

УДК 657.631.6

DOI 10.52928/2070-1632-2024-69-4-12-16

**СТЕЙКХОЛДЕРЫ РЕЗУЛЬТАТОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА:  
ИДЕНТИФИКАЦИЯ, СОСТАВ, КЛАССИФИКАЦИЯ И УПРАВЛЕНИЕ***канд. экон. наук, доц. С.А. ДАНИЛКОВА**(Белорусский государственный экономический университет, Минск)*ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0243-5342>

*В статье рассмотрены вопросы изменения информационных потребностей различных групп пользователей информации о деятельности субъекта хозяйствования, автором идентифицированы стейкхолдеры результатов внутреннего аудита исходя из его исторического опыта становления и развития, на основе научных публикаций отечественных и зарубежных ученых установлены подходы к определению основных пользователей результатов внутреннего аудита, автором приведен перечень стейкхолдеров и их классификация, указаны преимущества и недостатки основных моделей взаимодействия со стейкхолдерами, даны практические рекомендации по выстраиванию стратегии взаимодействия с различными группами стейкхолдеров.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, стейкхолдеры, интересы и ожидания, классификация стейкхолдеров, модели взаимодействия со стейкхолдерами, заинтересованное лицо, взаимозависимое лицо, пользователи информации, бенефициары.*

**Введение.** В современном мире информация имеет ключевое значение в жизни человека, организации и общества в целом. Её наличие или отсутствие весьма важно, но и соблюдение предъявляемых требований имеет существенное значение: достоверность, полнота, оперативность, детализация и др. Прежде всего информация о деятельности субъекта хозяйствования формируется собственно в организации, а первичную оценку её качества, как и эффективности системы внутреннего контроля дает внутренний аудит. Внутренний аудит прошел большой исторический путь: от обеспечения сохранности активов и соблюдения законодательства до элемента корпоративного управления, разрабатывающего стратегические альтернативы развития бизнеса [1], в связи с чем ряд ученых определяют его как деятельность, контроль, проверку, оценку, функцию и т.д. Данный подход обусловлен практической потребностью его идентификации как элемента системы внутреннего контроля. Вместе с тем, одной из причин формирования внутреннего аудита была потребность снижения затрат на проведение внешнего аудита и повышение достоверности отчетной информации. Как следствие, внутренний аудит применяет методы, способы, процедуры и т.д. внешнего аудита. Следовательно, содержание внутреннего аудита неоднозначно и имеет двойственную природу. Накопленный исторический опыт, обширное научное обоснование и наличие международной правовой базы позволяет рассматривать внутренний аудит как форму аудита, а с другой стороны, его становление внутри организации как инструмента обеспечения экономического суверенитета субъекта хозяйствования разрешает считать внутренний аудит элементом системы внутреннего контроля. Таким образом, по мнению автора, внутренний аудит – это форма аудита, представляющая элемент системы внутреннего контроля, направленная на многостороннее изучение состояния дел субъекта хозяйствования с целью разработки стратегических альтернатив развития бизнеса и удовлетворения информационных интересов стейкхолдеров [2]. Возникает потребность раскрытия сущности, состава стейкхолдеров и их интересов и ожиданий от результатов внутреннего аудита.

Исходя из вышеизложенного целью исследования является изучение взглядов отечественных и зарубежных ученых на содержание понятия «стейкхолдеры», установление подходов к определению основных пользователей результатов внутреннего аудита, определение перечня стейкхолдеров и их классификации, разработка практических рекомендаций по построению стратегии коммуникации с различными группами стейкхолдеров на основе преимуществ и недостатков основных моделей взаимодействия с ними.

Основными задачами исследования выступают:

- теоретическое построение мнений ученых о сущности понятия «стейкхолдеры», установление тождественности с иными субъектами, которые имеют интерес к информации о деятельности организации;
- распознавание состава стейкхолдеров и классификация их видов в соответствии с информационными ожиданиями бизнеса;
- разработка практических рекомендаций по выбору и построению стратегии взаимодействия с различными группами стейкхолдеров.

Методологической основой исследования выступают положения теории экономических систем, контроля, включающие анализ и теоретическое обобщение сущности стейкхолдеров. Использован сравнительный анализ, метод аналогий, обработка эмпирических данных для выявления причинно-следственных связей и тенденций в развитии информационных ожиданий стейкхолдеров результатов внутреннего аудита, экстраполяция тенденций, экспертный анализ.

**Основная часть.** В экономической литературе присутствуют различные понятия, определяющие субъекты, которые прямо или косвенно имеют интерес к информации о деятельности организации: заинтересованное лицо, аффилированное лицо, взаимозависимое лицо, пользователи информации, бенефициар, стейкхолдер.

Содержание понятия «заинтересованное лицо» регламентировано в Республике Беларусь законом «Об основах административных процедур» от 28.10.2008 № 433-3, нормативными актами в области таможенного дела, рекламных игр, использования товарных знаков, землеустройства, страховой деятельности и др., а также модельным законом «Об административных процедурах» от 28.10.2022 № 54-28. Обобщая сущность данного понятия можно сказать, что законодатель определяет заинтересованное лицо как физическое или юридическое лицо, указывает на подданность стране и совершение действий в своих законных интересах. Таким образом, по мнению автора, заинтересованное лицо имеет потребность в информации по соблюдению своих прав и обязанностей, но не оказывает влияния на деятельность субъекта хозяйствования, принятие управленческих решений, не изучает отчетную информацию, не анализирует финансовое состояние и т.д.

Сущность понятия «аффилированное лицо» раскрыто в модельном законе «Об акционерных обществах» от 28.10.2010 № 35-13, законе Республики Беларусь «О хозяйственных обществах» от 09.12.1992 № 2020-ХП, а также правовых актах, регулирующих банковскую деятельность с рядом государств. Основными признаками аффилированного лица являются указание на юридическое или физическое лицо, которые непосредственно связаны с субъектом хозяйствования, оказывают прямое влияние на его деятельность, на принятие управленческих решений. Законодательством определены критерии отнесения лиц к аффилированным и приведен их перечень. Однако, несмотря на наличие финансовых интересов и высокого влияния на деятельность хозяйственного общества, приведенный перечень аффилированных лиц не в полной мере отражает всех заинтересованных. Так, Республика Беларусь как государство и её административно-территориальные единицы, Национальный банк, республиканские органы государственного управления, иные организации, подчиненные Правительству Республики Беларусь, местные исполнительные и распорядительные органы не являются аффилированными, но они осуществляют государственное регулирование, контроль за результатами деятельности хозяйственного общества и т.д. и их, по мнению автора, следует рассматривать как субъектов, имеющих интерес и влияние на организацию.

Налоговый кодекс Республики Беларусь выделяет взаимозависимых лиц как физических лиц и (или) организаций, чьи отношения оказывают непосредственное влияние на субъект хозяйствования. Законодатель также указывает критерии отнесения лиц к взаимозависимым и приводит их перечень. Аналогично, как и с аффилированными лицами, определены те же лица, которые не являются взаимозависимыми. Следовательно, понятия «аффилированные лица» и «взаимозависимые лица» можно в общем считать тождественными.

Понятие «пользователь информации» получило широкое распространение. Согласно закону Республики Беларусь «Об информации, информатизации и защите информации» от 10.11.2008 № 455-3 пользователь информации – это субъект информационных отношений, получающий, распространяющий и (или) предоставляющий информацию, реализующий право на пользование ею. Таким образом, указан основной критерий – доступ к информации, однако не отражены интересы и ожидания пользователей, их влияние на источник информации, деятельность субъекта хозяйствования и др. Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 г. № 57-3 не раскрыто содержание понятия «пользователь информации», но определен состав пользователей: собственник имущества (учредители, участники) организации, инвесторы, кредиторы, государственные органы, иные лица, заинтересованные в содержащейся в отчетности организации информации. Однако и здесь законодатель не указывает полный перечень заинтересованных.

В национальном банковском законодательстве используется понятие «бенефициар», сущность которого можно трактовать как лицо, получающее выгоду в виде денежных средств, банковских гарантий, платежей. Законодатель не определяет статус бенефициара, гражданство, уровень влияния на деятельность субъекта хозяйствования, его интерес к финансовому состоянию и отчетности организации, что не позволяет идентифицировать его заинтересованного результатов внутреннего аудита.

В современной экономической литературе получило распространение понятие «стейкхолдер». В законодательстве Республики Беларусь данное понятие не содержится. Обобщив мнения зарубежных ученых можно предложить, что стейкхолдер – это физическое или юридическое лицо, оказывающее положительное или отрицательное влияние (прямое или косвенное) на деятельность организации, и сам подверженный влиянию, преследующий определенные интересы.

На протяжении ряда лет было принято считать, что внутренний аудит удовлетворяет информационные потребности внутренних пользователей, а именно руководство субъекта хозяйствования и (или) собственников имущества. Проанализировав мнения отечественных и зарубежных ученых по данному вопросу, автор выделяет следующие подходы в определении пользователей результатов внутреннего аудита:

- руководство и менеджмент субъекта хозяйствования;
- собственники имущества, включая акционеров;
- руководство субъекта хозяйствования и собственники имущества.

Однако, в настоящее время состав пользователей результатов внутреннего аудита весьма широк и не ограничивается собственниками (акционерами) и руководством (менеджментом) организации. К ним относят собственников, заемщиков, акционеров, руководство организации и её сотрудников, государство в лице органов государственного управления и контроля, биржи, внешних аудиторов, благотворительные и общественные организации (профсоюзы), поставщиков и покупателей, инвесторов, банки, конкурентов, средства массовой информации и будущие поколения [3].

Результаты исследования свидетельствуют об отсутствии единого мнения ученых относительно классификации пользователей результатов внутреннего аудита. Некоторые авторы группируют стейкхолдеров лишь по отношению к субъекту хозяйствования (внешние и внутренние) и степени влияния на его, что не позволяет получить полного представления о них и их интересах. Автор на основе анализа теории и практики приводит классификацию стейкхолдеров результатов внутреннего аудита, которая указана в таблице 1.

Таблица 1. – Классификация стейкхолдеров результатов внутреннего аудита

Классификационные признаки	Виды и состав стейкхолдеров
1. По территориальному признаку	международные – пользователи, не являющиеся резидентами страны нахождения хозяйствующего субъекта, в т.ч. различные международные организации;
	национальные – пользователи, являющиеся резидентами страны нахождения хозяйствующего субъекта;
2. По отношению к субъекту хозяйствования	внутренние – собственники имущества, руководящий состав субъекта хозяйствования и его сотрудники и т.д.;
	внешние – инвесторы, кредитные учреждения, государство, контрагенты, конкуренты, общественные организации и т.д.;
	универсальные – заемщики, акционеры;
3. По влиянию на деятельность субъекта хозяйствования	стейкхолдеры, оказывающие прямое влияние, – пользователи, оказывающие непосредственное влияние на субъект хозяйствования: собственники, менеджмент субъекта, акционеры;
	стейкхолдеры, оказывающие косвенное влияние, – пользователи, которые напрямую не влияют на деятельность субъекта хозяйствования: государство, контрагенты, банки, профсоюзы, СМИ, конкуренты и т.д.;
4. По материальной заинтересованности	заинтересованные – пользователи, имеющие преимущественно материальный интерес: собственники, заемщики, акционеры, руководство организации и её сотрудники, государство, поставщики и покупатели, инвесторы, банки и т.д.;
	незаинтересованные – пользователи, преследующие социальные, экологические и др. вопросы: благотворительные и общественные организации, средства массовой информации, будущие поколения;
5. По участникам гражданского оборота	физические лица;
	юридические лица;
6. По составу	собственники, заемщики, акционеры, руководство организации и её сотрудники, государство, благотворительные и общественные организации, поставщики и покупатели, инвесторы, конкуренты, кредитные учреждения, биржи, внешние аудиторы, СМИ, будущие поколения;
7. По форме участия	очные;
	заочные;
8. По целям	стейкхолдеры, преследующие тактические цели;
	стейкхолдеры, преследующие стратегические цели;
9. По результатам	стейкхолдеры, преследующие материальные результаты, – собственники, заемщики, акционеры, руководство организации, поставщики и покупатели, инвесторы, банки;
	стейкхолдеры, преследующие нематериальные результаты, – средства массовой информации и будущие поколения;
	стейкхолдеры, преследующие иные, комбинированные результаты – сотрудники субъекта, органы государственного управления и контроля, общественные организации;
10. По периодичности интересов	постоянные – пользователи, проявляющие непрерывный, устойчивый интерес к субъекту хозяйствования: собственники, заемщики, акционеры, руководство организации, инвесторы, банки, биржи и т.д.;
	периодические – пользователи, проявляющие эпизодический, случайный интерес: государство, рядовые сотрудники субъекта, благотворительные и общественные организации, СМИ;
11. По роли в деятельности субъекта хозяйствования	первичные – те, кто непосредственно участвует в деятельности хозяйствующего субъекта: руководство и собственники;
	вторичные – те, кто опосредовано участвует в жизнедеятельности организации: государственные органы, банки, внешние аудиторы, биржи, контрагенты;
	последующие – благотворительные и общественные организации, СМИ, будущие поколения;
12. По направлениям интересов	социальные; финансовые; экологические; благотворительные и т.д.
13. По принадлежности (подданности) государству	резиденты страны;
	нерезиденты страны

На протяжении ряда лет зарубежные ученые проявляли интерес к идентификации и классификации стейкхолдеров с целью разработки стратегии управления баланса интересов. С этой целью были разработаны и обоснованы множество моделей взаимодействия со стейкхолдерами, которые имеют преимущества и недостатки (таблица 2).

Таблица 2. – Преимущества и недостатки основных моделей управления стейкхолдерами

Модель	Преимущества	Недостатки
1. Матрица А. Менделоу [4]	– впервые обоснована связь (зависимость) между различными стейкхолдерами; – выделение стейкхолдеров по уровню влияния и интересов	– не учитывает влияние субъекта хозяйствования на интересы стейкхолдеров; – отсутствие критериев отнесения стейкхолдеров к высокому или низкому уровню; – субъективный подход; – не учитывает изменение интересов во времени
2. Типология Дж. Джонсона [5]	– акцент на ключевых стейкхолдерах, имеющих высокое влияние и высокий уровень интереса; – оптимизация времени и усилий	– недостаточное внимание иным стейкхолдерам, которые в совокупности могут оказывать существенное влияние и консолидировать интересы; – присутствие риска утраты управляемости стейкхолдерами
3. Модель Группы Всемирного банка [6]	– разработка различных стратегий управления стейкхолдерами, исходя из их уровней власти и интересов; – маневренность поведения с целью достижения баланса интересов	– наличие риска конфликтов стейкхолдеров; – трудоемкость; – не учитывает изменение позиции стейкхолдера во времени
4. Модель Дж. Фрумана [7]	– учитывает степень взаимозависимости организации и внешней заинтересованной стороны; – выработка гибкой политики взаимоотношений при конфликте интересов	– наличие риска конфронтации сторон; – стейкхолдеры не позиционируются как агенты модернизации экономики и общества
5. Модель Дж. Гарднера [8]	– классификация стейкхолдеров не только по уровню власти, но и по динамике других их характеристик; – анализ возможной динамики конкретных характеристик стейкхолдеров	– трудоемкость; – сложно учесть и прогнозировать динамику позиции стейкхолдеров; – слабое внимание стейкхолдерам с низким уровнем власти

Все существующие модели взаимодействия со стейкхолдерами не являются универсальными, но зная их содержание, преимущества и недостатки можно построить грамотную стратегию по удовлетворению информационных потребностей различных групп стейкхолдеров, минимизировать конфронтации и успешно развивать бизнес. С этой целью целесообразно сотрудникам службы внутреннего аудита субъекта хозяйствования реализовать следующие шаги:

- идентифицировать всех стейкхолдеров организации;
- ранжировать их исходя из уровня влияния на деятельность субъекта хозяйствования;
- определить интересы и ожидания стейкхолдеров на краткосрочную и долгосрочную перспективу;
- спрогнозировать динамику изменения уровня влияния и интересов стейкхолдеров;
- выработать политику взаимодействия с каждой группой стейкхолдеров для достижения баланса интересов;
- определить кризис-маркеры, способствующие возникновению конфликтов интересов стейкхолдеров;
- задокументировать результаты предыдущих этапов;
- применять наилучшие практики взаимодействия.

**Заключение.** По результатам проведенного исследования автор пришел к следующим выводам:

- генезис внутреннего аудита способствует динамике расширения субъектов, которые имеют интерес к информации о деятельности организации, что позволяет идентифицировать стейкхолдеров результатов внутреннего аудита как физическое или юридическое лицо, оказывающее положительное или отрицательное влияние (прямое или косвенное) на деятельность организации, и сам подверженный влиянию, преследующие определенные интересы;
- обоснованы подходы в определении пользователей результатов внутреннего аудита: руководство и менеджмент субъекта хозяйствования; собственники имущества, включая акционеров; руководство субъекта хозяйствования и собственники имущества, что не позволяет получить представления об их полном составе, интересах и ожиданиях;
- приведены перечень стейкхолдеров и авторская классификация по различным признакам, что позволяет определить и управлять их интересами исходя из преимуществ и недостатков основных моделей взаимодействия со стейкхолдерами;
- указаны преимущества и недостатки основных моделей взаимодействия со стейкхолдерами, что позволило дать рекомендации по выстраиванию стратегии отношений с различными группами заинтересованных лиц и удовлетворению их информационных потребностей, минимизации конфронтации и успешного развития бизнеса.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Данилкова С.А. Эволюция внутреннего аудита в контексте управленческих теорий // Вестник НГУЭУ. – 2021. – № 3. – С. 96–102.

2. Данилкова С.А. Идентификация внутреннего аудита как науки, бизнеса, общественного института: состояние и развитие // Исследование механизмов информационного обеспечения внутреннего аудита деятельности экономического субъекта / кол. авторов; под ред. Т.М. Мезенцевой, В.Л. Назаровой. – М.: РУСАЙНС, 2023. – С. 8–19.
3. Данилкова, С.А. Пользователи результатов внутреннего аудита: состав и классификация // Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики: материалы нац. (всеросс.) науч.-практ. и метод. конф., Воронеж, 01 февр. 2022 г. – Воронеж: Воронежский ГАУ, 2022. – С. 123–125.
4. Mendelow A. Stakeholder Mapping, // Proceedings of the 2<sup>nd</sup> International Conference on Information Systems. – Cambridge, MA, 1991. (Cited in Scholes, 1998).
5. Johnson G, Scholes K., Whittington R. Exploring Corporate Strategy. – Harlow: Pearson Education Limited, 2008.
6. Private Health Policy Toolkit. Tools for Engaging the Private Health Sector. – Washington: The World Bank Group, 2013.
7. Frooman J. «Stakeholder influence strategies» // Academy of Management Review. – 1999. – Vol. 24(2). – P. 191–205.
8. Gardner J., Rachlin R., Sweeny H. Handbook of Strategic Planning. – John Wiley & Sons Inc., Hoboken, NJ., 1986.

Поступила 17.10.2024

### STAKEHOLDERS OF THE INTERNAL AUDIT RESULTS: IDENTIFICATION, COMPOSITION, CLASSIFICATION AND MANAGEMENT

**S. DANILKOVA**

*(Belarus State Economic University, Minsk)*

*The article examines the issues of changing the information needs of various groups of users of information on the activities of a business entity, the author identifies stakeholders of the results of internal audit based on its historical experience of formation and development, based on scientific publications of domestic and foreign scientists, approaches to identifying the main users of the results of internal audit are established, the author provides a list of stakeholders and their classification, indicates the advantages and disadvantages of the main models of interaction with stakeholders, and gives practical recommendations for building a strategy for interaction with various groups of stakeholders.*

**Keywords:** *internal audit, stakeholders, interests and expectations, stakeholder classification, stakeholder interaction models, interested party, interdependent party, information users, beneficiaries.*