пов'язані із співпрацею аудиторської фірми із органами місцевого самоврядування. Отже, інтерес держави має багатоаспектний прояв в певній мірі він пов'язаний із рухом фінансових ресурсів (податки та збори), проте усі вони направлені на виконання соціальних функцій держави для забезпечення стабільності функціонування суб'єктів господарювання та фінансовий ринків;

- **суспільство.** Зацікавленими особами в контексті діяльності аудиторських фірм, що представляють суспільство є: по-перше, учасники ринку цінних паперів – зацікавлені в діяльності аудиторської фірми як суб'єкта незалежного фінансового контролю, адже аудит виступає основним інструментом, що підтверджує достовірність та повноту фінансової звітності, а отже її якість як інформаційного ресурсу для учасників ринку цінних паперів, що мають можливість та намір інвестувати в господарську діяльність клієнтів аудиторської фірми; по-друге, суспільні інститути – учасники суспільних відносин, що зацікавлені в забезпеченні уникнення або зменшення рівня інформаційної асиметрії на ринках цінних паперів, товарів, робіт та послуг. Зазначенні учасники мають змішаний інтерес, з однією сторони це забезпечення стабільності ринків, а з іншої забезпечення, збереження та примноження фінансових ресурсів.

Висновок. Таким чином, за результатами дослідження інтересів стейкхолдерів в діяльності аудиторської фірми, нами обгрунтовано їх розширення в контексті її функціонування як суб'єкту господарювання та суб'єкта незалежного фінансового контролю. Розроблено взаємодії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) із аудиторською фірмою в контексті формування інформаційних запитів до економічного аналізу, що є основою формування інноваційних підходів до організації та методики економічного аналізу.

Список літератури.

1. Аммарі А.О. Класифікація стейкхолдерів на основі взаємних очікувань / А. О. Аммарі // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 8. – С. 150-155.
2. Гросул В.А. Концепція стейкхолдерів в системі оцінки ефективності функціонування підприємства / В.А. Гросул, Н.Е. Аванесова // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 233-236.
3. Краснокутська Н.С., Ришкова Я.С. Теорія зацікавлених сторін: основні положення та сфери дослідження / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/931/1/11.pdf>
4. Рич М.І. Цінності зацікавлених сторін в соціальних та комерційних проєктах / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://urss.knuba.edu.ua/files/zbirnyk-13/45-49.pdf>
5. Руденко М.В. Управління підприємствами з урахуванням позицій зацікавлених сторін / М.В. Руденко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2016. – Вип. 29. С. 103-109.
6. Шешукова Т.Г., Береснева А.В. Проблемы независимости современного аудита: философский аспект / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nezavisimosti-sovremennogo-audita-filosofskiy-aspekt/viewer>

References.

1. Ammari, A.O. (2012) "Stakeholder classification based on mutual expectations", Aktual'ni problemy ekonomiky. Vol. 8. pp. 150-155.
2. Grosul, V.A. and Avanesova, N. E. (2010) "Stakeholder concept in the enterprise performance evaluation system", Visnyk ZhDTU. Vol. 2 (52). PP. 233-236.
3. Krasnokuts'ka, N.S. and Ryshkova, Ja.S. "Stakeholder theory: main points and areas of research", available at: <http://elib.hduht.edu.ua/bitstream/123456789/931/1/11.pdf> (Accessed 26 June 2018)
4. Rych, M.I. "Stakeholder values in social and commercial projects", available at: <http://urss.knuba.edu.ua/files/zbirnyk-13/45-49.pdf> (Accessed 26 June 2018)
5. Rudenko, M.V. (2016) "Enterprise management based on stakeholder positions", Naukovi pracі Kirovograd'skogo nacional'nogo tehnicnogo universytetu. Ekonomichni nauky. Vol. 29. pp. 103-109.
6. Sheshukova, T.G. and Beresneva, A.V. "The problems of independence of modern audit: a philosophical aspect", available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nezavisimosti-sovremennogo-audita-filosofskiy-aspekt/viewer> (Accessed 26 June 2018).

Стаття надійшла до редакції 20.07.2018 р.