

ЯКІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЯК ОБ'ЄКТ АУДИТУ: ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПРОТИПРАВНИХ ДІЙ

QUALITY OF FINANCIAL STATEMENTS AS AN OBJECT OF AUDIT: IDENTIFICATION OF ILLEGAL ACTIONS

У статті доведено роль та важливість значення незалежного аудиту як інструменту підтвердження якості фінансової інформації особливо в умовах інформаційної економіки. Обернуто, що фінансова звітність є основним джерелом формування інформаційного ресурсу на основі якого приймаються рішення як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами щодо підприємства. Уточнено, що формування фінансової звітності проявляється в послідовній дії сукупності етапів формування даних, контролю, перевірки даних, підтвердження даних аудитором та подання. Охарактеризовано підходи до класифікації та інформаційних запитів користувачів фінансової звітності та результатів аудиту. Досліджено авторський погляд на класифікацію користувачів результатів аудиту за Н.С. Шалімовою. Розглянуто класифікацію зацікавлених сторін економічного суб'єкта в контексті якості бухгалтерської фінансової інформації. Зроблено висновок, що аудит фінансової звітності значно розширює спектр діяльності аудиторських фірм й, відповідно, надання супутніх послуг не стільки в підтвердженні якості звітності, скільки в забезпеченні її формування. Досліджено динаміку кількісних та якісних показників розвитку ринку аудиторських послуг в Україні за період з 2011 по 2017 роки та встановлено тенденції розвитку аудиторських послуг. Розроблено модель якості фінансової звітності як об'єкту бухгалтерського обліку. Виділено наступні складові моделі якості фінансової звітності як об'єкту аудиту: господарська діяльність, бухгалтерський облік як процес інформаційного моделювання господарської діяльності підприємства, фінансові звітність, інформаційний ресурс, взаємодія властивостей об'єктів бухгалтерського обліку та якісних властивостей інформації, незалежний аудит. Доведено, що особливість аудиту як комунікаційного процесу передбачає дослідження різноманітних факторів (середовище комунікації, процес передачі інформації), але, в першу чергу, користувачів, які визначають можливості підвищення якості аудиту в напрямі забезпечення відповідності аудиторської інформації реальним потребам та адекватності її сприйняття. Обернуто, що основним мотивом користувачів є певний інтерес, який в більшій мірі пов'язаний із використанням ресурсів, або впливом механізму використання на певне середовище.

Ключові слова: якості аудиту, фінансова звітність, бухгалтерський облік, аудиторські процедури.

The article proves the role and importance of independent audit as a tool for confirming the quality of financial information, especially in the information economy. It is substantiated that financial reporting is the main source of information resource on the basis of which decisions are made by both internal and external users about the enterprise. It is specified that the formation of financial statements is manifested in the sequential action of a set of stages of data formation, control, verification of data, confirmation of data by the auditor and submission. Approaches to the classification and information requests of users of financial statements and audit results are described. The author's view on the classification of users of audit results by NS is investigated. Shalimova. The classification of the economic entity's stakeholders in the context of the quality of accounting financial information is considered. It is concluded that the audit of financial statements significantly expands the range of activities of audit firms and, accordingly, the provision of related services not so much in confirming the quality of reporting, but in ensuring its formation. The dynamics of quantitative and qualitative indicators of the development of the audit services market in Ukraine for the period from 2011 to 2017 is studied and trends in the development of audit services are established. A model of quality of financial reporting as an object of accounting has been developed. The following components of the model of quality of financial reporting as an object of audit: economic activity, accounting as a process of information modeling of economic activity of the enterprise, financial reporting, information resource, interaction of properties of objects of accounting and qualitative properties of information, independent audit. It is proved that the peculiarity of audit as a communication process involves the study of various factors (communication environment, information transfer process), but primarily users who determine the possibility of improving the quality of audit to ensure compliance of audit information with real needs and adequacy of its perception. It is substantiated that the main motive of users is a certain interest, which is more related to the use of resources, or the impact of the mechanism of use on a particular environment.

Key words: audit quality, financial reporting, accounting, audit procedures.

УДК 657.6

Грицишен Д.О.

д.е.н., професор,
професор кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Прокопенко Ж.В.

к.е.н.,
доцент кафедри економічної безпеки, публічного управління та адміністрування
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Кочин Т.М.

аспірант кафедри обліку і аудиту
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Опанасюк А.А.

здобувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
Державний університет
«Житомирська політехніка»

Постановка проблеми у загальному вигляді. Економічна система світу є досить складною, що представляє собою переплетення різноманітних суспільних зв'язків, що націлені на збільшення доданої вартості та максимізацію прибутків як великих корпорацій так і домогосподарств. Сьогодні на міжнародному рівні сформовано комплекс економічних інституцій, які наділені різноманітними функці-

ями, направлені на регулювання економічних процесів в світі. Не меншу їх кількість має окремо взята держава. Проте, якими б функціями не були наділені державні та міжнародні економічні регуляторні інституції все зводиться до одного – збереження динамічного розвитку економічних процесів та уникнення кризових явищ. Якби не пафосно звучали наступні слова, але від цього ще не захисти-

лася жодна країна та й світ в цілому: фінансові ринки, зокрема ринки цінних паперів визначають існування економічної системи світу, але найважливішим індикатором залишається інформація, що міститься у фінансових звітах.

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

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

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

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

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

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Вітчизняні та зарубіжні вчені внесли вагомий внесок у розвиток та становлення аудиту, але динамічний розви-

ток економічної науки ставить нові завдання перед його методологією та організацією в контексті формування якісного інформаційного ресурсу, що потребує подальшого дослідження.

Мета статті. Метою статті є дослідження якості фінансової звітності як об'єкту аудиту в частині ідентифікації протиправних дій.

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

В підтвердження зазначеного процитуємо вітчизняного вченого К.І. Редченка: «Однією з передумов ефективного функціонування ринків капіталу є впевненість в якості, повноті та достовірності фінансової інформації, що оприлюднюється компаніями. Інвестори та інші учасники ринку капіталу повинні бути захищені від можливих фальсифікацій і маніпулювання показниками звітності, оскільки це становить загрозу не тільки окремо взятим економічним суб'єктам, але й системі фондового ринку загалом» [1, с. 532]. Так, незахищеність інвесторів, може призвести як до економічних наслідків для держави так і соціальних наслідків для суспільства. Зазначена ситуація висуває нові вимоги до інформаційних ресурсів, а отже і суб'єктів, які підтверджують якість інформаційного ресурсу, тобто аудиторських компаній.

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

впливу держави на економічні процеси в цілому через регламентування обсягу інформації, що обов'язково повинна розкриватися у фінансовій звітності та граничного терміну оприлюднення фінансової звітності користувачам. Формування фінансової звітності проявляється в послідовній дії сукупності етапів формування даних, контролю, перевірки даних, підтвердження даних аудитором та подання, що становить його внутрішню сторону стосовно підприємства. Зовнішня його сторона проявляється в опрацюванні даних фінансової звітності користувачами та прийманням ними відповідних рішень. На сучасному етапі розвитку економіки та складності нормативно-правової бази зростає ризик прийняття помилкових рішень на підставі фінансової звітності різними її користувачами. Аудит фінансової звітності виконує надзвичайно важливу функцію щодо підтвердження достовірності та неупередженості поданої користувачам інформації, що допомагає їм у прийнятті правильних рішень. Ефективність аудиторської перевірки фінансової звітності в багатьох аспектах залежить від організації аудиту» [2, с. 159].

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

На значенні фінансової звітності та її аудиту наголошує також Михалків А.А.: «у сучасних умовах особливе значення при прийнятті ефективних управлінських рішень відіграє фінансова звітність, саме вона є основним джерелом інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання. Постійні зміни податкового та бухгалтерського законодавства призводять до помилок, що, своєю чергою, сприяє підвищенню ролі аудиту фінансової звітності як гаранта достовірності показників фінансової звітності» [3, с. 105].

Авторка наголошує на аудиті лише як на інструменті забезпечення достовірності фінансової звітності. Власне інформація, яка представлена у фінансовій звітності може бути достовірною, але не в повній мірі якісною, тобто не враховувати усього спектру діяльності підприємства, що в результаті може призвести до неадекватних рішень як з боку потен-

ційних інвесторів, так і з боку власне системи менеджменту. Крім того, варто наголосити на важливості таких рішень з позиції не лише їх економічних наслідків, але й соціальних, а в окремих галузях національної економіки (важка промисловість, сільське господарство, переробна промисловість, хімічна промисловість та інші) навіть екологічних наслідків.

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

В науковій літературі існує різноманітна кількість підходів до класифікації та інформаційних запитів користувачів фінансової звітності та результатів аудиту. Так, зокрема Голячук Н.В. та Рихлюк В.С. вважають, що «На різних етапах розвитку економіки змінюються підходи до формування облікової інформації, вимоги щодо складу інформації і форматів її подання. Зацікавленими користувачами інформації вважаються особи, які мають потреби в інформації про підприємство і володіють достатніми знаннями і навиками для того, щоб зрозуміти, оцінити і використовувати цю інформацію, а також мають бажання вивчати цю інформацію. Зацікавленими користувачами можуть бути реальні та потенційні інвестори, працівники, позикодавці, постачальники та підрядники, покупці і замовники, органи влади та громадськість в цілому» [4].

Яцко М.В. [5] класифікував користувачів за фінансовим інтересом. За даною ознакою дослідник виділяє наступні види користувачів:

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

Вказаний вченим склад користувачів є не повним, адже фінансово-економічні наслідки мають не лише фінансові інтереси але й соціальні та екологічні. Зокрема, коли мова йде про вплив підприємства на навколишнє середовище, що може вплинути як певні види

витрат так і місце підприємства на ринку цінних паперів. Так, Вибух нафтової платформи «Deerwater Horizon» мав колосальні екологічні наслідки, що визначили соціальні наслідки (безробітними залишилися: 150000 рибалок і працівників ресторанів; 13000 працівників, задіяних в глибоководному бурінні), збитки туристичної галузі склали - 23 мільярди доларів США, а власники ліцензій мали сплатити 7 800 000 000 доларів США постраждалим.

Бондар В.П. [6, с. 23]. пропонує класифікувати користувачів за наступними суспільними групами:

- інвестори, постачальники, кредитори: платоспроможність підприємства;
- акціонери, власники: реальні фінансові результати, можливість отримання дивідендів;
- державні, контролюючі органи: сплата податків, платежів (надходження до бюджету);
- працівники підприємства: перспектива отримання заробітної плати.

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

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

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

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

Досить розширена класифікація користувачів бухгалтерського обліку з позиції якості фінансової звітності міститься в праці [8] та представлена в табл. 2. Варто зазначити, що запропонована авторами класифікація зацікавлених сторін враховує безпосередньо якісний підхід до формування інформації в бухгалтерському обліку та її підтвердження аудитом.

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

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

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

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

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

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

**Авторський погляд на класифікацію користувачів результатів аудиту
за Н.С. Шалімовою [7, с. 27]**

Ознака класифікації користувачів	Види користувачів
I. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від змісту та характеру їх інформаційних потреб	
1.1. Зв'язок аудиторського звіту з іншими джерелами інформації	користувачі, яким для задоволення своїх інформаційних потреб, потрібен лише аудиторський звіт користувачі, які для задоволення своїх інформаційних потреб, використовують аудиторський звіт в сукупності з іншими джерелами інформації
<i>Авторська примітка¹: зазначена ознака визначає рівень задоволеності інформаційним ресурсом про господарську діяльність підприємства, який формується на основі фінансової звітності та результатів аудиту</i>	
1.2. Інформаційні потреби користувачів аудиторського звіту у взаємозв'язку з їх інформаційними потребами як користувачів фінансової звітності	користувачі, яким необхідно підвищити ступінь довіри до фінансових звітів при здійсненні оцінок стосовно: використання інвестицій у відповідності з визначеними цілями, необхідного рівня прибутковості інвестицій (нинішні та потенційні інвестори) здатності підприємства виплатити дивіденди певного розміру (нинішні та потенційні акціонери) ефективності управління та належного виконання обов'язків управлінського персоналу у відповідності з визначеними цілями та задачами (нинішні та потенційні акціонери та власники) здатності забезпечити належний рівень оплати праці, соціальних пільг та гарантій (нинішні та потенційні персонал) забезпечення своєчасності та повноти погашення основної суми кредиту та відсотків (нинішні та потенційні кредитори) забезпечення своєчасності оплати поставленої продукції за договірними цінами (нинішні та потенційні постачальники) стабільності роботи підприємства, можливості отримання продукції (товарів), робіт та послуг належної якості на умовах, визначених договорами (нинішні та потенційні покупці, клієнти) та ін.
<i>Авторська примітка: класифікаційна ознака групує користувачів за змістом та характерними рисами інформаційного запиту, що визначає сукупність властивостей господарської діяльності</i>	
1.3. Інформаційні потреби стосовно процесу та результатів аудиту	користувачі, яким достатньо інформації про результат аудиту користувачі, яким необхідна інформація про результат та процес аудиту
<i>Авторська примітка: класифікаційна ознака, яка групує користувачів за рівнем довіри не лише результатів аудиту, але й методології, що є важливим при конкуренції на ринку фінансових послуг та формування вартості аудиту</i>	
II. Класифікаційні групи користувачів, виділені в залежності від можливості задоволення їх інформаційних потреб, враховуючи вимоги діючих стандартів аудиту	
2.1. Відповідність змісту інформаційної потреби цілі аудиту, як виду завдань з надання впевненості	користувачі, інформаційні потреби яких можуть бути задоволені в результаті виконання аудиту як виду завдань з надання впевненості користувачі, інформаційні потреби яких не можуть бути задоволені в результаті виконання аудиту як виду завдань з надання впевненості
<i>Авторська примітка: така ознака визначає напрями розвитку супутніх аудиторських послуг з позиції забезпечення якісного інформаційного ресурсу</i>	
2.2. Відповідність змісту інформаційної потреби основній цілі аудиту	користувачі, яким достатньо інформації, яка відповідає основній цілі аудиту («основна інформаційна потреба») користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту («специфічні інформаційні потреби»)
<i>Авторська примітка: додаткова інформація в більшій мірі стосується властивостей господарської діяльності, які можуть призвести до додаткових ризиків та загроз користувача</i>	
2.3. Відповідність змісту специфічних інформаційних потреб основним етапам (стадіям) та процедурам аудиту	користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту, але має відношення до процесу аудиту користувачі, які потребують додаткової інформації, яка виходить за межі основної цілі аудиту і вимагає проведення розширених та додаткових процедур, не передбачених міжнародними стандартами
<i>Авторська примітка: зазначена ознака знову ж таки визначає напрями розширення не лише аудиту алей супутніх аудиторських послуг, такими напрями можуть бути застосування додаткових аналітичних процедур</i>	
III. Класифікаційні групи користувачів результатами аудиторської роботи, виділені в залежності від порядку їх інформування	
3.1. Обсяг використаної інформації та час її отримання	користувачі, які мають можливість скористатися лише аудиторським звітом після закінчення аудиту користувачі, які мають повноваження отримувати від аудитора і іншу додаткову інформацію безпосередньо в процесі проведення аудиту
<i>Авторська примітка: даний поділ користувачів, визначає їх відношення до господарської діяльності підприємства, зокрема менеджмент та акціонери можуть вимагати додаткову інформацію. В свою чергу потенційні інвестори не мають таких повноважень</i>	
3.2. Спосіб задоволення інформаційної потреби	користувачі, яким потрібна інформація у вигляді думки аудитора про відповідність предмета завдання визначеним критеріям користувачі, яким потрібна інформація у вигляді застереження або наголосу з боку аудитора, якою він привертає увагу користувачів до суттєвої інформації, яка може бути в складі фінансової звітності або ні, для того, щоб користувачі краще зрозуміли сам фінансовий звіт користувачі, яким потрібна інформація у вигляді опису додаткової інформації, яка виходить за межі вимог, що висуваються до фінансової звітності та включені до кола обов'язків управлінського персоналу
<i>Авторська примітка: зазначена ознака визначає, що аудит будучи складовою інформаційного ресурсу про господарську діяльність підприємства має оцінити не лише достовірність, але й надати впевненість через оцінку якості фінансової звітності підприємства</i>	

Класифікація зацікавлених сторін економічного суб'єкта в контексті якості бухгалтерської фінансової інформації [8]

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

Джерело: [8]

6) провідні аудиторські фірми останнім часом все більше пропонують нові та перспективні види послуг (комплаєнс, форензик, акруарні послуги, IPO діагностика, інші), які спрямовані на детальне та поглиблене виявлення проблем суб'єктів господарювання та ефектне їх вирішення» [9, с. 7-8].

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

Зазначене вказує, що об'єктом аудиту є не лише суто власне звітність досліджуваного підприємства, але й її якість. «Основна мета користувачів фінансової звітності – це мати достовірну інформацію про стан справ на підприємстві та на цій основі прийняти правильне, економічно доцільне рішення по відношенню до підприємства. Діапазон цих рішень неодмінно вплине на діяльність будь-якого суб'єкта господарювання, що уособлює залежність між процесом формування та подання даних фінансової звітності та рішенням користувачів» [10].

Тобто, підтвердження якості є завданням аудиту і одночасно об'єктом аудиту. Шалімова Н.С., досліджуючи користувачів результатів аудиту наголошує на тому, що «Взаємодія зі зацікавленими сторонами або «стейкхолдерами» (stakeholder) є однією з основних складових впровадження практик соціальної відповідальності, і в повній мірі має застосовуватися до аудиту як важливого інституту в системі соціально-економічних відносин України. Співпраці з зацікавленими сторонами приділяється величезна увага, зокрема найбільший вплив мають стандарти серії AA1000 (The AA1000 Series), які розроблені Інститутом з соціальної та етичної відповідальності (Institute of Social and Ethical Accountability — ISEA) і складаються з трьох груп стандартів: AA1000APS (2008) AccountAbility Principles (Принципи відповідальності); AA1000AS (2008) Assurance Standard (Стандарт з надання впевненості); AA1000SES (2005) Stakeholder Engagement Standard (Стандарт із взаємодії із зацікавленими користувачами)» [7, с. 25]

«Проблема якості фінансової звітності та її

підтвердження є ключовим фактором довіри користувачів інформації до керівництва підприємств та аудиторів. Кожен користувач має намір отримати достовірну інформацію про фінансову звітність, її господарську діяльність, функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства» [11, с. 23].

«Роль фінансово-економічної інформації, як системи фінансових показників, визначається впливом на обґрунтування і прийняття рішень користувачів. Саме бухгалтерська фінансова звітність, відображаючи всі суттєві зміни в структурі господарських засобів і їх джерел, а також результати фінансово-господарської діяльності, надає в скомпанованому вигляді значний обсяг інформації, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам. Зміна мети складання та адресності подання, розширення кола суб'єктів, що приймають господарські рішення, спираючись при цьому на звітну інформацію, дозволило визначити бухгалтерську фінансову звітність, як ланку зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем, що покликана адекватно розкривати ті процеси, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти інформаційні потреби користувачів, з іншого. При цьому

акцент ставиться на якість звітної інформації, що забезпечується за рахунок дотримання методологічних основ її формування і визначає напрямки її удосконалення» [12, с. 15].

Аудитор застосовує сукупність процедур для підтвердження якості фінансової звітності. Це обумовлено тим, що основною метою аудиту є надання впевненості користувачам у своїх рішеннях, що базуються на основі отриманої інформації. «Аудит як важливий інститут та елемент соціально-економічних відносин був запроваджений та функціонує заради головної мети: зменшення ступеня невизначеності у користувачів фінансової інформації. В процесі виконання завдань з аудиту як професійних послуг відбувається передача різноманітної інформації, а головним результатом є аудиторський звіт. Особливість аудиту як комунікаційного процесу передбачає дослідження різноманітних факторів (середовище комунікації, процес передачі інформації), але, в першу чергу, користувачів, які визначають можливість підвищення якості аудиту в напрямі забезпечення відповідності аудиторської інформації реальним потребам та адекватності її сприйняття» [7, с. 25]. Аудиторська інформація про якість фінансової звітності дозволить уникнути інформаційних ризиків

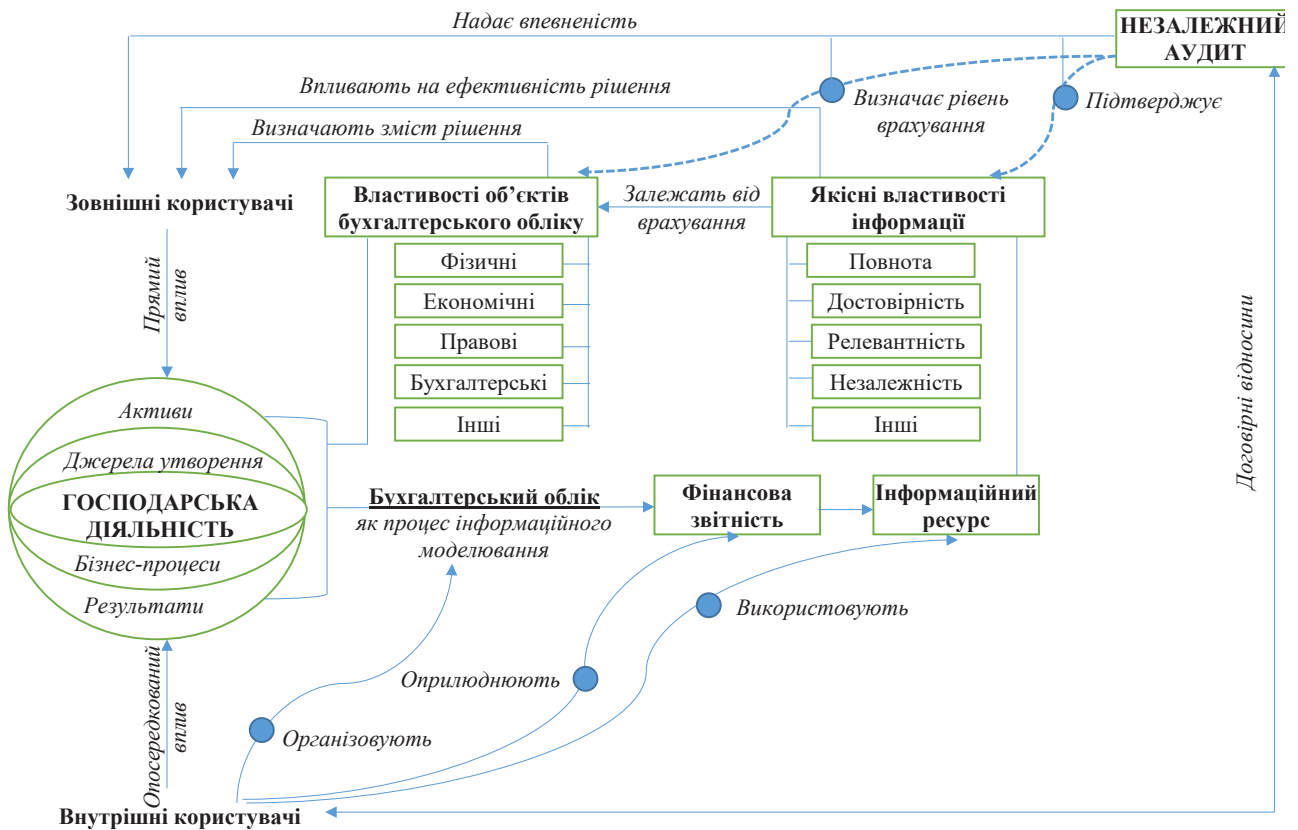


Рис. 1. Модель якості фінансової звітності як об'єкт бухгалтерського обліку

та слугувати основою для забезпечення певного рівня безпеки як зовнішніх користувачів, основними з яких є інвестори так і внутрішніх користувачів, що представлені менеджментом підприємства.

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

1) господарська діяльність, що є об'єктом прийняття рішення внутрішніми та зовнішніми користувачами;

2) бухгалтерський облік як процес інформаційного моделювання господарської діяльності підприємства;

3) фінансова звітність як результат бухгалтерського обліку;

4) інформаційний ресурс, що формується на основі фінансової звітності за різні звітні періоди та інші довідкові інформаційні дані (дані економічного аналізу фінансової звітності);

5) взаємодія властивостей об'єктів бухгалтерського обліку та якісних властивостей інформації, що генерувалася системою бухгалтерського обліку;

6) незалежний аудит як інструмент підтвердження якісних властивостей інформації у фінансовій звітності.

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

Фінансова звітність як набір інформаційних даних є не настільки корисною як форма інформаційного представлення властивостей господарської діяльності. Адже, як стверджує

Зуга К.І. «Характеристика складу та інтересів груп користувачів бухгалтерської звітності показує, що інтереси споживачів облікової інформації різноманітні, відмінні один від одного, а нерідко і протилежні. Ці інтереси визначають інформаційні потреби користувачів облікових даних. Сучасна методологія бухгалтерського обліку не пропонує способів задоволення інформаційних потреб одночасно всіх груп користувачів звітності в рівній мірі шляхом побудови єдиного комплексу фінансових моделей фірми. Одним з базових протиріч тут виступає конфлікт завдань представлення даних про платоспроможність і рентабельності господарюючих суб'єктів, що характеризуються теоріями статичного і динамічного балансу» [13, с. 14].

Господарська діяльність окремо взятого підприємства є перетином інтересів різноманітних учасників суспільних відносин. Такими учасниками є як внутрішні так зовнішні користувачі фінансової звітності та результатів аудиту, які зацікавлені в інформації про господарську діяльність підприємства. В окремих випадках їхні інформаційні інтереси навіть є діаметрально протилежними, що в окремих випадках можуть призвести до конфлікту інтересів.

Конфлікт інтересів в більшій мірі пов'язаний із тим, що усі зацікавлені користувачі, здійснюють свою діяльність для отримання відповідних економічних чи соціальних благ. Ітигілова О.Ю. з даного приводу зазначає наступне: «Економічні агенти, в рамках реалізації своєї цільової функції, що здійснюють транзакції в рамках обміну економічних благ, при прийнятті рішень про їх розподіл та використання в значній мірі ґрунтуються на публічних даних бухгалтерської фінансової звітності. В більшості випадків економічні агенти мають різного роду обмеження щодо оцінки відповідності інформації, що розкривається в бухгалтерській фінансовій звітності, реальному стану ресурсів та обставин суб'єкту заінтересованості» [14, с. 21].

Подібна позиція характерна і для вітчизняних дослідників, зокрема М.В. Яцко: «Сучасне конкурентне середовище характеризується жорсткою боротьбою за економічними ресурсами та вигодами. Ці вигоди, можливо отримати завдяки ефективному використанню достовірної облікової інформації, яка міститься у фінансовій звітності контрагентів суб'єкта господарювання. В умовах економічної боротьби за ресурси та ринки посилюється необхідність у повній та достовірній інформації учасниками економічного процесу з метою зменшення ризиків притаманних

ринковим відносинам та досягнення відносного рівня впевненості у виборі альтернативних рішень. Фінансовій звітності в цих умовах належить вирішальна роль, адже лише вона є тим загальнодоступним джерелом, що містить інформацію про діяльність підприємства» [10]. Фактично дослідник вказує, на визначну роль фінансової звітності у подоланні конфлікту між різними учасниками соціально-економічних відносин в суспільстві.

Відповідно до зазначеного господарська діяльність є об'єктом бухгалтерського обліку, а через фінансову звітність навіть об'єктом аудиту. Окремі аудиторські процедури, зокрема аналітичні процедури в аудитах, вивчають не лише фінансову звітність але й господарську діяльність через інші джерела інформації. Бухгалтерський облік та аудит виступають джерелами генерування якісного інформаційного ресурсу про господарську діяльність, що покликаний забезпечити механізм уникнення конфлікту інтересів між різними учасниками господарських відносин. При чому природа зазначених інтересів може бути різною та визначається середовищем розвитку суспільства, зокрема екологічним, соціальним та економічним.

Особливість господарської діяльності є те, що вона в собі поєднує сукупність процесів, які визначають взаємодію різних середовищ, зокрема природного, соціального та економічного. Серед вітчизняних вчених вперше питання вивчення господарської діяльності на перетині різних середовищ функціонування суспільства підняв Д.О. Грицишен. Зокрема автор обґрунтував теоретичні положення розвитку бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства як соціально-еколого-економічної системи. Так, автор розглядаючи господарську діяльність підприємства як систему вказує наступне: «Функціонування системи в якості єдиного цілого забезпечується зв'язками між її елементами. Зв'язки поєднують елементи і впливають на поведінку системи в цілому та на її безпеку. В екологічних системах зв'язки виникають природним шляхом, в економічних і соціальних - в плановому порядку або складаються під впливом ринкового механізму. Для підприємств як соціально-еколого-економічної системи є характерним співіснування природних і організованих зв'язків між елементами, підсистемами. Залежно від ефективності таких зв'язків і досягнення цілей кожної складової можна говорити про безпеку діяльності підприємства» [15, с. 149]. Зазначене автор зобразив в наступній моделі (рис. 2).

Характеризуючи результати Д.О. Грицишена, можна зробити висновок, що основним мотивом користувачів є певний інтерес, який в більшій мірі пов'язаний із використанням ресурсів, або впливом механізму використання на певне середовище. Погоджуючись з автором наголосимо, що зазначена модель може слугувати ідентифікації змістовних складових інформаційних запитів користувачів щодо властивостей господарської діяльності підприємства. Врахування зазначених властивостей у фінансовій звітності та аудиторському висновку є основою формування якісного інформаційного ресурсу.

Саме тому подолання конфлікту інтересів між різними учасниками суспільних відносин, які виступають зацікавленими сторонами в господарській діяльності підприємства можливе лише при врахуванні в інформаційному ресурсі про господарську діяльність природи усіх взаємозв'язків. Бухгалтерський облік має генерувати зазначену інформацію, яка в подальшому після аудиту фінансової звітності дозволяє сформувати якісний інформаційний ресурс. Це обумовлює трансформацію методологічних положень як бухгалтерського обліку так і аудиту.

Методологія бухгалтерського обліку передбачає, що бухгалтерський облік має сформувати інформацію про стан господарської діяльності. Проте, елементи методу бухгалтерського обліку, за умови їх змістовного розширення та удосконалення механізму застосування дозволяють сформувати інформаційну модель господарської діяльності підприємства, яка враховує усі її властивості, що пов'язанні як із застосуванням економічних ресурсів так і з впливом на економічне, соціальне та природне середовище.

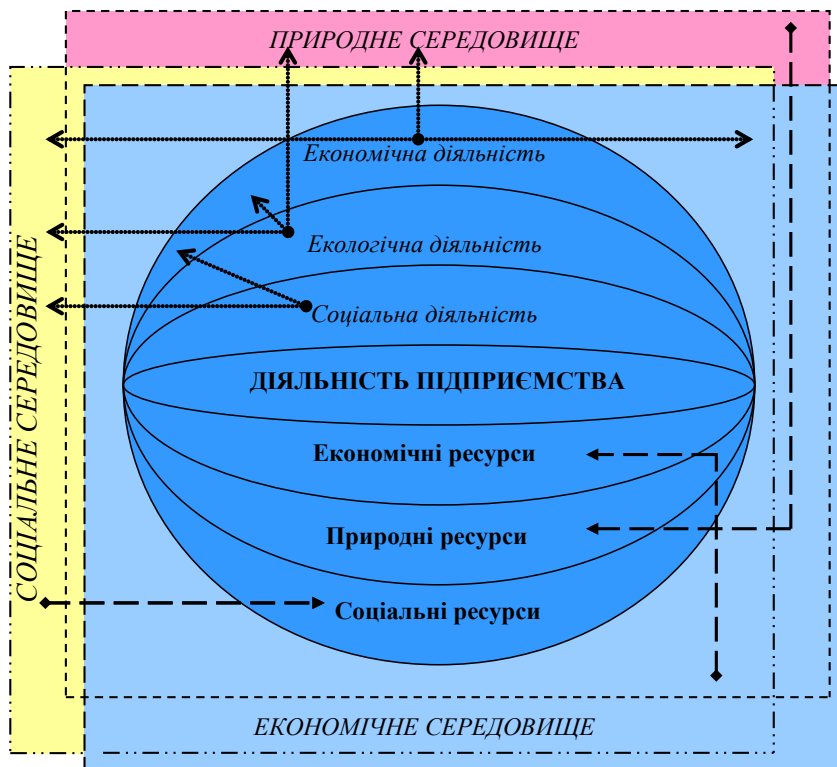
В дисертації А.Ю. Щирської обґрунтовано, що якість облікової інформації залежить від врахування властивостей об'єктів, зокрема, на основі дослідження авторка робить наступний висновок: «Якість інформаційного ресурсу, що генерується системою бухгалтерського обліку, залежить від врахування властивостей об'єкту. Обґрунтовано сукупність властивостей об'єкту бухгалтерського обліку, які мають бути враховані при обліковому відображенні для інформаційного моделювання господарської діяльності як основи генерування якісних інформаційних ресурсів. Такими властивостями є: фізичні, інформаційно-технологічні, економічні, правові та бухгалтерські. За кожною групою властивостей визначено їх зміст та вплив на конкретний вид об'єктів бухгалтерського обліку. Умотивовано взаємозв'язок усіх властивостей бухгалтерського обліку або їх взаємний вплив» [16, с. 190].

Погоджуємося із вченої, щодо властивостей об'єктів бухгалтерського обліку, проте вважаємо, що із розвитком інноваційних технологій та розширення спектру економічної діяльності, вважаємо, що зазначенні властивості повинні бути розширенні як за змістом так і за структурою. Бухгалтерський облік дозволяє змоделювати зазначенні властивості та представити їх у звітності. «Трансформація елементів методу бухгалтерського обліку дозволяє розширити напрями використання облікової інформації, а отже, й підвищити його значення та вагомість в системі управління. На нашу думку, можна говорити про те, що змінюється статус бухгалтерського обліку, адже змінюється спектр використання облікової інформації, і, відповідно, мета та сукупність його завдань, які виконуються як на рівні окремого підприємства, так і на міжгосподарському рівні та рівні держави» [17]. Зауважимо, що розширення напрямів використання елементів методу, дозволить не лише підвищити значення бухгалтерського обліку в системі управління, але визначити його роль в подолання інформаційної асиметрії на різних видах ринків.

В науковій літературі, щодо скалу елементів методу бухгалтерського обліку суперечностей немає. Вітчизняними вченими досить вдало здійснено їх групування, що може бути представлено у вигляді інформаційного моделювання. Зокрема, дослідуючи праці вчених Д.О. Грицишена, В.В. Євдокимова, О.М. Петрука, С.Ф. Легенчука, М.А. Проданчука усі елементи методу можна згрупувати а наступними напрямками:

- спостереження: документування та інвентаризація;
- вимірювання: оцінка та калькуляція;
- групування: рахунки та подвійний запис;
- узагальнення: баланс та звітність.

Таким чином, систему бухгалтерського обліку можна вважати інструментом інформаційного моделювання господарської діяльності підприємства, а власне фінансову та інші види бухгалтерської звітності результатами процесу моделювання. Саме елементи методу бухгалтерського обліку мають в повній мірі забезпечити відповідність звітної інформації. В науковій літературі не існує єдиного підходу щодо складу якісних властивостей



Примітки:

- → Середовище виступає як джерело відповідного виду ресурсів
- → Діяльність підприємства є фактором (негативним або позитивним) розвитку середовища

Рис. 2. Підприємство в системі економічного, екологічного та соціального середовищ [15, с. 150]

інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку. Зокрема аналізуючи праці вчених (Омецінська І., Азриліян А.Н., Даньків Й.Я., Крупка Я.Д., Остап'юк М.Я., Гетьман О.М., Соловійова О.В., Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, Чижевська Л.В., Х. Ван Грюнінг, М. Коен, Голячук Н.В., Будько О., Лучик Г.М., Круп'як Т.В., Дрей В.В. можна визначити наступні якісні характеристики: Актуальність, Аналітичність, Динамічність, Доречність, Достатність, Доступність, Зіставність (порівнянність, співставність), Змістовність, Зрозумілість (дохідливість), Корисність для споживача, Можливість перевірки, Надійність, Неупередженість (нейтральність, об'єктивність), Однозначність, Оперативність, Пертинентність, Повнота, Порядок, Правдивість, (достовірність, вірогідність), Релевантність, Репрезентативність, Своєчасність, Стійкість, Сумісність, Суттєвість, Точність, Цінність, Щільність. Вважаємо, що надання чіткового переліку якісних властивостей надати не можливо, що обумовлено різносторонніми інформаційними запитами зацікавлених користувачів.

Для того, щоб в бухгалтерській звітності, зокрема у фінансовій, були відображені усі властивості господарської діяльності, що визначатиме якісні властивості інформації, є потреба в розширенні механізму використання елементів методу. Проте, не завжди розширення елементів методу дозволяє підвищити якість отриманого інформаційного ресурсу, адже в окремих випадках таке розширення може бути результатом маніпуляцій з боку адміністрування системи бухгалтерського обліку.

Саме тому, основною складовою зазначеного є аудит, який є результируючим інструментом формування якісного інформаційного ресурсу про господарську діяльність підприємства. Отже, аудит має не лише вивчити фінансову звітність на достовірність, але й оцінити її якість та надати рекомендації підприємству, що до удосконалення методології облікового відображення господарської діяльності.

Висновки. Роль та значення незалежного аудиту як інструменту підтвердження якості фінансової інформації особливо зростає в умовах інформаційної економіки. Інформація є ресурсом, який є вкрай важливим для забезпечення стабільного розвитку як окремого підприємства так і ринків капіталу, в результаті коливання яких під загрозою можуть опинитися цілі галузі, економічні системи держав, регіонів та світу. Вважаємо, що аудит якості фінансової звітності направлений на уникнення інформаційної асиметрії на ринку та усунення

конфлікту між учасниками соціально-економічних відносин, які є користувачами як фінансової звітності так власне і результатами аудиту. Відповідно, об'єктом аудиту є не лише суто власне звітність досліджуваного підприємства, але й її якість.

В цілому якість фінансової звітності як об'єкту аудиту, можливо представити в наступній моделі, що передбачає наступний складові: 1) господарська діяльність, що є об'єктом прийняття рішення внутрішніми та зовнішніми користувачами; 2) бухгалтерський облік як процес інформаційного моделювання господарської діяльності підприємства; 3) фінансові звітність як результат бухгалтерського обліку; 4) інформаційний ресурс, що формується на основі фінансової звітності за різні звітні періоди та інші довідкові інформаційні дані (дані економічного аналізу фінансової звітності); 5) взаємодія властивостей об'єктів бухгалтерського обліку та якісних властивостей інформації, що генерувалася системою бухгалтерського обліку; 6) незалежний аудит як інструмент підтвердження якісних властивостей інформації у фінансовій звітності. Для оцінки якості фінансової звітності є важливим не лише оцінка інформації, що міститься в звітності, а її відповідність властивостям об'єкту управління, тобто господарській діяльності підприємства. Для підтвердження якості фінансової звітності трансформується власне як система аудиту так і його методологічний інструментарій. Це важливо для того, що задовольнити інформаційні потреби користувачів як аудиту так і фінансової звітності, що виступає інформаційною моделлю господарської діяльності. Це дозволить сформувати збалансоване забезпечення економічних інтересів різних учасників суспільних відносин.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Редченко К.І. Роль аудиторських комітетів у забезпеченні достовірності публічної звітності компанії. URL: <http://global-national.in.ua/archive/12-2016/110.pdf>
2. Машталяр Г.П. Організація аудиту фінансової звітності. Бухгалтерський облік, аналіз, аудит. 2015. №1(57). С. 158-164.
3. Михалків А.А. Роль аудиту в забезпеченні достовірності фінансової звітності. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2016. №6. Ч.2. С. 105-107.
4. Голячук Н.В., Рихлюк В.С. Потреби в обліковій інформації різних категорій користувачів. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9\(2\)__18.pdf](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecnem_2012_9(2)__18.pdf)

5. Яцко М.В. Особливості розкриття інформації для зовнішніх користувачів без фінансового інтересу через процес оприлюднення. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/1147/3>
6. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення. Вісник ЖДТУ. 2008. № 4(46). С. 23-27.
7. Шалімова Н.С. Користувачі аудиторської інформації та їх потреби в контексті забезпечення соціальної відповідальності аудиту як інституту. Технологический аудит и резервы производства. 2015. № 6/5(26). С. 25-31
8. Итыгилова Е.Ю., Бычкова С.М. Контроль качества аудиторской деятельности: монография. М.: ИД Научная библиотека, 2015. 476 с.
9. Антонюк О.Р. Методология та організація процесу виконання аудиторських послуг. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/7516/Antonyuk.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
10. WorldCom уходил от налогов по схеме KPMG. URL: <https://www.kommersant.ru/doc/444459>
11. Бондар В.П. Якість аудиту та фактори її підвищення. Вісник ЖДТУ. 2008. № 4(46). С. 23-27.
12. Коробко О.М. Бухгалтерська фінансова звітність: методологія складання і практика використання: автореф. дис. на здоб. наук. ст. кан. екон. наук за спец. 08.06.04. Київ, 2003. 23 с.
13. Зуга Е.И. Парадигмы бухгалтерского учета и развитие его теории: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук. спец. 08.00.12. Санкт-Петербург, 2012. 24 с.
14. Итыгилова Е.Ю. Институциональное и методологическое обоснование качества бухгалтерского учета и аудита. дис. канд. экон. наук. 2015. СПб.
15. Євдокимов В.В. Інформаційне забезпечення антагоністичних інтересів учасників спільної діяльності : монографія / В.В. Євдокимов, Д.О. Грицишен, Л.А. Куришко. Житомир : ЖДТУ, 2015. 540 с.
16. Щирська А.Ю. Розвиток обліку в забезпеченні якості інформації : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2019. 236 с.
17. Грицишен Д.О. Бухгалтерський облік в системі управління економіко-екологічною безпекою промислових підприємств: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2015. 540 с.