

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

**АНДРОЩУК ІРИНА ІВАНІВНА**

УДК 657.631.8:332.122(043.3)

**ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, КРІМ АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ,  
В СИСТЕМІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ**

Спеціальність 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Київ – 2016

Дисертацією є рукопис.

Роботу виконано на кафедрі аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету Міністерства освіти і науки України, м. Кіровоград.

**Науковий керівник:**

доктор економічних наук, професор  
**Шалімова Наталія Станіславівна**,  
Кіровоградський національний  
технічний університет,  
завідувач кафедри аудиту та оподаткування.

**Офіційні опоненти:**

доктор економічних наук, професор  
**Бондар Валерій Петрович**,  
Національний науковий центр  
«Інститут аграрної економіки» НААН України,  
провідний науковий співробітник  
відділу методології обліку та аудиту;

кандидат економічних наук, доцент  
**Антонюк Олена Ростиславівна**,  
Національний університет водного господарства  
та природокористування,  
доцент кафедри обліку і аудиту.

Захист відбудеться «18» жовтня 2016 р. о 12<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.006.06 у ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» Міністерства освіти і науки України за адресою: 03680, м. Київ, проспект Перемоги, 54/1, ауд. 203.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» за адресою: 03113, м. Київ, вул. Дегтярівська, 49 г, ауд. 601.

Автореферат розісланий «14» вересня 2016 р.

**Учений секретар  
спеціалізованої вченої ради,  
кандидат економічних наук, доцент**

**А. М. Поплюйко**

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Сучасному етапу розвитку економічних процесів в Україні притаманний еволюційний характер. Це повною мірою стосується аудиту, передусім найбільш затребуваної його форми – аудиту фінансової звітності. Втім зростає потреба також на інші види аудиторських послуг, не пов'язаних із фінансовою звітністю, її компонентами, статтями та рахунками бухгалтерського обліку. Йдеться про інформацію щодо систем, процесів, характеристик провадження діяльності суб'єктами господарювання. Слід акцентувати увагу на тому, що в умовах загострення конкурентних відносин на світових і вітчизняних ринках ресурсів вагомим чинником, який визначає розвиток економічних суб'єктів, є ефективність функціонування всіх систем управління господарською діяльністю. Це потребує підтвердження на відповідність певним критеріям, що досягається в процесі здійснення аудиту за різними сферами.

Вагомим внеском у розвиток теорії та практики аудиту та аудиторської діяльності є дослідження, зокрема, таких вітчизняних і зарубіжних учених, як Р. Адамс, М. А. Азарська, В. Д. Андрєєв, О. Р. Антонюк, А. Аренс, М. Т. Білуха, С. М. Бичкова, В. П. Бондар, М. І. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, В. В. Бурцев, А. М. Герасимович, Г. М. Давидов, Ф. Л. Дефліз, Г. Р. Дженік, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, С. В. Івахненко, Л. М. Кіндрацька, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, Дж. Лоббек, О. О. Міронова, С. В. Панкова, О. А. Петрик, В. І. Подольський, Н. М. Проскуріна, М. С. Пушкар, К. І. Редченко, О. Ю. Редько, В. М. О'Рейлі, Дж. К. Робертсон, В. С. Рудницький, В. В. Рядська, О. О. Ситнов, Я. В. Соколов, В. П. Суйц, О. О. Терехов, Б. Ф. Усач, А. Д. Шеремет. Віддаючи належне здобуткам цих авторів у сфері виконання різних видів аудиту та аудиторських послуг, слід зазначити відсутність цілеспрямованих і комплексних досліджень проблем організації й методики виконання інших завдань з надання впевненості, які відрізняються від аудиту та огляду історичної фінансової інформації, незважаючи на їх практичну важливість і актуальність та існування великого масиву спеціальної літератури в Україні.

Використовувані на практиці різні методики перевірки об'єктів аудиту поки що не повною мірою відповідають вимогам сучасних Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – Міжнародні стандарти), які прийняті в Україні як національні із 2003 р., а тому потребують внесення відповідних змін. Розвиток теоретичних, методичних і організаційних засад виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, відповідно до Міжнародних стандартів є важливою й актуальною науковою проблемою, вирішення якої окреслило мету та завдання дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету: «Формування наукових основ розвитку системи національного фінансового контролю в Україні» (номер державної реєстрації 0106U000978), під час виконання якої автором обґрунтовано місце завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в системі аудиторських послуг; «Організація та методологія виконання завдань з надання впевненості» (номер державної реєстрації 0110U00004979), в якій автором запропоновано класифікацію завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, обґрунтовано напрями стандартизації процесу їх

виконання; «Соціально-економічні аспекти обов'язкового аудиту» (номер державної реєстрації 0111U005188), у межах якої автором виділено об'єкти, які можуть виступати як предмети обов'язкових завдань з надання впевненості.

**Мета і завдання дослідження.** *Метою дисертаційної роботи* є наукове обґрунтування розвитку теоретичних, методичних та організаційних положень завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в умовах застосування Міжнародних стандартів. Відповідно до окресленої мети визначені *завдання*, спрямовані на її досягнення:

- систематизувати сучасні тенденції та визначити перспективи розвитку аудиту і завдань з надання впевненості;
- уточнити визначення завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, як виду аудиторських послуг;
- розвинути класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- дослідити особливості формування тристоронніх відносин як елемента завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, їх вплив на процес прийняття завдання;
- визначити характеристики предметів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, інформації з предметів завдань та критеріїв їх оцінки;
- охарактеризувати зміст звітів за результатами виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та обґрунтувати їх види;
- удосконалити організаційні положення завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- дослідити тенденції нормативного регламентування завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обґрунтувати напрями розвитку вітчизняної практики стандартизації їх виконання;
- запропонувати підходи щодо розробки внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду.

*Об'єктом дослідження* є завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, як вид аудиторських послуг.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та прикладних положень організації і методики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

*Методи дослідження.* Дослідження виконано на засадах теорії наукового пізнання з використанням системного підходу до вивчення явищ і процесів. Для досягнення поставленої у роботі мети використано комплекс загальнонаукових методів (аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування) та методичних прийомів (систематизація, узагальнення, огляд, порівняння) дослідження завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг. Дослідження сутності завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, а також їх елементів ґрунтувалося на положеннях *діалектичного методу пізнання процесів і явищ у їх взаємозв'язку та розвитку*. При дослідженні розвитку аудиту та переходу від його широкого визначення до терміна «завдання з надання впевненості» застосовано *метод системного аналізу, історичний та логічний методи*. *Методи спостереження, зіставлення, зведення, групування та графічний метод* знайшли застосування при дослідженні ринку аудиторських послуг в

Україні й наочного відображення отриманих результатів. З використанням *методів порівняльного аналізу та моделювання* запропоновано класифікацію таких завдань, визначено їх відмінності від інших видів аудиторських послуг та напрями стандартизації. За допомогою *методів аналізу й синтезу* доведено необхідність та можливості практичного застосування результатів дослідження.

*Інформаційною базою дослідження* послуговували офіційні документи, стандарти й кодекси етики міжнародних професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів; вітчизняні законодавчі й нормативні документи з питань аудиторської діяльності; офіційна статистична та аналітична інформація про стан аудиторської діяльності, оприлюднена на сайті Аудиторської палати України (АПУ); навчальна, наукова, монографічна й довідкова література, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних учених з теорії, методології, методики та організації аудиту, матеріали наукових, науково-методичних та науково-практичних конференцій, періодичних видань; інформація спеціалізованих фахових сайтів мережі «Інтернет».

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних положень завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в умовах застосування Міжнародних стандартів. Результати проведеного дослідження, що виносяться на захист та характеризують його наукову новизну і особистий внесок автора, такі:

*удосконалено:*

- порядок розробки внутрішніх стандартів з організації і методики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які передбачають: виділення предметів завдань на основі оцінки попиту та інформаційних потреб реальних і потенційних користувачів; розробку внутрішніх стандартів для регламентації розмежування різних видів аудиторських послуг для конкретного об'єкта з огляду на потреби користувачів; розробку типових методик та структури внутрішнього стандарту для завдань, перспективних для конкретного суб'єкта аудиторської діяльності. Їх практичне використання уможливить суттєве поліпшення методичного забезпечення як основи побудови внутрішньої системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності;

- організаційні положення завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, через обґрунтування послідовності етапів їх виконання з наданням пріоритетності етапу прийняття завдання, основною місією якого є визначення характеристик предмета завдання, інформації з предмета завдання та критеріїв їх оцінки, з його поділом на два підетапи. Це дасть змогу чітко ідентифікувати види виконуваних завдань відповідно до Міжнародних стандартів та сприятиме їх якісному виконанню;

- організаційно-розпорядчу документацію через розробку робочого документа з ідентифікації виду завдання, елементів листа–зобов'язання та стратегії виконання завдань, які враховують важливість узгодження предмета завдання та критеріїв його оцінки, а також неперервність процесу планування, що охоплює всі етапи виконання завдання. Використання суб'єктами аудиторської діяльності запропонованої документації сприятиме упорядкуванню процесу прийняття та виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, виходячи з потреб користувачів;

- методичні підходи до складання стандартизованих форм звітів з надання впевненості на основі виділення інформації, яку аудитор має у своєму розпорядженні

вже на початку виконання завдання при погодженні його умов (рівень висловленої впевненості, форма висловлення думки, інформація, на основі якої формулюється думка в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях, обсяг висновку), та інформації, яка стає відомою в процесі виконання завдання (наявність певних обставин під час виконання завдання, конкретний вид виявлених обставин і суттєвість їх впливу, причина, яка обумовлює включення додаткової інформації). Це дає можливість оптимізувати роботу аудитора на всіх етапах виконання завдання і формує підґрунтя для забезпечення якості та інформативності звітів;

*набули подальшого розвитку:*

- характеристика та систематизація тенденцій розвитку аудиту в історичному контексті й процесів переходу в міжнародній практиці від широкого визначення аудиту до терміна «завдання з надання впевненості», їх взаємозв'язку. На основі цього конкретизовано причини, умови та тенденції становлення завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, їх специфічні відмінності від інших видів аудиторських послуг, визначено перспективи їх розвитку;

- теоретичні положення аудиторських послуг та аудиторської діяльності через уточнення поняття «завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації», в якому враховано такі ключові характеристики (елементи), як багатосторонні відносини, впевненість, системний процес, предмет завдання, інформація з предмета завдання, критерії, процес отримання й оцінки доказів, результат (думка та письмовий звіт). Це дало змогу системно та комплексно подати мету таких завдань, зміст процесу їх виконання, обґрунтувати основу обрання назв конкретних завдань для виокремлення власне аудиту й інших завдань з надання впевненості, уточнити перелік послуг, які виконуються у сферах зовнішнього та внутрішнього аудиту;

- класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, яка, на відміну від існуючих, подана у вигляді ієрархічної системи, в основі якої – систематизація ключових характеристик з урахуванням елементів завдань з надання впевненості, авторські визначення основних термінів стосовно завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації; їх ранжування за значущістю залежно від прояву їх впливу (при визначенні характеристик завдання, умов його прийняття, в процесі його виконання); деталізація на основні ознак, які регламентуються Міжнародними стандартами та уточнюють їх вимоги з урахуванням здобутків економічної науки в галузі аудиту. Застосування класифікації дасть змогу підвищити якість організаційного і методичного забезпечення виконання таких завдань, уніфікувати і стандартизувати процес узгодження умов завдання та його прийняття;

- визначення сутності та змісту таких видів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, як завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтуються на твердженні, та прямі завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку через уточнення переліку функцій, які входять до компетенції аудитора, розподілу функцій і відповідальності між учасниками тристоронніх відносин з огляду на можливості їх розширення та відокремлення особи, яка вимірює або оцінює предмет завдання, від відповідальної особи та особи, яка пропонує завдання (замовника). Відповідно до цього обґрунтовано варіанти врахування особливостей взаємовідносин суб'єктів при прийнятті завдання та в процесі його виконання зовнішніми і внутрішніми аудиторами;

– теоретичний підхід до виокремлення видів аудиторських послуг на основі уточнення сфери застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) та завдань з надання впевненості (МСЗНВ), який полягає в обґрунтуванні можливості використання вузького та широкого підходів до розуміння терміна «історична фінансова інформація» як предмета завдання, визначенні можливих форм структурованого подання історичної фінансової інформації як інформації з предмета завдання та ключової умови розмежування інших завдань з надання впевненості, аудиту й огляду; деталізації предмета, інформації з предмета завдання та критеріїв оцінки, що уможливорює комплексно представити їх сутність та взаємозв'язок. Ці розробки забезпечують конкретизацію умов прийняття завдання та формують основу визначення інших його характеристик;

– періодизація процесу становлення й розвитку стандартизації у сфері завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, особливістю якого є ретроспективний аналіз запроваджених міжнародних стандартів та порівняльний аналіз їх змісту, оцінка процесів урахування класифікації завдань з надання впевненості у нормативних документах, стандартах з питань етики та контролю якості. Завдяки цьому обґрунтовані напрями та визначені цільові орієнтири розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання і стандартизації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання запропонованих підходів у практиці регулювання аудиторської діяльності при розробці рекомендацій з подальшого вдосконалення організаційно-методичних засад виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, для зовнішніх і внутрішніх аудиторів. Для суб'єктів господарювання – замовників аудиторських послуг практичну значущість мають рекомендації з визначення об'єктів, які можуть бути предметом завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та критеріїв їх оцінки, що забезпечить підвищення результативності їх співпраці із суб'єктами аудиторської діяльності.

Результати дослідження в частині конкретизації переліку об'єктів, які можуть виступати як предмети завдань з аудиту та завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд фінансової звітності, обґрунтування змісту звітів з надання впевненості, спрямовані на забезпечення інформаційних потреб як суб'єктів Кіровоградської області, так і зовнішніх користувачів, використані Кіровоградською обласною радою (довідка №21-1057/2 від 28.05.2015 р.) та Департаментом агропромислового розвитку Кіровоградської обласної державної адміністрації (довідка №673 від 29.02.2016 р.) при розробці Стратегії розвитку Кіровоградської області на період до 2020 року та Програми формування позитивного міжнародного та інвестиційного іміджу Кіровоградської області на 2014–2016 роки.

Пропозиції автора стосовно розробки внутрішніх стандартів з організації та методики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, використані Аудиторською фірмою «Дункан-Аудит» ТОВ при вдосконаленні організаційно-методичного забезпечення як складової внутрішньої системи контролю якості (довідка №15/01 від 17.12.2015 р.).

Рекомендації щодо визначення необхідності та умов залучення суб'єктів аудиторської діяльності, об'єктів виконання завдань з надання впевненості виходячи із специфіки фінансово-господарської діяльності використовують підприємства Кіровоградської області: Державне підприємство «Кіровоградський науково-

виробничий центр стандартизації, метрології та сертифікації» (довідка №202/1 від 16.03.2016 р.) – при розробці консультаційних та методичних матеріалів з організації системи управління якістю та її оцінки; ТОВ «Градоля» (довідка №0806/01 від 15.05.2015 р.), Кіровоградська обласна спілка споживчих товариств, зокрема, Підприємство «Кооперативний ринок» (довідка №176 від 26.05.2015 р.), ТОВ «Універсал-Плюс» (довідка №64 від 29.05.2015 р.) – при розробці та вдосконаленні внутрішніх документів з організації контролю та менеджменту; ТОВ «Ласка-Кіровоград» (довідка №457 від 27.05.2015 р.) – при вдосконаленні організаційних документів, які використовує служба внутрішнього аудиту.

Основні положення дисертації знайшли застосування у навчальному процесі Кіровоградського національного технічного університету при формуванні навчально-методичних комплексів з дисциплін та при підготовці навчально-методичного забезпечення для виконання дипломних та магістерських робіт за спеціальністю «Облік і аудит» (довідка №21-51/14-45 від 14.01.2016 р.).

**Особистий внесок здобувача** полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних та організаційних засад виконання таких видів аудиторських послуг, як завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду. Всі наукові результати, що викладені в дисертації та виносяться на захист, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, використані лише ті ідеї й положення, які є результатом особистої роботи здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення та результати за темою дисертації доповідалися й обговорювалися на 7 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних конференціях: V Міжнародній науково-практичній конференції «Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України» (м. Дніпропетровськ, 15 – 16 травня 2008 р.); II Всеукраїнській науково-практичній конференції «Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю» (м. Кривий Ріг, 21 листопада 2008 р.); III Міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми і перспективи розвитку підприємництва» (м. Харків, 11 грудня 2009 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції викладачів та студентів «Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів» (м. Сімферополь, 13 травня 2010 р.); VI Міжнародній науково-практичній конференції «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління» (м. Львів, 28 – 29 квітня 2011 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції» (м. Одеса, 5 – 6 червня 2014 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції «Ефективні моделі управління в сучасних умовах: теорія і практика» (м. Кіровоград, 17 квітня 2015 р.).

**Публікації.** Основні результати дисертації опубліковано автором у 20 наукових працях загальним обсягом 10,9 д.а., з них: 11 – у наукових фахових виданнях України, 1 – у науковому фаховому виданні України, яке зареєстроване у міжнародних наукометричних базах, 1 – у зарубіжному виданні, 7 – в інших виданнях.

**Структура та обсяг дисертації.** Дисертація складається з переліку умовних позначень, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст роботи викладено на 189 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 15 рисунків на 6 сторінках, 24 таблиці на 27 сторінках, 14 додатків на 67 сторінках. Список використаних джерел налічує 242 найменування.



## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

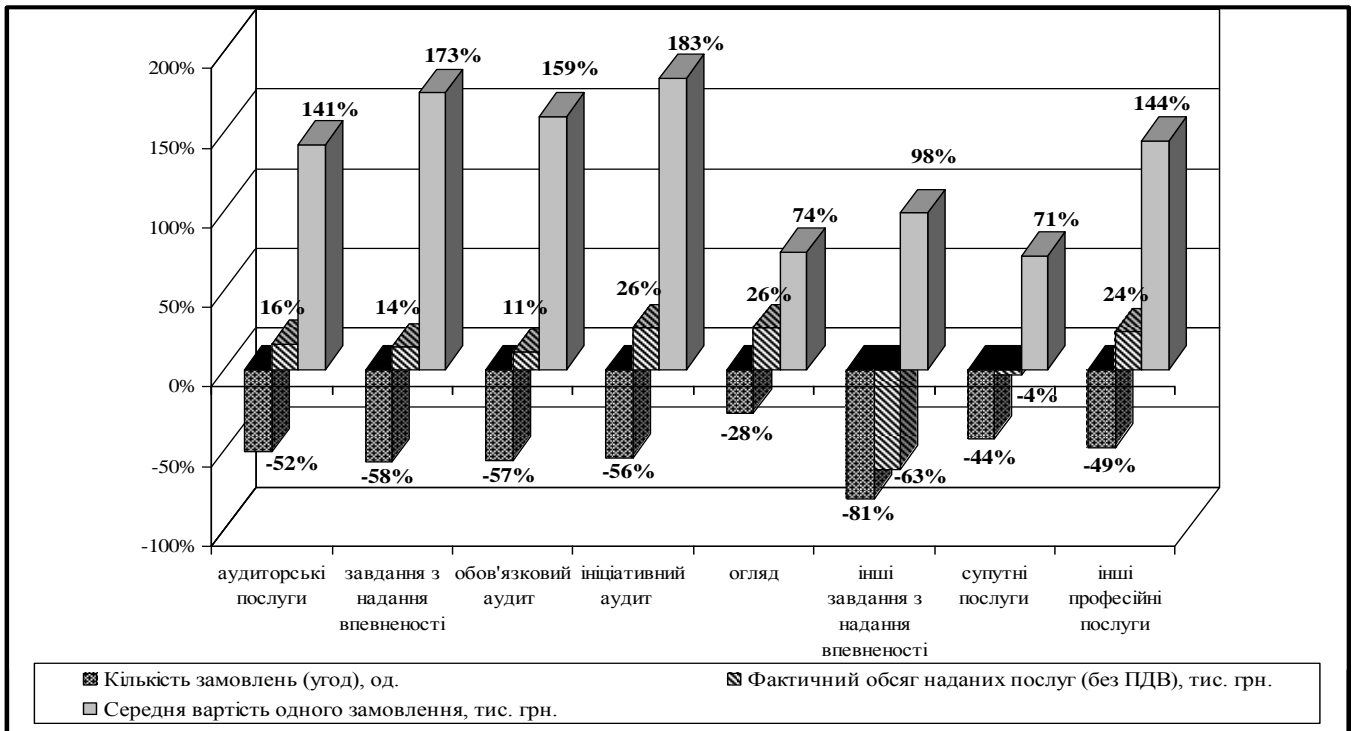
У **вступі** обґрунтовано актуальність теми, викладені мета, завдання, об'єкт, предмет, методи, подано інформаційну базу дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача, інформацію про апробацію та публікацію результатів дослідження.

У **розділі 1 «Місце завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг»** проведено дослідження історичного розвитку аудиту та завдань з надання впевненості, розкрито сутність завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, їх специфічні особливості та відмінності від інших видів аудиторських послуг.

На основі дослідження історичного розвитку аудиту та ретроспективного аналізу вимог міжнародних стандартів конкретизовано такі тенденції розвитку завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: розширення кола предметів завдань, які може виконувати аудитор, та перехід від широкого тлумачення аудиту до запровадження поняття «завдання з надання впевненості»; розробка концептуальної основи завдань з надання впевненості, якою регламентуються різні за своїм складом завдання з поступовим ускладненням її змісту та структури; трансформація інших видів аудиту (аудит на відповідність, операційний аудит, управлінський аудит, аудит ефективності тощо) в окремий вид завдань з надання впевненості (завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, або завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації); виділення в окремий блок Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості; поглиблення змісту інших документів у сфері аудиторської діяльності, зокрема Кодексу етики, з метою деталізації вимог окремо для різних видів аудиторських послуг.

В процесі аналізу наявних визначень аудиту, завдання з надання впевненості та його елементів запропоновано завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, тлумачити як завдання, яке ґрунтується на багатосторонніх відносинах з обов'язковим залученням трьох сторін (аудитора, відповідальної сторони та користувача) і є системним процесом отримання та оцінки об'єктивних даних про визначений предмет, інший ніж історична фінансова інформація, та встановлення рівня його відповідності визначеним критеріям з метою формування аудитором думки щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями й оформлення її у вигляді письмового звіту для підвищення ступеня довіри користувачів, які не є відповідальною стороною, і надання їм певного рівня впевненості.

Доведено, що на тлі звуження загального ринку аудиторських послуг України відбувається суттєве зменшення кількості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд (рис. 1). По суті це єдиний вид аудиторських послуг, фактична вартість яких знизилася за період 2008–2014 рр. на 63%, хоча за всіма іншими відбулося зростання з 11 до 26% (крім супутніх послуг, вартість яких також знизилася на 4%). Частка таких завдань у загальному обсязі аудиторських послуг за критерієм «кількість угод» зменшилася з 3,4 до 1,3%, а за критерієм «фактична вартість» – з 3,7 до 1,2% (у загальному обсязі завдань з надання впевненості відповідно зниження таке: з 9,7 до 4,4%, з 7,9 до 2,6%), що пояснюється і падінням попиту на такі послуги, і обережнішим ставленням аудиторів до їх прийняття та виконання.



**Рис. 1. Тенденції зміни ринку аудиторських послуг України за період 2008–2014 рр.**

*Джерело: розраховано та побудовано автором на основі офіційних матеріалів Аудиторської палати України.*

Особливості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, визначаються порівнянням із завданнями з аудиту історичної фінансової інформації, зокрема із обов'язковим аудитом (нижчий рівень суспільної значущості, особливості елементів), та із такими завданнями, як консультаційні послуги (вищий рівень цінності для управлінського персоналу і власників, відмінності у меті й елементах). Ці особливості зумовлюють дію чинників, що уповільнюють розвиток таких завдань (різноманітність можливих об'єктів перевірки та відсутність критеріїв оцінки, що унеможлиблює надання послуг саме як завдання з надання впевненості; недостатній рівень стандартизації організації і методики виконання таких завдань; відсутність чітких рекомендацій розмежування аудиту, інших завдань з надання впевненості та консультаційних послуг). Виокремлюються також чинники, які актуалізують перспективи розвитку завдань (необхідність співпраці з особою, незалежність, поведінка та кваліфікація якої чітко регламентовані; наявність вимог щодо дотримання незалежності й організації контролю якості, але менш жорстких порівняно із завданнями з аудиту; можливість отримання письмового документа з думкою про відповідність предмета завдання встановленим критеріям).

Обґрунтовано, що завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є не тільки комплексними, але й досить відкритими; система елементів, включена до їх складу, не є постійною, відтак допускається варіативність. Тенденції обрання предметів таких завдань підтверджують необхідність надання обов'язковості окремим їх видам.

У розділі 2 «Елементи завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації» наведено класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, розкрито сутність тристоронніх відносин, окреслено предмет завдань і критерії їх оцінки, а також визначено їх вплив на зміст звітів за результатами виконання завдань.

Розроблена класифікація завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, подана у вигляді ієрархічної системи, в основі якої – ключові характеристики, ранжовані за значущістю залежно від моменту прояву: багатосторонні відносини; впевненість; системний процес; предмет завдання; інформація з предмета завдання; критерії; отримання та оцінка доказів; результат. З урахуванням додаткових ознак, виокремлених залежно від ступеня їх регламентації міжнародними стандартами, конкретизовано види завдань. Запропоновано кодифікацію завдань, що дасть змогу стандартизувати й уніфікувати процес визначення виду завдання, прийняття та узгодження його умов з користувачами.

На основі встановлення взаємовідносин відповідальної сторони із користувачем, стороною, яка пропонує завдання (замовником), та стороною, яка оцінює або вимірює предмет завдання та не є відповідальною особою, конкретизовано склад суб'єктів, яких можна залучати до процесу виконання таких видів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтуються на твердженнях («attestation engagement»), та прямі завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку («direct engagement»). На умовних прикладах наведено порядок розподілу відповідальності між суб'єктами. Такий розподіл може стати основою оптимізації дій з узгодження умов завдання, що виконує зовнішній аудитор, та вдосконалення організаційно-розпорядчої документації суб'єктів господарювання, у структурі управління яких є служба внутрішнього аудиту.

Для подальшого розвитку теорії та практики виконання завдань з надання впевненості важливо їх чітко виокремити від аудиту та огляду історичної фінансової інформації. Для цього потрібно, по-перше, конкретизувати зміст поняття «історична фінансова інформація» в контексті його застосування у Міжнародних стандартах, а по-друге, побудувати алгоритм обрання об'єктів, які можуть бути предметом різних завдань з надання впевненості. До тлумачення терміна «історична фінансова інформація» можна застосувати два підходи: вузький, коли термін «історична фінансова інформація» обмежується лише повним комплектом фінансової звітності, окремим фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, та широкий, який передбачає виділення таких обов'язкових характеристик історичної фінансової інформації: 1) подання у фінансових показниках; 2) розкриття змісту економічних подій, які відбувалися у минулих періодах, або минулих економічних умов чи обставин на певний момент часу; 3) можливість її отримання, як правило, в межах облікової системи суб'єкта господарювання та розширення форм її структурованого подання. Наведені розробки щодо взаємозв'язку характеристик об'єктів і можливого виду завдання (табл. 1), деталізації предметів завдання й інформації з предметів завдання (табл. 2) дають змогу конкретизувати умови його прийняття та формують основу для визначення інших характеристик завдання.

Через поєднання запропонованих класифікацій предметів завдання, інформації з предмета завдання та критеріїв їх оцінки визначені характеристики завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, яке, ймовірно, виключатиме двозначність думки при його прийнятті та виконанні (завдання є вузькоспрямованим, предмет завдання охоплює фінансові показники, має однооб'єктний характер, фіксується в інформаційній системі; інформація з предмета завдання має кількісне вираження, характеризується об'єктивністю; критерії оцінки формальні, існують і затверджені в законодавчих або нормативних документах, мають кількісне вираження і є загальнодоступними) та завдання, ймовірність настання певних

Таблиця 1

## Взаємозв'язок предмета та інформації з предмета завдання як основи обрання виду завдання з надання впевненості (фрагмент)

Об'єкт завдання	Предмет завдання	Інформація з предмета завдання виражена у фінансових показниках	Інформація з предмета завдання розкриває минулі економічні події, умови, обставини	Інформація з предмета завдання може бути отримана в основному з облікової системи	Вид завдання
Організація документування на підприємстві	Система документо-обігу підприємства	–	–/+	–/+	Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, яке виконуватиметься відповідно до МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»
		Містить в основному якісні характеристики, кількісні показники стосуються лише окремих реквізитів і не в частині їх достовірності, а їх відповідності вимогам нормативних документів	Перевірці підлягають і реквізити документів, які не містять інформації про минулі економічні події, умови та обставини, і їх порядок заповнення в минулому	Інформація водночас і отримана з облікової системи, і є її основою	
Відображення результатів інвентаризації у фінансовій звітності	Статті Балансу, Звіту про фінансові результати, Приміток	+	+	+	Аудит відображення результатів інвентаризації у фінансовій звітності (тобто елемента, рахунку або статті фінансової звітності), яке виконуватиметься відповідно до МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
		Інформація виражена у фінансових показниках	Інформація розкриває економічні результати інвентаризації в минулому	Інформація отримується з облікової системи	

Джерело: розроблено автором.

Таблиця 2

## Можливі форми предмета та інформації з предмета завдання як елементів завдань з надання впевненості (фрагмент)

Загальний предмет завдання	Предмет завдання другого порядку	Інформація з предмета завдання	Інформація з предмета завдання другого порядку	Загальний предмет завдання	Предмет завдання другого порядку	Інформація з предмета завдання	Інформація з предмета завдання другого порядку
<b>1. Історична інформація</b>				<b>2. Прогнозна інформація</b>			
<b>1.1. Фінансова*</b>				<b>2.1. Фінансова**</b>			
Результати діяльності за певний минулий період	Рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів як компонент фінансової звітності	Визнання, оцінка, розкриття руху грошових коштів у Звіті про рух грошових коштів	Прогноз грошових потоків	Прогнозні показники руху грошових коштів	Фінансові прогнози руху грошових коштів, подані у вигляді окремого документа	Визнання, оцінка, розкриття руху грошових коштів у фінансових прогнозах
<b>1.2. Нефінансова**</b>				<b>2.2. Нефінансова**</b>			
Системи (система внутрішнього контролю)	Відповідність системи внутрішнього контролю певним вимогам	Звіт про функціонування системи внутрішнього контролю	Характеристики, опис елементів системи, показники ефективності	Пропонована система внутрішнього контролю	Відповідність пропонованої системи внутрішнього контролю певним вимогам	Опис пропонованої системи внутрішнього контролю у вигляді окремого документа	Пропоновані характеристики, елементи, прогнозні показники ефективності

Примітки: \* предмет завдання з аудиту, яке виконується відповідно до МСА; \*\* предмети завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які виконуються відповідно до МСЗНВ. Джерело: розроблено автором.

ускладненень при прийнятті та виконанні якого значно підвищується (завдання є комплексним, предметом завдання є нефінансові показники та умови, дії й події, які не фіксуються систематично та цілеспрямовано в інформаційній системі; інформація з предмета завдання має якісне вираження, значною мірою суб'єктивного характеру; критерії оцінки неформальні, спеціально розроблені для виконання такого завдання, якісного (описового) характеру, обмеженого доступу). Наведені характеристики сприятимуть оптимізації подальших розробок методик виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд, для різних предметів.

У результаті аналізу умов виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обґрунтовано, що для прийняття певних рішень користувач має отримати в розпорядження інформацію з предмета завдання у вигляді окремого звіту або положення та безпосередньо звіт з надання впевненості. Втім порядок їх подання може відрізнитися залежно від виду та умов завдання. У дисертації запропоновано систематизовану класифікацію звітів з надання впевненості на основі визначення інформації, яку аудитор має у своєму розпорядженні вже на початку виконання завдання при узгодженні умов (рівень висловленої впевненості, форма висловлення думки, інформація, на основі якої формулюється думка в завданнях, які ґрунтуються на твердженнях, обсяг звіту), та інформації, яка стає відомою в процесі виконання завдання (існування певних обставин під час його виконання, конкретний вид виявлених обставин та суттєвість їх впливу, причина, за якою включається додаткова інформація). Виходячи з того, що у МСЗНВ не наведено стандартизованих форм звітів, важливо розробити типові приклади тверджень для їх використання аудитором у практичній діяльності.

**У розділі 3 «Розвиток підходів до стандартизації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації»** досліджено особливості регламентації виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, структуризовано процес виконання таких завдань і визначено його вплив на розробку внутрішніх стандартів, ідентифіковано проблеми розробки внутрішніх стандартів та запропоновано шляхи їх вирішення.

У процесі дослідження тенденцій розробки стандартів з регламентації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, виділено такі їх особливості: включення до блоку стандартів завдань з надання впевненості двох додаткових блоків стандартів (стосовно всіх завдань та окремо для спеціалізованих сфер); розробка стандартів для спеціалізованих сфер, тобто для конкретних завдань з надання впевненості з чітко окресленим предметом завдання, які включають усі питання організації та методики, доречні для такого предмета; вибір для розробки стандартів зі спеціалізованих сфер предметів завдань, які мають важливе значення при захисті суспільних інтересів та інтересів окремих осіб, наприклад звітів, які готують відповідно до вимог нормативних та законодавчих документів (звіти щодо парникових газів, звіти щодо прогнозованої фінансової інформації, звіти щодо функціонування систем контролю); відсутність стандартів (крім МСЗНВ 3000), які були б загальними для всіх завдань незалежно від предмета завдання з конкретних питань (планування завдань, визначення суттєвості тощо).

Обґрунтовано рівні стандартизації завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду: загальнопрофесійний і рівень суб'єкта аудиторської діяльності. У табл. 3 наведено систематизацію проблем розробки внутрішніх стандартів та напрямів їх вирішення.

**Особливості завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та їх вплив на розробку внутрішніх стандартів**

№	Особливості	Наслідки	Вплив
I	Складність та різноманітність предметів завдання та інформації з предмету завдання	Складність (неможливість) розробки внутрішніх стандартів для всіх видів завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду	Розробка внутрішніх стандартів для тих видів завдань, які виконувалися раніше, та/або є перспективними на основі оцінки попиту й інформаційних потреб реальних та потенційних користувачів
II	Тісний зв'язок і поєднання із завданнями з аудиту, супутніми та консультаційними послугами	Відсутність чітко регламентованого підходу щодо ідентифікації та прийняття різних завдань для одного об'єкта	Розробка внутрішніх стандартів для регламентації розмежування різних видів завдань для конкретного об'єкта з урахуванням вимог міжнародних стандартів та потреб користувачів
III	Різнманітність методик виконання завдань з надання впевненості	Складність опису та регламентації методики виходячи з того, що для кожного об'єкта предмет завдання, інформація з предмета завдання та критерії оцінки можуть відрізнятися	Врахування при розробці внутрішніх стандартів варіативності елементів завдання та розробка типових методик для завдань, перспективних для конкретного суб'єкта аудиторської діяльності
IV	Відсутність єдиного підходу до виконання завдань з надання впевненості в Міжнародних стандартах, різноманітність їх структури	Складність розробки внутрішніх стандартів через відсутність єдиного зразка (єдиного підходу)	Розробка типової структури внутрішнього стандарту через узагальнення вимог МСЗНВ та врахування відмінностей в організаційних і методичних підходах на основі порівняння вимог МСА та МСЗНВ

*Джерело: розроблено автором.*

Для регламентації розмежування різних видів завдань та ідентифікації виду аудиторської послуги (завдання з аудиту; завдання з огляду; завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд; інші послуги, зокрема, консультаційні) за конкретним об'єктом в роботі запропоновано модель, інформаційне наповнення якої (об'єкт завдання; інформаційні потреби користувачів; предмет завдання та його характеристика; можливість встановлення критеріїв оцінки та їх характеристика; інформація з предмета завдання і конкретизація особи, яка її готує) доцільно використовувати для анкетування й опитування замовників та розробки відповідних внутрішніх стандартів. Це дасть змогу обирати оптимальний вид завдання, при виконанні якого враховуватимуться як потреби користувачів, так і вимоги стандартів.

Особливості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, полягають у тому, що відповідальна сторона та користувачі повинні мати чітке уявлення саме про предмет завдання, інформацію з предмета завдання, критерії оцінки, обов'язки і функції сторін, які залучені до процесу його прийняття й виконання. Виходячи з цього запропоновано перелік інформації для включення до листа-зобов'язання та робочий документ «Ідентифікація елементів завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації», складання якого має передувати підготовці листа-зобов'язання.

Обґрунтовано, що при формуванні внутрішніх стандартів з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, доцільно використовувати міжнародну практику розробки окремих стандартів для конкретних предметів завдання. В основу укрупненої структури внутрішнього стандарту, покладено запропоновану класифікацію завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду; вимоги затверджених МСЗНВ (3000–3699); розроблені етапи виконання завдання (прийняття, отримання й оцінки доказів, завершення) та їх

наповнення; відмінності між аудитом фінансової звітності та іншими завданнями з надання впевненості, визначені на основі порівняльного аналізу змісту міжнародних стандартів. Наповнення етапів використано при формуванні змісту запропонованої стратегії виконання завдання, розділи якої (характеристика завдання; стратегія отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет завдання може бути суттєво викривленою; стратегія оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет завдання; стратегія виконання загальних дій як відповідь на оцінені ризики; стратегія виконання подальших процедур; стратегія оцінки відповідності та достатності доказів; стратегія формування думки та вибору виду звіту) орієнтовані на неперервність процесу планування протягом усього періоду виконання завдання. Обґрунтовано послідовність визначення рівня суттєвості, яку разом із характеристиками завдання та етапами його виконання, запропоновано виділити в окремий розділ внутрішнього стандарту з урахуванням її впливу на думку аудитора та вид підготовленого звіту.

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі здійснено теоретичне обґрунтування і запропоновано нове вирішення наукового завдання, яке полягає у вдосконаленні теоретичних, методичних та організаційних положень завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в умовах застосування Міжнародних стандартів. Проведене дослідження дало змогу сформулювати низку теоретичних, методичних та практичних висновків, що відображають досягнення визначеної мети і вирішення поставлених завдань:

1. На сьогодні широке тлумачення сутності аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, а такі види традиційних аудиторських послуг, як аудит на відповідність та управлінський (операційний) аудит трансформувалися у завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які характеризуються нижчим рівнем суспільної значущості порівняно з аудитом фінансової звітності, що впливає на вимоги стосовно дотримання незалежності та організації контролю якості, проте водночас і вищим рівнем цінності для користувачів порівняно з консультаційними послугами, для яких подібні вимоги (організація контролю якості, незалежність та рівень кваліфікації виконавця) жорстко не регламентовані. Ці відмінності проявляються у чинниках, що сприяють та, навпаки, стримують використання потенціалу таких завдань, а отже, визначають перспективи їх розвитку.

2. На основі аналізу й узагальнення широкого кола визначень аудиту, завдань з надання впевненості та його елементів запропоновано авторське тлумачення завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обґрунтовано принципи обрання назви для конкретних видів таких завдань (обов'язкове зазначення об'єкта та виду завдання). Ці пропозиції важливо враховувати при уточненні завдань як складових переліку послуг, що їх можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), та при розробці такого документа, як Статут внутрішнього аудиту, передбаченого Стандартами якісних характеристик Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту.

3. Для розробки класифікації завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, запропоновано як ключові ознаки використовувати елементи, передбачені

концептуальною основою, та базові терміни їх авторського визначення, ранжовані за значущістю залежно від їх впливу на визначення умов завдання, його прийняття або в процесі його виконання (багатосторонні відносини; впевненість; системний процес; предмет завдання; інформація з предмета завдання; критерії; отримання й оцінка доказів; результат). Додатково ознаки також деталізовано відповідно до їх регламентації Міжнародними стандартами. Запропонована класифікація та розроблена на її основі кодифікація завдань сприятиме уніфікації та стандартизації процесу узгодження умов завдання і його прийняття.

4. Найважливішою ознакою поділу завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є обсяг завдань, що входять до компетенції аудитора та особливості складу тристоронніх відносин, які фактично в таких завданнях перетворюються в багатосторонні враховуючи те, що в окремих випадках відповідальна особа не може водночас бути особою, яка вимірює або оцінює предмет завдання, та стороною, яка пропонує завдання (замовником). Розроблені типові схеми можливих взаємовідносин при їх виконанні зовнішніми суб'єктами аудиторської діяльності та службами внутрішнього аудиту формують основу уніфікації процедур узгодження умов завдання.

5. У тлумаченні сутності терміна «історична фінансова інформація» як основного критерію виокремлення інших завдань з надання впевненості від аудиту та огляду історичної фінансової інформації застосовуються два підходи з урахуванням термінів, притаманних Міжнародним стандартам, і конкретизації обов'язкових елементів історичної фінансової інформації. Для подання предмету завдання запропоновано виділяти загальний предмет завдання і предмет завдання другого порядку, який пояснює вибір інформації з предмета завдання. На основі поєднання класифікації предметів завдання, інформації з предмета завдання та критеріїв визначено типові характеристики завдань для скорочення випадків двозначного підходу, що може бути використано як орієнтир при розробці регламентів виконання таких завдань.

6. З огляду на відсутність стандартизованої форми звіту з надання впевненості у міжнародних стандартах важливо їх розробити на основі систематизованої класифікації звітів. Перші чотири групи інформації (рівень висловленої впевненості, форма висловлення думки, інформація, на основі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях, обсяг звіту) аудитор має у своєму розпорядженні вже на початку виконання завдання при узгодженні умов завдання, тому важливо чітко узгодити умови завдання між користувачами та аудитором при його прийнятті. П'ята, шоста та сьома групи інформації (наявність певних обставин під час виконання завдання, конкретний вид виявлених обставин і суттєвість їх впливу, причина, яка обумовлює необхідність включення додаткової інформації) стануть відомими в процесі виконання завдання, що визначає порядок модифікації звіту.

7. На основі аналізу тенденцій розробки стандартів з регламентації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, доведено, що робота у сфері стандартизації виконання завдань з надання впевненості має здійснюватися як на загальнопрофесійному рівні, так і на рівні окремого суб'єкта аудиторської діяльності, передбачати розробку Положень з національної практики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, з метою сприяння розвитку практики їх виконання та уніфікації підходів до виконання завдань, які можуть бути прийняті як обов'язкові, та внутрішніх стандартів суб'єкта аудиторської діяльності, які



виступатимуть складовою внутрішньої системи контролю якості.

8. Як вихідну базу для структуризації процесу виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, запропоновано використовувати підхід до виділення таких етапів: підготовчий (етап прийняття завдання), основний (етап отримання й оцінки доказів) та завершальний (етап завершення завдання), які деталізовані з урахуванням потреби у підвищеній увазі до визначення предмета завдання, інформації з предмета завдання та критеріїв його оцінки. Така послідовність і наповненість етапів виконання завдання уможливило чітку ідентифікацію видів завдань та забезпечує їх якісне виконання відповідно до Міжнародних стандартів.

9. Комплексна інформація, яку необхідно передбачити в організаційних документах як основу узгодження умов завдання та його виконання, має охоплювати таке: мета та обсяг завдання з надання впевненості (предмет завдання, мета завдання, обмеження, властиві іншим завданням з надання впевненості); багатосторонні відносини як елемент завдання (вид завдання, яке виконується, сторони, залучені до виконання завдання, форма подання інформації з предмета завдання, функції, права, обов'язки та відповідальність сторін, залучених до його виконання); критерії оцінки; рівень суттєвості; очікувані форма та зміст звіту з надання впевненості. Запропоновано формати листа-зобов'язання, стратегії виконання завдання і робочого документа з ідентифікації виду завдання та його елементів.

10. У структурі внутрішніх стандартів з виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, виокремлено два блоки: стандарти з ідентифікації виду аудиторської послуги за конкретним об'єктом та стандарти з організації і методики їх виконання. В основу регламентів розмежування завдань для конкретного об'єкта покладено розробки щодо взаємозв'язку характеристик окремих об'єктів та видів завдання; розподілу функцій між аудитором та відповідальними особами; форм предмета та інформації з предмета завдання; ідентифікації критеріїв оцінювання. При опрацюванні змісту внутрішніх стандартів з організації і методики виконання завдань доведено доцільність використання міжнародної практики в частині розробки окремих стандартів для окремих об'єктів, які мають ґрунтуватися на визначених етапах виконання завдання та передбачати врахування відмінностей у проведенні аудиту і завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, визначених відповідно до положень МСА та МСЗНВ.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

### ***У наукових фахових виданнях України:***

1. Андрощук І. І. Аудит ефективності в практиці роботи органів державної контрольно-ревізійної служби / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 11. – Кіровоград: КНТУ, 2007. – С. 377–383 (0,8 д.а.).
2. Андрощук І. І. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / І. І. Андрощук // Вісник Хмельницького національного університету: Економічні науки. – Том 2. – Науковий журнал. – 2007. – №6. – С. 237–240 (0,6 д.а.).
3. Андрощук І. І. Проблеми визначення рівня суттєвості при виконанні завдань з операційного аудиту / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 298–305 (0,8 д.а.).

4. Андрощук І. І. Критерії оцінки при виконанні завдань з операційного аудиту: проблеми розробки та застосування / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 14. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 46–54 (0,9 д.а.).

5. Андрощук І. І. Принципові відмінності аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як виду завдань з надання впевненості / Н. С. Шалімова, І. І. Андрощук // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Вип. 249: У 6 т. – Т. IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – С. 824–831 (0,5 д.а., автору належить 0,3 д.а.; виділено принципові відмінності у проведенні аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як видів завдань з надання впевненості).

6. Андрощук І. І. Соціально-трудова відносина та персонал як об'єкт завдань з надання впевненості / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 16. – Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2009. – С. 40–48 (0,9 д.а.).

7. Андрощук І. І. Зміст, види та порядок підготовки висновку з надання впевненості / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 18. – Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 39–48 (0,9 д.а.).

8. Андрощук І. І. Умови та порядок прийняття завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 20. – Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2011. – С. 250–261 (0,9 д.а.).

9. Андрощук І. І. Вибір критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості в сфері управління персоналом та соціально-трудова відносина / І. І. Андрощук // Економічний простір : Збірник наукових праць. – №56/1. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2011. – С. 148–158 (0,7 д.а.).

10. Андрощук І. І. Місце завдань з надання іншої впевненості в системі аудиторських послуг та історичний аспект їх становлення / І. І. Андрощук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 21. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – С. 327–328 (0,9 д.а.).

11. Андрощук І. І. Стандартизація виконання завдань з надання іншої впевненості: сучасний стан та розвиток / І. І. Андрощук // Финансы, учет, банки: сб. науч. тр. / Донец. нац. ун-т. – 2014. – №1(20). – С. 23–30 (0,9 д.а.).

**У науковому фаховому виданні України, яке включено до міжнародних наукометричних баз:**

12. Андрощук І. І. Розвиток підходів щодо класифікації та видів завдань, що виконуються в рамках внутрішнього аудиту / Н. С. Шалімова, І. І. Андрощук // Технологический аудит и резервы производства. (*Index Copernicus (Польща); Ulrichsweb Global Directory (США); Driver; Bielefeld Academic Search Engine (Base); РИИЦ; ResearchBib; Directory of Open Access Journals (DOAJ); WorldCat; EBSCO*). – 2015. – №4/5 (24). – С. 52–57 (0,8 д.а., автору належить 0,4 д.а.; розкрито зміст завдань з надання впевненості, які виконуються в рамках внутрішнього аудиту залежно від розподілу функцій між їх учасниками).

**У зарубіжному виданні:**

13. Андрощук И. И. Задания по предоставлению прочей уверенности в системе аудиторских услуг: сущность, виды, отличительные характеристики / И. И. Андрощук // Новая Экономика. – 2014. – №1(63), апрель. – С. 179–186 (0,8 д.а.).

***В інших виданнях:***

14. Андрощук І. І. Управлінський аудит фінансового стану підприємства та ефективності його діяльності / І. І. Андрощук // Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України: Зб. наук. пр. V Міжнародна науково-практична конференція. – Т. 4. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – С. 3–6 (0,4 д.а.).

15. Андрощук І. І. Визначення суттєвості при проведенні операційного аудиту / І. І. Андрощук // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: Матеріали Другої Всеукраїнської науково-практичної конференції (21 листопада 2008 р.). – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – С.147–149 (0,1 д.а.).

16. Андрощук І. І. Етапи виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І. І. Андрощук // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Збірник матеріалів III Міжнародної науково-практичної конференції (11 грудня 2009 р.). – Т. 1. – Харків: ФОП Павлов М.Ю., 2009. – С. 107 (0,1 д.а.).

17. Андрощук І. І. Підходи до класифікації завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І. І. Андрощук // Реалізація національних економічних інтересів України в рамках євроінтеграційних процесів: Всеукраїнська науково-практична конференція викладачів та студентів: Сімферополь (13 травня 2010 р.). – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2010. – С. 207–209 (0,1 д.а.).

18. Андрощук І. І. Планування процесу виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І. І. Андрощук // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 13–16 (0,2 д.а.).

19. Андрощук І. І. Аналіз фінансового стану в системі аудиторських послуг / І. І. Андрощук // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. – Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 102–103 (0,1 д.а.).

20. Андрощук І. І. Завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, як чинник забезпечення безпеки держави та суб'єктів господарювання / І. І. Андрощук // Ефективні моделі управління в сучасних умовах: теорія і практика: Збірник доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції (17 квітня 2015 р.) – Кіровоград: Ексклюзив-Систем, 2015. – С. 193–194 (0,1 д.а.).

**АНОТАЦІЯ**

**Андрощук І. І. Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2016.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню розвитку теоретичних, методичних та організаційних положень завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в умовах застосування міжнародних стандартів.

Досліджено історичний розвиток та становлення аудиту і завдань з надання впевненості, сутність завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обґрунтовано їх особливості та специфічні

відмінності від інших аудиторських послуг. Запропоновано класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, розкрито сутність тристоронніх відносин, предметів завдань та критеріїв їх оцінки, визначено їх вплив на зміст звітів за результатами виконання таких завдань. Досліджено тенденції розробки нормативного регламентування виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, визначено структуру процесу виконання таких завдань та її вплив на розробку внутрішніх стандартів, ідентифіковано проблеми розробки внутрішніх стандартів та запропоновано шляхи їх вирішення.

**Ключові слова:** аудиторська діяльність, завдання з надання впевненості, аудит, завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, елементи завдання з надання впевненості, звіт з надання впевненості, стандарти.

## АННОТАЦІЯ

**Андрощук И. И. Задания по предоставлению уверенности, кроме аудита и обзора, в системе аудиторских услуг. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана». – Киев, 2016.

Диссертация посвящена научному обоснованию развития теоретических, методических и организационных положений заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, в условиях применения международных стандартов контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг.

Исследованы исторические этапы становления и развития аудита и заданий по предоставлению уверенности. Доказано, что в настоящее время широкая трактовка и понимание аудита трансформировались в задания по предоставлению уверенности, которые регламентированы Международной концептуальной основой заданий по предоставлению уверенности, а такие виды традиционных аудиторских услуг, как аудит на соответствие, управленческий (операционный) аудит, аудит эффективности фактически трансформировались в задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации.

Предложено определение заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, в основу которого положены цель задания, его элементы, сущность процесса выполнения. На основе этого обоснованы принципы выбора названий конкретных заданий для разграничения собственно аудита и прочих заданий по предоставлению уверенности, предложены направления уточнения перечня услуг, выполняемых в сферах внешнего и внутреннего аудита.

Конкретизированы отличия заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, от других аудиторских услуг, в частности обязательного аудита финансовой отчетности и консультационных услуг, и на их основе выделены факторы, содействующие и, наоборот, сдерживающие использование потенциала таких заданий, и соответственно перспективы их развития.

Предложены классификация и кодификация заданий по предоставлению уверенности, кроме аудита и обзора, позволяющие стандартизировать и унифицировать процесс согласования условий задания и его принятия. В основе классификации, представленной в виде иерархической системы, – систематизация ключевых характеристик с учетом элементов заданий по предоставлению уверенности, ключевых терминов авторского определения задания, их ранжирование по значимости в зависимости от проявления их влияния (при определении характеристик задания, его принятии, в процессе его выполнения), детализация на основе характеристик, которые регламентированы Международными стандартами, с учетом достижений экономической науки в сфере аудита.

Исследована сущность трехсторонних отношений как элемента заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, разработаны типовые схемы взаимосвязей при их выполнении в сферах внешнего и внутреннего аудита, являющиеся основой для унификации процедур согласования условий задания.

Конкретизированы сферы применения Международных стандартов аудита и Международных стандартов заданий по предоставлению уверенности на основе использования узкого и широкого подходов к определению термина «историческая финансовая информация» как предмета задания и ключевой характеристики разграничения заданий по выполнению аудита, обзора и прочих заданий по предоставлению уверенности. Детализированы такие элементы, как предмет, информация о предмете задания и критерии его оценки, что позволяет комплексно определить их сущность на основе их взаимосвязей.

Предложена систематизированная классификация отчетов по результатам выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, на основе определения информации, которой владеет аудитор уже в начале выполнения задания при согласовании его условий, и информации, которая становится известной в процессе выполнения задания. Это дает возможность оптимизировать работу аудитора на всех этапах выполнения задания, обеспечить качество и информативность отчетов.

Исследованы тенденции развития стандартизации заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, разработаны направления и целевые ориентиры развития отечественной системы нормативного регулирования. Предложен порядок разработки внутренних стандартов по организации и методики выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, включающий: определение предметов заданий на основе оценки спроса и информационных потребностей реальных и потенциальных пользователей; разработку внутренних стандартов для регламентации разграничения разных видов аудиторских услуг для конкретного объекта с учетом потребностей пользователей; разработку типовых методик и структуры внутреннего стандарта для заданий, перспективных для конкретного субъекта аудиторской деятельности.

Обоснована последовательность этапов выполнения таких заданий, приоритетность этапа принятия задания, ключевым отличием которого является необходимость определения характеристик предмета задания и критериев его оценки. Разработаны образцы (шаблоны) рабочего документа по идентификации вида задания, элементы письма–обязательства и стратегии выполнения, применение которых в

практической деятельности позволит упорядочить процесс принятия задания с учетом потребностей пользователей и повысить эффективность его выполнения.

Предложена структура внутренних стандартов по выполнению таких заданий в разрезе двух блоков: стандарты по идентификации вида аудиторской услуги для конкретного объекта, стандарты по организации и методике. В основу регламентов разграничения заданий для конкретного объекта предложены разработки взаимосвязи характеристик отдельных объектов и видов заданий; распределения функций между аудитором и ответственными лицами; форм предмета задания и информации о предмете задания; идентификации критериев оценки. При определении содержания внутренних стандартов по организации и методике выполнения заданий обоснована целесообразность использования международной практики разработки отдельных стандартов для конкретных объектов, которые должны базироваться на предложенных этапах выполнения задания и предусматривать учет отличий в проведении аудита и прочих заданий по предоставлению уверенности на основе анализа положения Международных стандартов аудита и Международных стандартов заданий по предоставлению уверенности.

**Ключевые слова:** аудиторская деятельность, задания по предоставлению уверенности, аудит, задание по предоставлению уверенности, которое не является аудитом или обзором исторической финансовой информации, элементы задания по предоставлению уверенности, отчет по предоставлению уверенности, стандарты.

#### ANNOTATION

**Androschuk I. I. Assurance Engagements Except for Audit and Review in the System of Audit Services.** – Manuscript.

Dissertation for the Academic Degree of Candidate of Economic Sciences in the specialty 08.00.09 – Accounting, analysis and audit (by types of economic activity). – SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman». – Kyiv, 2016.

The thesis is devoted to scientific substantiation of theoretical, methodical and organizational regulations of assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information, in the conditions of applying the International Standards.

The historical development and establishment of audit and assurance engagement, the essence of assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information has been investigated, their features and specific differences from other audit services has been substantiated. Classification of assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information has been proposed, the essence of three party relationship, a subject matter and criteria has been disclosed, the impact on the content of assurance reports has been determined. The tendencies of development of normative regulation of performance of assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information has been investigated, the structuring of process of performing these engagements and its impact on the development of internal standards has been defined, the problems of developing of internal standards has been identified and ways of its solutions has been proposed.

**Key words:** auditing, assurance engagements, audit, assurance engagement other than audit or review of historical financial information, elements of assurance engagement, assurance report, standards.