

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

На правах рукопису

АНДРОЩУК ІРИНА ІВАНІВНА

УДК 657.631.8:332.122(043.3)

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

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

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:
Шалімова Наталія Станіславівна,
доктор економічних наук, професор

Кіровоград – 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	4
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. МІСЦЕ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, КРІМ АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ, В СИСТЕМІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ	15
1.1. Історичний розвиток і процес становлення аудиту та завдань з надання впевненості.....	15
1.2. Сутність завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.....	39
1.3. Специфічні особливості завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та їх відмінності від інших аудиторських послуг	57
Висновки до розділу 1	82
РОЗДІЛ 2. ЕЛЕМЕНТИ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	85
2.1. Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.....	85
2.2. Тристоронні відносини та види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	97
2.3. Предмети завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та критерії їх оцінки.....	112
2.4. Вплив предметів завдання та критеріїв їх оцінки на вид та зміст звіту за результатами виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	137
Висновки до розділу 2	153
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ПІДХОДІВ ДО СТАНДАРТИЗАЦІЇ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	156
3.1. Система регламентації виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в Міжнародних стандартах.....	156

3.2. Структуризація процесу виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та її вплив на розробку внутрішніх стандартів	166
3.3. Проблеми розробки внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та шляхи їх вирішення	194
Висновки до розділу 3	216
ВИСНОВКИ.....	219
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	223
ДОДАТКИ.....	251

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASB	Auditing Standards Board
FEACO	European Federation of Management Cosultancies Associations
FEE	Federation of European Accountants (Fédération des Experts comptables Européens)
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IAPs	International Auditing Practice Statements
IFAC	International Federation of Accounting
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISAEs	International Standards on Assurance Engagements
ISAs	International Standards on Auditing
ISEA	Institute of Social and Ethical Accountability
ISO	International Organization for Standardization
ISQCs	International Standards on Quality Control
ISREs	International Standards on Review Engagements
SAI	Social Accountability International
SASs	Statements on Auditing Standards
SSAEs	Statements on Standards for Attestation Engagements
SSARs	Statements on Standards for Accounting and Review Services
АПУ	Аудиторська палата України
MCA	Міжнародні стандарти аудиту
МСЗНВ	Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що застосовуються під час виконання завдань з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації
МСЗНВ 3000	Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»
МСЗО	Міжнародні стандарти завдань з огляду
МСКЯ	Міжнародні стандарти контролю якості
МСКЯ 1	Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»
МССП	Міжнародні стандарти супутніх послуг
МФБ	Міжнародна федерація бухгалтерів
ПМПА	Положення з міжнародної практики аудиту
ПНП КЯ 1	Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг»
PMСАНВ	Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

ВСТУП

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

вносяться 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 уможливило 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.

РОЗДІЛ 1

МІСЦЕ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI, КРИМ АУДИТУ ТА ОГЛЯДУ, В СИСТЕМІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

1.1. Історичний розвиток і процес становлення аудиту та завдань з надання впевненості

Майбутні перспективи та концепції реформування аудиту в широкому сенсі цього слова формуються під впливом великої кількості чинників зовнішньої та внутрішньої дії. Їх вивчення потребує глибокого аналізу історичного розвитку аудиту, опрацювання його подальшого розвитку з урахуванням історичних орієнтирів.

У фаховій літературі достатньо повно розглянуто розвиток аудиту. Врахування зміни мети і ролі аудиторів покладено в основу існуючої в науковій фаховій літературі класифікації концепцій аудиту: адекватності (теорія «сторожового пса»), контролінгу (теорія «собаки-шукача») та консалтингу (теорія «собаки-поводиря») [38, с. 39–41; 98, с. 39–50; 184, с. 16–20]. О.А. Петрик запропоновані критерії відмінностей «етапів розвитку аудиту» (функції та завдання аудиторів, замовники аудиту, користувачі інформації, ставлення суспільства до професії аудитора тощо) [138, с. 18], чітка градація послідовних та взаємопов'язаних головних етапів та елементів процесу створення інституту аудиту в Україні [140]. Ґрунтовне дослідження основних поглядів на поняття «аудит» у взаємозв'язку із такими категоріями, як перевірка, діяльність, контроль, консультація, проведено С.В. Івахненковим [85, с. 27–40]. О.Ю. Редьком детально досліджені чинники становлення інституту аудиту в Україні та його специфіки [159]. В.В. Рядською розроблено інтегральну схему періодизації еволюційного розвитку аудиту та відповідних економічних теорій, що описують його зміст, в якій поєднані описані вище класифікації [172, с. 10]. І.М. Дмитренко пропонує систематизацію змістовних ознак етапів еволюційного розвитку світового аудиту [73, с. 341–344]. Б.В. Мельничук обґрунтовує такі еволюційні етапи розвитку

аудиту та підходи до його розуміння, як: процедурно-функціональний, професійний, інституційний [106, с. 53]. М.С. Пушкарем подано процес становлення і розвитку аудиту як науки [152, с. 31–33]. Слід виділити праці проф. Г.М. Давидова, в яких вченим зроблено ґрунтовне дослідження теорії аудиту [68], запропоновано механізм формування впевненості аудитора при наданні ним аудиторських послуг, розроблений на підставі теоретичної конструкції науки про аудит [68, с. 275–285]. Багато уваги приділяється еволюції ролі аудиту зарубіжними вченими [233]. Залежно від застосованих методів та процедур виділяють такі види аудиту: підтверджуючий, системноорієнтований та аудит, який базується на ризику, або ризикоорієнтований [29, с. 24; 39, с. 99; 56, с. 12–13; 75, с. 30; 86, с. 13; 111, с. 24; 171, с. 105–106; 211, с. 42]; підтверджуючий, процедурний, системний аудит та аудит зон ризику [45, с. 7; 138, с. 18; 84, с. 48]. В цьому контексті варто відмітити дослідження еволюції процедур аудиту Н.М. Проскуріної [154]. Мета аудиту фінансової звітності, її становлення та розвиток розкрито в монографії з питань аудиту фінансових результатів за ред. І.К. Дрозд [33, с. 45–62]. Актуальними на даний час є проблеми якості аудиту, які досліджуються багатьма вченими, зокрема, В.П. Бондарем [42; 43; 44].

Але недостатньо уваги приділено саме історичному розвитку (періодизації) стандартизації завдань з надання впевненості в цілому та завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації зокрема. Важливим є аналіз становлення завдань з надання впевненості в міжнародній практиці аудиту, переходу від широкого визначення аудиту до терміну «завдання з надання впевненості» та виділення кола «завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» або «завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації».

В становленні аудиту як науки, професії та підприємницької діяльності одним з важливих питань є застосування «широких» та «вузьких» підходів щодо визначення його змісту та класифікації. Одним із перших українських науковців подібний аналіз зробив К.І. Редченко [158].

В Україні перше офіційне визначення аудиту було сформульовано у ст. 4

Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. [77], де вказувалося, що «аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам». Саме це визначення наведено і в Господарському кодексі України, затвердженому 16 січня 2003 року №436-IV [63] (розділ IV, параграф 4, стаття 363) і його можна віднести до категорії «широких», оскільки в ньому до складу об'єктів аудиту включено не лише облік та звітність, а й іншу інформацію про діяльність суб'єкта господарювання. Дещо інше, але також «широке» формулювання було запропоновано Аудиторською палатою України (АПУ) у Тимчасовому нормативі аудиту №1 «Мета та завдання проведення аудиту» [191] (затверджений АПУ 5 жовтня 1995 року, відмінений у зв'язку з прийняттям постійних Національних нормативів аудиту в Україні з 1.01.1999 р.): «Аудит – це незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формулювання висновків про реальний фінансовий стан цього суб'єкта».

У Національних нормативах аудиту (введені в дію з 1 січня 1999 року, відмінені у зв'язку з прийняттям Стандартів аудиту та етики Міжнародної Федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року [55]) визначення аудиту вже не наводилося, але визначалася його мета (Національний норматив аудиту №3 «Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності»): «Метою аудиту фінансової звітності є формулювання аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів» [126, с. 17].

В новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» (від 14 вересня 2006 року №140-V) [78] під аудитом розуміється перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її

достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Характерною рисою даного визначення є те, що сферу аудиту обмежено бухгалтерським обліком і звітністю, тому фактично воно стосується лише одного виду аудиту - аудиту фінансової звітності. Жодне зауваження про те, що можуть існувати інші види аудиту, або згадування про завдання з надання впевненості у старій та новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» відсутні.

В законодавстві інших країн також присутні «вузькі» визначення. Так, автори підручника «Банківський контроль і аудит» наводять більш просте визначення аудиту, яке було розроблено свого часу у Великобританії Комітетом по аудиторській практиці: «незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів організації та розробка думки про них при дотриманні правил, встановлених законом» [38, с. 25].

Як підкреслює С.М. Бичкова, це визначення пропонував в 1991 році і Комітет по аудиторській практиці Американського Інституту Присяжних бухгалтерів (AICPA - American Institute of Certified Public Accountants) [51, с. 4]. Поняття незалежного (зовнішнього) аудиту в Російській Федерації зафіксовано в Федеральному Законі «Про аудиторську діяльність» від 07.08.2001 р. №119-ФЗ [199], згідно з яким аудиторська діяльність, аудит – підприємницька діяльність по незалежній перевірці бухгалтерського обліку і фінансової (бухгалтерської) звітності організацій та індивідуальних підприємців.

Ці визначення можуть бути віднесені до категорії «вузьких», оскільки в них об'єктом аудиту визначено лише фінансову звітність. Розглянемо «широкі» визначення ролі і місця аудиту у системі економічних відносин.

Українські вчені З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех та М.Т. Щирба наводять шість визначень аудиту [64, с. 4–5], в яких: в одному визначенні в якості об'єкта аудиту виділено інформацію; ще в одному – дані про економічні дії і факти; в двох визначеннях – фінансова звітність; одне визначення оперує поняттям – фінансово-господарська діяльність підприємства, виражена у формі публічної звітності; ще в

одному – до бухгалтерської (фінансової) звітності додані банківські документи та податкові декларації економічних суб'єктів.

Автори підручника «Банківський контроль і аудит» з посиланням на Глосарій міжнародних термінів контролю наводять в якості прикладу такі широкі визначення: аудит – огляд діяльності та операцій організації для того, щоб впевнитися, що вони виконуються у відповідності із затвердженими цілями, бюджетами, правилами та стандартами, а метою даного огляду є періодичне виявлення відхилень, які потребують коригуючих дій [38, с. 24]; аудит – це системний процес, він має свою мету, логіку та базується на структурованому підході до прийняття рішень, він не є невпорядкованим або незапланованим, в ході даного процесу збираються та оцінюються дані, які впливають на прийняття аудиторських рішень [38, с. 25].

Ж. Леворш формулює поняття аудиту наступним чином: «аудит – систематичний процес отримання та оцінки доказів достовірності даних з приводу економічних дій та подій, встановлення ступеню відповідності цих даних встановленим критеріям та надання результатів зацікавленим користувачам» [98] і пропонує пояснення для кожного ключового терміну (Додаток А).

Комітет з основних концепцій аудиту Американської асоціації бухгалтерів в 1971 році запропонував таке широке визначення аудиту: «системний процес отримання й оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і надає результати зацікавленим користувачам» [51, с. 19]. Підкреслювалось, що комітет навмисно надав аудиту таке широке визначення, яке дозволяє відобразити усе різноманіття цілей, які може переслідувати аудит, та усе різноманіття предметів дослідження, на яких може бути зосереджена увага в процесі конкретної аудиторської перевірки. В цьому визначенні можна виділити основні відмінності аудиту від будь-яких інших форм оцінки, такі як: використання об'єктивних даних та визначення відповідності за критеріями, хоча ці ознаки відносять лише до економічних дій та подій.

В «Аудиті Монтгомері» розглядається кожна ключова фраза цього

визначення переважно в контексті аудиту фінансової звітності, який зазвичай називають фінансовим аудитом [31, с. 20-21] (Додаток А). А.Д. Шеремет та В.П. Суйц аналізують дане визначення в такий спосіб: 1) оцінка повинна бути об'єктивною, тобто незалежною від впливу суб'єктивних чинників (думки та впливу адміністрації, власників (акціонерів), працівників); 2) аудитор визначає ступінь достовірності даних, представлених у звітності, реальним даним, тобто виражає думку з приводу вірності та обґрунтованості інформації, яка міститься у фінансовій звітності, а не підтверджує абсолютну точність представлених даних. 3) перевірка здійснюється в інтересах зацікавлених осіб [211, с. 15].

Заслуговує на увагу також думка американських вчених Е.А. Аренса і Дж.К. Лоббека: «Аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує й оцінює свідчення про інформацію, що підлягає кількісній оцінці і належить до специфічної господарської системи, з метою визначення і відображення у своєму висновку ступеня відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [24, с. 7], яку підтримували і вітчизняні вчені, зокрема А.М. Герасимович та Л.М. Кіндрацька [128, с. 425], наводячи подібне визначення у фаховій літературі. У відповідності із визначенням Інституту Присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS) «аудит представляє комплекс методів, спрямованих на встановлення ефективності та цілісності систем управління, точності фінансових звітів» [51, с. 3; 226].

З наведених визначень аудиту та посилань на його можливі типи стає зрозумілим, що зв'язок між аудитом та бухгалтерським обліком зовсім не є обов'язковим, хоча, наприклад, в аналізі, представленому Ж. Леворшем та в підручнику «Аудит Монтгомері», економічні дії та події як об'єкт аудиту обмежені відомостями, які містяться у фінансових звітах про господарську діяльність та в податкових деклараціях [98; 31, с. 20–21], що свідчить про те, що фінансова звітність традиційно розглядається як головний об'єкт аудиту і саме така позиція усталено сформувалась і залишається в теорії та практиці аудиту. Фактично будь-яка інформація, яка підлягає кількісному визначенню та перевірці, може бути піддана аудиту, якщо аудитор та його клієнт домовляться про критерії

як основу для визначення ступеню відповідності. Отже, в «широких» визначеннях конкретні об'єкти аудиту свідомо не вказані і їх недоліком є те, що в них забагато загальних виразів, але, з іншого боку, для наукового дослідження сутності аудиту саме ці визначення мають найбільшу цінність, оскільки вони підходять для будь-якого виду аудиту, що дозволяє застосувати широкі тлумачення аудиту для загального уявлення про аудит.

У вітчизняній літературі також присутні широкі визначення аудиту. Так, К.І. Редченко вважає, що для розвитку теорії і практики аудиту слід, в першу чергу, використовувати широке тлумачення аудиту, сформульоване з врахуванням різноманітності його видів, і пропонує визначення аудиту як процесу збирання незалежним працівником достовірної інформації про об'єкти дослідження з метою оцінки її відповідності визначеним критеріям і надання компетентного висновку зацікавленим користувачам [158, с. 21], яке узагальнює визначення, запропоновані в іноземних виданнях.

Г.М. Давидовим запропоновано інше широке визначення аудиту, а саме: процес аудиторського впливу на об'єкти аудиту, який має на меті надання можливості аудитору висловити думку про стан і дії об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки, що передає отриману ним позитиву впевненість, яка висловлюється в аудиторському висновку як обґрунтована [36, с. 60].

Наслідком «широкого» тлумачення аудиту є підходи до його класифікації, які застосовувалися у зарубіжних та вітчизняних виданнях ХХ сторіччя. Традиційною ознакою класифікації аудиту є класифікація на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський, ефективності тощо), а ознаками такої класифікації є об'єкт перевірки, цільова спрямованість, напрям, ступінь охоплення сфер діяльності, призначення тощо [205]. Саме така класифікація пропонується в підручниках з теорії та практики аудиту, які були перекладені на початку 90-х рр. ХХ сторіччя. Наприклад, в підручнику «Аудит Монтгомері» [31, с. 38–41] та підручнику А. Аренса та Дж. Лоббека [24, с. 11–12] аудит класифікований за трьома типами: операційний, аудит на відповідність, аудит фінансової звітності.

Більшість вітчизняних вчених підтримують таку традиційну класифікацію аудиту. Зокрема, Г.М. Давидов підкреслює, що аудит фінансової звітності, управлінський (операційний) аудит та аудит на відповідність є типами аудиту, які є основними в аудиторській практиці та визначені в спеціальній літературі [68, с. 23].

Огляд класифікації аудиту, яка пропонується відомими вітчизняними та зарубіжними вченими сучасності показує, що пропонуються більш складні класифікації аудиту, наприклад, виокремлюється аудит екологічних або природоохоронних питань. Зокрема, Н.І. Дорош зазначає, що узагальнення теоретичних розробок і практики дає змогу запропонувати і обґрунтувати на сучасному етапі розвитку аудиту такі види аудиту за об'єктами контролю: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, аудит охорони довкілля і пропонує ґрунтовне обґрунтування такої класифікації [75, с. 46–53]. Такої ж позиції дотримується і В.С. Рудницький, який виділяє за такою ознакою як «напряму» аудит фінансової звітності, аудит на відповідність, управлінський аудит та екологічний аудит [171, с. 102].

Багато спеціалістів надають перевагу терміну «аудит господарської діяльності» або «аудит результатів». Так, виділяють управлінський або виробничий аудит, аудит господарської діяльності (аудит ефективності роботи або адміністративного управління та підприємства), аудит на відповідність вимогам, аудит фінансової звітності, спеціальний аудит [190, с. 25–31]; аудит фінансової звітності, податковий, аудит на відповідність вимогам, ціновий, управлінський (виробничий), аудит господарської діяльності, спеціальний (екологічний, операційний) [211, с. 33–39]; аудит фінансової звітності, аудит на відповідність вимогам, аудит господарської діяльності [216, с. 8–16]; фінансовий (бухгалтерський) аудит, управлінський, виробничий, господарський та соціальний [3, с. 23–25]; аудит фінансової (бухгалтерської) звітності та спеціальний аудит, спрямований на перевірку конкретних питань діяльності господарюючого суб'єкту [47, с. 15–20]; аудит на відповідність вимогам законодавства, управлінський (виробничий) аудит, аудит господарської діяльності (аудит

ефективності роботи або адміністративного управління та організації), спеціальний галузевий аудит (екологічний, технічний тощо) [111, с. 24, 28]; бухгалтерський, управлінський, екологічний аудит та аудит фінансової звітності [50, с. 37].

В запропонованих класифікаціях по-різному тлумачаться і більш детально розглядаються види аудиту, які відрізняються від аудиту фінансової звітності. У світовій практиці відомо декілька різновидів аудиту ефективності: аудит виконання (performance audit), аудит співвідношення ціни та якості (VFM “value for money” audit), аудит ефективності використання державних коштів, операційний (експлуатаційний) аудит (operation audit), аудит управління або (управлінський) аудит (management audit) [34, с. 24].

У виданні «Аудит» А. Аренса та Дж. Лоббека зазначається, що операційний аудит тлумачиться не так однозначно, як традиційний аудит фінансової звітності [24, с. 536]. Зауважується, що багато професіоналів замість терміну «операційний аудит» використовують терміни «управлінський аудит» або «аудит господарської діяльності», а інші професіонали не роблять відмінностей між операційним аудитом, аудитом господарської діяльності та управлінським аудитом. А. Аренс та Дж. Лоббек є прихильниками широкого тлумачення терміну «операційний аудит», розуміючи під цим дослідження господарської системи з точки зору її ефективності та продуктивності [24, с. 536].

Слід відмітити, що в різних країнах та різними вченими поряд з терміном «управлінський аудит» застосовуються поняття «операційний аудит» (operation auditing), «аудит результативності» (performance auditing). Детальний аналіз взаємозв'язку цих понять та видів аудиту запропонований К.І. Редченком [157]. Зокрема, К.І. Редченко не погоджується з позицією зарубіжного вченого Г. Вінтена щодо розгляду терміну «управлінський аудит» як найширшого, в який по черзі «вкладаються» (за принципом російської «матрьошки») такі поняття як операційний аудит та фінансовий аудит, зазначаючи, що таке співвідношення між управлінським, операційним та фінансовим аудитом може мати місце лише тоді, коли мова йде про діяльність служби внутрішнього аудиту, а фінансовий аудит,

який здійснюється незалежними (зовнішніми) аудиторами, аж ніяк не може «включатися» в управлінський або операційний аудит та вважатися більш вузьким за змістом поняттям [157].

Водночас, наглядним прикладом дієвості інших видів аудиту сьогодні є використання аудиту (ефективності) операційного аудиту державою з метою ефективного використання державного майна, бюджетних коштів як виду державного фінансового аудиту, який встановлений Законом України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [79] як форма державного фінансового контролю. В нормативних документах Державної фінансової інспекції (раніше – Державної контрольно-ревізійної служби, а з січня 2016 року відповідно до Постанови КМУ №868 від 28 жовтня 2015 року [150] – Державна аудиторська служба України) використовувалися різноманітні визначення і в практику роботи інспекції було впроваджено п'ять видів такої форми контролю як державний фінансовий аудит: 1) державний фінансовий аудит виконання місцевого бюджету (аудит виконання місцевого бюджету) [108; 147]; 2) державний фінансовий аудит діяльності бюджетних установ [149] (аудит фінансової та господарської діяльності бюджетної установи, фінансово-господарський аудит [109]); 3) державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм [146] (аудит ефективності виконання бюджетної програми [110]); 4) державний фінансовий аудит діяльності суб'єктів господарювання (аудит) [107; 145]; 5) державний фінансовий аудит окремих господарських операцій (операційний аудит) [148].

В Лімській декларації керівних принципів аудиту державних фінансів [99; 234] виділяють такі види контролю (аудиту) (ст. 4):

– контроль законності та правильності (legality and regularity audit, але в подальшому використовується термін «regularity (financial) audit») – контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності;

– контроль ефективності (performance audit) – контроль, спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економічності (в оригіналі – «audit

which is oriented towards examining the performance, economy, efficiency and effectiveness», тобто аудит, спрямований на оцінку виконання (здійснення), економічності, ефективності (продуктивності) та результативності; отже, при перекладі загубили одну з цілей перевірки – «performance» - виконання, здійснення) державного управління і охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління.

В Глосарії термінів INTOSAI виділені такі види аудиту: фінансовий аудит («financial audit»); аудит на відповідність («compliance audit»); аудит законності та правильності («regularity audit»). Відповідно в складі організаційних та методичних документів та стандартів INTOSAI окремо виділені фундаментальні принципи («fundamental principles») аудиту публічного сектору, фінансового аудиту, аудиту на відповідність, аудиту законності та правильності та загальні керівні вказівки («general auditing guidelines») по виконанню фінансового аудиту, аудиту на відповідність, аудиту законності та правильності [230]. В Стандартах аудиту INTOSAI зазначено, що сфера діяльності Вищих органів фінансового контролю (ВОФК) включає аудит законності і правильності та аудит результативності (п.1.0.38) (в оригіналі – «regularity and performance audit»). Відзначено, що відповідні сфери перевірки законності, правильності і оцінка результатів можуть переплітатися; у такому випадку класифікація того чи іншого з цих аудитів залежатиме від їхньої кінцевої мети (п.1.0.41).

О.О. Ситнов підкреслює, що на сьогодні склалися дві основні концепції розуміння того, що слід вважати аудитом: по-перше, аудит у вузькому значенні слова, під яким розуміється головним чином лише перевірка дотримання бухгалтерських стандартів, а також правил подання бухгалтерської (фінансової) звітності; по-друге, аудит в широкому значенні слова, під яким в епоху інформаційного (постіндустріального) суспільства стали розуміти не стільки аудит звітності, скільки аудит всього бізнесу [181, с. 18]. М.В. Зуєва виділяє три підходи щодо розуміння призначення аудиту: перший або обмежувальний (аудит обмежується лише бухгалтерською (фінансовою) звітністю або документацією),

другий або розширювальний (до аудиту відносять перевірку не лише фінансової, а й інших видів діяльності підприємства), третій (включає до сфери призначення аудиту перший та другий підходи, а також виконання інших послуг, зокрема консультування) [83]. Ця тенденція є логічною та передбачуваною, оскільки інформаційне суспільство вимагає від аудиторів розширення кола послуг і включення до кола його об'єктів будь-якої інформації. З іншого боку, слушними є висновки Ю.Г. Одегова та Т.В. Ніконової про те, що абсолютне лідерство фінансового напрямку аудиторської діяльності спричинено все ж таки помилковою первісною увагою до фінансових питань, оскільки фінансовий стан – це наслідок, а не причина проблем організації [131, с. 37], що підкреслює важливість дослідження інших об'єктів.

Такі тенденції розширення розуміння сутності аудиту призвели до того, що з 90-х рр. ХХ сторіччя широке визначення аудиту було поступово замінено на термін «завдання з надання впевненості». Історія введення в аудиторську практику терміну «завдання з надання впевненості», яке фактично замінило «широке» визначення аудиту, викладено в Стандартах аудиту та етики видання 2003 року [125, с. 139–143]. Фактично обговорення доцільності введення стандартів, присвячених завданням з надання впевненості, проводилося протягом 1997–1999 рр. і лише в червні 2000 року Комітет з міжнародної практики аудиту видав МСА 100 «Завдання з надання впевненості», який згодом став основою для прийняття Концептуальної основи завдань з надання впевненості та окремих Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації). Більш детальний ретроспективний огляд вимог Міжнародних стандартів (нормативів) аудиту та надання впевненості стосовно введення поняття «завдання з надання впевненості» наведено в додатку Б, а узагальнення в табл. 1.1. Його основні елементи такі:

1. Обговорення та прийняття Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (1997-2000 рр.). В серпні 1997 року Комітет з міжнародної практики аудиту видав проект «Надання висновку щодо достовірності інформації».

**Історичні етапи введення в аудиторську практику поняття
«завдання з надання впевненості»**

№	Період	Етап	Характеристика, відмінності
1.	До 1997 року	Широке тлумачення аудиту як виду діяльності	– використання терміну «аудит» для позначення широкого кола завдань, в яких предметом виступають різноманітна інформація та об'єкти
2.	1997–2000 рр.	Обговорення Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості	– видання проекту «Надання висновку щодо достовірності інформації»; – введення поняття континууму рівнів впевненості, що їх можна забезпечити; – видання другого проекту: «Завдання з надання впевненості», в якому кількість рівнів упевненості обмежено двома: високим та помірним
3.	2001–2003 рр.	Прийняття Міжнародного стандарту із завдань з надання впевненості.	– введення МСА 100 «Завдання з надання впевненості», в якому встановлено, що аудит є лише частиною завдань з надання впевненості
4.	2004 р.	Прийняття Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та введення чіткішої структури стандартів	– введено в дію Концептуальну основу завдань з надання впевненості та відкликано МСА 100 «Завдання з надання впевненості»; – в назві збірки стандартів вперше використано термін «надання впевненості»
5.	2014–2015 рр.	Перегляд Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та основного стандарту для інших завдань з надання впевненості 3000	– опубліковано переглянуту Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості, яка є чинною для завдань з надання впевненості з 15 грудня 2015 року; – Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості суттєво розширена та доповнена пояснючими параграфами

Джерело: розроблено автором.

Ця подія підтвердила зростаючий попит на інформацію про широкий спектр предметів перевірки для забезпечення потреб користувачів та, як наслідок, потребу приватного й державного секторів у відповідних послугах, які б підсилювали довіру до цієї інформації. Проект увів поняття континууму рівнів впевненості, які можна забезпечити. Комітет з міжнародної практики аудиту отримав підтримку щодо проекту 1997 року. Велика кількість респондентів погодилася з поняттям континууму рівнів впевненості. Проте багато хто з респондентів вважав, що поняття буде важко застосовувати на практиці й, зокрема, важко забезпечити будь-яким висновком надання рівня впевненості з належною точністю.

Для розв'язання проблем, поставлених респондентами, Комітет з міжнародної практики аудиту прийняв рішення про внесення значних змін до проекту 1997 року і як наслідок в березні 1999 року видав другий проект – «Завдання з надання впевненості». У цьому проекті збережено поняття континууму, але кількість рівнів впевненості обмежено двома: високим та помірним. Відповіді на проект 1999 року, як і раніше, підтримували основні поняття документа. У червні 2000 року, враховуючи коментарі, надані респондентами з приводу проекту 1999 року, КМПА видав Міжнародний стандарт із завдань з надання впевненості.

Основна увага в процесі становлення завдань з надання впевненості була приділена рівням впевненості, які можуть бути забезпечені в процесі виконання завдання, та моделям їх формування, що в подальшому визначило сучасні підходи до мети та елементів завдань з надання впевненості (огляд проектів Комітету з міжнародної практики аудиту наведений в Стандартах аудиту та етики видання 2001 року, які були видані в Україні 2003 року [125, с. 139–143], дослідження різних типів завдань з надання впевненості залежно від її рівня викладено в праці [242]).

При обговоренні проектів було досягнуто згоди щодо того, які основні поняття застосовуватимуться в завданнях з високого рівня впевненості. Проте були суперечності щодо того, як ці поняття застосовуватимуться в завданнях з

надання помірного рівня впевненості. Велика кількість респондентів вважала, що запропоновані моделі не забезпечують достатніх рекомендацій через те, що не пояснюють належним чином взаємодію змінних і того, як вони ведуть до висновку з помірним рівнем впевненості. Крім того, не було єдиної думки, як найкраще було б надавати висновок про помірний рівень упевненості. Визначилися дві альтернативні моделі для помірного рівня впевненості: одна з них ґрунтувалася на взаємодії змінних, інша – на обсязі робіт.

Саме модель, яка базується на обсязі робіт, покладена в основу елементів завдання з надання впевненості, яка регламентована діючими Міжнародними стандартами, оскільки більшість фахівців дійшли згоди, що вона веде до високого рівня послідовності при її використанні різними аудиторами та при розумінні користувачами рівня впевненості, що надається у висновку.

Модель «взаємодії змінних» передбачає визначення забезпечуваного рівня впевненості шляхом розгляду взаємозв'язку таких елементів як характер предмету перевірки, характер критеріїв перевірки, процес перевірки, кількість та якість доказів. Фактори, що впливають на рівень впевненості по кожному з наведених елементів полягають в наступному:

1. Деякі з предметів перевірки можна достовірно вимірювати та підтверджувати порівняно переконливими доказами. За інших рівних умов вищий рівень упевненості можна забезпечити для історичних та кількісних предметів перевірки (наприклад, історичні фінансові звіти), ніж для більш суб'єктивних та якісних предметів перевірки (наприклад, етична поведінка та фінансовий прогноз).

2. Хоча всі критерії мають бути доречними, але (залежно від характеру предмета перевірки) деякі критерії є достовірнішим засобом вимірювання предмета перевірки. При використанні якісних критеріїв (наприклад, критеріїв, що стосуються етичної поведінки, які мають суб'єктивний та якісний характер) забезпечується нижчий рівень упевненості, ніж при використанні кількісних критеріїв.

3. Головною детермінантою рівня впевненості є характер, час та обсяг

процедур, застосованих аудитором для збирання доказів, на яких ґрунтуються висновки. Аудитор визначає характер, розраховує час та обсяг процедур, застосовуваних для досягнення мети завдання. Чим вищий потрібний рівень упевненості, тим ширшим має бути обсяг виконуваних процедур.

4. Кількість та якість доказів. Аудитор, застосовуючи відповідні процедури, намагається отримати достатні відповідні докази – основу для забезпечення рівня впевненості. Аудитор оцінює достовірність отриманих доказів і зазвичай наявні докази є радше переконливими, ніж остаточними. Разом з характером та формою предмета перевірки, критеріями та процедурами достовірність доказів може впливати на загальну достатність та відповідність наявних доказів.

Отже, рівень упевненості визначається характером предмета перевірки, критеріями, а також кількістю та якістю отриманих доказів. Наприклад, у деяких ситуаціях суб'єктивність критеріїв може зменшити об'єктивність вимірювання предмета перевірки. У цьому випадку, незважаючи на те, які процедури виконано, стане неможливим отримати достатні відповідні докази для підтвердження високого рівня впевненості. Проте, аудитор може спланувати та виконати відповідні процедури, щоб отримати докази, потрібні для підтвердження помірною рівня впевненості.

У відповідність з моделлю «обсяг робіт» рівень впевненості, забезпечуваний аудитором, визначається виходячи насамперед з потреб користувачів, а також виходячи з процедур, що їх виконують для одержання достатніх відповідних доказів. Концептуальною відмінністю даної моделі від попередньої є те, що критерії та предмет перевірки вважаються передумовами завдання і їх розглядають, коли вирішують, чи може аудитор прийняти завдання. Якщо аудитор з'ясовує, що критерії та предмет перевірки підтверджують завдання з надання впевненості, то рівень упевненості визначається за допомогою обсягу робіт (характеру, розрахунку часу та обсягу виконуваних робіт). Якщо ж аудитор доходить висновку, що він не може виконати завдання з надання високого рівня впевненості через проблеми, пов'язані з критеріями або предметом

перевірки, то він не може виконати й завдання з надання помірною рівня впевненості.

2. Стандарти аудиту та етики: Видання Міжнародної Федерації Бухгалтерів 2001 року (введені в дію в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року) [125].

В стандарти 2001 року включений МСА 100 «Завдання з надання впевненості», в якому викладається мета, елементи завдання з надання впевненості, процес його виконання та порядок подачі звіту. Даний стандарт містив концептуальну основу для всіх завдань з надання впевненості (і з високим (достатнім), і з помірним (обмеженим) рівнем упевненості), а також встановлював стандарти та надавав рекомендації щодо виконання завдань, призначених для забезпечення високого рівня впевненості.

Введення цього стандарту показувало, що аудит є лише частиною завдань з надання впевненості, але, як можна побачити, в назві збірки стандартів термін «надання впевненості» не був використаний. Зазначалося, що в майбутньому очікується введення додаткових стандартів, які б регламентували виконання завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання могли би виступати не фінансова інформація, а системи та процеси, поведінка (зокрема, на схемі, яка містить приклади майбутніх стандартів чи положень, які можуть бути розроблені [125, с. 138]).

Разом із стандартами в українську практику був введений в дію Кодекс етики професійних бухгалтерів, прийнятий Міжнародною Федерацією Бухгалтерів в липні 1996 року та переглянутий у січні 1998 року. В ньому не виокремлювалися окремо загрози та застережні заходи для випадків проведення аудиту та інших послуг, розглядалися ситуації, які можуть виникнути в професійній діяльності професійного бухгалтера – практика. Цим терміном були охоплені фахівці, які надають різноманітні професійні послуги, в тому числі і аудиторські.

Окремі питання політики та процедур контролю якості викладені в додатку 1 до Положення з Міжнародної професійної практики «Забезпечення якості

професійних послуг» [125, с. 34–36]. Ці положення були загальними та стосувалися роботи аудиторської фірми в цілому.

3. Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року [112].

Саме починаючи з 2004 року в назві збірки Міжнародних стандартів використано термін «надання впевненості». На заміну МСА 100 «Завдання з надання впевненості» введено в дію Концептуальну основу завдань з надання впевненості та відкликано Концептуальну основу Міжнародних стандартів аудиту. Також введено в дію переглянутий Кодекс етики професійних бухгалтерів.

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [113]; Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [114]. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [115; 116]; Видання 2012 року [117; 118]; Видання 2013 року [119; 120].

Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але сама Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості залишені без змін. Введений Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», в якому деталізуються вимоги щодо окремих елементів системи контролю якості.

5. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 року [223; 224; 225].

У виданні 2014 року опубліковані такі переглянуті документи, як Концептуальна основа завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», які суттєво розширені та доповнені пояснюючими параграфами. Ці документи є чинними для завдань з надання впевненості, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 грудня 2015 року або пізніше (за вимогами РМСАНВ), а для українських аудиторів – при виконанні завдань з 1 лютого 2016 року.

В Національних нормативах аудиту [126], які діяли в нашій країні з 1998 року по 2003 рік, термін «завдання з надання впевненості» не використовувався, класифікація аудиту за видами не наводилася, хоча непрямо можливість використання в якості предмета перевірки інших об'єктів, крім фінансової звітності, дозволялася.

Так, в п. 14 Нормативу №01 «Вимоги національних нормативів аудиту» зазначалося, що метою аудиту фінансової звітності є встановлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів, і такі самі завдання ставляться під час аудиту фінансової звітності, фінансової або іншої інформації, підготовленої у відповідності з іншими, ніж українські, вимогами [126, с. 9].

Норматив №28 «Аудиторські висновки спеціального призначення» регламентував порядок подання аудиторських висновків по результатах тематичного аудиту, об'єкти якого розглядалися широко і були узагальнені терміном «інформація», наприклад, «при плануванні тематичного аудиту від аудитора вимагається чітке уявлення про мету інформації, про яку складається висновок, а також про майбутніх користувачів інформації» (п.4) [126, с. 195]. Окремо, що відповідало міжнародній практиці на той час, був затверджений норматив №29 «Оцінка перспективної фінансової інформації» [126, с. 206–215].

В Нормативі №01 «Вимоги національних нормативів аудиту» розглядалися відмінності аудиту та супутніх аудиту послуг (оглядової перевірки, операційної перевірки, компіляції або трансформації обліку) [126, с. 7]. Операційна перевірка тлумачилася як проведення процедур перевірки з окремих питань, про які аудитор домовився з клієнтом (наприклад, про ті чи інші функції діяльності підприємства) без надання гарантування [126, с. 10]. Фактично операційна перевірка є аналогом сучасного завдання з виконання погоджених процедур.

З 2003 року в якості Національних в нашій країні застосовуються Міжнародні стандарти, видані Міжнародною федерацією бухгалтерів. Тенденції введення їх в дію наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Тенденції введення в дію Міжнародних стандартів Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних

Рішення Аудиторської палати України	Назва та рік видання стандартів	Термін введення в дію
Рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122/2 [160]	Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів 2003 року	з 1 січня 2004 року до річної фінансової звітності за 2003 рік, але допускалося їх застосування до фінансової звітності попередніх періодів
Рішення АПУ від 30.11.2006 р. № 168/7 "Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року" [163]	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики видання 2006 року	з 1 січня 2007 року
Рішення АПУ від 31.03.2011 р. № 229/7 "Про застосування стандартів аудиту" (із змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України від 03.11.2011 № 240/7) [164]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року	при виконанні завдань з 1 травня 2011 року (допускалося прийнятним добровільне застосування аудиторськими фірмами (аудиторами) Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року при виконанні завдань у періодах з 1 січня 2010 року до 1 травня 2011 року)
Рішення АПУ від 27.02.2014 р. № 290/7 "Про застосування стандартів аудиту та етики" [162]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2012 року	з 1 травня 2014 року
Рішення АПУ від 24.12.2014 р. № 304/1 "Про застосування стандартів аудиту" [161]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2013 року	при виконанні завдань з 1 січня 2015 року
Рішення АПУ від 29.12.2015 р. № 320/1 «Про застосування стандартів аудиту» [165]	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року	при виконанні завдань з 1 лютого 2016 року (можливе добровільне застосування аудиторськими фірмами (аудиторами) Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2014 року при виконанні завдань у періодах з дати їх оприлюднення)

Джерело: систематизовано автором.

Детальний аналіз зміни вимог цих документів стосовно відокремлення аудиту від інших послуг та структури самих стандартів був проведений Г.М. Давидовим [68, с. 146–153; 36, с. 70].

В Стандартах внутрішнього аудиту також зараз чітко підкреслюється відмінності між різними видами робіт, які можуть виконуватися внутрішніми аудиторами, в складі яких виділяють дві групи: діяльність з надання впевненості («assurance activity») та консультаційна діяльність («consulting activity») [123]. Інститутом внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors – ІА) з метою стандартизації розроблено низку документів, серед яких основними є два: Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [123] та Кодекс етики Інституту внутрішніх аудиторів [88]. В Кодексі етики внутрішніх аудиторів [88] зазначено, що внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. В Міжнародних стандартах професійної практики внутрішнього аудиту [123] також пропонується такий поділ діяльності з внутрішнього аудиту, проте в перекладі на українську мову допущена певна неузгодженість, адже у англomовному варіанті йде мова про діяльність з надання впевненості (assurance (A) activities) та консультаційну діяльність (consulting (C) activities), а в україномовному варіанті розглядається аудиторська (А) та консультаційна (К) діяльності.

Подальше визначення послуг з надання впевненості в сфері внутрішнього аудиту охоплює два суттєвих аспекти:

- по-перше, мету (такі послуги передбачають об'єктивне оцінювання внутрішнім аудитором доказів для формування незалежних висновків стосовно установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки);

- по-друге, тристоронні відносини (як правило, послуги такого характеру включають три сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, безпосередньо залучених до установи, операційної діяльності, функції, процесу, системи або іншого об'єкта перевірки - власника процесу, (2) особу чи групу осіб, які

здійснюють оцінку - внутрішнього аудитора, (3) особу чи групу осіб, які використовують результати оцінки – користувача).

Зазначено, що консультаційні послуги – це дорадчі за своїм характером послуги, які зазвичай виконуються у відповідь на окремий запит замовника завдання та включають, як правило, дві сторони, а саме: (1) особу або групу осіб, що надають консультацію - внутрішнього аудитора, та (2) особу або групу осіб, що потребують та отримують консультацію - замовника завдання.

Таким чином, можна зробити висновок, що завдання, які виконуються внутрішнім аудитом фактично представлені двома великими групами: завдання з надання впевненості та консультаційні завдання, що підкреслює необхідність перегляду традиційної класифікації.

Ключовим для цього виду завдань є термін «впевненість», використання якого в сучасній практиці не є однозначним. Така ситуація відбувається і з терміном «аудит», зокрема, висвітлення цього питання в контексті вітчизняної системи нормативного регламентування запропоновано в дослідженнях Н.С. Шалімової [209], О.Ю. Рубітель [169].

В Законі України «Про аудиторську діяльність» цей термін не використовується, але окремі науковці їх поєднують. Наприклад В.В. Рядська [172, с. 33] ототожнює терміни «аудит» та «завдання з надання впевненості», стверджуючи, що дефініція «завдання з надання впевненості», яким оперують «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», можна визначити як ідентичну дефініції «аудиторські перевірки» або «аудит», що використовуються Законом України «Про аудиторську діяльність». М.Й. Гедз [57, с. 78] ототожнює терміни «завдання з надання обґрунтованої впевненості» та «аудит», «завдання з надання обмеженої впевненості» та «огляд».

Слід зазначити, що таке змішування понять, як не дивно, характерно і для зарубіжної практики. Так, в листопаді 2015 року в Австралії Урядом (Департаментом фінансів) були видані керівні вказівки стосовно розмежування понять «аудит» та «впевненість» (Resource Management Guide No. 210 Clarification

of the Terms 'Audit' and 'Assurance' [236]), мета яких – надати детальні рекомендації для користувачів аудиторськими послугами щодо їх складу та умов проведення.

Термін впевненість («assurance») не використовується у вітчизняних нормативних документах, проте доцільно це питання дослідити в міжнародному правовому полі. Так, зараз надзвичайно актуальним є питання соціального обліку та підготовки нефінансової звітності в рамках підтвердження соціальної відповідальності та сталого розвитку компанії, які регламентується на міжнародному рівні різноманітними документами з питань сталого розвитку та корпоративної соціальної відповідальності, серед яких важливими є такі: стандарт соціальної відповідальності SA 8000 (Social Accountability 8000), розроблений Міжнародною організацією з соціальної відповідальності (SAI - Social Accountability International) [238]; стандарт ISO 26000 «Guidance on Social Responsibility» [231] з питань соціальної відповідальності. З цими питанням тісно пов'язано питання «соціального аудиту», яке піднімається у фаховій вітчизняній літературі [87; 202; 59], і не лише економістами: зокрема, слід відзначити наукові розробки О.В. Мазурика [103; 102; 101]. Проблеми впровадження та розвитку соціального аудиту розглядається і у наукових виданнях пострадянського простору (зокрема слід виділити праці [185; 144]). О.А. Петрик виділяє це питання як важливий напрям розвитку аудиту, підкреслюючи, що в нашій країні практично не приділяється достатньої уваги регулюванню підготовки, перевірки та оприлюдненню нефінансової інформації (звітності), пов'язаної з природоохоронними та соціальними аспектами та питаннями корпоративного управління, і цей процес повинен інтегруватися із загальними концепціями та стратегіями розвитку бухгалтерського обліку та аудиту, і потребує нормування відповідними законодавчими актами [140].

Найбільший інтерес представляють стандарти серії AA1000 (The AA1000 Series), які розроблені Інститутом з соціальної та етичної відповідальності (ISEA) - (Institute of Social and Ethical Accountability) і складаються з трьох стандартів:

- *AA1000APS* AccountAbility Principles Standards 2008 [218];
- *AA1000AS* Assurance Standard 2008 [219];
- *AA1000SES* Stakeholder Engagement Standard 2011 [220].

Стандарт AA1000AS присвячений розкриттю питань організації і методики виконання завдань з надання впевненості, метою яких є перевірка дотримання організацією, яка перевіряється, принципів та вимог *AA1000APS* (2008) AccountAbility Principles. Вперше він був опублікований в 2003 році (це була перша його редакція), а вдруге – в 2008 році (перероблений та доповнений). За змістом (висвітленими питаннями) цей стандарт нагадує Концептуальну основу завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000, зокрема, це стосується рівня впевненості, цілей, документації, звіту. Проте, не визначено, хто може бути виконавцем («assurance provider»), етичні вимоги обмежені принципом незалежності і лише декількома абзацами, не розглянуто питання контролю якості виконання завдання.

В російському перекладі відповідних документів використано терміни «верифікація» (Стандарт верификации отчетов AA1000, 2003 [186]) та «завірення» (Выпуск 2: Практическое руководство по организации взаимодействия со стейкхолдерами, 2005 [54]). Але вивчення офіційно опублікованих звітів, які мають назву «Незалежне завірення соціальної звітності» [198] показує, що в них російські аудитори спираються і на AA1000AS, і на МСЗНВ 3000 (ISAE 3000), які перекладаються як стандарти аудиту нефінансової звітності. Іноді термін «гарантія» використовуються замість терміну «assurance» (послуги з надання гарантій) в Міжнародних стандартах внутрішнього аудиту, перекладених на російську мову ([105]).

Можна побачити, що в міжнародній практиці відсутнє єдине розуміння розвитку таких завдань з надання впевненості, предметом перевірки в яких не виступає фінансова звітність та дані бухгалтерського обліку. З одного боку, розробляються додаткові стандарти Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, з іншого – інші організації вводять стандарти, які регламентують основні питання виконання таких завдань. Слід відзначити, що в

зарубіжній фаховій літературі багато уваги приділяється саме питанням трьохсторонніх завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання виступає звітність із соціальної та/або корпоративної відповідальності [240].

Проведений аналіз доводить, що формування типів та видів аудиту – це безперервний процес, оскільки реалії економічного буття постійно висувають нові вимоги до діяльності суб'єктів господарювання, а отже, постійно змінюються предмети завдань, які ставляться перед аудиторами, та критерії їх оцінок. Але на даний момент при їх класифікації слід враховувати наявність терміну «завдання з надання впевненості». Можна виділити такі тенденції становлення завдань з надання впевненості:

- розширення кола предметів завдань, які може виконувати аудитор, та перехід від широкого тлумачення аудиту до введення поняття «завдання з надання впевненості»;
- розробка концептуальної основи завдань з надання впевненості, яка регламентує різноманітні за своїм складом завдання та поступове ускладнення її змісту та структури.

1.2. Сутність завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Ретроспективний аналіз переходу від широкого визначення аудиту до введення поняття «завдань з надання впевненості» обумовлює необхідність розгляду відповідної класифікації завдань, які входять в коло аудиторських послуг. Г.М. Давидов слушно зауважує, що кількість типів аудиту залежить від вимог та потреб практики і повинна відповідати Концептуальним основам Міжнародних стандартів аудиту, які є основою розмежування між аудитом, з одного боку, і аудиторськими послугами, з іншого [68, с. 23].

Отже, необхідно визнати обґрунтованою позицію Г.М. Давидова та

Н.С. Шалімової, які підкреслюють, що «на даний час широке тлумачення аудиту трансформувалося у визначення завдання з надання впевненості, яке викладене в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості. ... Існуючі класифікації аудиту за різними ознаками, безсумнівно, є важливими, але вихідною базою для створення класифікації аудиту повинні виступати Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, враховуючи їх визначальну роль в регулюванні та стандартизації аудиту, а також необхідність дотримання вимог саме цих документів в процесі здійснення аудиторської діяльності» [70].

Виходячи з вищевикладеного, класифікація видів аудиту на даний момент повинна розглядатися з точки зору наступної класифікації завдань з надання впевненості, яка запропонована в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (PMCAHB) – International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), яка заснована Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) – International Federation of Accounting (IFAC):

- аудит історичної фінансової інформації;
- огляд історичної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості, які не стосуються історичної фінансової інформації, а відповідно не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
- супутні послуги.

Зокрема, їх класифікація та нормативне забезпечення здійснена Г.М. Давидовим [36, с. 85].

Подібна класифікація зараз застосовується і Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів – American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Радою зі стандартів аудиту даного інституту (Auditing Standards Board – ASB) видані стандарти аудиту (Statements on Auditing Standards – SASs), стандарти з обліку та оглядових послуг (Statements on Standards for Accounting and Review Services – SSARs) та стандарти завдань з підтвердження

(Statements on Standards for Attestation – SSAEs).

Саме така класифікація була наведена в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) (редакція 2007 року [136]), та залишена в новому Переліку (редакція 2011 року [167]). Як підкреслюють автори підручника «Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту)», надання послуг, перелічених в цьому Переліку, дає аудиторам можливість розширити поле своєї діяльності, «відірватися» від перевірок виключно бухгалтерського та податкового обліку, та нарешті «розкрити» очі» замовникам на інші професійні можливості [35, с. 46]. Але в подальшому виділяють такі форми послуги (і відповідно формати їх результату), як перевірка, оцінка, прогноз, аналіз, порада, експертиза, проект, тестування [35, с. 48], які не повністю відповідають вимогами Міжнародних стандартів та потребують узгодження із ними.

Таким чином, можна зробити висновок, що такі види аудиторських послуг як «аудит на відповідність» та «управлінський (операційний) аудит» фактично трансформувалися у інші завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, тобто в яких предметом завдання не може виступати історична фінансова інформація. Але доцільно підтримувати думку науковців, що вищезгадана класифікація аудиту на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський) аудит не згадується в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики, її застосовують лише вчені, проте від неї не можна відмовлятися з точки зору розвитку теорії та практики аудиту, для чого запропоновані точки перетину цієї класифікації з класифікацією, наведеною в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [209, с. 158–159].

З подібною проблемою – відповідність класифікації завдань, виконуваних аудиторами – стикаються науковці та практики інших країн пострадянського простору, а особливо гостро вона стосується тих країн, які пішли шляхом введення власних аудиторських стандартів (Російська Федерація, Республіка Білорусь). С.В. Панковою акцентується увага на проблемі визначення таких видів

аудиторських послуг як перевірка проектної (прогнозна) інвестиційної документації [134, с. 12], аудит маркетингу [133, с. 24] та в цілому на проблеми класифікації аудиторських послуг [132], які породжені і ускладнюються тим, що до цих пір в Російській Федерації використовуються стандарти, що не узгоджені із вимогами Міжнародних стандартів.

З урахуванням ретроспективного огляду введення поняття «завдання з надання впевненості», наведеного в першому параграфі, запропоновано основні історичні етапи введення в аудиторську практику поняття «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації (інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації)» та прийняття відповідних стандартів (табл. 1.3). Представимо більш детальний ретроспективний огляд вимог Міжнародних стандартів.

1. Стандарти аудиту та етики: Видання Міжнародної Федерації Бухгалтерів 2001 року [125].

В Передмові до Міжнародних стандартів аудиту та супутніх послуг зазначалося, що Міжнародні стандарти аудиту слід застосовувати в аудиторській перевірці фінансової звітності, але вони (адаптовані за потреби) можуть застосовуватися в аудиторській перевірці іншої інформації, а також при наданні супутніх послуг (п. 9 розділу «Статус Міжнародних стандартів аудиту») [125, с. 93]. Але залишені і невідповідності в структурі самих стандартів. Так, огляд фінансової звітності регламентувався МСА 910 «Завдання з огляду фінансових звітів», який був включений до блоку «Супутні послуги (стандарти 900–999)». Блок стандартів, які б регламентували порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, не був введений, тому стандарт, присвячений перевірці прогнозна фінансової інформації залишився в блоці «Спеціалізовані сфери» (МСА 810 «Перевірка прогнозна фінансової інформації»).

2. Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року (введені в дію в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року) [112].

Таблиця 1.3

Історичні етапи введення в аудиторську практику завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

№	Період	Етап	Стандарти	Характеристика, відмінності
1	2	3	4	5
3.	2001–2003 рр.	Прийняття Міжнародного стандарту із завдань з надання впевненості	Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 року. Видані в Україні в 2003 році [125]	<ul style="list-style-type: none"> – введення МСА 100 «Завдання з надання впевненості», в якому встановлено, що аудит є лише частиною завдань з надання впевненості; – наявність невідповідностей в структурі стандартів (так, огляд фінансової звітності регламентувався МСА 910 «Завдання з огляду фінансових звітів», який був включений до блоку «Супутні послуги (стандарти 900–999)»; – відсутність окремого блоку стандартів, які б регламентували порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації; – єдиний стандарт, який стосується інших завдань з надання впевненості, включений в блок «Спеціалізовані сфери» (МСА 810)
4.	2004 р.	Прийняття Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та введення чіткішої структури стандартів	Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2004 року. Видані в Україні в 2004 році [112] (введені в дію в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року [160])	<ul style="list-style-type: none"> – введено в дію Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості; – запропонована більш чітка класифікація завдань з надання впевненості; – переглянута класифікація стандартів і введено новий блок стандартів «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» (3000–3669), поділений на дві групи: стандарти 3000–3399 «Застосовані до всіх завдань з надання впевненості» та стандарти 3400–3699 «Стандарти для спеціалізованих сфер»;

1	2	3	4	5
				<p>– прийнято два Міжнародних стандарти завдань з надання впевненості: 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації»</p>
5.	2005–2012 рр.	<p>Перегляд Міжнародних стандартів аудиту та розробка проектів нових стандартів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. Введення нових Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації</p>	<p>Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [113] Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [114] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [115; 116] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2012 року [117; 118] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року [119; 120]</p>	<p>– переглядаються Міжнародні стандарти аудиту, але Міжнародна концептуальна основа та раніше прийняті Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості: 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації» залишені без змін; – введені нові Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» (2010 р.); 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів» (2012 р.), 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії» (2012 р.)</p>
6.	2013–2015 рр.	<p>Перегляд Концептуальної основи завдань з надання впевненості та основного стандарту для інших завдань з надання впевненості 3000</p>	<p>Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 року [121; 122; 74]</p>	<p>– опубліковано переглянутий МСЗНВ 3000, який суттєво розширений та доповнений пояснюючими параграфами</p>

Джерело: узагальнено автором.

Запропонована більш чітка класифікація завдань з надання впевненості, відповідно переглянута класифікація стандартів і введено новий блок стандартів: «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», який охоплює Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000–3669. Цей блок поділений на дві групи: стандарти 3000–3399 «Застосовані до всіх завдань з надання впевненості» та стандарти 3400–3699 «Стандарти для спеціалізованих сфер». Також було прийнято два Міжнародних стандарти завдань з надання впевненості: 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації».

Разом з тим, враховано існування різних видів завдань з надання впевненості в інших документах. Так, введено в дію переглянутий Кодекс етики професійних бухгалтерів, в якому окремо розглядаються ситуації, в яких виникають загрози незалежності при виконанні завдань з надання впевненості та інших видів аудиторських послуг, завдань з аудиту та завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [113]; Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [114].

Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації» залишені без змін. Введений Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», в якому деталізуються вимоги щодо окремих елементів системи контролю якості залежно від виду завдання, яке виконується: аудит чи завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності.

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [115; 116].

Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації» залишені без змін. Введений новий Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги».

Також введений в дію новий переглянутий Кодекс етики [89], в якому окремо виділено Розділ 290, присвячений вимогам незалежності для завдань з аудиту та огляду, та Розділ 291, присвячений вимогам незалежності для завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2012 року [117; 118]; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року [119; 120].

Знову переглядається більшість з Міжнародних стандартів аудиту, але МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» залишені без змін.

В квітні 2011 року були запропоновані зміни до МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації» та Концептуальної основи завдань з надання впевненості, які були розміщені на сайті для обговорення. Запропоновані проекти нових Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності: 3410 (в оригіналі – «Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements») та 3420 (в оригіналі – «Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus»). Згодом були введені нові Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості: 3410 «Завдання з надання впевненості

щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії».

8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 року [223; 224; 225].

У виданні 2014 року опубліковані такі переглянуті документи, як Концептуальна основа завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», які суттєво розширені та доповнені пояснюючими параграфами. За вимогами РМСАНВ ці документи чинні для завдань з надання впевненості, які охоплюють періоди, що закінчуються 15 грудня 2015 року або пізніше, а на Україні вони застосовуються в якості національних з 1 лютого 2016 року.

Тенденції розвитку завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації можна подати так:

- 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.

Але в першу чергу, слід визначитися з можливістю використання таких назв як «операційний (управлінський тощо) аудит» та «аудит відповідності», враховуючи традиційну практику та вимоги Міжнародних стандартів. Н.С. Шалімова підкреслює, що якщо чітко наслідувати терміни, використані в Міжнародних стандартах аудиту (документах, підготовлених Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості), то аудитом називають

лише аудит фінансової звітності, до складу якого віднесено і певні аудиторські завдання спеціального призначення, предметом перевірки в рамках яких є, зокрема: фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку; конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів); узагальнені фінансові звіти [205]. Окремо виділено таке завдання як огляд фінансової звітності, а для всього іншого використовують терміни «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та «супутні послуги».

Неоднозначно в економічній літературі та нормативних документах вирішується питання щодо назви завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової звітності. Так, Аудиторською палатою України на даний час було розроблено Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» [166], в якому використовується термін «податковий аудит», проте акцентується, що регламентується виконання цього завдання такими документами, як Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації». У фаховій літературі розглядаються питання організації і методики аудиту об'єктів, які не пов'язані з історичною фінансовою інформацією. Наприклад, В.В. Рядською детально розглянуті питання аудиторської перевірки стану корпоративного управління [172, с. 247–278], але ідентифікуючи їх як завдання з надання впевненості, використовує термін «аудит», а розглядаючи вимоги щодо організації і методики їх проведення – одночасно використовує і МСЗНВ 3000 і МСА.

В цій ситуації може бути декілька рішень. По-перше, можна всі інші види перевірок, об'єктом яких не є історична фінансова інформація в цілому та фінансова звітність, зокрема, називати так, як це написано в Міжнародних

стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, або інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації», а потім їх класифікувати, використовуючи традиційний підхід, який склався в науці та практиці з питань аудиту: аудит відповідності, аудит ефективності, управлінський аудит тощо. По-друге, можна застосовувати назву для завдань з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, – операційний аудит, аудит ефективності, управлінський аудит, аудит на відповідність вимогам тощо, а потім розпочати їх класифікацію. Але такі два підходи будуть суперечити Міжнародній концептуальній основі та Міжнародним стандартам, оскільки термін «аудит» слід використовувати лише для аудиту історичної фінансової інформації.

У виданнях Міжнародних стандартів англійською мовою для позначення кола цих завдань використовується два терміни. Термін «other assurance» (яке перекладається по-різному, наприклад, «інше надання впевненості», «надання впевненості, що не є (або яке не є) аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації») використовується в назві збірки стандартів. В назві самих стандартів використовується термін «assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information» («завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації»). Отже, фактично ці терміни є синонімами, але, враховуючи необхідність формування чіткого розмежування різних видів завдань з надання впевненості, вважаємо за можливе використання цих двох термінів одночасно.

В інших документах міжнародних організацій раніше використовувалася інша назва. Наприклад, Федерацією Європейських Бухгалтерів (FEE – Federation of European Accountants, Fédération des Experts comptables Européens) в 2009 році було видано дослідження, присвячене використанню терміну «альтернативні послуги з надання впевненості («alternative assurance services»), яке разом із терміном «супутні послуги» («related services») використовується для широкого опису всіх послуг, які пропонуються підприємствам та відрізняються від повного

аудиту фінансової звітності [241, с. 8].

В Міжнародних стандартах, перекладених на українську мову, також використовуються різні терміни:

1) в структурі стандартів, який поданий на малюнку в першій частині видання 2014 року [121, с. 5], використано термін «завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації»;

2) в назві та по тексту самих Міжнародних стандартів блоку 3000–3699 в другій частині видання 2014 року [122, с. 6] – термін «завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»;

3) в додатку 1 до переглянутої Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, яка подана в третій частині видання 2014 року [74, с. 101] – термін «інші завдання з надання впевненості».

На подібні проблемні ситуації з перекладом Міжнародних стандартів звертають увагу українські науковці, зокрема в контексті назви офіційного документу, який складається за результатами виконання завдань з аудиту [61, с. 330; 209, с. 179], а більш детальне дослідження термінів, що використовуються в Міжнародних стандартах аудиту, запропоновано О.В. Пасько та М.І. Гордієнко [135]. Чіткий переклад терміну, який використовується в англomовному виданні, повинен бути в основі назви таких завдань – «завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації». В якості синонімів (наприклад, для скорочення) доцільно використовувати назви – «інші завдання з надання впевненості» або «завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду».

Розглянемо визначення завдання з надання впевненості, що відрізняється від аудиту чи огляду історичної фінансової інформації. Спочатку проаналізуємо визначення завдань з надання впевненості в цілому. Завдання з надання впевненості – це завдання, виконуючі які, практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результатів оцінки або визначення предмету перевірки за належними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи [120, с. 6]),

завдання, за яким фахівець – практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями (Глосарій термінів Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [119, с. 17]).

Ці визначення містять скоріше мету завдання з надання впевненості, а не його визначення. Більш детальним було визначення мети завдання в стандартах аудиту та етики видання 2003 року: «мета завдання з надання впевненості полягає в оцінюванні (або вимірюванні) професійним бухгалтером за допомогою визначених відповідних критеріїв предмета перевірки (відповідальність за який несе інша сторона) та у складанні висновку, який надає користувачеві певний рівень упевненості щодо цього предмета перевірки» [125, с. 117]. Але недоліком цього визначення є те, що в ньому недостатньо акцентовано на сутності тристоронніх відносин, які є важливим елементом таких завдань і, як справедливо підкреслює В.В. Рядська, першоосновою незалежної аудиторської діяльності [172, с. 12].

В спеціалізованих стандартах, присвячених виконанню завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які були видані протягом 2004–2014 рр. (МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»), ані визначень, ані мети завдання з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, не наводиться.

Використовуючи наведені вище широкі визначення аудиту, можна запропонувати наступне визначення завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, або інші, ніж аудит чи огляд, завдання з надання впевненості: завдання з надання впевненості, інше ніж

аудит чи огляд історичної фінансової інформації – це завдання, яке базується на багатосторонніх відносинах з обов’язковим залученням трьох сторін (аудитора, відповідальної сторони та користувачів), 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 предмету завдання з відповідними критеріями та оформлення її у вигляді письмового звіту з метою підвищення ступеня довіри користувачів, які не є відповідальною стороною, та надання їм певного рівня впевненості.

Наприклад, розглянемо ситуацію, коли об’єктом дослідження обраний персонал підприємства та кадрова політика. Даний вибір був зроблений, враховуючи те, що, як підкреслює багато науковців та практиків, з кожним роком дослідження в галузі економіки праці та управління персоналом набувають все більшої актуальності та важливості з таких причин: робота служби управління персоналом має велике юридичне значення для роботодавців, адже відмова від виконання вимог трудового законодавства може виступати предметом судових позовів та підставою для накладання на підприємство та керівництво штрафних санкцій; вкладення в персонал зростають, що зумовлює важливість проблеми їх окупності, адже для більшості підприємств заробітна плата та соціальні пільги становлять значну частину витрат їх операційної діяльності, а невдала система оплати праці, матеріального стимулювання може завдати значну шкоду результативності діяльності підприємства; діяльність служби управління персоналом допомагає управляти продуктивністю підприємства; в умовах жорсткої конкурентної боротьби за освоєння нових ринків збуту товарів, необхідності завойовування популярності у покупців, підприємства починають все більше піклуватися про створення свого позитивного іміджу, а він складається, в тому числі, і через відношення підприємства до своїх працівників, дотримання їх прав та гарантій [131, с. 155–156].

Необхідність проведення перевірок систем управління персоналом в компанії виникає в наступних випадках: при зміні кадрового працівника, який

відповідав за ведення кадрової документації (при звільненні, переводі на іншу посаду, в інший підрозділ, філіал); при отриманні повідомлення від Державного департаменту нагляду за додержанням законодавства про працю про планову перевірку, приписів про порушення трудового законодавства; при загрозі перевірок після звільнення працівника, який звинувачує підприємство у недотриманні вимог трудового законодавства та внутрішніх документів; при зміні керівництва підприємства; при приведенні кадрової документації у відповідність до діючого законодавства після суттєвих змін, які відбулися. Періодичність їх проведення визначається двома основними чинниками: динамікою розвитку компанії, інтенсивністю її ділової активності та динамікою зміни зовнішнього середовища.

В науковій літературі та в практичній діяльності ці перевірки мають різні назви: «кадровий аудит», «аудит персоналу», «аудит систем управління персоналу», «мотиваційний аудит», «аудит трудового потенціалу» тощо, але враховуючи структуру стандартів та види аудиторських послуг некоректно застосовується саме слово «аудит».

Отже, для таких завдань слід використовувати назву, в якій би чітко наводився об'єкт, зазначалося, що це завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (не може бути ідентифіковано як аудит чи огляд історичної фінансової інформації), наприклад: «перевірка систем морального стимулювання як завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації» або «завдання з надання впевненості щодо систем морального стимулювання (з питань відповідності або ефективності систем морального стимулювання)».

Враховуючи вимоги Міжнародних стандартів професійної практики для внутрішніх аудиторів, пропонуємо використовувати таку назву і для послуг, які виконуються службою внутрішнього аудиту.

В контексті розгляду внутрішнього аудиту доцільно зупинитися на одній принциповій особливості операційного (управлінського) аудиту. Саме стосовно операційного аудиту вчені виділяють «ключового виконавця». Так, Б.Ф. Усач

виділяє операційний аудит (аудит результатів або управлінський аудит) як один з видів аудиту, але зазначає, що цей вид діяльності більше стосується внутрішніх аудиторів, які розглядають його як складову внутрішнього аудиту; зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління [197, с. 18]. Такої ж думки дотримується і Н.І. Дорош, підкреслюючи, що операційний аудит є більш внутрішнім, ніж зовнішнім [75, с. 49], і значну увагу приділяє висвітленню сфер дослідження внутрішнього операційного аудиту [75, с. 64–74]. А. Аренс та Дж. Лоббек зазначають, що саме внутрішні аудитори займають виключне положення стосовно операційного аудиту, тому іноді терміни «внутрішній аудит» та «операційний аудит» є взаємозамінними, «але було б невірним робити висновки, що будь-який операційний аудит проводять внутрішні аудитори та внутрішні аудитори виконують лише операційний аудит» [24, с. 540–541].

Пропозиції щодо уточнення назви завдань можуть бути покладені в основу розробки такого документу, як Статут внутрішнього аудиту для кожної окремої організації, оскільки саме зовнішній аудит традиційно пов'язується із фінансовою звітністю, а внутрішній аудит розглядається, в першу чергу, з точки зору оцінки інших сторін функціонування економічного суб'єкту, його окремих підсистем, структурних ланок, елементів, бізнес-процесів та бізнес-операцій.

Стандарти якісних характеристик (розділ 1000 – Цілі, повноваження та обов'язки) передбачають, що цілі, повноваження та обов'язки функції внутрішнього аудиту повинні бути офіційно визначені в Статуті внутрішнього аудиту, зокрема характер аудиторських послуг, що надаються організації (в тому числі поза межами організації), та характер консультаційних послуг.

Пропозиції щодо назви завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, можуть бути використані для уточнення переліку інших завдань з надання впевненості, які запропоновані в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затвердженому рішенням Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року №144/14 [167] (додаток В) (табл. 1.4) (яке змінило попереднє рішення АПУ від 27 вересня 2007 року №182/5 [136]).

Пропозиції щодо уточнення назви інших завдань з надання впевненості, які запропоновані в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджені рішенням Аудиторської палати України 22 грудня 2011 року №144/14

Назви завдань з Переліку послуг	Пропозиції щодо їх зміни
1	2
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту)	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності системи внутрішнього контролю Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності системи внутрішнього контролю
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності використання виробничих потужностей Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з відповідності використання виробничих потужностей
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності функціонування системи управління Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності функціонування системи управління
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи морального стимулювання та оплати праці персоналу	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності системи морального стимулювання та оплати праці персоналу Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності системи морального стимулювання та оплати праці персоналу
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності систем управління персоналом Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності систем управління персоналом
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій)	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності інформаційних систем та технологій Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності інформаційних систем та технологій
оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств

1	2
оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань ефективності систем корпоративного управління Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності систем корпоративного управління
оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.)	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства
оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства
економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта)	<i>Даний вид послуг не може розглядатися як інше завдання з надання впевненості, яке виконується у відповідності з вимогами МСЗНВ, оскільки виконується згідно з вимогами законодавства про експертизу</i>
оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача)	<i>Даний вид послуг не може розглядатися як інше завдання з надання впевненості, яке виконується згідно з вимогами МСЗНВ, оскільки передбачає лише підготовку інформації з предмета завдання (вартість активів), а не порівняння їх з певними критеріями</i>
оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань надійності системи бухгалтерського обліку
оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності
здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності	<i>Просте здійснення розрахунків не може розглядатися як завдання з надання впевненості, оскільки обов'язково повинен бути етап порівняння їх результатів з обраними критеріями</i> Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань надійності (стійкості) фінансового стану підприємства
перевірка прогнозної фінансової інформації	Завдання з надання (обґрунтованої або обмеженої) впевненості з питань відповідності прогнозної фінансової інформації як завдання з надання впевненості

Джерело: розроблено автором.

Завданням з надання впевненості, іншим ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в найбільшій мірі властиві системний та комплексний характер, які враховують всю цілісність функціонування будь-якої господарюючої системи (господарюючого економічного суб'єкту), а також взаємозв'язок та взаємодію окремих її підсистем (структурних ланок та бізнес-процесів) та елементів (бізнес-операцій); саме ці принципи операційного аудиту, серед інших, запропонованих О.О. Ситновим [181, с. 233], є головними.

Системний підхід полягає в тому, що перевірка будь-якої складової його предметної області здійснюється з позиції її впливу на ефективність діяльності суб'єкту, що підлягає перевірці, в цілому. При цьому оцінка ефективності функціонування вказаної складової залежить не стільки від ступеню її наближення до окремої, саме її цілі, скільки від її впливу на досягнення кінцевої цілі всієї господарюючої системи, частиною якої вона є. Комплексність перевірки передбачає розгляд результатів діяльності господарюючого економічного суб'єкту як інтегрального показника взаємодії всіх сторін цієї діяльності та всіх чинників, які впливають на неї.

1.3. Специфічні особливості завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та їх відмінності від інших аудиторських послуг

Потреби практики у виконанні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, значно ширше наявних теоретичних розробок, оскільки на сучасному етапі замовники аудиту вважають себе захищеними не лише за умови наявності належним чином складеної фінансової звітності, а й після ретельної перевірки та оцінки управлінських рішень з точки зору їх ефективності та оптимальності [72, с. 93].

Але аналіз ринку аудиторських послуг, проведений на підставі аналітичних даних, поданих Аудиторською палатою України з використанням даних звітів

суб'єктів аудиторської діяльності за 2008–2012 рр. [192; 193; 194; 195; 196], та звітів Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2013 та 2014 роки [80; 81] (табл. Д.1, додаток Д), показує, що інші завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, не займають значної ніші на ринку аудиторських послуг (табл. 1.5).

Станом на 31.12.2014 р. в Реєстрі значились 1163 аудиторських фірм та 163 аудиторів-підприємців, отже загальна кількість суб'єктів аудиторської діяльності становила 1326 од. В 2008 році загальна кількість суб'єктів аудиторської діяльності становила 2368, що на 1042 суб'єкта більше у порівнянні з 2014 роком. Така тенденція зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності свідчить про відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки чинників, у тому числі: кризові явища в суспільстві, посилення вимог до аудиторської професії з боку регуляторів, зокрема, вимоги проходження перевірок систем контролю якості, зміни до податкового законодавства.

Разом з тим, обсяг наданих послуг суб'єктами аудиторської діяльності в цілому по країні зріс на 15,7 %: в 2008 році він становив 1116746 тис. грн., а у 2014 році – 1291812 тис. грн. При цьому кількість замовлень (угод) суттєво скоротилася: в 2008 році було укладено 73147 угод, а в 2014 році – всього 35104, що на 52% менше. Відповідно суттєво зросла вартість одного замовлення: з 15,3 тис. грн. в 2008 році до 36,8 тис. грн., що на 141% більше.

Найбільш позитивним моментом у сучасній ситуації на ринку аудиторських послуг є збільшення доходів аудиторських фірм від здійснення ініціативних перевірок фінансової звітності. П.В. Шваб підкреслює, що оскільки ініціативний аудит є абсолютно добровільною справою і підприємців до його проведення ніхто не примушує, швидке зростання вартості подібних замовлень свідчить про наявність попиту у вітчизняного бізнесу на незалежне оцінювання діяльності підприємства та його звітної фінансової документації [210].

Але суттєве скорочення спостерігається саме по іншим завданням з надання впевненості, крім аудиту та огляду, що проілюстровано діаграмою на рис. 1.1.

Характеристика зміни ринку аудиторських послуг в Україні в 2008–2014 рр.

Назва показників	Кількість замовлень (угод), одиниць				Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.				Середня вартість одного замовлення, тис. грн.			
	2008	2014	Зміни, од.	Зміни, %	2008	2014	Зміни, тис. грн.	Зміни, %	2008	2014	Зміни, тис. грн.	Зміни, %
Загальний обсяг наданих послуг	73147	35 104	-38 043	-52,0%	1 116 746	1 291 812	175 066	15,7%	15,3	36,8	21,53	141,0%
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	25548	10 634	-14 914	-58,4%	529 587	602 812	73 225	13,8%	20,7	56,7	35,96	173,5%
обов'язковий аудит фінансової звітності	17451	7 462	-9 989	-57,2%	174 132	192 753	18 621	10,7%	10,0	25,8	15,85	158,8%
ініціативний аудит фінансової звітності	4848	2 157	-2 691	-55,5%	263 282	331 313	68 031	25,8%	54,3	153,6	99,29	182,8%
огляд історичної фінансової інформації	759	550	-209	-27,5%	50 303	63 249	12 947	25,7%	66,3	115,0	48,73	73,5%
завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	2490	465	-2 025	-81,3%	41 870	15 497	-26 373	-63,0%	16,8	33,3	16,51	98,1%
Супутні послуги, всього	5620	3 156	-2 464	-43,8%	133 508	128 445	-5 063	-3,8%	23,8	40,7	16,94	71,3%
Інші професійні послуги, організаційне і методичне забезпечення аудиту, всього	41760	21 314	-20 446	-49,0%	453 651	560 555	106 904	23,6%	10,8	26,3	15,51	143,7%

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

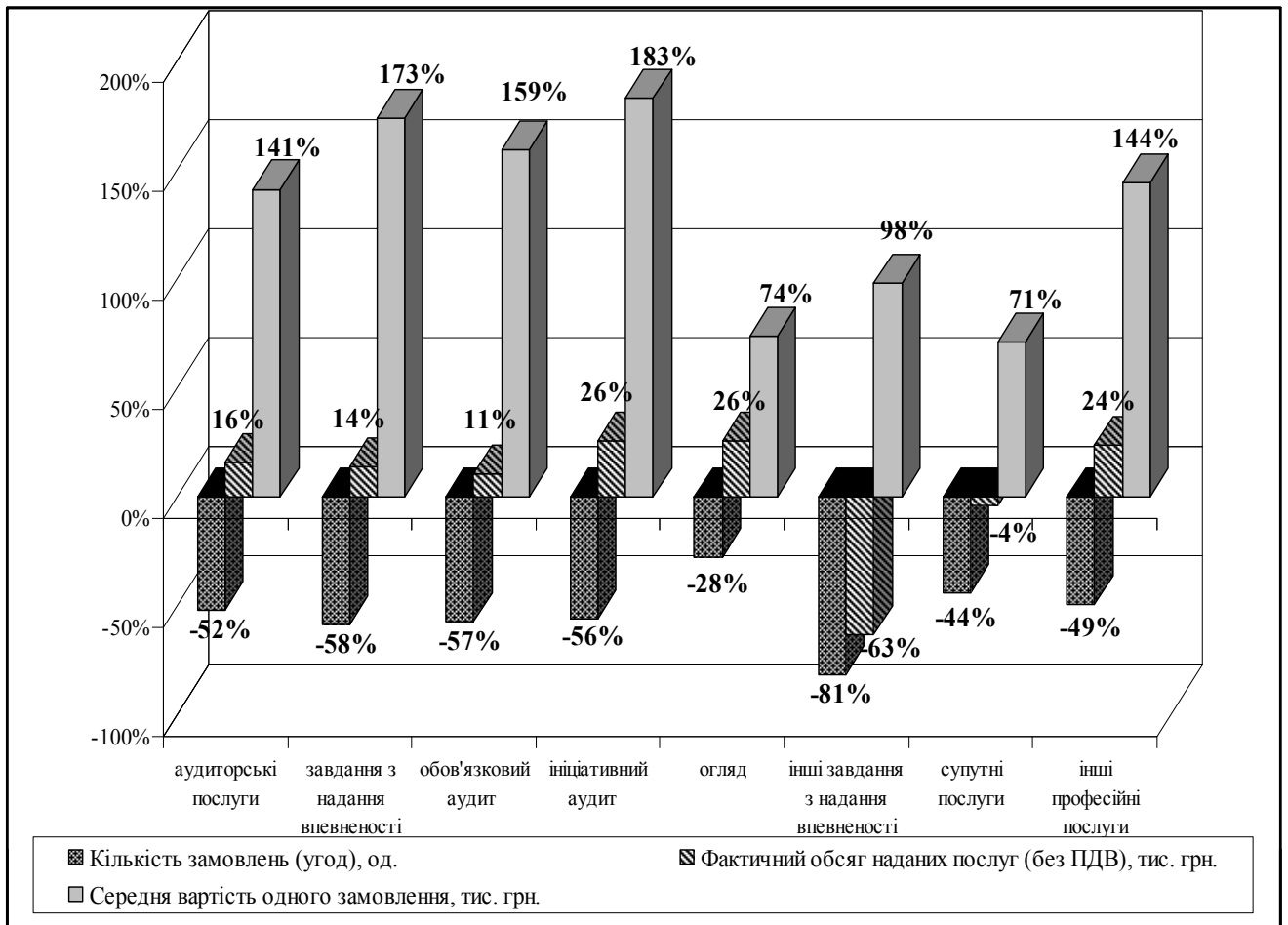


Рис. 1.1. Зміни аудиторських послуг та їх видів за параметрами «кількість замовлень», «фактична вартість», «середня вартість одного замовлення» за період 2008–2014 рр.

Джерело: розраховано та побудовано автором на основі офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

Кількість укладених угод скоротилася на 81,3%, з 2490 в 2008 році до 465 в 2014 році. Вартість наданих послуг зменшилася на 63%, з 42 млн. грн. в 2008 році до 16 млн. грн. в 2014 році, при тому, що по всім іншим видам послуг відбулося зростання даного показника (крім супутніх послуг та інших професійних послуг). Відповідно зростає середня вартість одного замовлення: з 16,8 тис. грн. до 33,3 тис. грн., тобто майже в 2 рази. Вартість наданих послуг по виконанню завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, складала майже 16 млн. грн., а середня вартість одного замовлення 33,3 тис. грн., що на 3 тис. грн. більше середньої вартості всіх послуг, але на 23,4 тис. грн. менше вартості одного замовлення з виконання завдань з надання впевненості в цілому. Слід відмітити, що середня вартість одного

замовлення по виконанню завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, перевищує лише середню вартість одного замовлення з виконання обов'язкового аудиту фінансової звітності, яка становила в 2014 році 25,8 тис. грн., та замовлення по іншим професійним послугам, яка становила 26,3 тис. грн., але менше середньої вартості замовлень по іншим групам завдань.

Так, вартість одного замовлення на проведення ініціативного аудиту фінансової звітності становила 153,6 тис. грн., що майже в 5 разів більше за вартість інших завдань з надання впевненості, вартість завдання з огляду історичної фінансової інформації становила 115,0 тис. грн., що в 3 рази більше за вартість інших завдань з надання впевненості. Вартість одного замовлення на виконання супутніх послуг більше за вартість інших завдань з надання впевненості на 7,4 тис. грн.

Результати аналізу доводять, що в складі всього обсягу послуг та послуг із виконання завдань з надання впевненості частка завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, є низькою і суттєво знизилася за період 2008–2014 рр. (рис. 1.2, 1.3).

Якщо в 2008 році за кількістю угод інші завдання з надання впевненості становили 3,4% в загальній кількості угод на виконання аудиторських послуг та 9,7% в кількості угод на виконання завдань з надання впевненості, то в 2014 році ці показники склали, відповідно, 1,3% та 4,4%. За критерієм «фактична вартість» в 2008 році частка інших завдань з надання впевненості склала 3,7% в загальному обсязі аудиторських послуг та 7,9% - завдань з надання впевненості, в 2014 році ці показники становили, відповідно, 1,2% та 2,6%.

Наприклад, в 2010 році аудиторські фірми та аудитори – суб'єкти підприємницької діяльності виконали 56471 замовлення, серед яких завдання з надання впевненості склали 16559 замовлень, а завдання з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації – всього 1559 замовлень, що становить 2,76% від загальної кількості послуг та 9,41% від кількості виконаних завдань з надання впевненості.

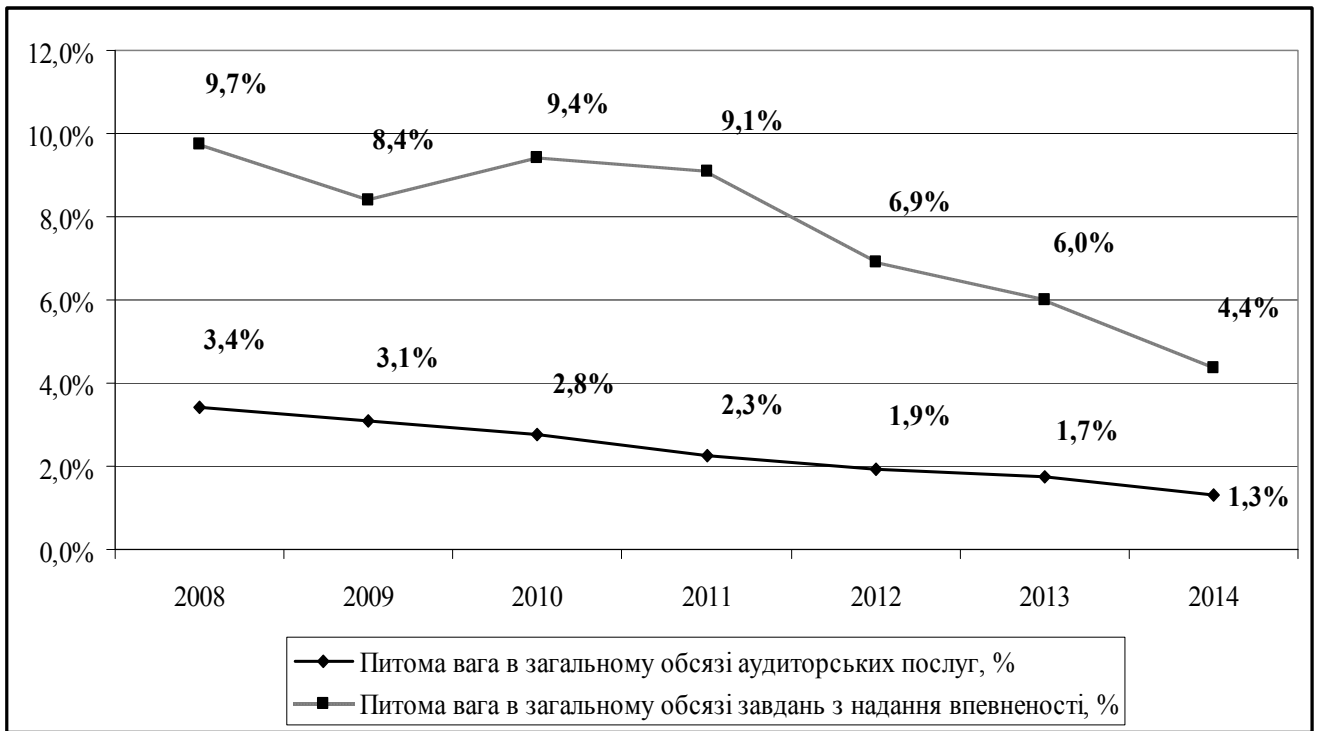


Рис. 1.2. Місце завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в системі аудиторських послуг за критерієм «кількість угод (замовлень)»

Джерело: розраховано та побудовано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

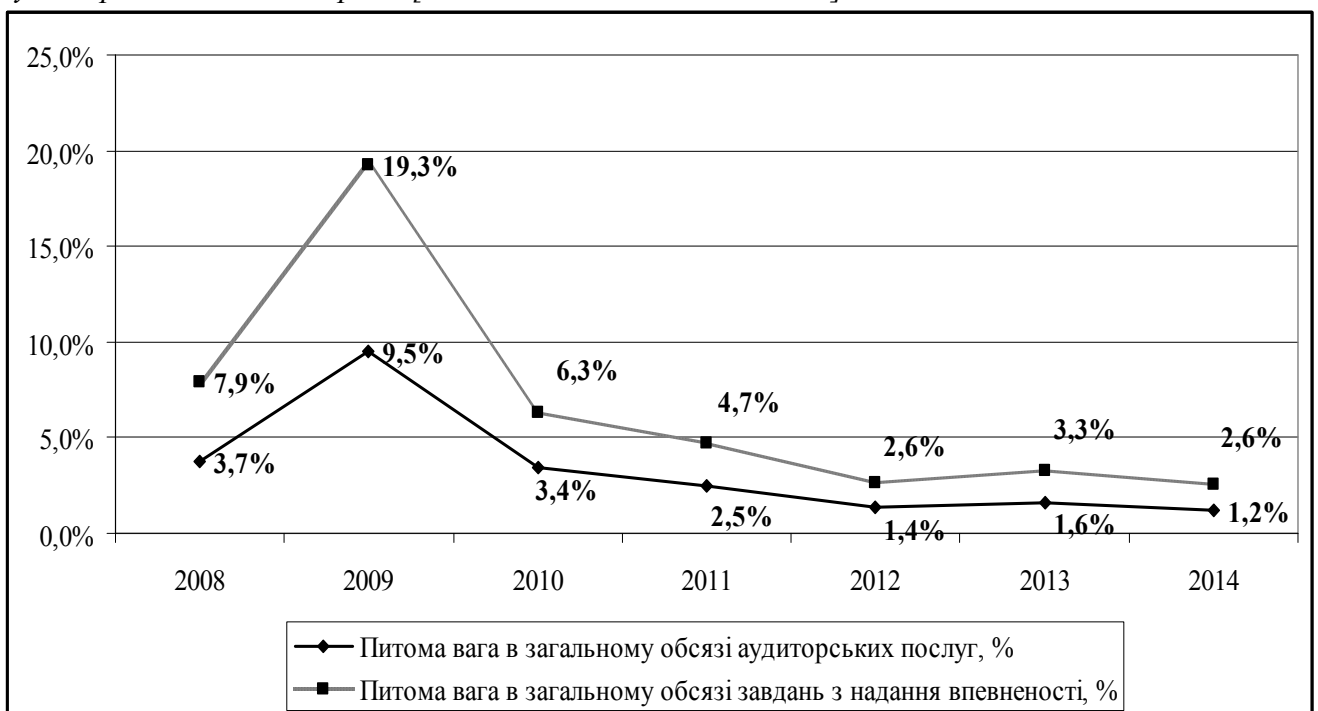


Рис. 1.3. Місце завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в системі аудиторських послуг за критерієм «фактична вартість»

Джерело: розраховано та побудовано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

В 2014 році всього було укладено 35104 угод, з них 465 – на виконання інших завдань з надання впевненості, що становить 1,3% від загальної кількості послуг та 4,4% від кількості виконаних завдань з надання впевненості. В структурі замовлень найбільша питома вага належить іншим професійним послугам – 60,7%, в структурі фактичного обсягу наданих послуг найбільша питома вага належить завданням з надання впевненості – 46,7%. Деякі автори зауважують, що «проведений аналіз офіційних звітів аудиторських фірм свідчить про те, що деякі з них взагалі не займаються аудитом, а надають лише консалтингові послуги» [93, с. 5].

Частка інших завдань з надання впевненості в загальному обсязі послуг, які надавалися суб'єктами аудиторської діяльності України в 2014 році як за кількістю замовлень, так і за вартістю не перевищувала 1,3%. В складі всіх завдань з надання впевненості, частка таких завдань за кількістю замовлень становила 4,4%, а за вартістю – всього 2,6% (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Структура замовлень та обсягу наданих послуг в 2014 році

Види аудиторських послуг	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.
Структура аудиторських послуг, %		
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	30,3%	46,7%
обов'язковий аудит фінансової звітності	21,3%	14,9%
ініціативний аудит фінансової звітності	6,1%	25,6%
огляд історичної фінансової інформації	1,6%	4,9%
<i>завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації</i>	1,3%	1,2%
Супутні послуги, всього, в тому числі	9,0%	9,9%
завдання з виконання погоджених процедур	8,3%	9,5%
завдання з підготовки фінансової інформації	0,7%	0,5%
Інші професійні послуги, організаційне і методичне забезпечення аудиту, всього	60,7%	43,4%
Структура завдань з надання впевненості, %		
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	100,0%	100,0%
обов'язковий аудит фінансової звітності	70,2%	32,0%
ініціативний аудит фінансової звітності	20,3%	55,0%
огляд історичної фінансової інформації	5,2%	10,5%
<i>завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації</i>	4,4%	2,6%

Джерело: розраховано автором з використанням з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [81].

Доцільно розглянути регіональний ринок аудиторських послуг, оскільки саме на ньому проявляється суттєва відмінність в структурі аудиторських послуг (табл. Д.2, Д.3, Д.4 додатку Д). В 2008 році найбільша кількість завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, було виконано аудиторами м. Києва та Київської області (887 угод або 30% від їх загальної кількості по Україні) (рис. 1.4).

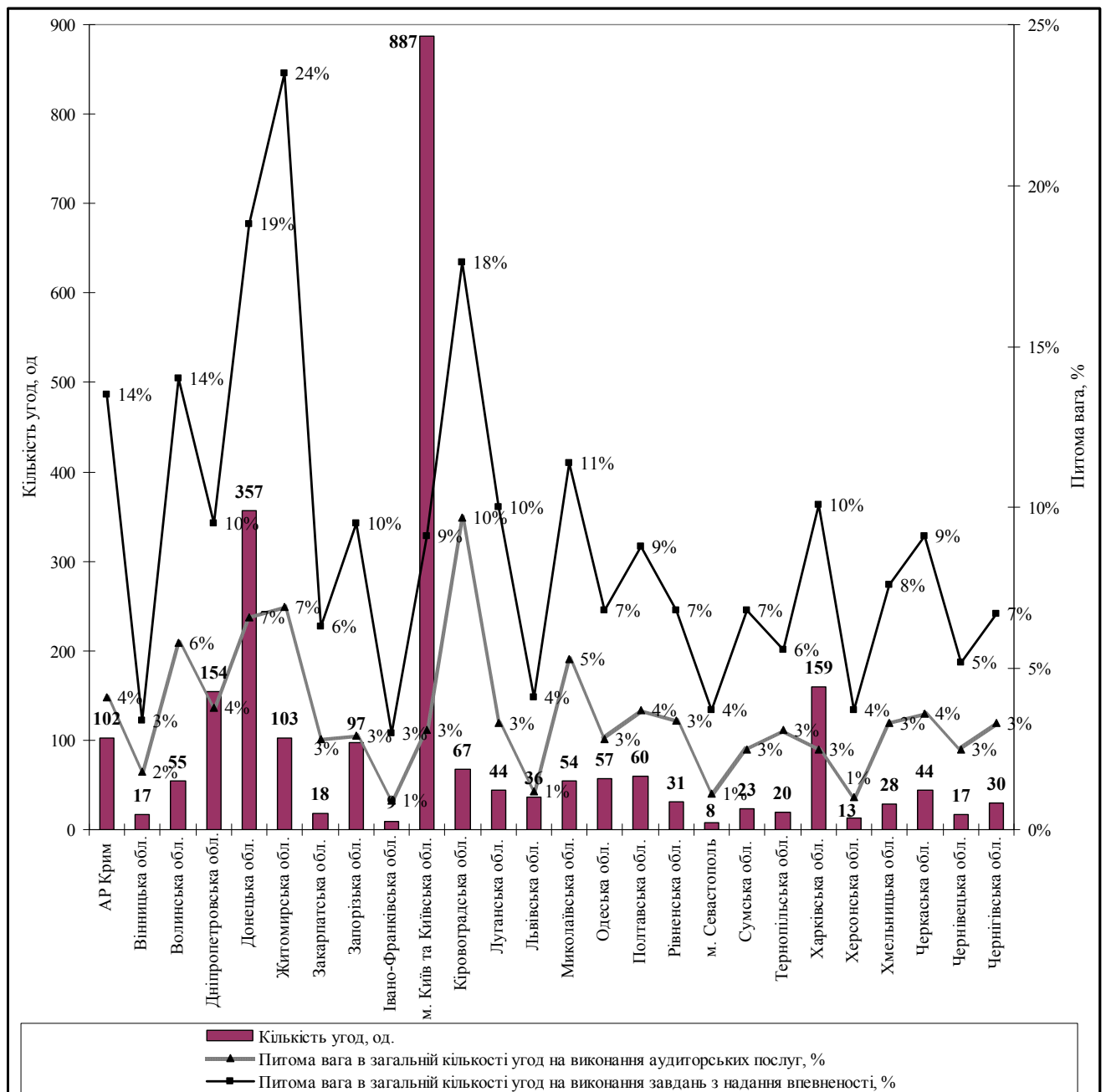


Рис. 1.4. Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на регіональних ринках аудиторських послуг в 2008 році

Джерело: розраховано та побудовано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

Найбільша частка таких завдань в структурі регіонального ринку була по Кіровоградській області (9,7% від загальної кількості угод) та Житомирській області (23,5% від загальної кількості угод на виконання завдань з надання впевненості).

Протягом 2008–2014 рр. спостерігається суттєве скорочення кількості замовлень (угод) на виконання інших завдань з надання впевненості по всім регіонам України, крім Івано-Франківської області. При цьому суттєве скорочення відбулося не лише в 2013–2014 рр., а і в докризовий період (2008–2012 рр.). Кількість укладених угод в 2012 році в середньому була в половину менша за кількість укладених угод в 2008 році.

В 2014 році скорочення складало від 60% до 100%. Так, суб'єкти аудиторських послуг таких областей, як Кіровоградська, Луганська та Тернопільська та м. Севастополя в 2014 році взагалі не виконували завдань з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (рис. 1.5).

В таких областях, як: Вінницька, Херсонська, Чернігівська та АР Крим було виконано лише одне завдання, а в Закарпатській області лише два. В Волинській, Житомирській, Запорізькій, Львівській, Одеській, Рівненській, Сумській, Хмельницькій, Чернівецькій областях суб'єкти аудиторської діяльності виконали від 5 до 11 замовлень.

В Черкаській області виконано 17 замовлень, в Дніпропетровській – 24, в Полтавській – 25, в Івано-Франківській – 27. Випереджають інші області за кількістю замовлень на виконання інших завдань з надання впевненості Донецька (44 угоди) та Харківська (34 угоди) області.

Безумовним лідером є м. Київ та Київська область – 211 угод. Але за питомою вагою таких завдань в загальній кількості укладених угод на аудиторські послуги в цілому та завдання з надання впевненості в тому числі на першому місці в 2014 році знаходилася Полтавська область (показники склали 4,5% та 20,7% відповідно).

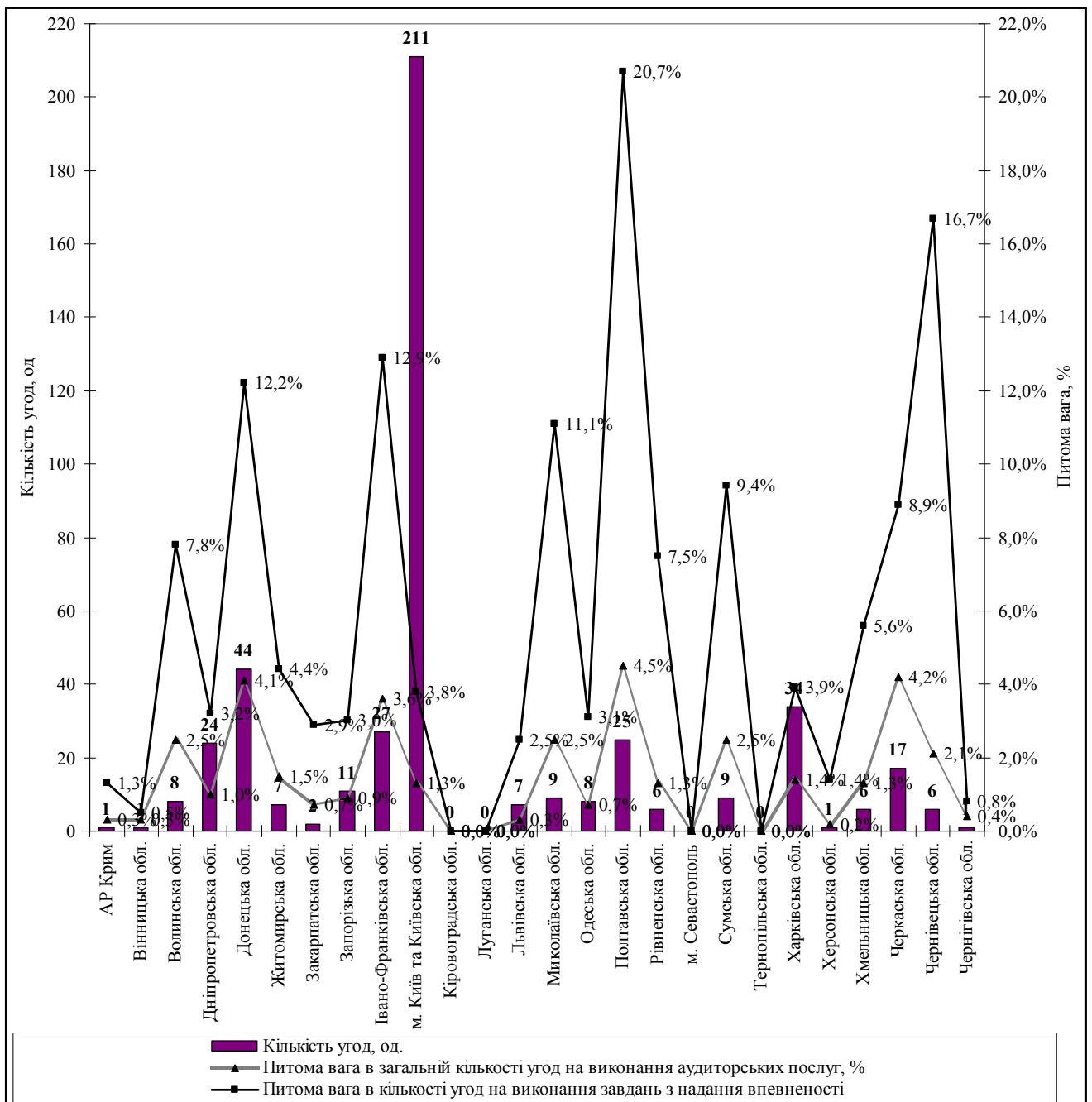


Рис. 1.5. Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на регіональних ринках аудиторських послуг в 2014 році

Джерело: розраховано та побудовано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 196; 80; 81].

Середня вартість таких замовлень суттєво відрізняється (рис. 1.6). Якщо в м. Києві та Київській області вартість таких завдань становила біля 60 тис. грн., то в шести областях (Вінницька, Волинська, Донецька, Житомирська, Одеська, Полтавська, Черкаська) вартість складала 12–18 тис. грн., а в інших не перевищувала 9 тис. грн. Разом з тим, співвідношення цін між різними видами

аудиторських послуг за регіонами України суттєво відрізнялося.

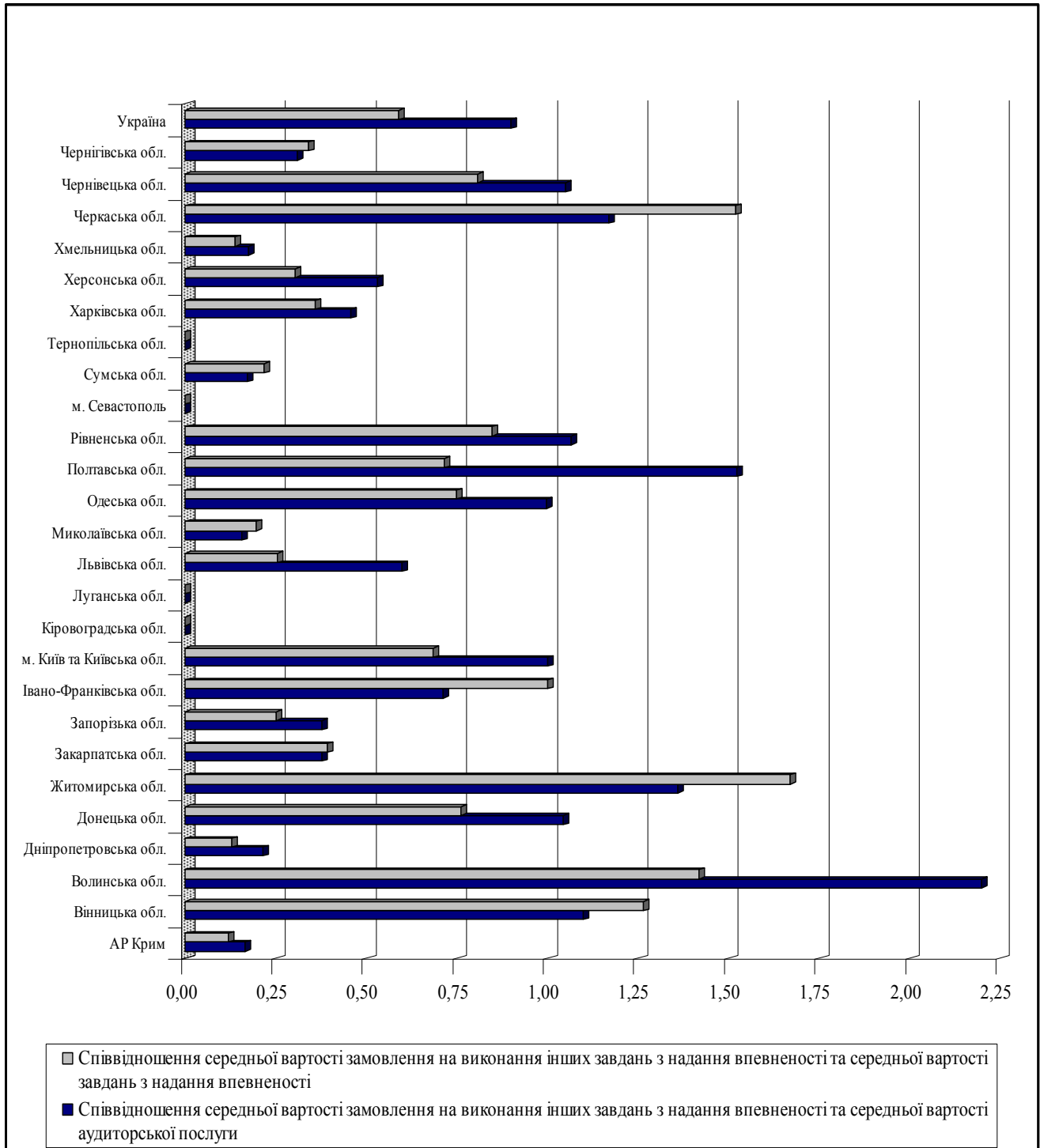


Рис. 1.6. Співвідношення середньої вартості замовлень на виконання аудиторських послуг в 2014 році за регіонами України

Джерело: розраховано та побудовано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [81].

Так, в чотирьох областях (Вінницька, Волинська, Житомирська та Черкаська) вартість одного замовлення на виконання завдань, що не є аудитом чи

оглядом історичної фінансової інформації, перевищувала середню вартість завдання з надання впевненості в цілому. У восьми областях (Чернівецька, Черкаська, Рівненська, Полтавська, Житомирська, Донецька, Волинська, Вінницька) вартість одного замовлення на виконання завдань, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, перевищувала середню вартість замовлення на виконання аудиторських послуг.

Результати більш детального аналізу на прикладі Кіровоградської області, внесок якої в ринок аудиторських послуг є мізерним (не більше 1% за кількістю суб'єктів аудиторської діяльності, кількістю замовлень та їх вартістю), подані в табл. 1.7.

В Кіровоградській області в 2008 році було зареєстровано 20 суб'єктів аудиторської діяльності, 2010 році – 19, а в 2014 році – 11. В 2008 році ними було виконано 694 замовлення, серед яких інших завдань з надання впевненості – 67, що становило 9,7 %. В 2010 році аудиторами Кіровоградщини було виконано 510 замовлень, серед яких завдань з надання впевненості – 267, а завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації – 47. Отже, питома вага цих аудиторських послуг в загальній їх кількості по регіону склала 9,2% (найбільший рівень по Україні), а в складі всіх завдань з надання впевненості – 17,6% (третє місце після Запорізької області – 21,1% та Донецької області – 17,9%).

Відмінність ринку аудиторських послуг Кіровоградської області від загального ринку по країні в 2010 році полягала в тому, що майже 60% останнього складала інші професійні послуги, а в області – лише 28%, 52% становили угоди по виконанню завдань з надання впевненості, які в цілому по країні складала лише 29%.

В 2014 році суб'єктами аудиторської діяльності Кіровоградської області було виконано всього 196 замовлення, в складі яких 75 завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, 54 завдання з виконання супутніх послуг та 67 замовлень по іншим професійним послугам (консультування). Інші завдання з

надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, суб'єктами аудиторської діяльності не виконувалися.

Таблиця 1.7

Ринок аудиторських послуг України та Кіровоградської області

Показник	Україна		Кіровоградська область	
	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Кількість замовлень (угод), одиниць	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.
2008				
Обсяг наданих послуг, всього	73147	1 116 745,7	694	2 322,1
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	25548	529 586,9	381	1 045,9
обов'язковий аудит фінансової звітності	17451	174 132,4	271	739,7
ініціативний аудит фінансової звітності	4848	263 282,3	43	178,3
огляд історичної фінансової інформації	759	50 302,6	0	0
завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	2490	41 869,6	67	127,9
Супутні послуги	5620	133 508,1	97	742,5
Інші професійні послуги	41760	450 509,9	216	533,7
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	219	3 140,8	0	0
2014				
Обсяг наданих послуг, всього	35 104	1 291 811,8	196	2 350,50
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	10 634	602 812,1	75	656,30
обов'язковий аудит фінансової звітності	7 462	192 753,3	75	656,30
ініціативний аудит фінансової звітності	2 157	331 313,0	0	0
огляд історичної фінансової інформації	550	63 249,3	0	0
завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	465	15 496,5	0	0
Супутні послуги	3 156	128 445,2	54	1244,2
Інші професійні послуги, організаційне та методичне забезпечення аудиту	21314	560 554,5	67	450,0

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 80; 81].

Середня вартість одного замовлення по виконанню завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, становила 3,04 тис. грн., і вона була найменшою серед цін на всі інші види аудиторських послуг по Кіровоградській області.

Отже, на фоні скорочення загального ринку аудиторських послуг відбувається суттєве зменшення саме інших завдань з надання впевненості, що можна пояснити не лише зменшенням попиту на такі послуги, а й більш обережним ставленням аудиторів до їх прийняття. Можна зробити висновок, що, по-перше, відсутність чітко окреслених критеріїв не дозволяє прийняти такі завдання саме як завдання з надання впевненості, що збільшує частку супутніх та інших професійних послуг. По-друге, питанням організації і методики виконання таких завдань з урахуванням вимог Міжнародних стандартів приділяється недостатня увага, а відсутність методичних рекомендацій змушує суб'єктів аудиторських діяльності з обережністю підходити до прийняття таких завдань. По-третє, для їх виконання потрібні висококваліфіковані спеціалісти різного профілю, що є важливою запорукою підвищення ефективності роботи аудиторської фірми, як підкреслює О.Р. Антонюк [22, с. 60]. Проте, слід погодитися з думкою П.В. Шваба, що українські підприємці розуміють важливість незалежного фінансового контролю, і при нормалізації ситуації в економіці нашої держави та приведенні законодавчого забезпечення до європейських стандартів попит на аудиторські послуги, в першу чергу, на ті з них, які надаються на добровільних ринкових засадах, буде збільшуватися [210].

Особливості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, доцільно визначати у порівнянні із:

- завданнями з аудиту історичної фінансової інформації, в тому числі із обов'язковим аудитом; при цьому в якості критеріїв порівняння доцільно вибрати, по-перше, їх статус, а по-друге, їх елементи;
- такими завданнями як консультаційні послуги.

Розглянемо особливості інших завдань з надання впевненості, які зумовлені їх статусом у порівнянні, наприклад, з аудитом фінансової звітності, адже жорсткі

вимоги стосовно дотримання незалежності та контролю якості встановлені, в першу чергу, для обов'язкового аудиту фінансової звітності. Виділяються, наприклад, такі підвищені вимоги до обов'язкового аудиту: підвищені вимоги щодо дотримання незалежності з боку аудиторів та аудиторських фірм, скорочений термін для ротації (заміни) партнерів з завдання, скорочений термін, протягом якого аудитори та аудиторські фірми, які проводять обов'язковий аудит, повинні проходити перевірку систем контролю якості, підвищені вимоги щодо проведення перевірок контролю якості виконання завдання [206].

Можна виділити наступні відмінності інших завдань з надання впевненості у порівнянні з аудитом фінансової звітності, які зумовлені їх «другорядним» статусом в сукупності аудиторських послуг:

1. Більш «м'які» вимоги щодо дотримання незалежності з боку членів групи завдання з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, у порівнянні з вимогами до членів групи завдання з аудиту, особливо обов'язкового. Такі вимоги регламентовані розділом 291 частини Б Кодексу етики.

2. Більш «м'які» вимоги щодо систем контролю якості. В даному випадку можна виділити дві особливості. По-перше, у відповідності із Міжнародним стандартом контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» обов'язковість проведення внутрішньої перевірки контролю якості виконання завдання з надання впевненості не встановлена. Передбачено, що фірма самостійно визначає критерії оцінки таких завдань, виходячи з таких критеріїв як: характер завдання, включаючи ступінь інтересу суспільства, ідентифікація незвичайних обставин чи ризиків завдання або класу завдань, вимоги законодавчих або нормативних актів щодо проведення огляду контролю якості завдання (п. 35 [119, с. 52]). По-друге, в більшості з країн, зокрема і в Україні (Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням АПУ від 26.09.2013 р. № 279/7 [91]), пріоритет при відборі завдань для перевірки суб'єктів аудиторської діяльності

здійснюється виключно для завдань з обов'язкового аудиту.

Для визначення принципових відмінностей між різними видами завдань з надання впевненості необхідно використати вимоги та рекомендації, які викладені в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та етики.

Такі порівняння обмежено представлені в сучасній фаховій літературі. Так, М.Й. Гедз [57, с. 79–80] проведено порівняння основних видів аудиторських послуг за такими критеріями, як мета надання, обов'язковість надання, об'єкт, суб'єкт, обов'язкові стандарти, обов'язковий вид підсумкового документа, аудиторські процедури та обов'язковість їх застосування. Відмінності між завданням з аудиту (тобто з наданням обґрунтованої впевненості), завданням з огляду (з наданням обмеженої впевненості), завданням з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості), та завданнями з виконання супутніх послуг проаналізовані Г.М. Давидовим за такими критеріями як: мета завдання, процедури збору доказів, форма висловлення судження аудитора та форма висловлення думки аудитора [36, с. 81–84], та більш детально за такими критеріями як мета завдання, етичні вимоги, застосування і статус, стандарти контролю якості, концептуальна основа, елементи завдання, суб'єкти аудиторської діяльності, відповідальна сторона, користувачі, предмет завдання, критерії, докази, обсяг завдань, прийняття завдання, виконання завдань, формування судження аудитора у висновку завдання, висновок (звіт) [36, с. 104–113]. В своїй іншій праці у співавторстві з Н.С. Шалімовою ним проведений порівняльний аналіз таких завдань як аудит, огляд фінансової звітності, завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд фінансової звітності, супутні послуги на підставі наповненості основних етапів їх виконання [69].

Ці розробки в повній мірі характеризують відмінності вказаних завдань, але для більшого ґрунтовного охоплення відмінностей доцільно додати для їх характеристики такий критерій як «інформація з предмета завдання», яка доповнюватиме критерій «предмет» (табл. 1.8).

Відмінності між видами завдань з надання впевненості

Критерій	Аудит історичної фінансової інформації	Огляд історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
1	2	3	4
Мета	Висловлення думки стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності	Надати аудиторіві можливість, на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала би аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності	Висловлення практиком висновку, призначення якого підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями
Предмет	Історична фінансова інформація	Історична фінансова інформація	Різноманітні об'єкти, які не є історичною фінансовою інформацією, але які відповідають певним критеріям (можливість ідентифікації, визначення, оцінки)
Інформація з предмета завдання (додано автором)	<i>Формалізована, що має форму твердження, підготовленого відповідальною стороною (наприклад, фінансова звітність, її компоненти, статті, елементи)</i>	<i>Формалізована, підготовлена відповідальною стороною (наприклад, фінансова звітність, її компоненти, статті, елементи)</i>	<i>Як формалізована, підготовлена відповідальною стороною у формі тверджень, так і неформалізована, яка готується аудитором (при виконанні прямого завдання)</i>
Критерії	Концептуальна основа фінансової звітності	Концептуальна основа фінансової звітності	Різноманітні в залежності від обставин завдання, але обов'язково повинні відповідати певним характеристикам
Рівень впевненості, який надає аудитор	Високий, проте не абсолютний рівень впевненості - обґрунтована впевненість	Помірний рівень впевненості – обмежена впевненість	Завдання можуть бути двох типів: з надання обґрунтованої та з надання обмеженої впевненості

1	2	3	4
Висновок (звіт), що надається	Опис обставин завдання та позитивна форма висловлювання думки	Опис обставин завдання та негативна форма висловлювання думки	Опис обставин завдання та позитивна або негативна форма висловлення думки
Процедури збору доказів	<p>Достатні та відповідні докази отримуються як частина систематичного процесу виконання завдання, який включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отримання розуміння предмету та інших обставин завдання, що включає, в залежності від предмету завдання, розуміння внутрішнього контролю; • оцінку на основі цього розуміння ризиків, що інформація з предмету завдання може бути суттєво перекручена; • відповідь на оцінені ризики, яка б включала в себе розробку загальних підходів до ризиків та визначення природи, часу та обсягу подальших процедур; • виконання подальших процедур, чітко пов'язаних з визначеними ризиками, із застосуванням сполучення перевірок, спостережень, підтверджень, перерахунків, повторного виконання деяких процедур, аналітичних процедур та запитів. Ці подальші процедури включають процедури перевірки на суттєвість з отриманням підтверджуючої інформації з джерел, незалежних від відповідальної сторони, та, в залежності від природи предмету завдання, тестів ефективності системи контролю; • оцінку достатності та відповідності доказів 	<p>Достатні та відповідні докази отримуються як частина систематичного процесу виконання завдання, що включає отримання розуміння предмету завдання та інших обставин завдання, але в якому процедури навмисно обмежені у порівнянні з завданням з надання обґрунтованої впевненості</p>	<p>На процедури отримання доказів, наприклад, на ступінь розгляду кожного з компонентів завдання (властивого ризику, ризику контролю та ризику не виявлення) впливають обставини завдання, зокрема характер предмету перевірки та те, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з обмеженої впевненості</p>

Джерело: складено автором на основі узагальнення вимог Міжнародної Концептуальної основи завдань з надання впевненості, МСА, МСЗО та МСЗНВ.

Для подальшого дослідження інших завдань з надання впевненості слід враховувати, що ці відмінності зумовлені, в першу чергу, характеристиками завдання з надання впевненості, яке повинно мати такі елементи (п.20 Міжнародної концептуальної основи):

- 1) тристоронні відносини між практиком, відповідальною стороною та користувачем;
- 2) предмет;
- 3) відповідні критерії;
- 4) достатні відповідні докази;
- 5) письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

Перші три елементи визначають можливість та умови прийняття завдання з надання впевненості, а також певним чином впливають на результат завдання; четвертий та п'ятий елемент впливає безпосередньо на процес та результат виконання цього завдання.

Важливим з точки зору дослідження змісту та мети завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є визначення їх відмінностей від консультаційних послуг, виконавцем яких є і суб'єкти аудиторської діяльності, і інші суб'єкти сфери інформаційних послуг, зокрема консультаційні та консалтингові фірми. Управлінське консультування (консалтинг) розвивається шляхом саморегулювання, зокрема існують такі організації, як FEACO (European Federation of Management Cosultancies Associations – Європейська федерація управлінських консультантів), якими розроблені документи загального характеру, зокрема: Керівні вказівки для професійної поведінки [221].

Цей документ обмежений за обсягом і в ньому висвітлені такі питання, як кваліфікація, етика, прозорість, конфіденційність, якість, фінанси, застосування. Питанням розвитку управлінського консультування приділяється значна увага, зокрема, слід виділити праці В. Верби [53]. Корисними є праці зарубіжних авторів

стосовно методик консалтингу, зокрема М. Зільбермана [82], С.В. Фомішіна та Ю.В. Чернова [200], Г.А. Васильєва та О.М. Дєєвої [52].

В новій редакції Концептуальної основи акцентується увага на цінності прямих завдань у порівнянні з завданнями, в яких просто збирається матеріал (наприклад, завдання із супутніх послуг, консультаційні послуги), яка обумовлюється такими чинниками:

- необхідність дотримання незалежності аудитора від предмета завдання, відповідальних осіб, користувачів або сторін, що наймають його, незважаючи на те, що інформацію з предмета завдання готує він;

- необхідність збору достатніх і прийнятних доказів такої кількості та якості, які зазвичай не входять в обсяг виконання супутніх та інших консультаційних послуг.

Основною перепорою на шляху ефективного використання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є той факт, що в економічній літературі не завжди чітко розмежовуються та виокремлюються аудиторські послуги та консультаційні (консалтинг). Наприклад, у виданнях з питань консалтингу оперують поняттями «аудиторсько-консалтингові послуги» [52, с. 6], «ринок фінансового консалтингу та аудиту» [93, с. 5]. При огляді світового ринку консультаційних послуг згадуються фірми, які формували «Велику вісімку» (Arthur Andersen; Arthur Young; Coopers and Lybrand; Deloitte Haskins and Sells; Ernst and Winny; Peat, Marwick, Mitchell; Price Waterhouse; Touhe Ross), згодом «Велику шістку» (Atrhur Andersen; Ernst and Young; Coopers and Lybrand; Deloitte and Touche; KPMG; Price Waterhouse), «Велику п'ятірку» (Atrhur Andersen; Ernst and Young; Deloitte and Touche; KPMG; Price Waterhouseand Coopers) [52, с. 6], а зараз формують «Велику четвірку» в сфері аудиторської діяльності.

В дослідженнях вітчизняного ринку консультаційних послуг використовується аналіз офіційних звітів аудиторських фірм [93, с. 5]. Тому і користувачі не сприймають чітко відмінності між цими видами послуг, переваги та недоліки кожного з них. Зустрічаються, наприклад, твердження, в яких

управлінський (операційний) аудит фактично ототожнюються з консультаційними послугами, наприклад, «управлінський аудит, що виконується незалежними аудиторами, є одним з видів консультаційних послуг в допомогу клієнту для підвищення ефективності використання його потужностей та ресурсів та досягнення намічених цілей» [111, с. 28; 190, с. 29; 211, с. 40; 86, с. 25].

В додатку Е наведені визначення операційного та управлінського аудиту, які пропонуються у фаховій літературі. Змістовний аналіз наведених визначень операційного та управлінського аудиту, які пропонуються у фаховій літературі доводить, що у більшості з визначень кінцевою метою операційного (управлінського) аудиту виділяють:

1) «оцінку об'єкта з точки зору його ефективності (продуктивності тощо)» (А. Аренс, Дж. Лоббек [24, с. 11–12], Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш [31, с. 39], Н.І. Дорош [75, с. 49], Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [95, с. 13; 96, с. 51], І.К. Муруєва [124, с. 198], М.Ф. Огічук [130, с.25], В.І. Подольський [29, с. 25], В.В. Рядська та В.Я. Петраков [173, с. 34], В.Я. Савченко [177, с. 26], А.Д. Шеремет та В.П. Суйц [211, с. 40], В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков і Т.А. Дубровіна [190, с. 28], О.О. Міронова та М.А. Азарська [111, с. 29], С.Б. Ільїна [86, с. 25]);

2) «формулювання рекомендацій» (В.Д. Андрєєв [3, с. 22], В.В. Бурцев [49, с. 4–5], О. Нетикша [127, с. 16], Дж. К. Робертсон [168, с. 467], В.С. Рудницький [171, с. 20], О.О. Ситнов [179, с. 10], Б.Ф. Усач [197, с. 18], В.Я. Савченко [177, с. 26], Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров і С.М. Попова [46, с. 37], Ф.Ф. Бутинець [50, с. 41]).

Співставлення вимог щодо проведення аудиту ефективності та аналітичних досліджень пропонується російськими вченими О.І. Івановою, М.В. Мельник та В.І. Шлейніковим [34, с. 223–224], які виділяють три основні відмінності при зборі та аналізі фактичних даних (необов'язковість наявності цілі при проведенні аналітичних досліджень, яка передбачає співставлення та буде виступати основою для оцінки або висновків; при проведенні аналітичних досліджень не вимагається обов'язкова наявність критеріїв, іноді метою може бути розробка критеріїв;

необов'язковість розробки рекомендацій за результатами аналітичних досліджень) та чотири основних відмінності, які стосуються підготовки підсумкових звітів (у звітах за результатами аналітичних досліджень не вимагається висвітлення інформації про використані критерії, рекомендації, зауваження та коментарі керівництва, висновки). Виділені відмінності потребують корегування з урахуванням вимог стандартів, але висновки щодо відмінностей в цілях та механізмі використання критеріїв заслуговують на увагу.

Українські вчені також приділяють увагу відмінностям між окремими видами традиційних для аудиторів послуг. Зокрема, І.М. Щирбою запропоновані відмінності між фінансовим аудитом, аудитом ефективності та аналізом за такими критеріями, як: суть, мета, завдання, предмет, об'єкти, суб'єкти, методи і прийоми, стадії проведення, етапи проведення, результати проведення, критерії оцінки, науково-методична база [213, с. 161–162; 214, с. 140–141].

Якщо узагальнити вимоги Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості щодо предмету завдання та критеріїв оцінки (пп. 31–38), можна виділити такі обов'язкові умови визнання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: 1) предмет завдання може бути ідентифікований, тобто повинен піддаватися визначенню, послідовній оцінці або вимірюванню; 2) існують критерії для оцінки та вимірювання предмету, які мають необхідні характеристики.

Підкреслено, що аудитор не повинен приймати завдання з надання впевненості, якщо не дотримано хоча б одне з вище перелічених умов, а зміна або розробка альтернативних критеріїв, які б підійшли до початкового предмету завдання дозволяється лише на етапі визначення можливості прийняття завдання з надання впевненості. Саме в наявності чітких вимог щодо відбору предмету завдання та критеріїв оцінки полягає принципова відмінність інших завдань з надання впевненості від консультаційних послуг. Також слід відзначити, що формулювання рекомендацій не є метою та задачами, які повинні бути досягнуті в процесі виконання завдання з надання впевненості. Це може бути лише побічним продуктом, але обов'язковим, оскільки в МСЗНВ 3000 зазначено, що фахівець –

практик може розширити звіт з надання впевненості та включити до нього іншу інформацію й пояснення, які не впливають на висновок, зокрема, рекомендації (п.50).

Виконання завдань з надання впевненості має вищий рівень значущості для користувачів, оскільки чітко встановлює рівень відповідності предмета завдання визначеним критеріям, а надання рекомендацій – це вже прерогатива інших послуг, в тому числі управлінського консультування. З цього випливає зміст принципових відмінностей завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, від консультативних послуг – можливість їх виконання лише сертифікованим аудитором, необхідність дотримання аудитором певних вимог щодо незалежності, створення системи контролю якості.

В Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості, підкреслено, що у випадку, коли потенційне завдання не може бути прийнятим як завдання з надання впевненості тому, що воно не має всіх характеристик, завдання може бути трансформовано в завдання з консалтингу або завдання з виконання погоджених процедур, які дозволять задовольнити потреби майбутніх користувачів (п.18). Існує багато завдань, які не відповідають вищезгаданому визначенню, а тому не підпадають під дію даної Міжнародної концептуальної основи, зокрема: завдання, що підпадають під дію Міжнародних стандартів супутніх послуг, наприклад, завдання з погоджених процедур або складання фінансової та іншої інформації; складання податкових декларацій, що не передбачає висловлення думки стосовно впевненості; консалтингові (дорадчі) завдання, наприклад, консалтинг з менеджменту або питань оподаткування.

Процес консультування – це аналітичний процес, що в типових випадках вимагає комбінування дій, що відносяться до: вибору цілі, виявлення фактів, визначення проблем та можливостей, оцінки альтернатив, розробки рекомендацій, передачі результатів, реалізації та контролю виконання (в деяких випадках). Звіти, якщо подаються, зазвичай пишуться оповідно (або в розповідному стилі), робота виконується тільки для використання та задля користі даного клієнта, а природа та обсяг визначаються за згодою між аудитором та клієнтом.

Отже, аудиторі не повинні намагатися в будь-якому випадку виконати завдання з надання впевненості, а повинні пояснювати замовникам існуючі обмеження аудиту та інших завдань з надання впевненості. При цьому слід враховувати, що можливо в більшості випадках цілі замовників будуть досягнуті за допомогою проведення аналітичного дослідження, завдання з консалтингу або завдання з виконання погоджених процедур. Наприклад, рішення про використання аналітичного дослідження, консультаційного (дорадчого) завдання в якості альтернативного інструменту для вивчення певної проблеми може бути прийнято, якщо відсутнє чітке розуміння проблеми або не розроблені критерії перевірки, або ж відсутнє і те, і інше.

В Міжнародній концептуальній основі підкреслені необхідність чіткого розмежування завдань з надання впевненості та завдань, які не є такими. Практик, що надає звіт з завдання, яке не є завданням з надання впевненості, повинен чітко вказувати на те, що звіт не є звітом з надання впевненості. Для запобігання введення в оману користувача звіт не повинен містити посилання на відповідність Міжнародній концептуальній основі, МСА, МСЗО чи МСЗНВ; невідповідно використовувати терміни «надання впевненості», «аудит», «огляд»; включати заяву, що б могла бути прийнятою за висновок, спрямований на підвищення ступеню довіри користувача до результатів оцінки чи вимірювання предмету відносно критеріїв (п.15).

Необхідно зауважити, що в структурі стандартів РМСАНВ (додаток Ж) раніше не виділялися консультаційні послуги (наприклад, в українському виданні 2013 року вони не виділені [119, с. 8]), але у виданні 2014 року англійською мовою в додатку 1 до переглянутої Концептуальної основи завдань з надання впевненості ці послуги (завдання) виділені окремо в групу завдань, які не підпадають під дію стандартів РМСАНВ [225, с. 97].

Узагальнення відмінностей завдань з надання впевненості від інших аудиторських послуг та чинників, які впливають на їх розвиток і, в свою чергу визначають їх перспективи, наведено в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9

Характеристики особливостей завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та перспектив їх розвитку

Особливості	Їх прояв
<i>у порівнянні із аудитом фінансової звітності</i>	
<i>Нижчий рівень суспільної значущості завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду</i>	<ul style="list-style-type: none"> – нижчі вимоги стосовно дотримання принципу незалежності групою із виконання завдання; – нижчі вимоги стосовно процедур внутрішньої системи контролю якості та її моніторингу і інспектування
<i>Особливості елементів завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду</i>	<ul style="list-style-type: none"> – особливі вимоги стосовно організації та методики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які проявляються в особливостях елементів завдання, при встановленні рівня суттєвості, визначенні процедур збору доказів та формулюванні висновків
<i>у порівнянні із консультаційними послугами</i>	
<i>Вищий рівень цінності завдань з надання впевненості для управлінського персоналу та власників</i>	<ul style="list-style-type: none"> – наявність вимог стосовно дотримання етики та принципу незалежності групою із виконання завдання; – наявність вимог стосовно побудови системи контролю якості; – можливість виконання завдань з надання впевненості лише сертифікованими аудиторами
<i>Відмінності мети та елементів завдань з надання впевненості від консультаційних послуг</i>	<ul style="list-style-type: none"> – особливі вимоги стосовно організації та методики виконання завдань з надання впевненості, які проявляються в необхідності висловлення думки щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями, призначеного підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, та надати їм певний рівень впевненості
<i>чинники, що сприяють їх розвитку</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – необхідність та можливість отримання думки особи, незалежність та кваліфікація якої чітко регламентується, стосовно відповідності предмета завдання встановленим критеріям; – наявність вимог щодо дотримання незалежності та організації контролю якості, але менш жорстких у порівнянні із завданнями з аудиту 	
<i>чинники, що уповільнюють їх розвиток</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – різноманітність можливих об'єктів перевірки та відсутність критеріїв оцінки, що не дає можливість виконувати послуги саме як завдання з надання впевненості; – різноманітність можливих об'єктів перевірки та недостатній рівень стандартизації організації і методики виконання інших завдань з надання впевненості; – відсутність чітких рекомендацій розмежування аудиту, інших завдань з надання впевненості та консультаційних послуг 	

Джерело: розроблено автором.

Слід відмітити, що незважаючи на те, що перспективам розвитку аудиторської діяльності приділяється значна увага, зокрема вони детально проаналізовані в працях О.А. Петрик [140] та інших науковців [152], саме ці напрями залишаються поза увагою вітчизняних науковців.

Водночас специфіка інших завдань з надання впевненості проявляється в тому, що деякі з них виконується саме внаслідок існування законодавчих вимог, про що зазначається у відповідних Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості і підкреслюється в публікаціях, присвячених розробці міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, зокрема, стосовно звітів з парникових газів [237].

Так, в МСЗНВ 3410 зазначається, що звіти щодо парникових газів та, відповідно, звіти із завдання щодо надання впевненості, готуються суб'єктами господарювання та суб'єктами аудиторської діяльності саме дотримуючись регуляторних вимог щодо розкриття (п. 1). В МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії» підкреслено, що цей стандарт застосовується, якщо такий звіт необхідно надавати відповідно до вимог законодавства про цінні папери або правил фондової біржі або надання такого звіту є загальноприйнятою практикою в певній юрисдикції (п. 1). Виконання ініціативних (добровільних) завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обмежене, оскільки для аудиторів і клієнтів більш звичним є виконання консультаційних послуг.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження історичного розвитку аудиту та завдань з надання впевненості, сутності завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, їх специфічних особливостей та відмінностей від

інших видів аудиторських послуг зроблено такі висновки:

1. 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.

2. 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.

3. Доведено, що на тлі звуження загального ринку аудиторських послуг

України відбувається суттєве зменшення кількості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд. 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.

4. 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 та які його актуалізують. 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.

Основні положення та висновки розділу 1 дисертації викладено в наукових працях автора [7; 8; 12; 14; 5].

РОЗДІЛ 2

ЕЛЕМЕНТИ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

2.1. Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Малодослідженими залишаються питання класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. Огляд класифікації аудиту, яка використовується українськими та зарубіжними вченими (додаток 3), показує, що застосовується більше двадцяти ознак.

Найпоширенішими і такими, що практично не відрізняються за структурою виділених об'єктів у більшості авторів, є такі ознаки, як «суб'єкт аудиту», «обов'язковість», «вид (сфера) діяльності суб'єкта аудиту», «історичні етапи розвитку», «тривалість співпраці клієнта та аудита», «функції аудиту». Найбільша кількість видів аудиту виділена за такими ознаками, як «об'єкт аудиту». Інтерес представляє класифікація аудиторських послуг, яка поєднує їх види (перевірки та підтвердження на достовірність, організація діяльності, з виконання функцій, удосконалення окремих елементів, відновлення виконання функцій, консультації, інші послуги) зі сферами їх застосування (облік, контроль, менеджмент, маркетинг, інформаційні технології, право) [152, с. 77].

Слід відзначити, що вперше в класифікації аудиту було виокремлено таку ознаку, як «вид аудиторських завдань», авторами підручника «Аудит» (під ред. О.А. Петрик) [28, с. 25], в межах якої було виділено завдання з надання впевненості та супутні послуги, що відповідає вимогам Міжнародних стандартів. Але більшість авторів застосовують традиційну класифікацію і детально досліджують операційний (управлінський) аудит та аудит ефективності, тому саме таку класифікацію доцільно використовувати в якості «точки відліку» для класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

А. Аренс та Дж. Лоббек виділяли три основних види операційного аудиту [24, с. 540]: функціональний – стосується однієї або декількох функцій господарської системи (підсистеми) (наприклад, функція збуту, функція отримання та витрачання грошових коштів, здійснення грошових розрахунків тощо); організаційний – основна увага спрямована на виявлення того, наскільки ефективно та продуктивно взаємодіють функції при дослідженні підсистеми господарської системи або її структурного підрозділу: відділ, галузь, дочірня компанія; спеціальний – визначається потребами адміністрації (наприклад, визначення причин неефективності системи електронної обробки даних, дослідження можливостей зловживань в підрозділі тощо).

В.І. Ярочкін та Я.В. Бузанова виділяють в рамках управлінського аудиту такі напрями класифікації: об'єктної орієнтованості - аудиту підлягає або об'єкт в цілому або окремі конкретні його елементи (підрозділи, системи, засоби); проблемної орієнтованості - аудиту підлягають окремі проблеми забезпечення безпеки (економічної, соціальної, інформаційної сфери); функціональної орієнтованості - аудиту підлягають функціональні сфери підрозділів об'єкту з питань забезпечення безпеки (охорона, режим, кадри, документи тощо) [216, с. 8]. Крім того, в рамках операційного аудиту цими вченими виділені такі види аудиту: правовий аудит, організаційний аудит, економічний аудит, соціальний аудит, технологічний аудит, аудит промислової політики, аудит інформаційних систем з точки зору забезпечення інформаційної безпеки [216, с. 9–10].

Л.П. Кулаковська та Ю.В. Піча залежно від досліджуваних підсистем операційний аудит поділяють на технологічний, організаційний, економічний, правовий і соціальний [96, с. 53]. О.А. Петрик за ознакою предмета та об'єктів контролю пропонує виділяти такі види зовнішнього аудиту: аудит фінансової звітності; операційний та(або) управлінський аудит; аудит програм або політики компанії; екологічний аудит, технологічний аудит та інші види [138, с. 16–17]. С.В. Гушко виділяє такі види, як технологічний, організаційний, економічний, правовий, соціальний, маркетинговий і екологічний [65, с. 30–31]. Аудиту ефективності діяльності підприємства, його управлінських систем приділяється

значна увага й іншими вітчизняними дослідниками [1; 143; 41; 215; 48].

Детальний аналіз предметної області операційного аудиту поданий О.О. Ситновим [180]. Ю.Г. Одегов та Т.В. Ніконова виділяють такі види управлінського аудиту: аудит управління організацією, аудит лінійного управління, аудит організаційних функцій [131, с. 61]. В.Д. Андреев, у зв'язку з розмаїттям цілей та обсягів робіт, операційний аудит підрозділяє на три категорії: функціональний, який вивчає одну або декілька функцій господарської системи; організаційний, метою якого є перевірка всієї роботи підприємства (галузі, відділу, підрозділу); спеціальний, який визначається поточними потребами адміністрації, а також окремо виділяє управлінський аудит та соціальний аудит або аудит персоналу (мотиваційний аудит) [3, с. 22].

Розглядаючи класифікацію аудиту, слід обов'язково відзначити ті його види, яким приділяється підвищена увага, а теоретичні і методичні засади яких детально розкриті в спеціальних підручниках та посібниках, зокрема: аудит персоналу (кадровий аудит, аудит персоналу, аудит систем управління персоналу, мотиваційний аудит, аудит трудового потенціалу тощо) [131]; аудит інформаційних систем (інформаційної безпеки) [216; 30; 97; 85]; маркетинговий аудит [37; 92].

Детальну увагу визначенню операційного аудиту приділяє Н.І. Дорош [75, с. 46–53], який аналізується у порівнянні з аудитом на відповідність вимогам. Так, в складі аудиту на відповідність за характером визначеності вимог виділяється аудит на предмет відповідності певним конкретним вимогам чи розпорядженням (повністю визначеним вимогам) та аудит на предмет відповідності загальній доцільності (повністю не визначеним вимогам). Під операційним аудитом розуміється перевірка господарської системи, операційної діяльності, методів функціонування та управління господарської системи, цільових програм з метою оцінки продуктивності і ефективності. Підкреслюється, що ефективність господарських операцій оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям чи подання фінансової звітності відповідно до прийнятих бухгалтерських принципів і критерії оцінювання інформації встановлюються при

кожному конкретному аудиті. Н.І. Дорош зазначає, що із операційного аудиту доцільно виокремити управлінський аудит (аудит менеджменту), в складі якого виділені функціональний (міжфункціональний), організаційно-технічний аудит систем виробництва та управління, всебічний аудит системи виробництва і управління. Слід відмітити запропоновану класифікацію типових сфер дослідження операційного аудиту, яка включає такі сфери як забезпечення виробництва, доставки, персонал, фінансове управління, електронна обробка даних [75, с. 67].

Відзначаючи важливість представленої детальної класифікації, слід зауважити, що в наведених визначеннях доволі складно чітко відокремити операційний аудит, який оцінює в більшості випадків ефективність, та аудит на відповідність доцільності, для якого запропоновані схожі критерії раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності. Тому не зовсім доречним виглядає виділення в аудиті на відповідність такої підсистеми як аудит на відповідність доцільності, тобто на відповідність повністю не визначеним вимогам. Доцільність повинна виступати критерієм оцінювання інформації саме в операційному аудиті, поряд із запропонованими критеріями продуктивності і ефективності. В складі аудиту на відповідність можна було б виділити такі підсистеми: аудит на відповідність законам та іншим нормативним актам; аудит на відповідність розпорядженням вищого органу управління (при перевірці дочірніх підприємств), управлінського персоналу.

Також Н.І. Дорош виділяє в операційному аудиті аудит цільових програм, який передбачає визначення рівня досягнення бажаних результатів чи одержання прибутку (доходу), встановленого урядовим органом чи відповідним керівним органом. Обґрунтовано підкреслюється важливість аудиту охорони довкілля, у зв'язку з наявністю Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПА) 1010 «Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля при аудиторській перевірці фінансових звітів», введення якого зумовлено тим, що питання, пов'язані з охороною довкілля, стають важливими для дедалі більшої кількості суб'єктів господарювання і за певних обставин можуть суттєво впливати на фінансові звіти

цих суб'єктів. Ф.Ф. Бутинець також відокремлює від управлінського аудиту екологічний [50, с. 41]. В контексті розгляду даного питання слід виділити дослідження Н.В. Гончаренко з питань класифікації екологічного аудиту [60], в якому виділяються такі ознаки класифікації, базуючись на вимогах нормативних документів та розробках інших науковців: нормативне регулювання, суб'єкт проведення – виконавець, суб'єкт – замовник, об'єкт аудиту, охоплення об'єкта аудиту, предмет аудиту, мета проведення, критерії аудиту.

В перше видання підручника «Аудит» Г.М. Давидовим було включено окремий розділ «Аудит та аналіз стратегічних напрямів функціонування підприємств» [67, с. 129–145], в якому пропонувалися загальні методики аудиту таких об'єктів, як: навколишнє економічне середовище, завдання і стратегія підприємства в цілому, фінанси підприємства, маркетинг, виробництво, дослідження і розробки, трудові ресурси, управлінські системи і практична діяльність, ефективність. С.П. Лозовицьким запропоновано методичні аспекти аудиту прогнозованої інформації [100].

Рішенням Аудиторської палати України був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [167], в якому виділено сімнадцять видів завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності (додаток В). В наведеній вище класифікації присутня певна неузгодженість з вимогами Міжнародних стандартів аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (про що було зазначено в табл. 1.4 розділу 1). Так, до складу завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, включені такі види завдань як оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача) та здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності. Ці послуги за своєю суттю відносяться до складу супутніх послуг, оскільки не передбачають висловлення впевненості, а лише проведення погоджених процедур та підготовку фінансової інформації (Міжнародні стандарти супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання раніше погоджених

процедур стосовно фінансової інформації» та 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації»).

Аналіз решти видів завдань дозволяє зробити висновок, що для їх позначення використовуються комбінації термінів, які можуть бути прийняті в якості основи для подальшої класифікації, а саме:

- оцінка ефективності;
- оцінка відповідності;
- перевірка відповідності;
- економічні експертизи;
- оцінка (тестування);
- перевірка інформації.

Аналізуючи зміст нової та старої редакції Концептуальної основи завдань з надання впевненості, можна виділити такі дві групи завдань з надання впевненості:

1) завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтуються на твердженні, («attestation engagement») та прямі завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку («direct engagement»);

2) завдання з достатньої (обґрунтованої) впевненості та завдання з обмеженої впевненості.

Крім того, користуючись додатком 4 до нової редакції Концептуальної основи та прийнятими Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості, можна виокремити різні види завдань з надання впевненості залежно від предмета завдання та інформації з предмета завдання. Для розробки більш детальної класифікації можна використати елементи завдань з надання впевненості, які передбачені концептуальною основою завдань з надання впевненості, а саме: тристоронні відносини, предмет завдання, інформація з предмета завдання, критерії, докази, звіт. Але доцільно їх розширити, використавши ключові терміни запропонованого визначення завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації,

зокрема: системний процес, впевненість. Характеристику «звіт» доцільно змінити терміном «результат». Отже, до ключових термінів, які в цілому відповідатимуть елементам завдання з надання впевненості, слід віднести такі:

- системний процес;
- отримання та оцінка доказів;
- предмет завдання;
- інформація з предмету завдання;
- критерії;
- багатосторонні відносини;
- впевненість;
- результат.

Ці ключові терміни доцільно ранжувати за значущістю, залежно від того, чи проявляється їх вплив при визначенні, в першу чергу, умов завдання та умов його прийняття, або при визначенні процесу виконання завдання, в такий спосіб:

- 1) багатосторонні відносини;
- 2) впевненість;
- 3) системний процес;
- 4) предмет завдання;
- 5) інформація з предмету завдання;
- 6) критерії;
- 7) отримання та оцінка доказів;
- 8) результат.

В класифікації доцільно відокремити ознаки, які безпосередньо регламентуються Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості та Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості, та ознаки, які доцільно використовувати, враховуючи здобутки економічної науки в галузі аудиту, і які деталізують вимоги Міжнародних стандартів, не відступаючи від їх вимог в цілому. Класифікаційні ознаки представлені у вигляді ієрархічної системи (табл. 2.1 та додаток И).

**Ієрархічна система класифікаційних ознак завдань з надання впевненості,
інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації**

I. Ключова характеристика		II. Регламентованість в Міжнародних стандартах			
		2.1.	Ознаки класифікації, виділені на основі Міжнародних стандартів	2.2.	Додаткові ознаки класифікації
1	2	3	4	5	6
1.1.	Багатосторонні відносини	1.1-2.1-1.	Статус користувачів по відношенню до суб'єкту, що підлягає перевірці		
		1.1-2.1-2.	Ступінь визначеності кола користувачів		
		1.1-2.1-3.	Зв'язок користувачів та відповідальної сторони		
		1.1-2.1-4.	Характер відповідальності відповідальної сторони		
		1.1-2.1-5.	Наявність окремого суб'єкта, який здійснює функції з вимірювання або оцінки предмету завдання		
		1.1-2.1-6.	Зв'язок відповідальної сторони зі стороною, що наймає фахівця – практика (замовником)		
1.2.	Впевненість	1.2-2.1-1.	Рівень впевненості		
1.3.	Системний процес	1.3-2.1-1.	Ступінь регламентованості необхідності виконання завдання		
		1.3-2.1-2.	Частота (періодичність) виконання завдання		
1.4.	Предмет завдання	1.4-2.1-1.	Вид інформації, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях	1.4-2.2-1. 1.4-2.2-2. 1.4-2.2-3. 1.4-2.2-4.	Мета завдання Функціональна спрямованість Цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності Види діяльності підприємства

Продовження табл. 2.1

1	2	3	4	5	6
		1.4-2.1-2.	Форма	1.4-2.2-5. 1.4-2.2-6. 1.4-2.2-7. 1.4-2.2-8.	Рівень значущості та підпорядкування ієрархічних систем, які підлягають перевірці Ступінь охоплення об'єктів Ступінь охоплення інформації Стан фіксування предмету завдання
1.5.	Інформація з предмету завдання	1.5-2.1-1.	Вид інформації з предмету завдання	1.5-2.2-1. 1.5-2.2-2. 1.5-2.2-3.	Характер оцінки інформації з предмету завдання Ступінь впливу суб'єктивних характеристик на інформацію з предмету завдання Охоплення інформацією часового періоду
1.6.	Критерії	1.6-2.1-1. 1.6-2.1-2. 1.6-2.1-3.	Рівень формалізованості критеріїв Стан розроблення критеріїв Рівень доступності	1.6-2.2-1. 1.6-2.2-2. 1.6-2.2-3. 1.6-2.2-4. 1.6-2.2-5. 1.6-2.2-6. 1.6-2.2-7.	Суб'єкт розроблення критеріїв Джерела критеріїв Характеристика критерію Цільова спрямованість критерію Ступінь охоплення інформації за часом Ступінь охоплення інформації за обсягом Характер викладення
1.7.	Отримання та оцінка доказів	1.7-2.1-1. 1.7-2.1-2.	Підхід у застосуванні аудиторських процедур після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення Способи організації перевірки доказів	1.7-2.2-1. 1.7-2.2-2. 1.7-2.2-3.	Метод організації процесу виконання завдання Вид доказів Спосіб обробки доказів
1.8.	Результат	1.8-2.1-1.	Склад підсумкової документації за результатами виконання завдання		

Джерело: розроблено автором.

В її основі ключові характеристики, сформовані враховуючи елементи завдань з надання впевненості, передбачені концептуальною основою, та ключові терміни запропонованого визначення, ранжовані за значущістю. Ранжування здійснено залежно від того, чи проявляється їх вплив при визначенні характеристик самого завдання та умов його прийняття, або при визначенні процесу виконання завдання, а в складі ознак виокремлено ті, які безпосередньо регламентуються Міжнародною Концептуальною основою та Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості, та які доцільно використовувати, враховуючи здобутки економічної науки в галузі аудиту, і які деталізують вимоги Міжнародних стандартів, не відступаючи від їх вимог в цілому.

Класифікаційні ознаки доповнюють одна одну і дозволяють стандартизувати, уніфікувати, регламентувати процес прийняття завдання та узгодження його умов з користувачами.

Використовуючи такі ключові терміни як «рівень впевненості» та «багатосторонні відносини» доцільно виділити такі види завдань, які враховують вимоги Міжнародних стандартів.

Для терміну «впевненість», враховуючи вимоги Міжнародної концептуальної основи, можна виділити лише одну ознаку класифікації – рівень впевненості, у відповідності з якою завдання з надання впевненості поділяємо на завдання з надання обмеженої впевненості та завдання з надання обґрунтованої (достатньої, високої) впевненості.

Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку практика.

Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості) як основи для негативної форми висновку практика (п.11).

Про рівень впевненості в стандартах внутрішнього аудиту не йдеться, зазначається, що при формулюванні висновку необхідно враховувати результати

завдання та їх значущість (розділ 2410 - Критерії звітування). Тому доцільність деталізації завдань за рівнем впевненості для внутрішнього аудиту можлива і може визначатися для кожної окремої організації, виходячи із потреб управління.

Для інших ключових термінів, таких як «системний процес», «отримання та оцінка доказів», «предмет завдання», «інформація з предмету завдання», «критерії», можна виділити як ознаки класифікації, що регламентовані Міжнародними стандартами, так і додаткові ознаки.

Ознаки класифікації для такого терміну як «системний процес» були відібрані, в основному, використовуючи вимоги Міжнародних стандартів аудиту. Так, залежно від ступеня регламентованості необхідності виконання завдання доцільно за аналогією з аудитом фінансової звітності виділити ініціативні та обов'язкові завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. Вітчизняне законодавство не містить таких вимог, але в практиці інших країн містяться вимоги щодо обов'язковості надання звітів з надання впевненості стосовно стану внутрішнього контролю. Наприклад, законом Сарбейнса-Окслі США передбачена наявність у публічної компанії завіреного аудитором звіту про функціонування її системи внутрішнього контролю. На даний час існують законодавчі вимоги щодо виконання таких завдань з надання впевненості, в яких об'єктом перевірки виступають звіти з парникових газів та гіпотетична фінансова інформація і для цих завдань розроблені окремі Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості.

Також доцільно передбачити можливість виконання завдань на вимогу суду або правоохоронних органів, хоча така ситуація прямо не регламентується Міжнародними стандартами.

Залежно від частоти або періодичності виконання завдання доцільно також за аналогією з аудитом фінансової звітності виділити завдання з надання впевненості, яке виконується вперше, та узгоджене (регулярне) завдання або завдання, що повторюється. Слід звернути увагу, що в МСЗНВ, на відміну від МСА, не розглядаються особливі вимоги при виконанні першого завдання, тобто якщо в попередніх періодах таке завдання не виконувалося або ж виконувалося

іншим аудитором (практиком).

Для такої ключової характеристики, як «отримання та оцінка доказів» за першою ознакою («підхід у застосуванні процедур перевірки після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення») можна виділити завдання, в якому після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення основна увага приділяється процедурам по суті (підхід по суті), та завдання, в якому після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення використовуються тести заходів контролю, а також процедури по суті. Враховуючи можливість застосування вибіркового дослідження, за іншою ознакою («способи організації перевірки доказів») можна виділити завдання, які виконуються з використанням суцільної, вибіркової та комбінованої перевірки.

Така ознака як «метод організації процесу виконання завдання» з поділом завдань на такі, що виконуються з використанням підтверджуючого підходу, системноорієнтованого підходу та ризикоорієнтованого підходу, запропонована, враховуючи історичні етапи розвитку аудиту, хоча слід зазначити, що Міжнародними стандартами аудиту, огляду та надання впевненості передбачений ризикоорієнтований підхід і саме виходячи з цього слід розробляти процедури виконання завдання з надання впевненості.

Інші дві ознаки класифікації «вид доказів» та «спосіб обробки доказів» дозволяють класифікувати завдання в залежності від рівня автоматизації об'єкта перевірки та рівня автоматизації праці аудиторів. Але дана класифікація в сучасних умовах є доволі умовною, оскільки, навіть зі складу Міжнародних стандартів аудиту, починаючи з грудня 2004 року були відкликани стандарти та положення з практики, присвячені особливостям аудиту в умовах комп'ютерного середовища, а саме: МСА 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем», ПМПА 1001 «Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери», 1002 «Середовище ІТ: інтерактивні комп'ютерні системи», 1003 «Середовище ІТ: системи баз даних», 1008 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль: характеристика та особливості КІС», 1009 «Комп'ютеризовані методи аудиту».

2.2. Тресторонні відносини та види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Класифікація інших завдань з надання впевненості з використанням такого елемента як «тресторонні відносини» повинна здійснюватися, базуючись на взаємозв'язку та ознак суб'єктів, задіяних у процес виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та використанні їх результатів, зокрема «зацікавлені користувачі», «відповідальна особа», «фахівець-практик», оскільки цей елемент разом з метою є найважливішою відмінністю таких завдань від, наприклад, консультаційних послуг.

Завдання з надання впевненості передбачає участь наступних окремих сторін: фахівця-практика, відповідальної особи, користувача (п. 21 Міжнародної концептуальної основи). До них можна додати замовника (п. 29 Міжнародної концептуальної основи), адже окремо підкреслено, що відповідальна сторона може бути, а може й не бути стороною, яка наймає фахівця-практика (замовника).

Термін «фахівець-практик», який вживається в Міжнародній концептуальній основі, є ширшим, ніж термін «аудитор», що вживається в МСА та МСЗО, який стосується тільки тих фахівців-практиків, що виконують завдання з аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації (п. 23 Міжнародної концептуальної основи). Крім того, термін «аудитор» застосовується лише для аудиту та огляду фінансової звітності, а в інших випадках використано термін «фахівець-практик». У Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості зазначено, що термін «практик» ширший, ніж «аудитор», який застосовується лише в Міжнародних стандартах аудиту та Міжнародних стандартах завдань з огляду, і стосується практиків, які виконують завдання з аудиту або огляду стосовно історичної фінансової інформації.

У Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, надання

впевненості та супутніх послуг особливо наголошується на обережному використанні терміна «аудит». Фахівець-практик, що надає звіт із завдання, яке не є завданням з надання впевненості, як це визначається Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості, повинен чітко вказувати на те, що звіт не є звітом з надання впевненості. Таким чином, звіт, що не є звітом з надання впевненості, для запобігання введення в оману користувачів, щоб не заплутувати їх, не повинен містити зазначення дотримання вимог Міжнародної концептуальної основи, МСА, МСЗО чи МСЗНВ, неприйнятно вживати терміни «надання впевненості», «аудит» чи «огляд», містити констатацію, яку можна неправильно зрозуміти як висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів до результату оцінки чи визначення предмета перевірки за критеріями (п. 15).

Так само, і лише в стандартах з аудиту, виданих AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), використовується термін «аудитор» («auditor»), в інших стандартах застосовується термін «практик» («practitioner»). Але за національним законодавством виконувати завдання, які регламентуються РМСАНВ (IAASB), можуть лише сертифіковані аудитори, тому вважаємо, що слід урахувати ці особливості. Використання терміну «фахівець – практик» для подальшої класифікації не є в даному випадку доречним, враховуючи об'єкт дослідження – завдання з надання впевненості, які виконуються зовнішніми аудиторами.

Користувачами є особа, особи або клас осіб, для яких практик готує висновок з завдання з надання впевненості. Відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним. Користувачів можна визначити різними шляхами, наприклад, за згодою між практиком та відповідальною стороною, або замовником, або за законом (п. 27, 28 Міжнародної концептуальної основи).

Головний принциповий висновок полягає в тому, що обов'язково повинен бути користувач, який обов'язково має відрізняється від відповідальної сторони, оскільки двосторонніх відносин Міжнародна концептуальна основа не допускає.

Слід відзначити, що останнім часом значна увага приділяється розгляду саме сутності та змісту тристоронніх відносин в економічній літературі. Класифікація користувачів результатами аудиту, в тому числі залежно від виду взаємозв'язків в системі трьохсторонніх відносин «аудитор – відповідальна сторона - користувач», була запропонована Н.С. Шалімовою [205]. В.В. Рядською пропонується одинадцять типів відносин «користувач - відповідальна сторона» на основі оцінки змісту таких відносин та жорсткості зв'язків [172, с. 19–21].

Розглядаючи ознаки відповідальної сторони, необхідно відзначити, що вони різняться в старій та новій редакції Міжнародної концептуальної основи і зумовлені тим, що розглядаючи завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, необхідно враховувати особливості складу тристоронніх відносин, притаманні саме завданням, іншим ніж аудит чи огляд фінансової звітності, а також класифікацію завдань з надання впевненості на завдання з підтвердження («attestation engagement») та прямі завдання («direct engagement»), що обумовлює розподіл функцій між учасниками тристоронніх відносин та введенням особи, яка вимірює або оцінює предмет завдання та відрізняється від відповідальної особи. Особливості цих відносин в економічній літературі не розглядаються і складнощі виникають саме на практиці при ідентифікації елементів завдання.

Так, деякі завдання з надання впевненості передбачають, що оцінка або вимірювання предмету виконуються відповідальною стороною, а інформація з предмету завдання надається у вигляді твердження відповідальної сторони, яка й надається користувачам. Такі завдання носять назву «завдання з підтвердження».

Виконуючі інші завдання з надання впевненості, практик або безпосередньо виконує оцінку чи вимірювання предмету, або отримує твердження відповідальної сторони, яка виконала оцінку або вимірювання, які не будуть надаватися користувачам. Інформація з предмету завдання надається користувачам у звіті з надання впевненості. Такі завдання носять назву «завдання зі складання безпосереднього висновку» та прямі завдання.

Якщо проаналізувати зміст Міжнародних стандартів завдань з надання

впевненості, то можна зробити висновок, що в розроблених Міжнародних стандартах розглядаються лише завдання з підтвердження (завдання, що ґрунтуються на твердженнях) (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Вид завдань з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які розглядаються в затверджених Міжнародних стандартах з надання впевненості

МСЗНВ	Наявність зазначення виду завдання	Характеристика
МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації»	Не зазначено	Аналіз змісту МСЗНВ 3400 показує, що це завдання є завданням з підтвердження, оскільки передбачено, що управлінський персонал готує прогнозну фінансову інформацію, яка може мати форму прогнозу, перспективної оцінки чи їх поєднання. Функції аудитора полягають в перевірці обґрунтованості припущень управлінського персоналу, належності підготовки та подання прогнозної фінансової інформації.
МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»	Зазначено	Розглядає лише завдання, що ґрунтується на твердженнях. В якості тверджень використовуються письмові твердження організації, що надає послуги, що містяться в звіті з опису та структури заходів контролю організації, що надає послуги
МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»	Зазначено	Розглядає лише завдання, що ґрунтується на твердженнях. В якості тверджень використовуються твердження, які містяться в звітах з парникових газів
МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної інформації, яка включається в проспект емісії»	Не зазначено	Аналіз змісту МСЗНВ 3420 показує, що розглядається завдання з підтвердження (що ґрунтується на твердженнях), оскільки аудитор досліджує твердження у вигляді гіпотетичної інформації, яка включена до проспекту емісії.

Джерело: узагальнено автором.

В старій редакції Міжнародної концептуальної основи відповідальна сторона – це особа (особи), яка (які):

1) у завданні з надання безпосереднього звіту (прямого завданні) несуть відповідальність за предмет перевірки;

2) у завданні, що ґрунтується на твердженнях (завданні з підтвердження), несуть відповідальність за інформацію з предмета перевірки (твердження) та можуть нести відповідальність за предмет перевірки. Прикладом, коли відповідальна сторона є відповідальною як за інформацію з предмету, так і за сам предмет, є ситуація, коли організація наймає практика для виконання завдання з надання впевненості стосовно звіту, який вона сама підготувала з питань стабільності розвитку;

3) при завданні з підтвердження є відповідальною лише за інформацію з предмету, а не за сам предмет. Прикладом такої ситуації є ситуація, коли урядова організація наймає практика для виконання завдання з надання впевненості стосовно звіту про стабільність розвитку приватної компанії, який підготувала ця компанія для розповсюдження серед потенційних користувачів (п. 25).

Детально обсяг функцій аудитора, відповідальної сторони та суб'єкта, що вимірює або оцінює предмет завдання в кожному виді завдання, подано в табл. 2.3 на основі аналізу Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (видання 2013 року [120] та видання 2014 року [225]).

Відповідальна сторона зазвичай надає практику письмове запевнення, яке оцінює або визначає предмет перевірки за ідентифікованими критеріями незалежно від того, чи потрібно, щоб воно було доступним визначеним користувачам як твердження. При завданнях з безпосереднього висновку фахівець-практик може не отримувати такого запевнення, якщо замовник відрізняється від відповідальної сторони (п. 26).

Можна виділити такі особливості взаємозв'язків:

1) взаємозв'язок відповідальної сторони із користувачем:

– відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним;

Таблиця 2.3

Класифікація завдань залежно від розподілу функцій між аудитором та відповідальними особами

Функції інших осіб	Функції аудитора
1	2
Завдання з підтвердження	
<p>В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь лише одна сторона – <i>відповідальна сторона</i>, яка:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Подає предмет завдання. 2. Вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв. 3. Формує інформацію з предмета завдання. 4. Формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання. 	<p align="center"><i>Аудитор виконує функції лише висловлення впевненості:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Отримує достатні та прийнятні докази для того, щоб зробити висновок про те, чи містить інформація з предмета завдання, подана у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення. 2. Складає звіт з надання впевненості, в якому: <ul style="list-style-type: none"> – висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання, подана у звіті (положенні, іншому підсумковому документі) суттєві помилки або викривлення.
<p>В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь дві сторони – <i>відповідальна сторона та сторона, яка вимірює або оцінює предмет завдання</i>.</p> <p align="center"><i>Відповідальна сторона:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Подає предмет завдання. <p align="center"><i>Сторона, яка вимірює або оцінює предмет завдання:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв. 2. Формує інформацію з предмета завдання. 3. Формує звіт або положення, яке містить результуючу інформацію з предмета завдання. 	
<p>В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь лише одна сторона – <i>відповідальна сторона</i>, яка:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Подає предмет завдання. 2. Вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв. 3. Формує інформацію з предмета завдання. 	<p align="center"><i>Аудитор виконує лише функції з висловлення впевненості, розкриваючи і інформацію з предмета завдання:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Отримує достатні та прийнятні докази для того, щоб зробити висновок про те, чи містить інформація з предмета завдання суттєві помилки або викривлення. 2. Складає звіт з надання впевненості, в якому: <ul style="list-style-type: none"> – розкриває інформацію з предмета завдання; – висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання суттєві помилки або викривлення.
<p>В підготовці предмета завдання та інформації з предмета завдання приймає участь дві сторони – <i>відповідальна сторона та сторона, яка вимірює або оцінює предмет завдання</i>.</p> <p align="center"><i>Відповідальна сторона:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Подає предмет завдання. <p align="center"><i>Сторона, яка вимірює або оцінює предмет:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв. 2. Формує інформацію з предмета завдання. 	

Продовження табл. 2.3

1	2
Прямі завдання	
Функції інших осіб	Функції аудитора
<p><i>Відповідальна сторона:</i></p> <p>1. Подає предмет завдання та додаткові дані, необхідні для вимірювання або оцінювання предмета завдання.</p>	<p><i>Аудитор поєднує функції з вимірювання або оцінювання предмета завдання з висловленням впевненості:</i></p> <p>1. Вимірює або оцінює предмет завдання з використанням певних критеріїв.</p> <p>2. Формує інформацію з предмета завдання, яка подається у вигляді звіту, що супроводжує звіт з надання впевненості, або буде включена до складу звіту як його частина.</p> <p>3. Складає звіт з надання впевненості, в якому:</p> <ul style="list-style-type: none"> – розкриває інформацію з предмета завдання (якщо не формується окремий підсумковий документ); – висловлює висновок, чи містить інформація з предмета завдання суттєві помилки або викривлення.

Джерело: розроблено автором.

– відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних організацій (прикладом є коли один із акціонерів – юридична особа хоче отримати впевненість щодо інформації, поданої правлінням приватного акціонерного товариства) або до тієї ж самої організації (прикладом останнього є випадок, коли наглядова рада хоче отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цієї організації);

2) взаємозв'язок відповідальної сторони із замовником:

– відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, яка наймає практика (замовником);

3) взаємозв'язок відповідальної сторони і сторони, яка оцінює або вимірює предмет завдання, в завданнях з підтвердження:

– відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, яка вимірює або оцінює предмет завдання;

– відповідальна сторона та сторона, що оцінює або вимірює предмет

завдання, можуть належати до різних організацій (прикладом є коли аудитора наймають для підготовки звіту з надання впевненості стосовно звіту, який підготував орган державного управління стосовно окремого аспекту діяльності публічного акціонерного товариства) або до тієї ж самої організації (прикладом останнього є випадок, коли наглядова рада хоче отримати впевненість щодо звіту, який підготовлений службою внутрішнього аудиту щодо окремого аспекту діяльності публічного акціонерного товариства).

Отже, в завданні з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, можуть бути задіяні:

1) якщо це завдання з підтвердження, тобто завдання, що ґрунтується на твердженнях:

- три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; аудитор;
- чотири суб'єкти з виокремленням функцій вимірювання або оцінки предмету завдання: відповідальна сторона; сторона, яка здійснює вимірювання або оцінку предмета завдання; користувачі; аудитор;
- чотири суб'єкта з виокремленням функції замовника завдання: відповідальна сторона; користувачі; сторона, яка наймає аудитора; аудитор;
- п'ять суб'єктів з виокремленням функцій вимірювання або оцінки предмету завдання та замовника завдання: відповідальна сторона; сторона, яка здійснює вимірювання або оцінку предмета завдання; користувачі; сторона, яка наймає аудитора; аудитор;

2) якщо це пряме завдання:

- три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; аудитор;
- чотири суб'єкта з виокремленням функції замовника завдання: відповідальна сторона; користувачі; сторона, яка наймає аудитора; аудитор.

Розглянемо на умовних прикладах розподіл відповідальності між різними суб'єктами при виконанні окремих завдань з надання впевненості:

I. Пряме завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку.

Аудиторська фірма зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості

стосовно дотримання правлінням та управлінським персоналом публічного акціонерного товариства трудового законодавства для подання його зборам акціонерів.

У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- фахівець – аудиторська фірма, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання: трудові відносини в публічному акціонерному товаристві.

Аудиторська фірма виконує функції з оцінювання та вимірювання предмета завдання у відповідності з критеріями (трудове законодавство) та готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи відповідає організація трудових відносин в усіх суттєвих аспектах вимогам трудового законодавства.

II. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому відповідальна особа одночасно здійснює вимірювання або оцінювання предмета завдання.

Правління публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог трудового законодавства для подання його зборам акціонерів. Аудиторська фірма зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту.

У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал, яка одночасно виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства;
- фахівець – аудиторська фірма;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства).

Аудиторська фірма готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними в усіх суттєвих аспектах, виходячи з вимог трудового законодавства.

III. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, входить в ту ж структуру, що і відповідальна особа.

Служба внутрішнього аудиту публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог трудового законодавства для подання його зборам акціонерів. Аудиторська фірма зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту.

У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- служба внутрішнього аудиту – яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства;
- фахівець – аудиторська фірма;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Служба внутрішнього аудиту відповідальна за інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства).

Аудиторська фірма готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено службою внутрішнього аудиту, достовірними в

усіх суттєвих аспектах, виходячи з вимог трудового законодавства.

IV. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, та відповідальна особа належать до різних суб'єктів.

Державна інспекція України з питань праці підготувала Акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування за результатами перевірки публічного акціонерного товариства. Аудиторська фірма зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього акту для подання правлінню та зборам акціонерів.

У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- Державна інспекція України з питань праці – яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді акту перевірки;
- фахівець – аудиторська фірма;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Державна інспекція України з питань праці відповідальна за інформацію з предмета завдання (акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування).

Аудиторська фірма готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у акті, який підготовлено Державною інспекцією України з питань праці, достовірними в усіх суттєвих аспектах, виходячи з вимог трудового законодавства.

Дана класифікація є корисною і при класифікації завдань в сфері внутрішнього аудиту. Можна виділити такі особливості взаємозв'язків:

1) взаємозв'язок відповідальної сторони із користувачем:

- відповідальна сторона може виступати одним із визначених користувачів, але не єдиним;

- відповідальна сторона та користувач можуть належати до різних організацій (прикладом є коли материнське підприємство хоче отримати впевненість щодо інформації, поданої керівництвом філії або дочірнього підприємства) або до тієї ж самої організації (прикладом останнього є випадок, коли наглядова рада хоче отримати впевненість щодо інформації, наданої правлінням цієї організації);

3) взаємозв'язок відповідальної сторони і сторони, яка оцінює або вимірює предмет завдання, в завданнях з підтвердження:

- відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, яка вимірює або оцінює предмет завдання;

- відповідальна сторона та сторона, що оцінює або вимірює предмет завдання, можуть належати до різних організацій (такі ситуації можуть виникати у взаємовідносинах між материнською компанією та дочірніми структурами, в діяльності інтегрованих структур бізнесу) або до тієї ж самої організації.

Отже, в завданні з надання впевненості, яке виконується службою внутрішнього аудиту, можуть бути задіяні:

1) якщо це завдання з підтвердження, тобто завдання, що ґрунтується на твердженнях:

- три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор;

- чотири суб'єкти з виокремленням функцій вимірювання або оцінки предмету завдання: відповідальна сторона; сторона, яка здійснює вимірювання або оцінку предмета завдання; користувачі; внутрішній аудитор;

2) якщо це пряме завдання:

- три суб'єкти: відповідальна сторона; користувачі; внутрішній аудитор.

Розглянемо на умовних прикладах розподіл відповідальності між різними

суб'єктами при виконанні окремих завдань з надання впевненості службою внутрішнього аудиту:

I. Пряме завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку.

Служба внутрішнього аудиту зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно дотримання правлінням та управлінським персоналом публічного акціонерного товариства трудового законодавства для подання його зборам акціонерів. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- фахівець – служба внутрішнього аудиту, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Внутрішні аудитори виконують функції з оцінювання та вимірювання предмета завдання у відповідності з критеріями (трудове законодавство) та готують звіт стосовно відповідності організації трудових відносин вимогам трудового законодавства.

II. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому відповідальна особа одночасно здійснює вимірювання або оцінювання предмета завдання.

Правління публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог трудового законодавства для подання його зборам акціонерів. Служба внутрішнього аудиту повинна підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал, які виконують функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання і готують інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства;
- фахівець – служба внутрішнього аудиту;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства). Внутрішні аудитори готують звіт, в якому висловлюють висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними, виходячи з вимог трудового законодавства.

III. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, входить в ту ж структуру, що і відповідальна особа.

Ревізійна комісія публічного акціонерного товариства готує звіт про дотримання вимог законодавства при проведенні зовнішньоекономічної діяльності. Служба внутрішнього аудиту материнської компанії зобов'язується підготувати звіт з надання впевненості стосовно цього звіту. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- ревізійна комісія, яка виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог законодавства про зовнішньоекономічну діяльність;
- фахівець – служба внутрішнього аудиту материнської компанії;
- користувачі – акціонери та наглядова рада, як публічного акціонерного товариства, так і материнської компанії.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (зовнішньоекономічна діяльність). Ревізійна комісія відповідальна за інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог законодавства при проведенні зовнішньоекономічної діяльності). Служба внутрішнього аудиту готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання законодавства в сфері зовнішньоекономічної діяльності,

який підготовлено ревізійною комісією, достовірними та правильними.

IV. Завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтується на твердженнях, в якому функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання покладені на іншу, ніж відповідальна, особу. Особа, яка здійснює оцінювання або вимірювання предмету завдання, та відповідальна особа належать до різних суб'єктів.

Державна інспекція України з питань праці підготувала Акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування за результатами перевірки публічного акціонерного товариства. Служба внутрішнього аудиту зобов'язується підготувати звіт стосовно цього акту для подання правлінню та зборам акціонерів. У виконанні даного завдання задіяні:

- відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал;
- Державна інспекція України з питань праці – виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді акту перевірки;
- фахівець – служба внутрішнього аудиту;
- користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві). Державна інспекція України з питань праці відповідальна за інформацію з предмета завдання (акт перевірки додержання суб'єктами господарювання законодавства про працю та загальнообов'язкове державне соціальне страхування). Внутрішні аудитори готують звіт, в якому висловлюють висновок стосовно того, чи є твердження у акті, який підготовлено Державною інспекцією України з питань праці, достовірними та правильними, виходячи з вимог трудового законодавства.

2.3. Предмети завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та критерії їх оцінки

Для подальшого розвитку теорії та практики виконання завдань з надання впевненості важливо їх чітко виокремити від аудиту та огляду історичної фінансової інформації. Слід зауважити, що вітчизняними науковцями таке виокремлення проводиться для конкретних об'єктів. Так, Я.Б. Самчинською зроблена спроба конкретизувати вид аудиторських послуг для такого об'єкту, як стратегічні засади функціонування компанії [178, с. 98], але до складу супутніх послуг віднесено перевірку прогнозової інформації, а завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, обмежені таким предметом як «історична фінансова інформація», що не відповідає вимогам Міжнародних стандартів. Н.М. Проскуріною запропоновано визначення та послідовність аудиту безперервності діяльності [153], але базуючись лише на вимогах МСА 570 «Безперервність», який стосується відповідної оцінки лише в контексті аудиту фінансової звітності.

Огляд найбільш характерних наукових інтерпретацій щодо місця податкового аудиту в структурі аудиторської діяльності (вид аудиту, супутні послуги, інші послуги, спеціальне аудиторське завдання) у вітчизняній та зарубіжній літературі пропонує О.В. Артюх [25; 26]. Натомість О.І. Малишкін обґрунтовано підкреслює, що запровадження методик перевірок показників податкових декларацій в чинну нормативну базу аудиту може бути запроваджено як один з наступних чотирьох варіантів: 1) перший – складова аудиту історичної фінансової звітності та огляду історичної фінансової інформації в частині зобов'язань перед бюджетом і соціальними фондами (використовуються профільні МСА 200–810 та МСЗО 2400, 2410); 2) другий – виконання завдання з надання впевненості щодо достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству цієї звітності (використовуються профільні МСЗНВ 3000, 3400); 3) третій – завдання з виконання погоджених процедур (супутні послуги); 4)

четвертий – інші аудиторські (консультаційні) послуги (більшість аудиторських фірм України саме так кваліфікують перевірки податків, зборів замовників (з відображенням у р. 133.1 Звіту аудитора за ф. №1–аудит) [104, с. 211]. О.А. Петрик також в своїх дослідженнях акцентує увагу на тому, що аудит оподаткування може бути декількох видів: складова аудиту фінансової звітності, аудит спеціального призначення, інші завдання з надання впевненості, податковий Due Diligence, податкові консультаційні та супровідні послуги [32, с. 13; с. 193].

Але для більш чіткого виокремлення різних видів завдань з надання впевненості необхідно в першу чергу конкретизувати зміст поняття «історична фінансова інформація» в контексті його використання в Міжнародних стандартах.

Слід відзначити, що в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики, перекладених на українську мову (видання 2007 року), визначення терміну «історична фінансова інформація» не наводиться. Воно вперше запропоновано лише у Міжнародних стандартах видання 2010 року і не змінювалося в подальших виданнях Міжнародних стандартів. В глосарії термінів зазначено, що історична фінансова інформація – це інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб'єкта господарювання, отримана в основному на основі облікової системи цього суб'єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу [119, с. 22]. Термін «фінансові звіти» тлумачиться як структуроване подання історичної фінансової інформації, включаючи відповідні примітки, яке призначене повідомляти про економічні ресурси або зобов'язання суб'єкта господарювання на певний момент часу або про зміни у них за період часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності [119, с. 37] і зазвичай цей термін означає повний пакет фінансової звітності, як підкреслено в МСА 200 (п. 13f) та МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» (Д2). Дані визначення залишилися незмінними і в наступних редакціях Міжнародних стандартів,

зокрема і 2014 року [223, с. 22].

Науковцями дане питання розглядається обмежено. М.Й. Гедз в складі завдань з надання обґрунтованої впевненості, яке ототожнено з терміном «аудит», виділяє завдання, які ув'язані з вимогою дотримання МСА – аудит фінансової звітності та аудит іншої фінансової інформації, і завдання, які ув'язуються із МСЗНВ – аудит нефінансової інформації [57, с. 79–80]. Дана класифікація є спробою розмежувати завдання, проте не враховано можливість фінансової інформації мати прогностичний та історичний (минулий) характер. На думку Г.М. Давидова та Н.С. Шалімової, термін «історична фінансова інформація» є ширшим, аніж термін «фінансові звіти», і включає крім останніх і іншу інформацію, але тільки ту, яка може бути отримана з бухгалтерської інформаційної системи [70]. Дана позиція є обґрунтованою, оскільки зі змісту наведених визначень можна зробити висновок, що історична фінансова інформація може бути виражена у різних формах, не лише у вигляді фінансових звітів, адже про це не йдеться у визначенні, а наприклад, податкова звітність – це також інформація, виражена у фінансових показниках, отримана за допомогою облікових даних підприємства. Разом з тим, не зазначено, що фінансові звіти – це лише одна із форм структурованого подання історичної фінансової інформації.

Термін «інша історична фінансова інформація» зустрічається у Міжнародних стандартах, лише в контексті зазначення того, що МСА викладено в контексті аудиту фінансових звітів і їх потрібно адаптувати залежно від обставин при застосуванні під час аудиту іншої історичної фінансової інформації. Таке зауваження міститься в Передмові до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг (п. 11), МСА 200 (п.2), МСА 260 (п.2), МСА 805 (п.1). Лише в пояснювальному параграфі ДЗ МСА 805 «інша історична фінансова інформація» асоціюється з окремим фінансовим звітом або певним елементом фінансового звіту.

Дане питання потребує чіткішого вирішення. В представленій ситуації можливими є два рішення. З одного боку, можна обмежити термін «історична фінансова інформація» лише повним комплектом фінансової звітності, окремим

фінансовим звітом, рахунком, статтею або елементом фінансової звітності, якщо буквально наслідувати терміни МСА. Але з іншого, можна більш широко розглядати термін «історична фінансова інформація», виділяючи такі її обов'язкові елементи:

- 1) інформація повинна бути виражена у фінансових показниках;
- 2) інформація повинна розкривати економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу;
- 3) інформація повинна бути отримана в основному на основі даних облікової системи суб'єкта господарювання.

Враховуючи це, прикладом структурованого подання історичної фінансової інформації може бути:

- повний комплект фінансової звітності, її окремі компоненти, статті, елементи або рахунки;
- податкова звітність, її окремі компоненти, статті та елементи;
- статистична звітність, її окремі компоненти, статті та елементи;
- внутрішньогосподарська (управлінська) звітність, її окремі компоненти, статті та елементи (але лише та, яка відповідає вищенаведеним елементам, тобто містить історичні фінансові показники).

Але таке зазначення прямо відсутнє в МСА. З іншого боку, проблема полягає в тому, що Міжнародні стандарти аудиту спрямовані лише на розкриття питань аудиту саме фінансової звітності, встановлюючи обов'язковість дослідження і оцінки системи внутрішнього контролю, дотримання принципу безперервності, подальших подій тощо. МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» та МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» дозволяють адаптацію Міжнародних стандартів аудиту за обставин, якщо вони застосовуються до аудиту «іншої історичної фінансової інформації», але вимагають обов'язкового аналізу доречності та необхідності застосування певних МСА. Дослідження цих питань

не є обов'язковим з точки зору вимог користувачів, наприклад, при проведенні перевірки податкової звітності, але зазначаючи, що це аудит, який виконувався згідно із МСА, аудитор відразу встановлює вимоги щодо організації його проведення, наприклад, розглядаючи доречність застосування МСА 570 «Безперевність».

Необхідно звернути увагу на важливий факт, який полягає в тому, що якщо прийняти, що історична фінансова інформація має широке тлумачення, то можна прийти до висновку, що аудит як завдання з надання впевненості може також виконуватися у двох формах: як пряме завдання (завдання зі складання безпосереднього висновку) та як завдання з підтвердження. Другий вид завдання – це традиційний аудит фінансової звітності, при виконанні якого предмет завдання (інформація про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів) та інформація з предмета завдання (фінансова звітність) чітко регламентовані та готуються відповідальною стороною. Але перший вид завдання – це пряме завдання, яке може виконуватися в тому випадку, якщо відсутнє структуроване подання інформації з предмета завдання, яке охоплює історичну фінансову інформацію. Необхідність виконання такого завдання може виникати в тому випадку, якщо у фінансовій звітності відсутня певна інформація, наприклад: рух грошових коштів в іноземній валюті, адже в звіті про рух грошових коштів наводиться узагальнена інформація.

Необхідно визначити об'єкти, які можуть виступати в якості предмета для різних завдань з надання впевненості: завдань з аудиту, який виконуватиметься згідно з МСА, інших завдань з надання впевненості, які виконуватимуться згідно з МСЗНВ 3000. Для цього важливо розглянути об'єкти завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, з точки зору взаємозв'язку з аудитом історичної фінансової інформації. Такі порівняння присутні у фаховій літературі, але в основному по відношенню до аудиту фінансової звітності, операційного аудиту та аудиту на відповідність, що спричинено обмеженим розглядом класифікації завдань з надання впевненості в цілому. Так, А. Аренс та Дж. Лоббек виділяють окремий параграф, присвячений

взаємозв'язку між операційним аудитом та внутрішньогосподарським контролем, акцентуючи увагу на двох важливих відмінностях між оцінкою внутрішньогосподарського контролю при аудиті фінансової звітності та при операційному аудиті: мета оцінки та тестування внутрішньогосподарського контролю і обсяг такої оцінки [1, с. 538–539]. Н.І. Дорош обґрунтовано підкреслює, що якщо політика фірми, договір, закон чи правила мають прямий і матеріальний вплив на фінансові звіти підприємства, то перевірка на відповідність, як правило, становить невід'ємну частину перевірки фінансового звіту [75, с. 48].

Такий аналіз запропонований також Н.С. Шалімовою, яка зазначає, що «предмети перевірок при аудиті фінансової звітності, операційному аудиті та аудиті на відповідність часто перетинаються, що зумовлено вимогами саме Міжнародних стандартів аудиту» [209, с. 158–160]. Зазначено, що для аудиту на відповідність таким об'єктом, який перетинається з фінансовим аудитом, стає перевірка дотримання вимог законодавства та інших нормативних актів, які стосуються діяльності суб'єкта господарювання (МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів»). Для операційного аудиту такими об'єктами, які перетинаються з аудитом фінансової звітності, виступають: суб'єкт господарювання та його середовище (МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»); складові системи внутрішнього контролю (МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»); дотримання підприємством принципу безперервності діяльності (МСА 570 «Безперервність»); облікові оцінки та оцінки за справедливою вартістю (МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»); оцінка заходів, пов'язаних з охороною довкілля (ПМПА 1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»).

Такий взаємозв'язок доцільно розвинути, враховуючи такі особливості:

- по-перше, не всі можливі об'єкти, які згадуються в Міжнародних стандартах аудиту, розглянуті;
- по-друге, не виділено та не розмежовано окремо предмети завдання та інформація з предмету завдання.

Зокрема, це стосується таких об'єктів, як операції з пов'язаними особами (МСА 550 «Пов'язані сторони»), інвентаризації (МСА 501 «Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів», МСА 505 «Зовнішні підтвердження»), інша інформація в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність (МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»).

Крім того, важливо визначити умови, при яких певні об'єкти можуть виступати предметом завдання для аудиту відповідно до МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту» та МСА 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності», а при яких – предметом завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

В таблиці 2.4 наведено взаємозв'язок характеристик предмета, інформації з предмету завдання та видів завдання, який може бути використаний для розробки алгоритму ідентифікації виду завдання.

Якщо використовувати вимоги Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (п.31), то предмет завдання та інформація з предмету завдання і можуть мати різну форму. Термін «інформація з предмету завдання» означає результат оцінки або вимірів предмету завдання. Саме з інформації з предмету завдання практик збирає докази, що стануть достатньою базою для висловлювання думки у висновку з надання впевненості. Підкреслено, що предмети мають різні характеристики, які впливають на точність оцінки або вимірювання предмету щодо критеріїв та переконливість наявних доказів.

Взаємозв'язок предмета та інформації з предмета завдання як основи обрання виду завдання з надання впевненості

Об'єкт завдання	Предмет завдання	Інформація з предмета виражена у фінансових показниках	Інформація з предмета розкриває минулі економічні події, умови, обставини	Інформація з предмета 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	
Організація проведення інвентаризації на підприємстві	Документація з організації інвентаризацій на підприємстві, документальне оформлення інвентаризації	-	-/+	-/+	Завдання з надання впевненості, інше 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»
		Інформація з предмета виражена і у фінансових показниках, і в описовому вигляді	Оцінці підлягають і документи, оформлені в минулому, і організаційно-розпорядчі документи	Інформація водночас і отримана з облікової системи, і є її основою	
Дотримання підприємством такого принципу підготовки фінансової звітності як «безперервність»	Фінансовий стан в минулому та прогнозований фінансовий стан	+	-/+	-/+	Завдання з надання впевненості, інше 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»
		Інформація з предмета виражена у фінансових показниках	Інформація, яка підтверджує дотримання підприємством принципу безперервності діяльності розкриває і минулі економічні події, умови та обставини, і характеризує прогнозні показники (події, умови та обставини)	Інформація про фінансовий стан в минулому надходить з облікової системи, інформація про прогнозований фінансовий стан формується за допомогою спеціальних методів прогнозування	

Джерело: розроблено автором.

В концептуальній основі виділено характеристики предмету, які повинні належати йому в обов'язковому порядку для того, щоб його можна було б визнати як предмет завдання (п. 33), а саме:

1) предмет повинен піддаватися визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями;

2) інформацію з предмета можна дослідити певними процедурами для отримання достатніх відповідних доказів на підтримку висновку про обґрунтовану впевненість або обмежену впевненість в залежності від завдання.

Фактично в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості пропонують класифікацію предмета завдання лише за формою, наприклад, фінансові результати або умови, нефінансові результати або умови, фізичні характеристики, системи та процеси, поведінка, яку можна використати в якості основи, але, разом з тим, вона є надто загальною і в більшості випадків не пропонує конкретних прикладів. Порівнюючи вимоги Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (діючої [120] та переглянутої [225]), можна зробити такі висновки:

1) у переглянутій Міжнародній концептуальній основі розширено опис предмету завдання та інформації з предмету завдання та додано окремий додаток, і цей додатковий опис стосується в основному інших завдань з надання впевненості (які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації);

2) у переглянутій Міжнародній концептуальній основі такий предмет завдання як фінансові показники або умови розподілені на дві групи: історичні фінансові показники або умови та прогнозні фінансові показники або умови;

3) в додатку до переглянутої Міжнародної концептуальної основи окремо розглянуто приклади історичної інформації та прогнозної («future oriented») інформації;

4) в переглянутій Міжнародній концептуальній основі при розкритті форм історичної та прогнозної фінансової інформації використовуються терміни: діяльність («performance») та умови («condition»), а в додатку розглядаються: діяльність («performance») та стан («position»);

5) в додатку наведено приклади для таких груп предметів, як фінансова, нефінансова інформація, системи (процеси), аспекти поведінки, а в переглянутій Концептуальній основі окремо виділено таку форму як фізичні характеристики;

6) в додатку окремо виділено такі види інформації з предмету завдання, як фінансова, нефінансова (діяльність, використання ресурсів, умови), системи і процеси, аспекти діяльності, що не є логічним, оскільки системи, процеси, аспекти діяльності є прикладом нефінансової інформації;

7) для багатьох форм та ситуацій відсутні чіткі рекомендації щодо визначення предметів завдання та інформації з предметів завдання.

Для подання предмета завдання та його форми доцільно виділити загальний предмет завдання та предмет завдання другого порядку, який пояснює вибір інформації з предмета завдання. Наприклад, для предмета завдання «трудові відносини», який може бути віднесений до такої форми, як «операції та процеси», форма інформації з предмету завдання та її зміст може бути різною, тому важливо виокремити чітко предмет завдання другого порядку, який буде включати цільову спрямованість завдання, наприклад: ефективність або відповідність. Приклади розглянуті в табл. 2.5 і її наповнення свідчить, що інформація, розкрита в блоці 1.1., відноситься до сфери завдань з аудиту, оскільки є історичною фінансовою інформацією. Інформація, подана в блоках 1.2., 2.1., 2.2., відноситься до сфери інших завдань з надання впевненості, оскільки або є нефінансовою (історичною або прогноною), або є прогноною (фінансовою або не фінансовою).

Найбільш повно можливі об'єкти таких завдань розкрито в підручнику Г.М. Давидова «Аудит» (перше видання 2004 року) в розділі 11 «Аудит і аналіз стратегічних напрямів функціонування підприємства» [67, с. 129–143], в якому розглянуто методику аудиту (етапи, джерела інформації та процедури) по таким об'єктам, як: загальна характеристика організації підприємства, навколишнє економічне середовище, загальні завдання і стратегії підприємства, фінанси підприємства, маркетинг, виробництво, дослідження і розробки, трудові ресурси, управлінські системи і практична діяльність, ефективність, та в розділі 18 «Аудит фінансового стану» [67, с. 344–354].

Таблиця 2.5

Можливі форми предмета та інформації з предмета завдання як елементів завдань з надання впевненості

Загальний предмет завдання	Предмет завдання другого порядку	Інформація з предмету завдання	Інформація з предмету завдання другого порядку*	Загальний предмет завдання	Предмет завдання другого порядку	Інформація з предмету завдання	Інформація з предмету завдання другого порядку*
1. Історична інформація				2. Прогнозна інформація			
1.1. Фінансова*				2.1. Фінансова**			
Фінансовий стан на певну дату в минулому періоді	Активи, власний капітал та зобов'язання	Фінансова звітність підготовлена у відповідності з концептуальною основою	Визнання, оцінка, розкриття у фінансових звітах	Прогноз фінансового стану	Прогнозні показники активів, власного капіталу та зобов'язань	Фінансові прогнози	Визнання, оцінка, розкриття у фінансових прогнозах або проектах
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
1.2. Нефінансова**				2.2. Нефінансова**			
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
Використання ресурсів	Ефективність використання ресурсів	Звіт про ефективність	Ключові показники продуктивності та ефективності	Прогноз використання ресурсів та їх цінність	Прогноз ефективності використання ресурсів	Звіт з оцінкою підвищення цінності при запровадженні певних заходів	Прогнозні показники продуктивності та ефективності
Технології, дизайн	Відповідність вимогам законодавства та нормативам, ефективність технології	Звіт (опис) технології	Характеристики, показники	Технології пропонованої системи контролю для майбутніх виробничих процесів	Відповідність вимогам законодавства, прогнозні показники ефективності	Опис пропонованої технології	Пропоновані характеристики, прогнозні показники ефективності
Операції, діяльність	Операційна ефективність процедур найму та навчання персоналу	Звіт про операційну ефективність процедур найму та навчання персоналу	Характеристики, ключові показники ефективності	Операційна діяльність	Пропоновані технології найму та навчання персоналу	Опис технологій та процедур, звіт про ефективність	Пропоновані процедури найму та навчання, 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..

Використовуючи існуючу класифікацію об'єктів аудиту у фаховій літературі (узагальнення якої представлено в додатку К) та враховуючи різноманітність форм, предмет завдання доцільно класифікувати за такими ознаками:

- 1) мета завдання;
- 2) ступінь охоплення об'єктів;
- 3) ступінь охоплення інформації;
- 4) стан фіксування предмету завдання;
- 5) функціональна спрямованість;
- 6) цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності;
- 7) види діяльності підприємства;
- 8) рівень значущості ієрархічних систем, які підлягають перевірці.

Тому всі завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в залежності, наприклад, від поставленої мети (призначення), можна класифікувати наступним чином: завдання з надання впевненості об'єктної орієнтованості, при яких перевірці підлягає або об'єкт в цілому або окремі конкретні його елементи (підрозділи, системи, засоби); завдання з надання впевненості проблемної орієнтованості, при яких перевірці підлягають окремі проблеми функціонування об'єкту (економічної, соціальної, інформаційної сфер); завдання з надання впевненості функціональної орієнтованості, при яких перевіряються функціональні сфери об'єкту (охорона, режим, кадри, документи тощо).

Крім того, в залежності від функціональної спрямованості предмету завдання можна виділити такі види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації:

1. Завдання з надання впевненості правової спрямованості – це перевірка дотримання виконання міжнародних, державних та місцевих законодавчих актів та положень, а також внутрішніх для організації статутних документів та розпоряджень керівництва. Об'єктами перевірки в даному випадку є договори, контракти, акти, положення, угоди про наміри, відомості про персонал та

контрагентів, умови контрактів, статутні та реєстраційні документи фірми, облікова політика фірми, архіви фірми.

2. Завдання з надання впевненості організаційної спрямованості – це перевірка на базі норм та стандартів процесів створення, функціонування, реорганізації та ліквідації фірми, який включає збір та оцінку інформації про організаційну сферу діяльності системи управління, наприклад, перевірку відповідності управлінської технології організаційній структурі управління. Важливою стороною завдання з надання впевненості організаційної спрямованості є контроль відповідності норм та стандартів сучасному рівню розвитку управлінської науки та практики.

3. Завдання з надання впевненості фінансово-аналітичної спрямованості – це перевірка дотримання економічних норм та правил розрахунків. Його об'єктами є економічна стратегія фірми, бізнес-план, економічна ефективність системи управління, елементи матеріального стимулювання персоналу. В якості стандартів для виконання таких завдань використовуються типові затверджені методики розрахунків та оцінок.

4. Завдання з надання впевненості соціально-трудової спрямованості - це перевірка дотримання соціальних норм, правил та розрахунків, пов'язаних з діяльністю колективів та організації. Його об'єктами є колективні договори між адміністрацією та колективом організації, психофізіологічні умови роботи персоналу, ергономіка, екологія, методи формування соціальних груп, методи оцінки персоналу, комунікації в колективі та організації в цілому, методи освіти та підвищення кваліфікації персоналу. В якості стандартів для проведення завдань з надання впевненості соціальної та кадрової спрямованості використовуються затверджені в організації методики та договори, а також законодавчі акти з соціальних питань.

5. Завдання з надання впевненості технологічної спрямованості – це перевірка на базі норм та стандартів професійного рівня і поточного стану техніки та технології, яка використовується апаратом управління організації. З його допомогою визначається відповідність або невідповідність рівня техніки та

технології, а також їх кількості в залежності від трудомісткості, складності та узгодженості виконуваних функцій працівниками апарату управління. Особливо ефективно технологічні перевірки використовуються при виконанні завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання виступають управлінські інформаційні технології.

6. Завдання в сфері безпеки суб'єкта господарювання. Предметом завдання в цьому випадку буде виступати система промислової безпеки або ж інформаційні системи з точки зору забезпечення інформаційної безпеки.

7. Завдання з надання впевненості маркетингового спрямування. Метою виконання таких завдань може бути перевірка узгодження маркетингових цілей фірми та її можливостей, оцінка відповідності маркетингової політики вимогам ринків та споживачів, обґрунтованість визначення товарів, які мають найбільшу цінність для споживачів та найкращі перспективи збуту.

8. Завдання з надання впевненості в сфері інформаційних систем. Метою виконання таких завдань є перевірка системи інформаційної безпеки підприємства.

9. Завдання з надання впевненості операційно-виробничого спрямування – це перевірка відповідності існуючого рівня виробництва певним встановленим цілям з урахуванням наявних ресурсів (матеріально-технічних, трудових, фінансових), обсягів виготовлення продукції, технологічного рівня виробничих процесів, можливості оновлення (модернізації) парку обладнання, кваліфікаційного рівня персоналу, ступеня гнучкості виробничих процесів, вимог споживачів до продукції, яку випускає підприємство.

10. Завдання з надання впевненості інвестиційного спрямування. Таке завдання виконується в сфері інвестиційних проектів і його об'єктами є інвестиційна привабливість підприємства, виконання умов інвестиційних контрактів та інвестиційних кредитних договорів, окупність інвестиційних об'єктів тощо.

11. Завдання з надання впевненості інноваційного спрямування. Необхідність виконання таких завдань виникає при плануванні, впровадженні та

оцінці ефективності інновацій.

Традиційно фінансово-господарська діяльність ділиться на цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності та види, що дає підстави для подібної класифікації інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Доцільно виділити завдання в сфері циклу матеріально-технічного постачання, завдання в сфері виробничого циклу, завдання в сфері циклу збуту та фінансових результатів і завдання в сфері інвестиційного циклу. Поділ діяльності підприємства на види з метою визначення фінансових результатів та подання інформації про рух грошових коштів дозволяє виокремити завдання в сфері звичайної діяльності та завдання в сфері надзвичайної діяльності, завдання в сфері основної, операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Залежно від значущості та підпорядкованості систем (осіб, груп осіб), які підлягають перевірці, можна виділити завдання, предметом якого виступає діяльність підприємства в цілому або діяльність окремих структурних підрозділів організації, центрів відповідальності, або діяльність окремих осіб.

Розглянуті чотири групи ознак класифікації (мета завдання, функціональна спрямованість, цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності, види діяльності, значущість (підпорядкованість) ієрархічних систем) підтверджують висновок, що даним видам завдань з надання впевненості в найбільшій мірі властиві системний та комплексний характер, які враховують всю цілісність функціонування будь-якої господарюючої системи (господарюючого економічного суб'єкту), а також взаємозв'язок та взаємодію окремих її підсистем (структурних ланок та бізнес-процесів) і елементів (бізнес-операцій). Разом з тим, огляд можливих форм предметів завдання та їх змісту показує, що інші завдання з надання впевненості залежно від ступеня охоплення об'єктів можуть бути класифіковані на дві групи: завдання, предмет якого має однооб'єктний характер, та завдання, предмет якого має багатооб'єктний характер, а залежно від ступеня охоплення інформації на такі види: комплексні, тематичні, спеціальні та вузькоспеціалізовані завдання.

З точки зору можливості та необхідності фіксування предмету завдання в інформаційній системі можна виділити завдання, предметом якого є безпосередньо дії, події та ресурси, та завдання, предметом якого є інформація про дії та події, зафіксована в інформаційній системі.

Розглядаючи інформацію з предмета завдання як ключову характеристику класифікації інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, слід констатувати, що в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості зазначається можливість існування історичної інформації та прогнозової інформації. Відповідно всі завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, залежно від виду інформації можна поділити на дві групи: завдання, інформація з предмету якого має історичний, та завдання, інформація з якого має прогнозний характер.

Інші класифікації не пропонуються, тому, використовуючи напрацювання вчених та існуючі Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, пропонуємо такі додаткові ознаки класифікації. Залежно від охоплення інформацією часового періоду доцільно виділити завдання, інформація з предмету якого має моментний характер, тобто фіксує стан об'єкту на певний момент часу, та завдання, інформація з предмету якого має інтервальний характер, тобто належить до певного періоду часу. Також необхідно виділити такі ознаки класифікації, які б віддзеркалювали кількісно-якісний та об'єктивно-суб'єктивний характер інформації. Залежно від характеру оцінки інформації з предмету завдання можна виділити завдання, інформація з предмету якого має кількісне вираження, завдання, інформація з предмету якого має якісне вираження, та завдання, інформація з предмету якого охоплює кількісні та якісні показники. Відповідно, залежно від ступеня впливу суб'єктивних характеристик на інформацію з предмета завдання, можна виділити завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманна якісна характеристика об'єктивності, та завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманний суб'єктивний характер.

Критерії – це контрольні показники, що використовуються для оцінки або

вимірювання предмету, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття. Підкреслюється важливість, а точніше обов'язковість наявності критеріїв оцінки для віднесення певної роботи, проведеної аудитором, до складу завдань з надання впевненості. Адже критерії потрібні для прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження, при відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню (п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості). За відсутності критеріїв оцінки проведена робота не може бути визначена як завдання з надання впевненості.

Таким чином, для виконання конкретного завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, необхідним є встановлення відповідних стандартів виміру – критеріїв, за допомогою яких можна буде робити цілеспрямовані перевірки, які будуть виступати основою для висновків та створять умови для розуміння результатів виконання завдання. Як правило, критерії відображають нормативний (бажаний) рівень управління для об'єкта, який підлягає перевірці. Вони відображають практику гарного менеджменту – математичне очікування раціональної та інформованої людини («що повинно бути») у порівнянні з реальними показниками, тобто з тим, що фактично існує («що є») [34, с. 134]. Критерії являють собою розумні та виконувані стандарти якості роботи та контролю, за допомогою яких можна здійснити оцінку та аналіз дотримання правових норм та законів, адекватності існуючих систем та процедур, економії коштів, результативності та рентабельності роботи тощо.

Відповідні критерії залежать від контексту, тобто від обставин завдання, а тому для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. В п. 35 (46) Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості з цього приводу наведено яскравий приклад можливої різноманітності критеріїв при виконанні окремих завдань: «Наприклад, одна відповідна сторона може відібрати кількість задоволених скарг покупців як предмет оцінки задоволення покупців;

інша відповідна сторона може відібрати кількість повторних покупок на протязі трьох місяців після першої покупки».

При аудиті фінансової звітності досліджувані операції можуть бути оцінені аудитором як «правильні» або «неправильні», «законні» та «незаконні» й т. ін. Таких критеріїв оцінки, як правило, достатньо для формування кінцевої думки аудитора, яка висловлюється при завершенні фінансового аудиту. Ці критерії мають тенденцію бути відносно закритими та, зазвичай, визначені законодавством. Для інших завдань з надання впевненості вибір критеріїв оцінки зазвичай більш відкритий. Він визначається, перш за все, цілями завдання, яке виконується, потребами кількісної оцінки предметів, які перевіряються. Г.М. Давидов та Н.С. Шалімова підкреслюють, що оскільки така перевірка не передбачає встановлення відповідності операцій певним нормативним документам, важливо визначитися з тими критеріями, дотримання яких (на думку власників, керівництва тощо) є обов'язковим. Наприклад, при здійсненні операцій з грошовими коштами, це може бути максимальний обсяг перерахування грошових коштів окремим постачальникам, заборона на здійснення певних напрямів витрачання коштів тощо [72, с. 93]. А. Аренс, Дж. Лоббек вважають, що критерієм операційного аудиту може бути твердження про те, що його цілі повинні дозволити визначити, чи можна підвищити для якої-небудь області діяльності підприємства досягнутий рівень ефективності та продуктивності, підказати, які необхідні вдосконалення [24, с. 545], та виділяють декілька джерел, якими можна скористатися при розробці спеціальних критеріїв: характеристика, яка склалася; співставна продуктивність; інженерні стандарти [24, с. 546–547].

Відповідно прикладами або джерелами можливих критеріїв можуть бути:

- задачі та цілі, визначені законодавчими та нормативними документами або встановлені керівництвом;
- стандарти та норми, підготовлені на основі прийнятих методик;
- розробки фахівців в певній сфері;
- результати (показники) роботи (функціонування) протягом минулих періодів;

- діяльність подібних господарюючих суб'єктів.

В Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості встановлено, що критерії повинні мати такі характеристики та поділятися на такі групи (табл. 2.6). Аудитор повинен оцінити належність критеріїв для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики, відносна важливість кожної характеристики для окремого завдання є питанням судження. В якості критеріїв оцінки або вимірювання предмету не можуть бути вибрані очікування, судження або власний досвід практика, такі твердження не являють собою прийнятних критеріїв (п. 36 Міжнародної концептуальної основи). Доступність критеріїв забезпечується одним з наступних шляхів: публічно; чітким та ясным включенням в подання інформації з предмету; чітким та ясным включенням у висновок з завдання з надання впевненості; загальним розумінням (наприклад, критерієм вимірювання часу є години та хвилини).

В МСЗНВ 3000 зазначені певні особливості оцінки прийнятності та використання встановлених та спеціально розроблених критеріїв (пп. 20–21). Як правило, встановлені критерії є прийнятними, якщо вони відповідають потребам потенційних користувачів. Якщо існують встановлені критерії предмета перевірки, конкретні користувачі можуть погодитися на інші критерії для своїх конкретних цілей.

Наприклад, можна застосовувати різні концептуальні основи як встановлені критерії для оцінки ефективності внутрішнього контролю. Проте, конкретні користувачі можуть розробити докладнішу систему критеріїв, яка відповідає їхнім конкретним потребам у зв'язку, наприклад, з пруденційним наглядом. У таких випадках звіт з надання впевненості:

- зазначає, коли це доречно для обставин завдання, що критерії не містяться в законах чи нормативних актах, не видані уповноваженими чи визнаними організаціями, до складу яких входять експерти, що дотримуються прозорих належних правових процедур;

- констатує, що він призначений для використання конкретними користувачами та їх цілей.

Таблиця 2.6

Характеристика критеріїв, які можуть бути використані при виконанні завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Показник	Характеристика
<i>Якісна характеристика критеріїв</i>	
I. Належність (suitable)	Забезпечують обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження.
1.1. Доречність (relevance)	Доречні критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень.
1.2. Повнота (completeness)	Критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають там, де це потрібно, показники подання та розкриття.
1.3. Достовірність (reliability)	Надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах практиками з подібною класифікацією.
1.4. Нейтральність (neutrality)	Нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків.
1.5. Зрозумілість (understandability)	Зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.
II. Доступність (need to be available)	Повинні дозволяти користувачам зрозуміти, як було оцінене чи виміряне завдання.
<i>Групи критеріїв</i>	
Формальність розробки	Формальні (в якості прикладу наведено Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку в державному секторі, діючі закони, нормативні акти, контракт) та менш формальні (внутрішній кодекс поведінки або узгоджений рівень роботи, наприклад, кількість засідань окремого комітету за рік)
Стан розробки	Вже існуючі, встановлені (критерії, втілені в законі та нормативному документі, або ті, що видані вповноваженими або загально визнаними організаціями експертів, які слідуєть прозорим та належним правовим процедурам) та спеціально розроблені (критерії, що розроблені для цілей завдання). Те, якими є критерії, існуючими чи спеціально розробленими, впливає на оцінку практиком їх прийнятності для окремого завдання.
Доступність	Загальнодоступними та доступними тільки деяким користувачам, наприклад, умови контракту або критерії, видані асоціацією з окремої галузі економіки, які доступні тільки представникам цієї галузі. Коли критерії доступні тільки деяким користувачам або дійсні тільки для окремої цілі, використання висновку з надання впевненості обмежено лише цими користувачами або цими цілями. Критерій загальності та обмеженості доступу, представлений в стандартах, потребує корегування, оскільки факт їх видання асоціацією з окремої галузі не означає неможливість їх отримання іншими представниками. Доступність повинна оцінюватися з точки зору наявності (відсутності) грифу «комерційна таємниця» або «з обмеженим доступом», тобто передбачати факт офіційної публікації, оприлюднення на офіційних сайтах або можливості вільного отримання при направленні запиту.

Джерело: складено автором на основі узагальнення вимог Міжнародної концептуальної основи [225].

Для деяких предметів перевірки можуть не існувати встановлені критерії. У таких випадках критерії розробляються спеціально. Аудитор повинен розглянути, чи призведуть спеціально розроблені критерії до висновку з надання впевненості, який не вводить в оману потенційних користувачів. Аудитор повинен намагатися мати підтвердження потенційних користувачів чи сторони, що залучає, про те, що спеціально розроблені критерії є прийнятними для цілей потенційних користувачів. У протилежному випадку він повинен дослідити, як відсутність такого підтвердження вплине на те, що має бути зробленим для оцінки прийнятності визначених критеріїв, та інформацію про критерії у висновку з надання впевненості. Якщо після прийняття завдання з'ясується, що критерії є неприйнятними, аудитор не повинен видавати безумовний висновок. Зміна або розробка альтернативних критеріїв, які б підійшли до початкового предмету завдання дозволяється лише на етапі визначення можливості прийняття завдання з надання впевненості.

Узагальнюючи вимоги Міжнародних стандартів та Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, можна виділити такі ознаки класифікації завдань відповідно до ключової характеристики «критерій»: рівень формалізованості, стан розробки критеріїв, рівень доступності. За першою ознакою можна виділити завдання, при виконанні яких використовуються формальні критерії оцінки, та завдання, в яких використовуються менш формальні критерії. За другою ознакою можна виділити завдання, в яких використовуються існуючі (встановлені) критерії, та завдання, для виконання яких спеціально розробляються критерії. За третьою ознакою можна виділити завдання, при виконанні яких використовуються загальнодоступні критерії, та критерії, доступні тільки деяким користувачам, причому доступність критерію для такої класифікації повинна розглядатися з точки зору наявності чи відсутності статусу «комерційна таємниця» чи «з правом обмеженого доступу».

Додатково можна запропонувати інші ознаки класифікації завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, за такою ключовою характеристикою, як критерії оцінки. Залежно від суб'єкта

розробки критеріїв можна виокремити завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені на законодавчому рівні, розроблені та встановлені професійними організаціями, науково-дослідними інститутами, вищими навчальними закладами тощо, управлінським персоналом та безпосередньо аудитором (практиком).

З даною ознакою пов'язана інша – джерела критеріїв. Відповідно можна виділити такі групи завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: завдання, в якому джерелом критеріїв є законодавчі та нормативні документи, норми та стандарти, встановлені керівництвом, на основі існуючих рекомендацій та методик, норми та стандарти, розроблені управлінським персоналом самостійно, завдання, для виконання яких джерелом критеріїв виступають розробки фахівців в певній сфері (наприклад, результати дисертаційних досліджень або виконання науково-дослідних робіт), результати (показники) роботи (функціонування) протягом минулих періодів або подібних господарюючих суб'єктів. Джерела критеріїв та суб'єкт їх розробки зумовлюють необхідність класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, за характером викладення (опису) критеріїв, а саме: завдання, в яких використовуються дескриптивні (описові) критерії, та завдання, в яких використовуються нормативні критерії.

Залежно від ступеня охоплення критеріями інформації за часом доцільно виокремити завдання, в яких використовуються інтервальні критерії, та завдання, в яких використовуються моментні критерії. Складність предмету завдання та інформації з предмету, а відповідно і критеріїв зумовлює необхідність виділення, залежно від ступеню охоплення інформації за обсягом, завдань, в яких використовуються індивідуальні критерії, які характеризують одиничні, ключові для досягнення певних цілей, процеси, та завдань, в яких використовуються складні, узагальнюючі або агреговані критерії.

Предмет завдання та інформація з предмету завдання обумовлює необхідність класифікації критеріїв та завдань залежно від характеру на такі групи: завдання, в яких використовують критерії, які мають кількісне вираження,

завдання, в яких використовуються критерії, які мають якісне (описове) вираження, та завдання, в яких критерії поєднують кількісне та якісне вираження. Якісні критерії передбачають наявність відповідних положень, які б містили затверджені процедури, що виступатимуть еталоном.

В якості прикладу доцільно використати розробки В.В. Бурцева, який, розкриваючи питання управлінського аудиту системи збуту готової продукції, пропонує організаційні моделі аудиту, які ґрунтуються на трьох основних елементах: об'єкт, критерії ефективності стану або функціонування об'єкта, методи (методика) аудиту [49, с. 6]. Критерії ефективності вченим формулюються для кожної складової частини збутової політики та для процедур контролю реалізації готової продукції і підкреслюється важливість їх формального визначення, наприклад, у «Положенні про збутову політику».

Найважливішою ознакою класифікації завдань залежно від характеру критеріїв є цільова спрямованість, оскільки саме в ній проявляється специфіка цих завдань та їх походження від таких видів аудиту, як управлінський, операційний та на відповідність. За цією ознакою завдання, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, доцільно класифікувати на завдання, в яких використовуються критерії, які характеризують ефективність, доцільність, результативність, раціональність, обґрунтованість та відповідність.

Отже, вибір відповідних критеріїв оцінки є гарантією успішного виконання завдання, оскільки його висновки робляться на основі порівняння встановлених критеріїв (що повинно бути) з фактичними даними, отриманими в процесі перевірки (що є в дійсності), а взаємозв'язок предмету завдання та критеріїв його оцінки з точки зору умов прийняття завдання подано на рис. 2.1. Через поєднання запропонованих класифікацій предметів завдання, інформації з предмета завдання та критеріїв їх оцінки визначені характеристики двох груп завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації: завдання, які, ймовірно, виключатимуть двозначність думки при їх прийнятті та виконанні; завдання, ймовірність настання певних ускладнень при прийнятті та виконанні якого значно підвищується.

Умови визнання завдання з надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, на основі предмету завдання та критеріїв

- 1) предмет завдання може бути ідентифікований, тобто повинен піддаватися визначенню;
- 2) предмет завдання повинен піддаватися послідовній оцінці або вимірюванню;
- 3) предмет завдання стосується завдання з надання впевненості;
- 4) існують критерії для оцінки та вимірювання предмету;
- 5) критерії є прийнятними, тобто мають необхідні характеристики (належність, доречність, повнота, достовірність, нейтральність, зрозумілість, доступність);
- 6) критеріями не є очікування, судження або власний досвід практика;
- 7) критерії є доступними для користувачів

Завдання, яке, як очікується, буде мати менше двозначних питань при його прийнятті та виконанні

1. Завдання є вузькоспрямованим, предмет завдання охоплює фінансові показники, має однооб'єктний характер, фіксується в інформаційній системі.
2. Інформація з предмету завдання має кількісне вираження, характеризується об'єктивністю.
3. Критерії оцінки формальні, існують та затверджені в законодавчих або нормативних документах, мають кількісне вираження і є загальнодоступними.

Завдання, при прийнятті та виконанні якого ймовірність виникнення труднощів значно підвищується

1. Завдання є комплексним, предметом завдання є нефінансові показники та умови, дії та події, які не фіксуються систематично та цілеспрямовано в інформаційній системі.
2. Інформація з предмету завдання має якісне вираження, значною мірою суб'єктивного характеру.
3. Критерії оцінки неформальні, спеціально розроблені для виконання даного завдання, мають якісне (описове) вираження, обмеженого або взагалі закритого доступу.

Рис. 2.1. Взаємозв'язок предмету завдання та критеріїв його оцінки і їх вплив на умови прийняття завдання

Джерело: розроблено автором.

Аудитор не приймає завдання з надання впевненості, якщо не дотримано хоча б одне з вище перелічених умов. Зміна або розробка альтернативних критеріїв, які б підійшли до початкового предмету завдання дозволяється лише на етапі визначення можливості прийняття завдання з надання впевненості. Встановлення невідповідності критеріїв є підставою для видачі висновку, що відрізняється від безумовно-позитивного, в залежності від суттєвості виявлених обставин (п. 51 «в», 52 МСЗНВ 3000).

Навіть поверховий огляд об'єктів перевірки, які включені до складу завдань з надання впевненості, які не аудитом чи оглядом фінансової звітності, що визначені в Переліку послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [167], а саме: системи внутрішнього контролю (аудиту), використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, системи морального стимулювання та оплати праці персоналу, системи управління персоналом, інформаційні системи (технології), системи інформаційної безпеки діяльності підприємств, системи корпоративного управління, надійність системи бухгалтерського обліку, відповідність рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності, показує, що виконати їх перевірку в рамках завдання з надання впевненості доволі складно, оскільки критеріїв, які були б вже розробленими і вважалися формальними не існує. Лише оцінити відповідність діяльності підприємства, управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.) є можливим. Визначення критеріїв при проведенні іншого завдання з надання впевненості є надзвичайно складною проблемою, враховуючи різноманітність предметів перевірок та критеріїв їх оцінювання. Тому подальші дослідження повинні здійснюватися окремо для кожного обраного об'єкту з урахуванням інтересів існуючих та потенційних користувачів звіту.

2.4. Вплив предметів завдання та критеріїв їх оцінки на вид та зміст звіту за результатами виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Головною метою виконання завдання з надання впевненості є висловлювання аудитором (практиком) висновку щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями (п. 7 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості), а сам письмовий висновок у вигляді звіту є важливим елементом завдання з надання впевненості (п. 20). Проте, в спеціалізованій фаховій літературі в основному розглянутий зміст та види аудиторського висновку, який складається за результатами аудиту фінансової звітності. Г.М. Давидовим досліджені теоретичні основи аудиторської діяльності на підставі Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, в тому числі і вимоги щодо висновків (звітів) з виконаних аудиторами завдань з аудиторських послуг [36, с. 99–103]. Отже, обмеженість досліджень з вказаного питання і визначило необхідність розкриття основних вимог до змісту та порядку підготовки звіту з надання впевненості, який складається за результатами виконання завдань з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Розглядаючи звіт як результат виконання інших завдань з надання впевненості, необхідно враховувати, що найважливішою ознакою поділу завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є обсяг завдань, які входять в компетенцію аудитора і які є основною для виділення двох видів завдань, які описуються і в Міжнародній концептуальній основі: завдання з підтвердження або завдання, що ґрунтуються на твердженні, («attestation engagement») та прямі завдання або завдання зі складання безпосереднього висновку («direct engagement»), і саме обсяг завдань визначає, що отримує користувач за результатами виконання завдання (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Склад документів, які формують результат виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Джерело: розроблено автором.

Аналізуючи умови виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, можна зробити висновок, що в будь-якому випадку, користувач має отримати в своєму розпорядженні:

- 1) інформацію з предмета завдання;
- 2) звіт з надання впевненості.

Але форма їх надання та особа, яка їх готувала, може відрізнитися. При виконанні завдання з підтвердження (завдання, що ґрунтується на твердженнях) результат виконання завдання може включати:

- два документи: звіт з надання впевненості, підготовлений аудитором,

та окремий звіт (положення та ін.), підготовлений відповідальною стороною, який розкриває інформацію з предмета завдання;

– один документ: звіт з надання впевненості аудитора з детальним описом інформації з предмета завдання (яку підготувала відповідальна сторона).

При виконанні прямого завдання результат виконання такий самий за єдиною відмінністю: всю інформацію готує аудитор.

Звіт (висновок) з надання впевненості має бути у письмовій формі та містити чітке висловлення висновку практика щодо інформації про предмет перевірки (п.46 Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності»). Процес його формування можна подати у вигляді двох етапів:

- 1) визначення його змісту та основних елементів;
- 2) визначення виду звіту в залежності від виявлених обставин та думки, яка сформувалася у практика в результаті виконання завдання з надання впевненості.

Порівняємо вимоги щодо основних елементів аудиторського звіту за результатами аудиту фінансової звітності та звіту з надання впевненості. Звіт незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення повинен містити такі елементи: заголовок, який чітко вказує, що це є висновок незалежного аудитора; адресат; вступний параграф; відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти; відповідальність аудитора; аудиторська думка; інші обов'язки стосовно надання висновку; підпис аудитора; дата аудиторського висновку; адреса аудитора (Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»).

Звіт з надання впевненості має містити такі основні елементи (МСЗНВ 3000, п. 49–50):

1. Заголовок, який чітко зазначає, що звіт є незалежним звітом з надання впевненості.
2. Зазначення одержувача.
3. Ідентифікація та опис інформації про предмет перевірки та, якщо доречно, предмет перевірки.

4. Зазначення критеріїв.
5. Опис будь-яких значних властивих обмежень, пов'язаних з оцінкою або виміром предмета перевірки за допомогою критеріїв (якщо доречно).
6. Якщо критерії, використані для оцінки чи виміру предмету перевірки, доступні лише конкретним потенційним користувачам або відповідають конкретному призначенню, зазначення того, що висновок з надання впевненості призначений для обмеженого використання лише потенційними користувачами або лише за призначенням.
7. Зазначення відповідальної сторони та опис відповідальності відповідальної сторони та практика.
8. Зазначення того, що завдання виконувалося згідно з Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості.
9. Стислий опис виконаної роботи.
10. Висновок практика.
11. Дата звіту з надання впевненості.
12. Назва фірми або практика та конкретної місцевості, яка, як правило, є містом, у котрому знаходиться офіс практика, що несе відповідальність за завдання.
13. Додатково. Інша інформація та пояснення, які не впливають на висновок практика.

Більш детально зміст елементів звіту з надання впевненості наведений в додатку Л.

Якщо порівняти зміст звіту за результатами аудиту фінансової звітності та звіту з надання впевненості, то можна зробити висновок, що останній є більш інформативним. Це пояснюється тим, що критерії оцінки для аудиту фінансової звітності є чіткими, а для завдань з надання впевненості важливим є опис предмету завдання та обраних критеріїв оцінки. Крім того, МСЗНВ 3000 рекомендує включати додаткову інформацію та пояснення, зокрема: подробиці щодо кваліфікації та досвіду практика та інших осіб, задіяних у завданні, інформацію про рівні суттєвості, дані, пов'язані з конкретними аспектами

завдання, та рекомендації.

Розглянемо, які основні питання стосовно критеріїв повинні бути в обов'язковому порядку розкриті у звіті з надання впевненості. Дані питання висвітлені в п. 49 МСЗНВ 3000 і включають:

1. Обов'язкове зазначення критеріїв. У звіті з надання впевненості зазначаються критерії, за допомогою яких оцінений або вимірний предмет перевірки, для того, щоб потенційні користувачі могли зрозуміти основу для висновку практика. Звіт з надання впевненості може містити критерії або посилання на них, якщо вони наведені у твердженні, складеному відповідальною стороною, яке доступно потенційним користувачам, або якщо його можна отримати з іншого легко доступного джерела. Практик розглядає, чи є доречним для певних обставин розкриття наступної інформації:

- джерело критеріїв та чи встановлені критерії законами або нормативними актами або випущені уповноваженими та визнаними організаціями, до складу яких входять експерти, що дотримуються прозорого належного процесу, тобто, чи є вони встановленими критеріями в контексті предмета перевірки (якщо ні, необхідно зробити опис того, чому вони вважаються прийнятними);

- застосовані методи оцінки, якщо критерії дозволяють вибір з кількох методів;

- будь-які значні тлумачення стосовно застосування критеріїв до обставин завдання;

- чи були зміни застосованих методів оцінки.

2. Опис будь-яких значних властивих обмежень, пов'язаних з оцінкою або виміром предмета перевірки за допомогою критеріїв, якщо це є доречним на думку аудитора. У деяких випадках можна очікувати, що читачі звіту з надання впевненості добре зрозуміють обмеження, в інших випадках може бути доречним навести чітке посилання у звіті з надання впевненості. Наприклад, у звіті з надання впевненості, що стосується ефективності внутрішнього контролю, може бути доречним зазначити, що минула оцінка ефективності не є відповідною для

майбутніх періодів внаслідок ризику того, що внутрішній контроль може стати невідповідним через зміни умов або через те, що ступінь відповідності політиці чи процедурам може погіршитися.

3. Зазначення того, що звіт з надання впевненості призначений для обмеженого використання лише потенційними користувачами або лише за призначенням, якщо критерії, використані для оцінки чи виміру предмету перевірки, доступні лише конкретним потенційним користувачам або відповідають конкретному призначенню. Крім того, якщо звіт з надання впевненості призначений для конкретних потенційних користувачів або конкретної мети, практик розглядає, чи слід зазначати цей факт у звіті з надання впевненості. Це застерігає читачів, що звіт з надання впевненості обмежується конкретними користувачами або конкретними цілями.

Класифікація звітів за результатами виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, слід здійснювати, виходячи з наявних варіативних положень у видах самих завдань з надання впевненості, а також з врахуванням вимог МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» та МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора», оскільки, як підкреслено в п. 3 МСЗНВ 3000, хоча Міжнародні стандарти аудиту та завдання з огляду не застосовуються до завдань, на які поширюються Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, вони, тим не менше, надають рекомендації практикам. Отже, можна виділити такі ознаки класифікації звітів з надання впевненості і, відповідно, їх види:

1. Вид завдання. В п. 10 Міжнародної концептуальної основи виділено два види завдання з надання впевненості: завдання з підтвердження (завдання, що ґрунтується на твердженнях) або з завдання зі складання безпосереднього звіту. Відповідним чином можуть бути класифіковані і звіти з завдань з надання впевненості, адже вид завдання безпосередньо впливає на структуру висновку. Якщо аудитор виконує завдання, що ґрунтується на твердженнях, це означає, що оцінка або визначення предмета перевірки виконується відповідальною стороною,

а інформація з предмета перевірки має форму твердження відповідальної сторони, яку надають визначеним користувачам. Якщо аудитор виконує завдання з надання безпосереднього висновку, то аудитор або безпосередньо виконує оцінку чи визначення предмета перевірки, або отримує запевнення відповідальної сторони, що виконала оцінку чи визначення, які не надаються визначеним користувачам. В цьому випадку інформація з предмета перевірки повинна бути надана визначеним користувачам у звіті з надання впевненості.

2. Рівень впевненості. За цією ознакою можна виділити завдання з надання обґрунтованої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості (п. 11 Міжнародної концептуальної основи) і, відповідно, два види звітів: звіт з надання обґрунтованої впевненості та звіт з надання обмеженої впевненості.

3. Форма висловлення думки. Ця ознака безпосередньо пов'язана з попередньою, оскільки обґрунтована впевненість вимагає позитивної форми висловлення думки практика, а обмежена – негативної форми (п.11 Міжнародної концептуальної основи).

4. Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях. За цією ознакою ми можемо виділити завдання, в яких думка практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони, та завдання, в яких думка практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв (п. 57 Міжнародної концептуальної основи). Відповідно відрізняється форма висловлення думки практика у звіті.

5. Обсяг розкриття інформації у звіті. МСЗНВ 3000 дозволяє практику самостійно обирати між звітом «стислої» форми та звітом «докладної» форми (п. 48 МСЗНВ 3000).

6. Наявність певних обставин, які були виявлені під час виконання завдання, та суттєвість їх впливу (п. 60 Міжнародної концептуальної основи, п. 51–52 МСЗНВ 3000). За цими ознаками відокремлюємо звіти з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком та звіти з модифікованим висновком: умовно-позитивним, негативним та відмовою від надання висновку.

7. Конкретний вид виявлених обставин під час виконання завдання (п. 60

Міжнародної концептуальної основи, п. 51 МСЗНВ 3000). Можна виділити такі укрупнені групи обставин, при яких практик не може видати звіт з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком: обмеження в обсязі роботи практика, недостовірність тверджень відповідальної сторони, викривлення інформації про предмет перевірки, невідповідність критеріїв, невідповідність предмету перевірки.

Розглянемо порядок вибору виду звіту з надання впевненості, враховуючи виявлену в процесі виконання інформацію. Вимоги щодо вибору виду звітів містяться в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості (п. 55–60) та в МСЗНВ 3000 (п. 51–53) і узагальнені в таблиці 2.7, аналіз якої дозволяє виділити такі особливості:

1. Чіткі критерії вибору форми звіту відсутні, що вимагає від практика кваліфікованого професійного судження при визначенні рівня суттєвості впливу певного виявленого питання для того, щоб обрати між умовним та негативним висновком або ж відмовитися від його видачі. В п. 52 МСЗНВ 3000 підкреслюється, що практикові слід висловлювати умовно-позитивний висновок, якщо вплив питання не є настільки суттєвим чи переконливим, що вимагає негативного висновку або відмови від висновку. Умовно-позитивний висновок висловлюється як «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація.

2. Існує невідповідність між вимогами Міжнародних стандартів у випадку існування обмежень в обсязі роботи практика. В цьому випадку Міжнародна концептуальна основа рекомендує видати умовний висновок, або відмовитися від висловлення думки, або ж взагалі відмовитися від виконання завдання. МСЗНВ 3000 рекомендує видавати умовно-позитивний висновок або відмовлятися від його висловлення. МСЗНВ 3400 «Перевірка прогностичної фінансової інформації» стосовно цього випадку містить такі положення: «Якщо на перевірку впливають умови, які перешкоджають виконанню однієї чи кількох процедур, необхідних за цих обставин, аудитор повинен відмовитися від виконання завдання або відмовитися від висловлення думки та описати обмеження обсягу аудиту у висновку щодо прогностичної фінансової інформації» (п. 33).

Вплив виявлених фактів в процесі виконання завдання з надання впевненості на вибір форми звіту

Сутність виявленого факту	Форма звіту	
	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	МСЗНВ 3000
Обмеження обсягу роботи практика, які полягають в наступному: а) обставини не дають практику можливості отримати докази задля зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня; б) відповідальна сторона або замовник накладають обмеження, що не дають практику можливість отримати докази, необхідні для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня.	Звіт з надання впевненості з умовним висновком або відмовитись від висловлювання висновку в залежності від того, наскільки суттєвим або глибоким є таке обмеження (п. 60, «а») В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання (п. 60, «а»).	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним висновком або відмова від висловлення висновку (п. 51, «а»).
Висновок практика формулюється на основі твердження відповідальної сторони, але ці твердження не є правдивими (не наведені достовірно) в усіх суттєвих аспектах.	Звіт з надання впевненості з умовним або негативним висновком в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п. 60 «б») В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання (п. 60).	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним або негативним висновком (п. 51, «б»).
Висновок практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв, але інформація з предмету завдання є суттєво перекрученою (суттєво викривленою).	Звіт з надання впевненості з умовним або негативним висновком в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п. 60 «б») В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання (п. 60).	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним або негативним висновком (п. 51, «б»).
Після прийняття завдання з'ясовується, що критерії є неприйнятними, або предмет завдання не стосується (не відповідає) завданню з надання впевненості.	Звіт з надання впевненості з умовним або негативним висновком в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є обставини, коли неприйнятні критерії або невідповідний предмет завдання можуть вводити користувачів в оману (п. 60 «в») Звіт з надання впевненості з умовним висновком або відмова від висловлювання висновку в інших випадках в залежності від того, наскільки суттєвими або глибокими є такі обставини (п. 60 «в») В деяких випадках практик повинен розглянути можливість відмови від виконання завдання (п. 60).	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним або негативним висновком, якщо ймовірно, що невідповідні критерії або невідповідний предмет перевірки введуть в оману потенційних користувачів (п. 51, «в») Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним висновком чи відмова від висловлення висновку в інших випадках (п. 51, «в»).

Джерело: складено автором на основі узагальнення вимог Міжнародної концептуальної основи та МСЗНВ.

3. Відсутня чіткість у виборі виду аудиторського висновку у випадку виявлення вже в процесі виконання завдання невідповідності критеріїв або предмету перевірки. Якщо дослівно використовувати положення Міжнародної концептуальної основи та МСЗНВ 3000, негативний висновок видається, якщо практик впевнений, що така ситуація вводить в оману потенційних користувачів. Відмову від висловлення висновку рекомендується видавати «в інших випадках», не розшифровуючи, що під цим мається на увазі.

Слід звернути увагу, що МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» пропонує і такий вид модифікованого звіту як безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом. Модифікація здійснюється шляхом додавання пояснювального параграфу, який не впливає на думку аудитора і висвітлює питання, що впливає на фінансові звіти у деяких випадках та включене в примітку до фінансових звітів, яка ширше розглядає це питання. Така можливість не передбачена в МСЗНВ 3000, але в складі звітів з надання впевненості слід також виділити і такий звіт. Він буде відрізнятися від висновку «докладної» форми причиною, за якою у висновок включається додаткова інформація. Звіт з надання впевненості з пояснювальним параграфом – це висновок, який містить додаткову інформацію, яка висвітлює суттєве питання, яке стосується проблем невизначеності, під якою розуміється проблема, результат якої залежить від майбутніх дій чи подій, що не є під безпосереднім контролем суб'єкта господарювання, але може впливати на предмет завдання з надання впевненості. Звіт з надання впевненості «докладної» форми містить інформацію, яка є додатковою та необхідною для розуміння змісту конкретного завдання з надання впевненості та звіту, для того, щоб зробити його доступним та зрозумілим користувачам.

В складних випадках (наприклад, у випадку наявності декількох невизначеностей, що є важливими для інформації з предмету завдання з надання впевненості) практик може вважати доцільним відмовитися від висловлення думки замість додавання пояснювального параграфу. Для інформації, яка включається до звіту з надання впевненості «докладної» форми, така

альтернатива не передбачена. Узагальнення випадків, в яких видається той або інший звіт, наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Взаємозв'язок виявлених обставин та виду висновку, який буде міститися у звіті з надання впевненості

Вид висновку	Обставини, при яких слід обрати певну форму висновку з надання впевненості
Умовно-позитивний	Існує обмеження обсягу роботи практика, яке має несуттєвий характер
	В твердженнях відповідальної сторони виявлені недостовірності, які мають несуттєвий характер
	В інформації про предмет перевірки виявлені викривлення, які мають несуттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню, але вплив цих чинників не має суттєвого характеру
Негативний	В твердженнях відповідальної сторони виявлені недостовірності, які мають суттєвий характер
	В інформації про предмет перевірки виявлені викривлення, які мають суттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню, вплив цих чинників має суттєвий характер і ймовірно, що вони введуть в оману потенційних користувачів
Відмова від висловлення думки	Існує обмеження обсягу роботи практика, яке має суттєвий характер
	Після прийняття завдання виявлено, що критерії невідповідні або предмет перевірки не відповідає завданню і вплив цих чинників має суттєвий характер

Джерело: узагальнено автором.

З врахуванням виділених вище ознак класифікації та видів звітів можна запропонувати систематизовану класифікацію звітів з надання впевненості (табл. 2.9). Перші чотири групи інформації (рівень висловленої впевненості, форма висловлення думки, інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях, обсяг висновку) практик має в своєму розпорядженні вже на початку виконання завдання при погодженні умов завдання.

**Класифікація звітів з надання впевненості, які складаються за результатами виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
(кодифікація продовжує кодифікацію завдань з надання впевненості, розглянуту в параграфі 2.1)**

Ознака класифікації	Обставини, які впливають на формування думки практика	Можливі види звітів з надання впевненості за даної ознакою та завдань
1	2	3
1.8.-2.1.-2. Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях (п. 57 Міжнародної концептуальної основи)	1.8.-2.1.-2.1. Виконання завдань, в яких думка практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі тверджень відповідальної сторони
	1.8.-2.1.-2.2. Виконання завдань, в яких думка практика формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі предмету завдання та критеріїв
1.8.-2.1.-3. Рівень впевненості (п. 11 Міжнародної концептуальної основи)	1.8.-2.1.-3.1. Виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання обґрунтованої впевненості
	1.8.-2.1.-3.2. Виконання завдань з надання обмеженої впевненості	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання обмеженої впевненості
1.8.-2.1.-4. Форма висловлення думки (п. 11 Міжнародної концептуальної основи)	1.8.-2.1.-4.1. Позитивна форма висловлення думки	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання обґрунтованої впевненості з позитивною формою висловлення думки практика
	1.8.-2.1.-4.2. Негативна форма висловлення думки	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання обмеженої впевненості з негативною формою висловлення думки практика
1.8.-2.1.-5. Обсяг звіту (п. 48 МСЗНВ 3000)	1.8.-2.1.-5.1. Стиль «стиислої» форми	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання впевненості «стиислої» форми
	1.8.-2.1.-5.2. Стиль «докладної» форми	Завдання з надання впевненості, за результатом якого видається звіт з надання впевненості «докладної» форми
1.8.-2.1.-6. Наявність певних обставин, які були виявлені практиком під час виконання завдання (п.60 Міжнародної концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000).	1.8.-2.1.-6.1. Відсутні обставини, які вимагають модифікувати думку	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком
	1.8.-2.1.-6.2. Виявлені обставини, які вимагають висловити висновок, інший ніж безумовно-позитивний	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом
		Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком
		Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком
		Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку

Продовження табл. 2.9

1	2	3	
1.8.-2.1.-7. <i>Суттєвість обставин, виявлених практиком під час виконання завдання (п.52 МСЗНВ 3000)</i>	1.8.-2.1.-7.1. Виявлені обставини, але ці обставини не мають суттєвого чи переконливого характеру	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком	
	1.8.-2.1.-7.2. Виявлені обставини, вплив яких має суттєвий та переконливий характер	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку	
	1.8.-2.1.-8. <i>Обставини, при яких необхідно є висловлення думки, іншої ніж безумовно-позитивна (п.60 Міжнародної концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000)</i>	1.8.-2.1.-8.1. Суттєва невизначеність	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку
		1.8.-2.1.-8.2. Обмеження обсягу роботи практика	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку
1.8.-2.1.-8.3. Твердження відповідальної сторони не наведені достовірно у всіх суттєвих аспектах		Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком	
1.8.-2.1.-8.4. Інформація про предмет перевірки суттєво викривлена		Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком	
1.8.-2.1.-8.5. Критерії невідповідні		1.8.-2.1.-8.6. Предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості	Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку
			Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком
		Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку	

Джерело: розроблено автором.

Отже, важливим є ретельне погодження умов завдання між користувачами та практиком при його прийнятті. П'ята, шоста та сьома групи інформації (існування певних обставин під час виконання завдання, конкретний вид виявлених обставин та суттєвість їх впливу, причина, за якою включається додаткова інформація) стає відомою в процесі виконання завдання.

Фактично з урахуванням всіх виділених ознак, які будуть впливати на форму та зміст звіту з надання впевненості, можна нарахувати сто чотири (104) види звітів з надання впевненості, з них вісім (8) видів звітів з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, вісім (8) видів звітів з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом, тридцять два (32) звіти з умовно-позитивним (модифікованим) висновком, двадцять чотири (24) звіти з негативним (модифікованим) висновком, тридцять два (32) звіти з відмовою від висловлення висновку (додаток М). Наприклад, можна виділити дванадцять звітів з негативним висновком стислої форми:

1. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – твердження не наведено достовірно.
2. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – твердження не наведено достовірно.
3. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – інформація про предмет перевірки викривлена.
4. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – інформація про предмет перевірки викривлена.
5. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – невідповідність критеріїв.
6. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком,

сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – невідповідність критеріїв.

7. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – невідповідність критеріїв.

8. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – невідповідність критеріїв.

9. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – невідповідність предмета перевірки.

10. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Причина – невідповідність предмета перевірки.

11. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – невідповідність предмета перевірки.

12. Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони. Причина – невідповідність предмета перевірки.

Така ж кількість звітів з надання впевненості з негативним висновком (дванадцять) наведених вище видів може бути виділена і докладної форми. Кількість звітів кожного виду може бути збільшена, якщо деталізувати інші вимоги, які висуваються до змісту звіту з надання впевненості.

При виборі виду звіту з надання впевненості та формуванні його змісту слід також враховувати такі обставини. По-перше, в Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості передбачена можливість відмови від виконання завдання.

По-друге, приклади формулювання думки практика у звіті наведено лише для відображення рівня впевненості, форми висловлення думки та для інформації,

на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях, і лише для безумовно-позитивних висновків. Отже, необхідно розробити приклади таких формулювань для інших видів аудиторських висновків, використовуючи в якості прикладу МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора».

По-третє, існує певний специфічний вид висновку, який згадується лише в МСЗНВ 3000. Якщо безумовно-позитивний висновок практика висловлюється у термінах твердження відповідальної сторони, та це твердження ідентифікує та належним чином описує, що інформація про предмет перевірки суттєво викривлена (п. 53 МСЗНВ), то висловлюється умовно-позитивний або негативний висновок, сформульований у термінах предмета перевірки та критеріях (п. 53, «а»). Якщо умови завдання конкретно вимагають формулювати висновок у термінах твердження відповідальної сторони, висловлюється безумовно-позитивний висновок, але підкреслюється проблема, конкретно посилаючись на неї у висновку з надання впевненості (п. 53, «б»). В останньому випадку такий звіт слід формулювати як звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним висновком з пояснювальним параграфом.

Узагальнюючи, необхідно підкреслити, що особливу увагу при виконанні завдання з надання впевненості необхідно приділяти складанню звіту, оскільки саме цей документ стає відомим користувачам, коло яких може бути доволі значним. МСЗНВ 3000 не містить стандартизованої форми висновку, а лише наводить перелік основних елементів висновку та вимоги щодо їх викладення. Тому аудитор при формуванні та складанні звіту повинен враховувати ті якісні характеристики, які висуваються до будь-якої інформації: доречності, достовірності тощо. Важливим є правильний вибір виду звіту, що залежить від адекватного вибору та розуміння практиком рівня суттєвості впливу певного виявленого питання на предмет перевірки. Враховуючи те, що в МСЗНВ 3000 відсутні конкретні приклади різних видів звітів з надання впевненості важливим є подальші розробки прикладів тверджень, які слід використовувати практикам.

Висновки до розділу 2

Дослідження класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі їх елементів, сутності тристоронніх відносин, предмету завдань та критеріїв їх оцінки, змісту звітів за результатами виконання завдань дозволило зробити такі висновки:

1. Класифікацію завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, доцільно подати 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, а запропонована їх кодифікація дасть змогу стандартизувати й уніфікувати процес визначення виду завдання, прийняття та узгодження його умов з користувачами.

2. 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, який 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.

3. 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 обов'язкових характеристик історичної фінансової інформації. Розробки щодо взаємозв'язку характеристик об'єктів і можливого виду завдання, деталізації предметів завдання й інформації з предметів завдання дають змогу конкретизувати умови його прийняття та формують основу для визначення інших характеристик завдання.

4. Слід враховувати, що ефективність операцій об'єктивно оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям, встановлені критерії для оцінки інформації при кожному конкретному завданні край суб'єктивні, а різноманітність об'єктів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, ускладнює вибір критеріїв оцінки ефективності їх функціонування. 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 та завдання, ймовірність настання певних ускладнень при прийнятті та виконанні якого значно підвищується. Наведені характеристики сприятимуть оптимізації подальших розробок методик виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд, для різних предметів.

5. 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. 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, та інформації, яка стає відомою в процесі виконання завдання. Виходячи з того, що у МСЗНВ не наведено стандартизованих форм звітів, обґрунтовано необхідність розробки типових прикладів тверджень для їх використання аудитором у практичній діяльності.

Основні положення та висновки розділу 2 дисертації викладено в наукових працях автора [6; 13; 4; 15; 18; 21; 208].

РОЗДІЛ 3

РОЗВИТОК ПІДХОДІВ ДО СТАНДАРТИЗАЦІЇ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ, ІНШИХ НІЖ АУДИТ ЧИ ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

3.1. Система регламентації виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в Міжнародних стандартах

Для розуміння розвитку нормативного регламентування організації і методики їх виконання проаналізуємо структуру Міжнародних стандартів, окремо розглянувши Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості та вимоги Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості.

Порівняння структури Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (чинної з 2005 року по 2015 рік та з 2015 року), результати якого наведені в табл. 3.1, показує, що в цілому їх структури є подібними, але в новій редакції Міжнародної концептуальної основи розширені окремі розділи або окремі питання виділені в окремі розділи, а саме:

1. Якщо в Міжнародній концептуальній основі (2005 року) визначення завдання, його класифікація містилося в одному розділі, то в Міжнародній концептуальній основі 2015 року окремо розглядається опис завдання, окремо дається опис завдань з підтвердження («attestation engagement») та прямих завдань («direct engagement»), завдань з достатньої впевненості та завдань з обґрунтованої впевненості.

2. В окремий розділ в Міжнародній концептуальній основі 2015 року виділено матеріал, присвячений критеріям, тоді як в Міжнародній концептуальній основі 2005 року цей матеріал розглядався в межах предмета перевірки.

3. До Міжнародної концептуальної основи 2015 року додано розділ «Інші питання», який розглядає відповідальність за повідомлення іншої інформації і вимоги щодо документації.

Таблиця 3.1

Порівняння змісту Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості

Інформація	Концептуальна основа, яка чинна для висновків із завдань з надання впевненості, наданих з 1 січня 2005 року або пізніше [122, с. 1–18]	Концептуальна основа, яка чинна для висновків із завдань з надання впевненості, наданих з 15 грудня 2015 року або пізніше [74, с. 1–18]
Вступ із зазначенням структури, обмежень	+	+
Етичні принципи та стандарти контролю якості	+	+
Визначення та мета завдання з надання впевненості, в тому числі опис завдань, їх поділ на завдання з підтвердження та прямі завдання, з достатньої та обмеженої впевненості	+	
Опис завдань з надання впевненості		+
Завдання з підтвердження та прямі завдання		+
Завдання з надання достатньої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості		+
Сфера застосування Концептуальної основи	+	+
Звіти із завдань, які не є завданнями з надання впевненості	+	+
Прийняття завдання з надання впевненості	+	+
Елементи завдань з надання впевненості	+	+
Тристоронні відносини	+	+
Предмет перевірки, в тому числі критерії	+	
Критерії		+
Докази, в тому числі	+	+
професійний скептицизм,	+	+
професійне судження,		+
достатність і прийнятність доказів	+	+
суттєвість	+	+
ризик завдання	+	+
характер, час та обсяг процедур збору доказів	+	+
кількість та якість наявних доказів	+	+
Звіт з надання впевненості	+	+
Інші питання, в тому числі		+
відповідальність за повідомлення іншої інформації		+
документація		+
Належне використання імені фахівця-практика	+	+
Додаток «Відмінності завдань з надання достатньої впевненості від завдань з надання обмеженої впевненості»	+	
Додаток 1 «Положення, видані РМСАНВ та їх взаємозв'язок між собою та з Кодексом етики»		+
Додаток 2 «Завдання з підтвердження та прямі завдання»		+
Додаток 3 «Сторони, задіяні у виконанні завдань з надання впевненості»		+
Додаток 4 «Визначення предмета перевірки»		+

Джерело: узагальнено автором.

4. Змінено та суттєво розширено склад додатків до Міжнародної концептуальної основи 2015 року.

Якщо в додатку до старої редакції Міжнародної концептуальної основи розглядалися лише відмінності між завданням з достатньої впевненості та завданням з обмеженої впевненості, то в новій редакції в додатках деталізована структура документів, виданих РМСАНВ, характеристика завдань з підтвердження та прямих завдань, характеристика сторін, задіяних у процесі виконання завдання, характеристика предмета перевірки.

Отже, на даний час стандарти, які регламентують порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, представлені двома групами (додаток Н):

- ті, що застосовуються до всіх завдань з надання впевненості (Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів та Міжнародний стандарт з контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»);

- ті, що застосовуються до завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації з чітко визначеним предметом завдання (МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації», МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», МСЗНВ 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», МСЗНВ 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»).

Проаналізуємо детальніше зміст документів, які регламентують порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. Результати порівняння наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняння змісту Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, що не є аудит чи оглядом історичної фінансової інформації, щодо вимог по організації та методики їх виконання

Інформація	Застосовуються до всіх завдань		Застосовуються до завдань з чітко визначеним предметом завдання			
	МСЗНВ 3000 [122, с. 64–78]	МСЗНВ 3000 (переглянутий) [122, с. 413–499]	МСЗНВ 3400 [122, с. 79–86]	МСЗНВ 3402 [122, с. 87–124]	МСЗНВ 3410 [122, с. 125–238]	МСЗНВ 3420 [122, с. 324–359]
1	2	3	4	5	6	7
<i>чинний для звітів, які датуються</i>	<i>1 січня 2005 р. або пізніше</i>	<i>15 грудня 2015 р. або пізніше</i>	<i>31 грудня 2001 р. або пізніше</i>	<i>15 липня 2001 р. або пізніше</i>	<i>30 вересня 2013 р. або пізніше</i>	<i>31 березня 2013 р. або пізніше</i>
Сфера застосування та цілі аудитора	+	+	+	+	+	+
Етичні вимоги	+	+		+	+	
Письмові запевнення від управлінського персоналу	+	+	+	+	+	+
Повідомлення управлінському персоналу		+		+	+	
Узгодження умов завдання	+				+	
Процедури прийняття та продовження завдання	+	+	+	+	+	+
Планування	+	+			+	
Оцінка відповідності предмета перевірки	+	+				
Процедури оцінювання належності критеріїв	+	+		+	+	+
Суттєвість	+	+		+	+	+
Процедури отримання розуміння організації, включаючи заходи контролю	+	+	+	+	+	

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5	6	7
Процедури отримання доказів	+	+	+	+	+	
Використання роботи експертів	+	+			+	
Використання роботи іншого аудитора, того, хто вимірює або оцінює предмет завдання, або внутрішнього аудиту		+				
Процедури реагування на шахрайство, недотримання вимог законодавчих і нормативних документів					+	
Необхідність та процедури ознайомлення з іншою інформацією		+		+	+	+
Процедури оцінки подальших подій	+	+		+	+	
Порівняльна інформація					+	
Документація	+	+		+	+	
Зміст звіту з надання впевненості	+	+	+	+	+	+
Умови модифікації думки	+	+	+	+	+	+
Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань		+			+	+
Відповідальність за повідомлення іншої інформації	+	+		+	+	
Контроль якості	+	+			+	

Джерело: узагальнено автором.

Проведене порівняння змісту існуючих Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості показує, що зміст стандартів поступово ускладнюється, оскільки увага починає приділятися більш детальним питанням, зокрема:

- врахуванню подальших подій;
- розгляду порівняльної та іншої інформації;
- розширенню звіту за рахунок включення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань.

Цей процес знайшов віддзеркалення в переглянутому МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [225, с. 413–499], який починає діяти для звітів, які датуються після 15 грудня 2015 року. Але і цей стандарт не охоплює всі питання, оскільки в ньому недостатньо висвітлені, зокрема, питання дослідження і реагування на шахрайство та недотримання вимог законодавства. В цілому тенденція розробки цих стандартів показує, що всі вони є самодостатніми, оскільки предмети завдання суттєво відрізняються.

Розглянемо вітчизняну практику розробки нормативних документів з питань організації і методики виконання завдання.

О.І. Малишкін відстоює позицію щодо необхідності розробити, винести для обговорення серед українських експертів і з наступним можливим направленням до Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) проекту стандарту по типу ПМПА за робочою назвою «Розгляд податкових питань під час аудиту фінансової звітності» [104, с. 211].

У 2003 р. Комісією зі стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України було започатковано розробку Науково-практичного коментарю з практики застосування в Україні Міжнародних стандартів аудиту, забезпечення впевненості та етики і Положень з національної аудиторської практики (протокол від 3 липня 2003 р. та спільний лист від 21 липня 2003 р. №2 Комісії зі стандартів та практики аудиту АПУ і Комісії з національних стандартів аудиту Спілки аудиторів України). Результатом цих розробок стало видання навчального посібника «Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці

України» [27], який був схвалений рішенням Аудиторської палати України від 17 грудня 2004 р. №142/12 та рекомендований суб'єктам аудиторської діяльності для застосування у практичній діяльності. В подальшому важливість цих питань підкреслювалася наповненням планів методичних розробок та розробкою окремих положень.

На даний час Аудиторською палатою України розроблено проект одного документу, який стосується інших завдань з надання впевненості, зокрема, перевірки податкової звітності, а саме: проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» (Рішення Аудиторської палати України №246/12 від 23 лютого 2012 року [166]). Як зазначено в рішенні його розроблено у відповідності із Законом України «Про аудиторську діяльність», Кодексом етики професійних бухгалтерів (Кодекс етики), Міжнародними стандартами контролю якості, Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості, Міжнародним стандартом завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації».

Аналізуючи його структуру можна зазначити, що в ньому охоплені питання і контролю якості виконання даного завдання (етичні вимоги при виконанні завдання з перевірки податкової звітності, контроль якості, прийняття першого завдання з податкового аудиту та подальше продовження співпраці з клієнтом, призначення групи з завдання, питання зовнішнього контролю якості), і організації та методики його виконання. Так, виділено такі укрупнені розділи, як:

- мета, предмет та критерії завдання з незалежного податкового аудиту;
- узгодження умов завдання з податкового аудиту;
- планування завдання;
- виконання завдання;
- документування;
- складання та надання звіту з завдання;

- інша відповідальність при наданні звітів та розгляд спірних питань.

Більш детально розглянуто такі питання: мета, предмет та критерії завдання з незалежного податкового аудиту, узгодження умов завдання з податкового аудиту, загальна стратегія завдання з податкового аудиту, план завдання з податкового аудиту, оцінка аудиторського ризику при виконанні завдання з податкового аудиту, плановий рівень суттєвості, взаємодія з третіми сторонами, документація з планування, процедури отримання доказів, пов'язані особи, пояснення відповідальної сторони, консультування із складних та спірних питань, оцінка викривлень податкової звітності, виявлених під час виконання завдання, повідомлення інформації найвищому управлінському персоналу платника податків, документування, складання та надання звіту з завдання, формат та зміст звіту, інша інформація й пояснення у звіті, підстава для модифікації думки аудитора, підстава для відмови від виконання завдання, процедура надання звіту платнику податків, інша відповідальність при наданні звітів та розгляд спірних питань, процедура надання звіту органам податкової служби України, подальша відповідальність аудиторів.

Можна виділити такі тенденції розробки нормативного забезпечення інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

- виділення в окремий блок стандартів для завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- виділення в блоці стандартів завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, двох додаткових блоків: стандарти, які стосуються всіх завдань, та стандарти для спеціалізованих сфер;
- розробка стандартів для спеціалізованих сфер, тобто для конкретних завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, з чітко визначеним предметом завдання, які включають всі питання організації і методики доречні для даного предмету;
- вибір для розробки стандартів для спеціалізованих сфер предметів завдання, які мають важливе значення для захисту суспільних інтересів та

інтересів окремих осіб, наприклад, звітів, які готуються відповідно до вимог нормативних та законодавчих документів (звіти щодо парникових газів, звіти щодо прогнозованої фінансової інформації, звіти щодо функціонування систем контролю);

- відкладання розробки стандартів, які були б загальними для всіх завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, незалежно від предмету завдання і регламентували окремі питання (наприклад, планування завдань, порядок визначення суттєвості тощо);

- ускладнення вимог інших документів, зокрема, Кодексу етики, з метою деталізації вимог окремо для завдань з аудиту та огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, супутніх та інших послуг.

Можна виділити такі суттєві відмінності в розробці Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості від Міжнародних стандартів аудиту, а саме: якщо при розробці останніх основна увага концентрувалася на розробці стандартів з регламентації питань, які можуть бути використані і при проведенні аудиту фінансової звітності в цілому, і при проведенні аудиту окремих компонентів фінансової звітності, статей, рахунків, а окремі стандарти з перевірки конкретних об'єктів (компонентів фінансової звітності (балансу, звіту про фінансові результати та ін.), статей, рахунків (основні засоби, нематеріальні активи, інші операційні витрати)) практично не розроблялися, то дотепер при розробці стандартів для завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, простежується протилежна тенденція.

Робота в сфері стандартизації виконання завдань з надання впевненості може йти в таких напрямках (рис. 3.1).

Розробка Положень з національної практики є важливим, в першу чергу, для уніфікації підходів до виконання завдань, які можуть бути прийняті як обов'язкові до виконання, а також для подальшого розвитку практики виконання завдань з аудиту, огляду, завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

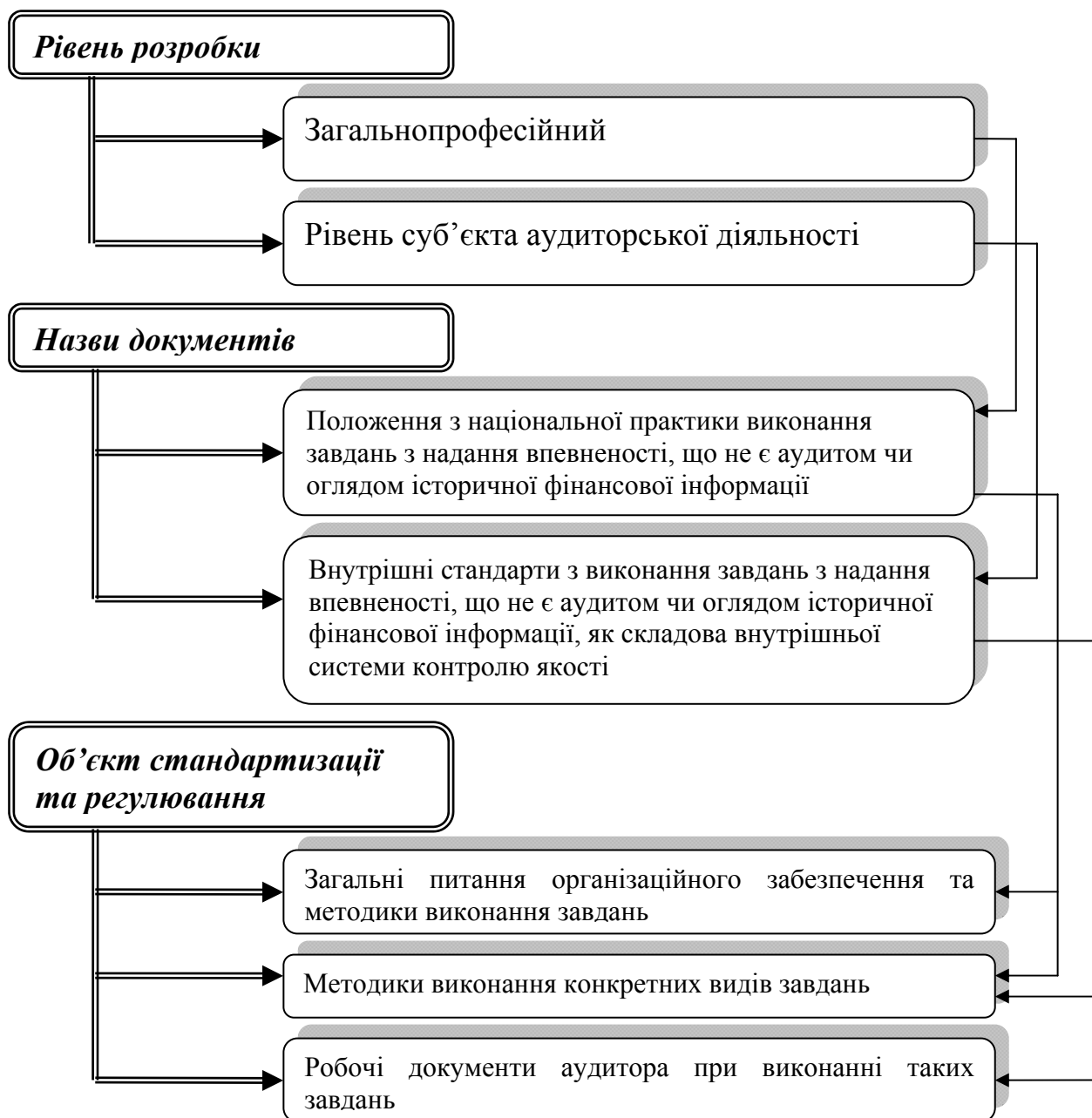


Рис. 3.1. Напрями розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Джерело: розроблено автором.

Доцільно окреслити такі напрями розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації:

– розробка Положень з національної практики завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які б

містили методичні рекомендації з виконання окремих завдань;

– розробка Положень з національної практики завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які б надавали рекомендації щодо загальних положень виконання таких завдань (погодження умов завдання, планування, повідомлення інформації тощо).

Розробка внутрішніх стандартів суб'єктів аудиторської діяльності є важливою складовою забезпечення такого елементу системи внутрішнього контролю якості, як виконання завдання. Практика аудиторської роботи засвідчила необхідність розробки внутрішніх або внутрішньофірмових стандартів, які стандартизують дії та процедури аудиторів при виконанні аудиторських послуг та різних завдань. О.А. Петрик виділяє їх в окремий вид нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності [138, с. 26].

Враховуючи складність інших завдань з надання впевненості, доцільно використати підхід, який застосований в Міжнародній практиці – розробка окремих стандартів для окремих об'єктів, які базуватимуться на попередньо визначених етапах виконання завдання.

3.2. Структуризація процесу виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, та її вплив на розробку внутрішніх стандартів

Виділення об'єктного пріоритету при розробці стандартів виконання інших завдань з надання впевненості вимагає детального вивчення основних етапів їх виконання. Позиції вітчизняних та зарубіжних науковців стосовно складових процесу аудиту (етапів, стадій) відрізняються. Одна група вчених пропонує складну структуризацію аудиторського процесу, виділяючи стадії планування, вивчення та оцінки систем контролю, перевірки систем та інформації на виході, отримання аудиторських свідоцтв, аналіз фінансової звітності, повідомлення

думки аудитора акціонерам [2, с. 22]; фази планування та розробки аудиторського підходу, тестування господарських операцій, перевірки окремих елементів сальдо, завершення аудиту [1, с. 165]; етапи планування та визначення аудиторського підходу, тестування контрольних моментів, перевірки господарських операцій по суті [76, с. 136]; підготовчий етап, проміжний етап, етап фізичної перевірки, основний етап, заключний етап [138, с. 46].

Крім того, відсутня узгодженість стосовно термінології при структуризації процесу аудиту. О.А. Петрик та В.С. Рудницький акцентують увагу на відсутності єдності думок щодо термінів, зазначаючи, що окремі автори, характеризуючи процес аудиту, розглядають його стадії, інші – етапи, ще інші – фази, а ще інші – одні й ті ж поняття одночасно називають стадіями (етапами) [138, с. 183; 170, с. 75].

Слід відмітити позицію Ф.Ф. Бутинця, який вважає, що процес аудиту складається зі стадій – певних моментів, періоду процесу здійснення аудиту, що мають свої якісні особливості, а стадії аудиту можуть включати ряд етапів – окремих складових стадій, їх елементи або періоди [50, с. 136], а також В.С. Рудницького, який стверджує, що «сукупність певних процедур визначає не стадію, а етап процесу аудиту» [170, с. 78] і в якості прикладу доводить, що планування аудиту з погляду сукупності процедур буде етапом, а не стадією аудиторської перевірки, адже планування є певною частиною, моментом аудиторського процесу, а не періодом його виконання [170, с. 78].

Доцільно погодитися з думкою О.А. Петрик, яка виділяє такі ключові відмінності терміну «стадія» - застосування при визначенні періодів історичного розвитку, еволюції аудиту як науки та галузі діяльності, обґрунтовуючи доцільність застосування терміну «етап аудиту» [138, с. 184].

Логічно структуризовано аудиторський процес Ф.Ф. Бутинцем, який виділяє організаційну стадію, підготовчу стадію або стадію планування, технологічну та результативну стадії [50, с. 136], Б.Ф. Усачем, який відокремлює початкову, дослідну та завершальну стадії [197, с. 46], В.С. Рудницьким, який виділив наступні стадії процесу аудиту: початкову, дослідну та завершальну [170,

с. 175], та Г.М. Давидовим, який виділяв дослідницьку, підготовчо-узгоджувальну, основну та завершальну стадії [66, с. 32–33], а в підручнику 2009 року видання представляє процес аудиторської діяльності у вигляді трьох етапів: попереднього вивчення обставин завдання, виконання завдання, формування висновку (звіту) з завдання [36, с. 68].

Отже, в якості вихідної бази для структуризації процесу виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, приймаємо позицію щодо виділення таких етапів як підготовчий, основний та завершальний, які в подальшому (при необхідності) слід трансформувати з урахуванням вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Відмінностей між аудитом фінансової звітності та завданнями з надання впевненості, іншими ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, не є суттєвими стосовно їх організації, тобто стадій, етапів та послідовності проведення, відмінності можуть полягати лише в наповненості кожного з цих елементів. А. Аренс та Дж. Лоббек виділяють три фази операційного аудиту: планування, збір доказів та оцінка, складання висновку та його реалізація, які практично ідентичні описаним вище стадіям аудиту фінансової звітності [24, с. 548].

Стосовно першого етапу вчені зауважують, що планування операційного аудиту подібне до планування аудиту фінансової звітності. Відмінності полягають в наступному: існують труднощі при прийнятті рішень про конкретні цілі операційного аудиту; підбір персоналу є більш важким, аніж для аудиту фінансової звітності; необхідно більше уваги приділяти спілкуванню з зацікавленими сторонами з метою узгодження строків виконання договору та критеріїв оцінки роботи (важливо, щоб клієнт, аудитор, адміністрація підприємства розуміли, якими повинні бути поставлені цілі та критерії та були у повній згоді з цього питання, що робить більш легким та ефективним виконання операційного аудиту) [24, с. 548–549].

Лише цим особливості завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи

огляд історичної фінансової інформації, не обмежуються, і тому доцільно підготовчу стадію назвати «стадією прийняття завдання» і представити двома підетапами: дослідницьким та підготовчо-узгоджувальним, які відповідають загальноприйнятим етапам аудиту фінансової звітності, що зустрічаються в літературі, але з врахуванням певних особливостей. Їх змістовна наповненість охарактеризована на рис. 3.2.

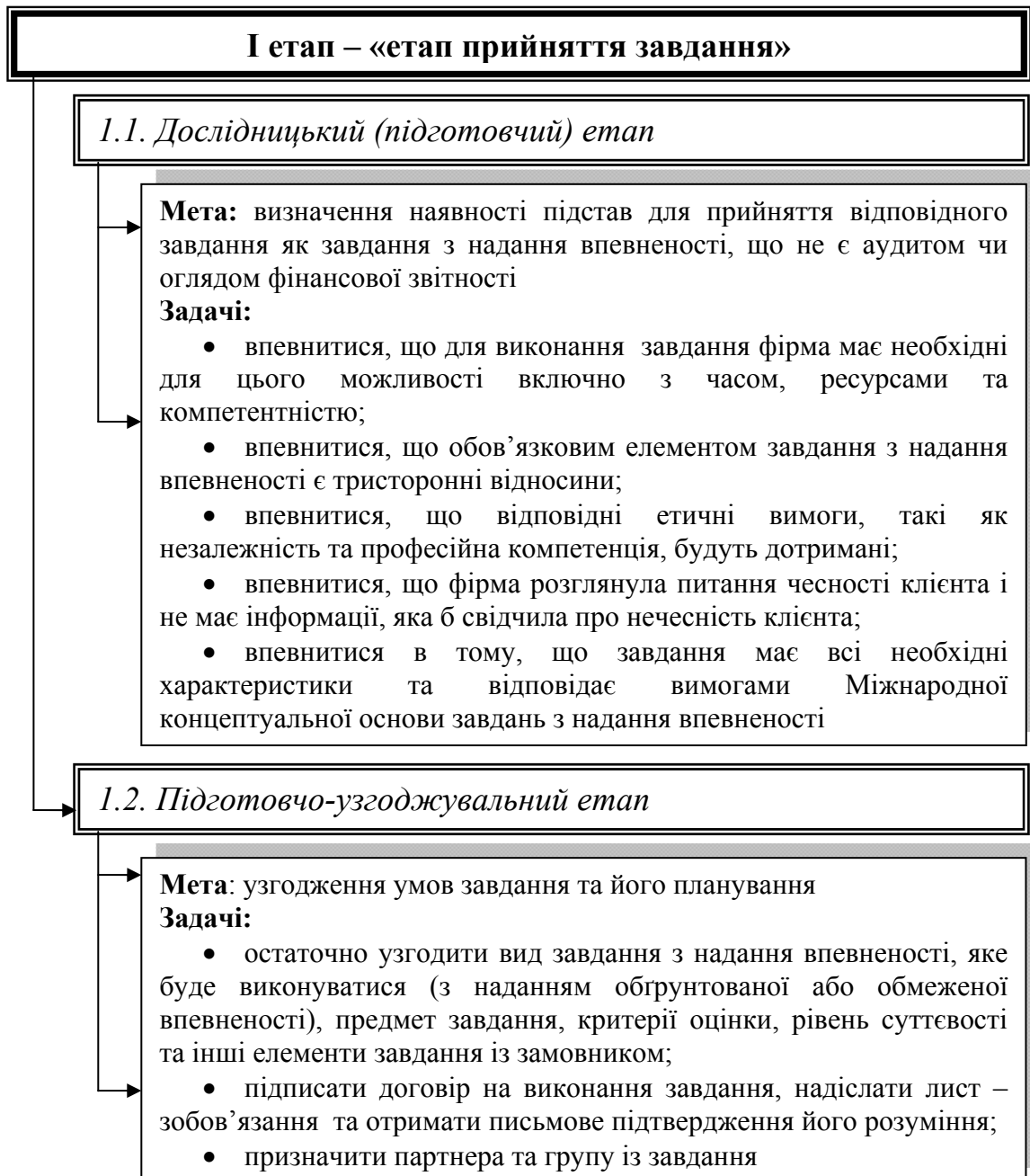


Рис. 3.2. Основні складові етапу «прийняття завдання з надання впевненості»

Джерело: розроблено автором.

Так, на дослідницькому етапі повинно здійснюватися визначення наявності підстав для прийняття відповідного завдання як завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Умови прийняття завдання викладені в таких стандартах: Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації».

В Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості (п. 17) зазначено, що аудитор приймає завдання лише тоді, коли його попереднє знання обставин завдання вказує, що:

- відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та професійна компетенція, будуть дотримані;
- завдання має всі наступні характеристики: предмет завдання доречний; критерії, що будуть використовуватися, відповідають завданню та є доступними для користувачів; практик (аудитор) має доступ до достатньої кількості доказів для обґрунтування свого висновку; думка практика у формі, що відповідає завданню з надання обґрунтованої або обмеженої впевненості, буде складовою частиною письмового висновку; практик впевнений, що для завдання є раціональне обґрунтування.

В МСЗНВ 3000 також виділено декілька обставин, при обов'язковому дотриманні яких аудитору слід приймати (або продовжувати, якщо прийнято) завдання з надання впевненості:

1. Предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони, ніж потенційні користувачі або практик.

Як зазначено в п. 27 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості, відповідальною стороною може бути один із потенційних користувачів, але не єдиним. Підтвердження відповідальною стороною надає

докази того, що існують відповідні стосунки, і встановлює основу для отримання загального розуміння відповідальності кожної сторони. При цьому рекомендується мати докази такого підтвердження в документальній формі у вигляді письмового підтвердження відповідальної сторони. У випадку відсутності такого письмового підтвердження аудитор повинен розглянути доречність прийняття завдання, на що можуть вказувати інші джерела, такі як законодавство чи контракт, які зазначають відповідальність. Якщо завдання вже було прийнято, аудитор повинен розглянути необхідність розкриття інформації про ці обставини у висновку про надання впевненості. Такий розгляд є наприклад, необхідним, оскільки, якщо сторона, яку наймає аудитор («сторона, що залучає») не є відповідальною стороною, аудитор розглядає вплив цього на доступ до записів, документації та іншої інформації, яку він потребуватиме для завершення завдання (п. 8 МСЗНВ 3000).

2. На основні попередніх знань про обставини завдання ніщо не привертає уваги практика, що свідчило б, що вимоги Кодексу етики або МСЗНВ не будуть виконані (п. 8 МСЗНВ 3000). Ці вимоги можна конкретизувати наступним чином.

Повинна існувати можливість для дотримання вимог частини А та Б «Кодексу етики професійних бухгалтерів» Міжнародної Федерації Бухгалтерів [89]. В п. 5 МСЗНВ 3000 зазначено, що кодекс надає концептуальну основу принципів, які члени групи з надання впевненості, фірми та фірми мережі мають застосовувати для того, щоб визначити загрози незалежності, оцінити значущість цих загроз та, якщо загрози не є явно незначними, визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийняттого рівня, який не створює загрозу для незалежності думки та незалежності поведінки. Якщо порушується такий принцип незалежності, відсутність незалежності та характер стосунків з клієнтом з надання впевненості слід чітко розкривати у висновку професійного бухгалтера. Крім того, такий висновок не повинен містити слова «незалежний» у заголовку, його призначення та користувачі обмежені.

Завдання повинно мати характеристики, які наведені в п. 17 Міжнародної концептуальної основи (предмет завдання доречний; критерії, що будуть

використовуватися, відповідають завданню та є доступними для користувачів; практик (аудитор) має доступ до достатньої кількості доказів на обґрунтування свого висновку; думка практика у формі, що відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості, буде складовою частиною письмового висновку; практик впевнений, що для завдання є раціональне обґрунтування).

3. Аудитор впевнений, що всі особи, які виконуватимуть завдання, спільно мають необхідну професійну компетентність, адже практика можуть запросити виконати завдання з надання впевненості з широкого кола питань, а деякі предмети перевірок можуть вимагати більш спеціальних навичок та знань, ніж ті, якими звичайно володіє окремих практик (п. 9 МСЗНВ 3000).

МСКЯ 1 регламентує обов'язковість встановлення такої політики та процедур при прийнятті завдання та продовження стосунків з клієнтам, які б надали аудиторській фірмі впевненість в тому, що фірма може виконати завдання і має необхідні для цього можливості включно з часом та ресурсами, зможе дотримуватися відповідних етичних вимог, розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта.

Більш детально процедури дослідницького етапу можна розкрити в такий спосіб (табл. 3.3). Всі перелічені процедури є необхідними для того, щоб:

- фірма отримала таку інформацію, яку вона вважає потрібною, до того, як вона прийме завдання від нового клієнта, при вирішенні питання, чи продовжувати стосунки з клієнтом або прийняти завдання від існуючого клієнта;
- фірма визначила, чи припустимо приймати завдання від нового чи існуючого клієнта при ідентифікації потенційного конфлікту інтересів;
- фірма задокументувала, як було вирішено наведені вище питання, якщо їх було ідентифіковано, та фірма вирішила прийняти конкретне завдання, нового клієнта або продовжити стосунки з існуючим клієнтом.

Слід звернути увагу, що недотримання вимог щодо кожного питання може бути підставою для відмови від завдання.

Таблиця 3.3

Зміст процедур дослідницького (підготовчого) етапу при прийнятті інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації

№	Зміст питання, яке слід розглянути	Мета виконання відповідних процедур	Перелік необхідних процедур
1	2	3	4
1.	Можливість виконання завдання	Впевнитися, що для виконання завдання фірма має необхідні для цього можливості включно з часом, ресурсами та компетентністю	Розгляд особливих вимог до завдання та дані щодо конкретного партнера і персоналу всіх відповідних рівнів за такими аспектами як: <ul style="list-style-type: none"> - знання персоналом фірми відповідної галузі чи предмета завдання; - досвід персоналу фірми в застосуванні відповідних нормативних вимог чи вимог до звітності або здатність ефективного набуття необхідних навичок і знань; - наявність достатньої кількості працівників із необхідним досвідом та здібностями; - можливість у разі потреби залучення експертів; - наявність осіб, які відповідають критеріям і вимогам до виконання перевірки контролю якості виконання завдання, якщо це потрібно; - можливість фірми завершити завдання та надати звіт у встановлений термін.
2.	Існування тристоронніх відносин	Впевнитися, що обов'язковим елементом завдання з надання впевненості є тристоронні відносини в яких беруть участь фахівець-практик, відповідальна сторона та визначені користувачі, а предмет перевірки є відповідальністю іншої сторони, ніж визначені користувачі або фахівець – практик	Визначення осіб, які є відповідальною стороною та користувачами, дослідження їх характеристик, аналіз взаємовідносин між ними.
3.	Можливість дотримання відповідних етичних вимог	Впевнитися, що відповідні етичні вимоги, такі як незалежність та професійна компетенція, будуть дотримані	Розгляд загроз дотриманню фундаментальних етичних принципів (частина А Кодексу Етики) та незалежності (розділ 291 частини Б Кодексу етики), оцінка значущості цих загроз, та якщо загрози не є явно незначними, визначення й вжиття застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня, який не створює загрозу для незалежності думки і незалежності поведінки.

1	2	3	4
4.	Чесність клієнта	Впевнитися, що фірма розглянула питання чесності клієнта і не має інформації, яка б свідчила про нечесність клієнта	<p>Розглянути такі питання:</p> <ul style="list-style-type: none"> - правдивість і ділову репутацію основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями; - характер операцій клієнта та практику ведення бізнесу; - інформацію щодо ставлення основних власників клієнта, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями, до таких питань як агресивний підхід до предмета завдання та середовища внутрішнього контролю; - активність клієнта щодо встановлення максимально низьких гонорарів; - ознаки неприйняттого обмеження обсягу роботи; - ознаки можливості участі клієнта у відмиванні грошей чи іншій кримінальній діяльності; - причини пропонування завдання фірмі та відмови від попередньої фірми; - ідентичність і ділова репутація пов'язаних сторін.
5.	Завдання має всі належні характеристики	Впевнитися в тому, що завдання має всі необхідні характеристики та вони відповідають вимогами Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості	<p>Впевнитися в тому, що:</p> <ul style="list-style-type: none"> - предмет завдання доречний; - критерії, що будуть використовуватися, відповідають завданню та є доступними для користувачів; - практик (аудитор) має доступ до достатньої кількості доказів для обґрунтування свого висновку; - думка практика у формі, що відповідає завданню з надання обґрунтованої або обмеженої впевненості, буде складовою частиною письмового висновку; - практик впевнений, що для завдання є раціональне обґрунтування.

Джерело: розроблено автором.

Тому на цьому етапі важливим є спілкування із замовником для того, щоб пояснити йому обмеження процесу виконання завдань з надання впевненості, і показати, що певні цілі, досягти яких замовник хоче з їх допомогою, можуть бути досягнуті, але в рамках інших видів завдань: консультацій або при виконанні завдань з погоджених процедур. Наприклад, рішення про використання аналітичного дослідження, консультаційного (дорадчого) завдання в якості альтернативного інструменту для вивчення певної проблеми може бути прийнято, якщо відсутнє чітке розуміння проблеми або не розроблені критерії перевірки, або ж відсутнє і те, й інше.

Отже, результатом дослідницького етапу буде або погодження на виконання завдання з надання впевненості, або ж відмова від його виконання і пропонування послуг з консультацій або з виконання погоджених процедур. У випадку прийняття завдання аудитор повинен узгодити із замовником предмет завдання, критерії оцінки, рівень суттєвості тощо. На цьому етапі фірма повинна документувати порядок розгляду кожного з питань. В МСЗНВ 3000 особливо підкреслюється необхідність письмового підтвердження як найдоречнішої форми документування розуміння відповідальної сторони.

Як правило, відповідальна сторона надає фахівцю-практику письмове запевнення, яке оцінює або визначає предмет перевірки за ідентифікованими критеріями незалежно від того, чи потрібно, щоб воно було доступним визначеним користувачам як твердження.

На підготовчо-узгоджувальному етапі етапу прийняття завдання аудитором і замовником повинно здійснюватися чітке встановлення виду завдання з надання впевненості, яке буде виконуватися (з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості), предмета завдання, критеріїв оцінки, рівня суттєвості. Завершуватися даний етап повинен підписанням договору на виконання завдань з надання впевненості, листом – зобов'язанням. На цьому ж етапі повинні бути призначені партнер із завдання, група із завдання.

МСЗНВ 3000 рекомендує узгоджені умови стосовно завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації,

перелічувати у листі – зобов’язанні, для того, щоб уникнути непорозумінь, але не пропонує вимог щодо змісту листа – зобов’язання. Тому доцільно скористатися вимогами Міжнародного стандарту аудиту 210 «Узгодження умов завдання з аудиту» стосовно змісту листа – зобов’язання (п. 10, Д23, Д24). Але необхідно враховувати особливості інших завдань з надання впевненості, які полягають в тому, що відповідальна сторона та користувачі повинні мати чітке уявлення саме про предмет завдання, критерії його оцінки та обов’язки і функції сторін, які залучені у виконання такого завдання.

Тому вважаємо необхідним перед підготовкою листа-зобов’язання готувати робочий документ «Ідентифікація елементів завдання з надання впевненості», мета якого – детальна характеристика елементів завдання на основі:

- запропонованих ознак класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- запропонованих ознак класифікації та видів звітів з надання впевненості за результатами виконання такого завдання.

Зразок такого робочого документа наведено в додатку П.1. Перелік інформації, який повинен бути включений до листа–зобов’язання, розкрито на рис. 3.3, а орієнтовний зразок – у додатку П.2.

В процесі призначення групи із завдання аудиторська фірма повинна підібрати необхідний персонал та призначити партнера із завдання. При призначенні партнера із завдання повинні бути розглянуті його компетентність, знання і повноваження, необхідні для виконання ним своєї ролі. Враховуючи вимоги МСКЯ 1 (п. 30), фірма повинна повідомити ім’я та роль партнера із завдання провідним особам управлінського персоналу клієнта і тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Партнеру із завдання повинна бути повідомлена інформація про його відповідальність. Призначення фірмою груп із завдання та визначення рівня необхідного нагляду охоплює, розгляд:

- розуміння групою із завдання та її практичний досвід щодо завдань подібного характеру і складності завдяки відповідній професійній підготовці й участі в завданнях;

Структура листа-зобов'язання при виконанні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

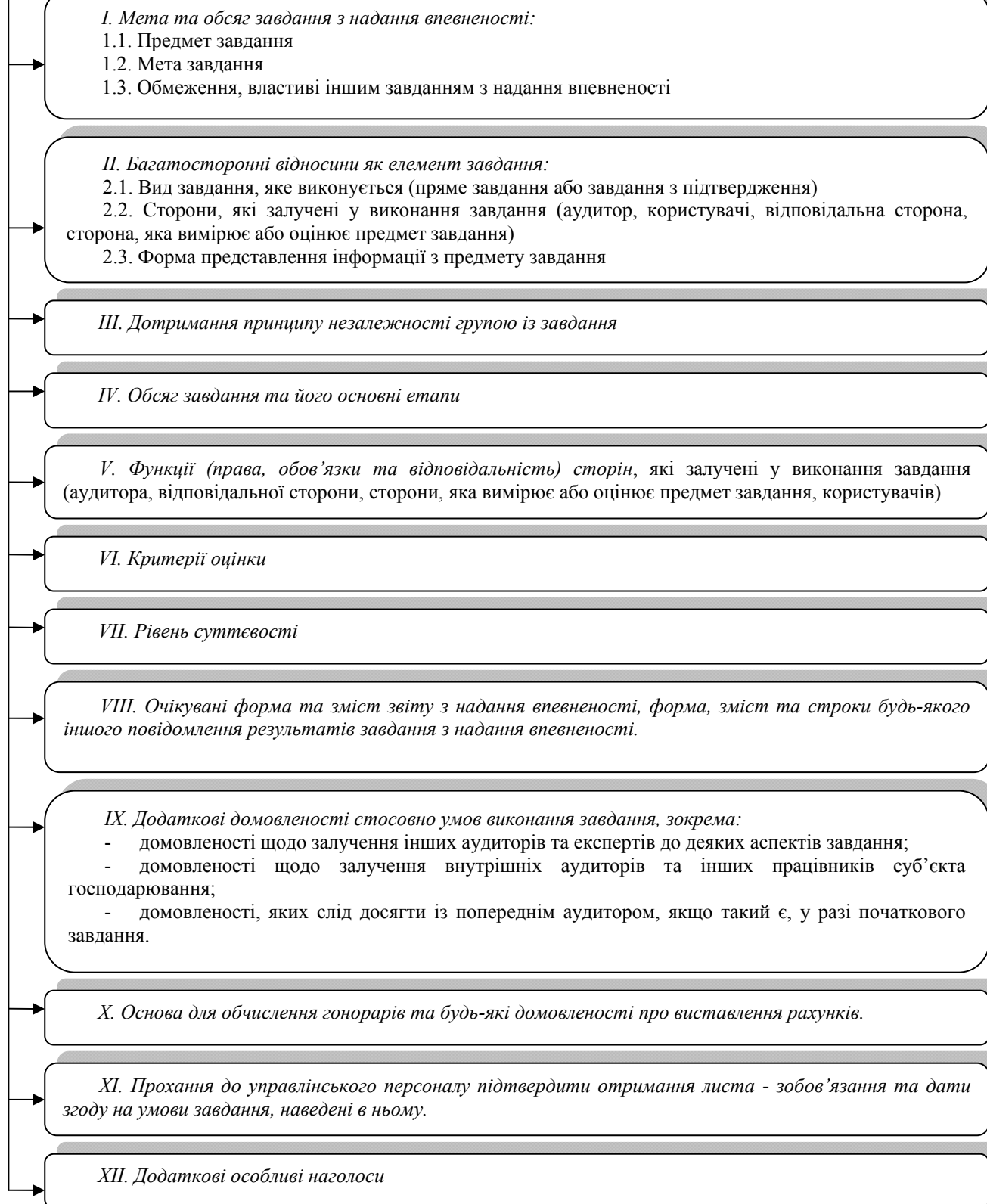


Рис. 3.3. Перелік інформації, який пропонується до включення в лист – зобов'язання при виконанні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Джерело: розроблено автором.

- розуміння групою із завдання професійних стандартів і застосованих законодавчих та нормативних вимог;
- технічних навиків і спеціальних знань групи із завдання, включаючи знання відповідних інформаційних технологій;
- знання групою із завдання галузей, де працюють клієнти;
- здатність групи із завдання застосовувати професійне судження; розуміння групою із завдання політик і процедур контролю якості.

Друга стадія є безпосередньо «стадією отримання та оцінки доказів», яку доцільно також подати у вигляді відповідних етапів з отримання доказів. Як зазначено в МСЗНВ 3000 (п. 35), достатні докази при виконанні завдання з надання достатньої впевненості отримують як частину повторюваного, систематичного процесу, який включає:

- отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки включає розуміння внутрішнього контролю;
- на основі такого розуміння оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки;
- дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур;
- виконання подальших процедур, які чітко пов'язані з ідентифікованими ризиками, застосовуючи поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів (такі подальші процедури охоплюють процедури по суті, в тому числі отримання підтверджуючої інформації від суб'єкта господарювання та залежно від характеру предмета перевірки тести операційної ефективності контролю);
- оцінку достатності та відповідності доказів.

Вищезазвані складові процесу виконання завдання слід розглядати як основні етапи стадії отримання та оцінки доказів. Відмітимо їх принципову відмінність від традиційного переліку процедур основного етапу. Стадія отримання та оцінки доказів повинна включати не лише виконання безпосередніх

аудиторських процедур перевірки, спостереження тощо. Передувати цьому повинні процедури отримання розуміння предмета перевірки, оцінки ризиків можливості його суттєвого викривлення.

Розглянемо вимоги щодо процесу планування завдань з надання впевненості. Як видно з рис. 3.1, процес складання загальної стратегії та плану завдання, як цього вимагає МСЗНВ 3000 (п. 12), не включено до складу узгоджувального етапу, що зроблено свідомо, адже, як підкреслено в п.13 МСЗНВ 3000, процес планування – це не окремий етап, а скоріше постійний повторюваний процес протягом всього завдання. Внаслідок неочікуваних подій, змін умов або доказів, отриманих за результатами процедур збору доказів, аудиторіві може бути потрібно переглянути загальну стратегію та план завдання, отже і кінцевий запланований характер, час та обсяг подальших процедур. Отже, на наш погляд, процес планування повинен бути включений до складу стадії оцінки та отримання доказів, а до її початку і до процесу планування, зокрема, повинні бути виконані такі процедури:

- чітке узгодження між аудитором і замовником виду завдання з надання впевненості, яке буде виконуватися (з наданням обґрунтованої або обмеженої впевненості), предмета завдання, критеріїв оцінки, рівня суттєвості;
- розгляд питань чесності клієнта, оцінка можливості продовження співпраці з ним та виконання конкретного завдання, що вимагається МСКЯ 1 (пп. 28–35);
- оцінка відповідності вимогам етики, а також незалежності, які викладені в Кодексі етики;
- узгодження та підписання договору на виконання завдань;
- отримання розуміння замовником умов домовленості про завдання з надання впевненості шляхом надсилання листа – зобов'язання.

Крім згаданих вище загальних документів, які регламентують процес прийняття та виконання завдання з надання впевненості, в якості допомоги слід використовувати положення МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів», в

якому більш детально розглядаються всі питання, пов'язані з плануванням.

Розробка документів з планування та їх виконання є відповідальністю аудитора. Підкреслено, що практик (аудитор) повинен планувати завдання так, щоб виконати його ефективно. Адекватне планування допомагає:

- приділити достатню увагу важливим питанням завдання;
- своєчасно ідентифікувати потенційні проблеми;
- належним чином організувати завдання та управляти ним, аби виконати його ефективно та результативно;
- обрати членів групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними;
- покращити та полегшити керування, нагляд та огляд їхньої роботи;
- координувати роботу, виконану іншими практиками та експертами.

Характер та обсяг діяльності з планування можуть змінюватися залежно від обставин завдання, наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та попереднього досвіду аудитора щодо нього. Планування завдання з надання впевненості охоплює розробку таких документів:

- загальної стратегії щодо обсягу, важливості, визначення часу та проведення завдання, яку дозволяється задокументувати у вигляді меморандуму;
- план завдання, який є більш деталізованим і складається з детального підходу до характеру, визначення часу та обсягу процедур збору доказів, які слід виконати, та причини їх вибору;
- документу, в якому будуть відображені будь-які значні зміни, зроблені під час виконання завдання в загальній стратегії або плані, та причини таких змін (у випадку виникнення необхідності).

Слід відміти, що сучасні вимоги Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості відрізняються щодо назви документів, які повинні складатися за результатами планування завдання, відрізняються від традиційного

підходу, за яким процес планування повинен оформлюватися планом та програмою аудиту. Поряд з цим, в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості міститься лише приклад основних питань, які повинні бути відображені в загальній стратегії та плані аудиту, отже, відкритими залишаються питання стосовно форми їх подання та змісту.

Дискусійним, на наш погляд, є питання необхідності узгодження загальної стратегії та плану завдання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання, адже на нього немає однозначної відповіді в Міжнародних стандартах аудиту. В МСА 300 «Планування» зазначено, що аудитор може (а не повинен) обговорювати елементи планування з управлінським персоналом суб'єкта господарювання для полегшення виконання завдання з надання впевненості та управління ним (наприклад, координування виконання деяких запланованих процедур з роботою персоналу суб'єкта господарювання) і підкреслено, що розробка загальної стратегії та плану аудиту залишаються обов'язком аудитора і при обговоренні питань, що стосуються загальної стратегії аудиту та плану аудиту, аудитор не повинен ставити під загрозу ефективність аудиту внаслідок передбачуваності деяких процедур (ДЗ). Г.М. Давидов більш жорстко підходить до вирішення даної проблеми. Розглядаючи елементи і структуру етичної вимоги аудиту «незалежність» він підкреслює, що при плануванні аудиту форма вияву незалежності проявляється у тому, що аудитори не дозволяють втручатися у свою роботу керівникам підприємства [36, с. 75].

Слід визнати обґрунтованою позицію, що замовники та управлінський персонал повинні бути ознайомлені із процесом, методами та процедурами аудиту, для того, щоб вони хоча б мали уявлення про те, які методи застосовуються, для того щоб уникнути в майбутньому непорозуміння, хоча в цілому замовників цікавить кінцевий результат, а не те, якими способами він був досягнутий, але оскільки аудитору слід буде в подальшому пояснювати, чому він вважає, що на підприємстві існують викривлення, більшість власників навряд чи задовольняться відповіддю про рівень аудиторського ризику та ступінь недовіри до системи внутрішнього контролю [209, с. 123–124]. Саме до цього і повинен

бути готовий аудитор, а тому необхідно шукати компроміс між завданнями власників та стратегією перевірки [209, с. 123–124]. Але таке ознайомлення слід робити за допомогою листа – зобов’язання, а не за допомогою загальної стратегії та плану виконання завдання.

Вибір загальної стратегії виконання завдання з надання впевненості та розробка детального плану не є дискретним або послідовним процесом, а тісно пов’язані між собою, оскільки зміни в одному з них викликають відповідні зміни в іншому. Встановлюючи загальну стратегію виконання завдання, аудитор повинен (МСА 300 (п.8) та МСЗНВ 3000 (п. 12)):

- ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг та умови;
- ідентифікувати характеристики предмета перевірки та критерії;
- встановити звітні цілі завдання для планування часу його виконання та характеру необхідного повідомлення інформації;
- описати процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- визначити користувачів, рівень суттєвості та компоненти ризику завдання з надання впевненості;
- розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання;
- уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

План завдання повинен містити більш детальний опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур:

- з отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що, залежно від предмета перевірки, включає розуміння внутрішнього контролю;
- з оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки;
- у відповідь на оцінені ризики, які повинні бути чітко зв’язані з

визначеними ризиками і включатимуть поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів;

- з оцінювання достатності та відповідності доказів, в тому числі обґрунтованості усних та письмових пояснень відповідної сторони;
- з управління, нагляду за членами групи з виконання завдання, а також перевірки їхньої роботи.

Запропонований перелік процедур, які повинні знайти місце в загальній стратегії та плані аудиту, дещо відрізняється від наповненості та послідовності процедур на підготовчій та основній стадії, який пропонується в наукових джерелах, підручниках та посібниках з аудиту. Так, традиційною є позиція, що ознайомлення із суб'єктом аудиту, вивчення надійності системи обліку і внутрішнього контролю (тобто оцінка властивого (невід'ємного) ризику та ризику контролю), оцінка величини аудиторського ризику та його елементів повинно здійснюватися на початковій (підготовчій) стадії перед складанням плану та програми аудиту. Зокрема, такий детальний підхід до процесу планування аудиту пропонується Н.І. Дорош [75, с. 199; 76, с.167], В.С. Рудницьким [171], О.А. Петрик [138, с. 46], Г.М. Давидовим [36, с. 32–33] та ін.

В Положенні про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверженому рішенням АПУ від 26 травня 2011 року № 231/12 в додатку 5, який містить Контрольний аркуш перевірки якості виконання окремого завдання з аудиту або огляду зазначено, що процедури до прийняття завдання регламентуються МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Але підхід Міжнародних стандартів полягає в тому, що саме загальна стратегія та план аудиту повинні описувати ці процедури, а отже, їх безпосереднє виконання є складовою основного етапу. В МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» підкреслено, що аудитор має розробити план аудиту «з описом характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків як визначено у МСА 315 (п. 9 «а»).

МСА 300 «Планування» сам процес планування розподіляє на два етапи:

1) планування до ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення (п. Д2 МСА 300), яке включає розгляд таких питань як: аналітичні процедури, що будуть виконуватися як процедури оцінки ризиків, вивчення законодавчої та нормативної бази, що застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання її вимог, визначення суттєвості, залучення експертів, виконання інших процедур оцінки ризиків;

2) планування за умови завершення виконання процедури оцінки ризиків (п. Д8 МСА 300), який допомагає аудитору визначати такі питання, як: ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту та їх кількість, час застосування таких ресурсів, управління, використання та нагляд за такими ресурсами.

Підкреслено, що планування аудиторських процедур відбувається протягом усього періоду аудиту, оскільки план аудиту постійно уточнюється. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінки ризиків відбувається на початку процесу аудиту, а планування характеру, часу та обсягу конкретних подальших процедур залежить від результатів виконання процедур оцінки ризиків.

Отже, основний зміст планування буде залежати від основних етапів виконання завдання. Важливим є правильний вибір етапів виконання завдань з надання впевненості. Якщо прийняти до уваги зарубіжну аудиторську практику останніх ста років, то можна констатувати, що аудиторські процедури пройшли три стадії еволюції, тому за характером перевірки виділяють наступні види аудиту: підтверджуючий, системноорієнтований та аудит, який базується на ризику, або ризикоорієнтований, і такий поділ концепцій розвитку аудиту відображає зміну правил (стандартів) аудиту [209, с. 116]. Саме за такими етапами пропонують розглядати історичний процес розвитку аудиту більшість науковців [29, с. 24; 56, с. 12–13; 111, с. 24; 75, с. 30; 211, с. 42]. В.С. Рудницький підкреслює, що етапи процесу аудиторської перевірки значною мірою залежать від рівня розвитку аудиту та підходів до нього та пропонує стадії та етапи процесу аудиторської перевірки фінансової звітності на різних рівнях його розвитку [170, с. 82]. Але Міжнародними стандартами передбачений ризикоорієнтований підхід і

саме, виходячи з цього слід розробляти процедури виконання завдання з надання впевненості.

Основні етапи стадії отримання та оцінки доказів при виконанні завдання з надання впевненості можна подати таким чином (рис. 3.4).

Розглянемо порядок формування стратегії. В економічній літературі існує достатня кількість підходів до визначення терміну «стратегія», а в їх структурі виділяють такі елементи, як базове поняття або дія, інструменти реалізації стратегії, результат реалізації і подають такі варіанти формулювання його базового поняття:

- набір правил для прийняття рішень;
- дії, модель дій, програма дій; детальний всебічний комплексний план;
- комплекс прийнятих рішень;
- система установок і заходів;
- довгостроковий якісно визначений курс, напрямок розвитку організації;
- набір напрямків діяльності;
- функціональний засіб;
- координуючий фактор;
- система довгострокових цілей [94, с. 221–224].

Під стратегією підприємства розуміють:

- узагальнену модель дій, які необхідні для досягнення визначених цілей шляхом координації і розподілу ресурсів підприємства;
- набір правил, необхідних для прийняття рішень, які підприємство використовує в своїй діяльності;
- формування системи довгострокових цілей діяльності підприємства та вибір найбільш ефективних шляхів їх досягнення;
- цілісну систему взаємопов'язаних рішень, які спрямовані на розвиток процесів взаємодії умов внутрішнього та зовнішнього середовища, і визначення на цій основі якісно нових цілей [188].

II етап – «Етап отримання та оцінки доказів»

2.1. Етап отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки включає розуміння внутрішнього контролю

Мета: отримати розуміння суб'єкта господарювання, його середовища, предмета завдання та, у разі необхідності, внутрішнього контролю, необхідні для подальшої оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет завдання

Задачі:

- обговорити між членами групи із завдання ступінь чутливості предмета завдання до суттєвого викривлення;
- впевнитися, що для виконання ідентифікації ризиків суттєвого викривлення аудитор має достатнє розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;
- впевнитися, що для виконання ідентифікації ризиків суттєвого викривлення аудитор має достатнє розуміння предмета завдання;
- впевнитися, що для виконання ідентифікації ризиків суттєвого викривлення аудитор має достатнє розуміння таких компонентів внутрішнього контролю як середовище контролю, процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання, заходи контролю;
- впевнитися, що для виконання ідентифікації ризиків суттєвого викривлення аудитор має достатнє розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, яка використовується суб'єктом

2.2. Етап оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки

Мета: ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення інформації про предмет завдання для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур

Задачі:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю;
- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи є вони значними та чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на предмет завдання;
- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення

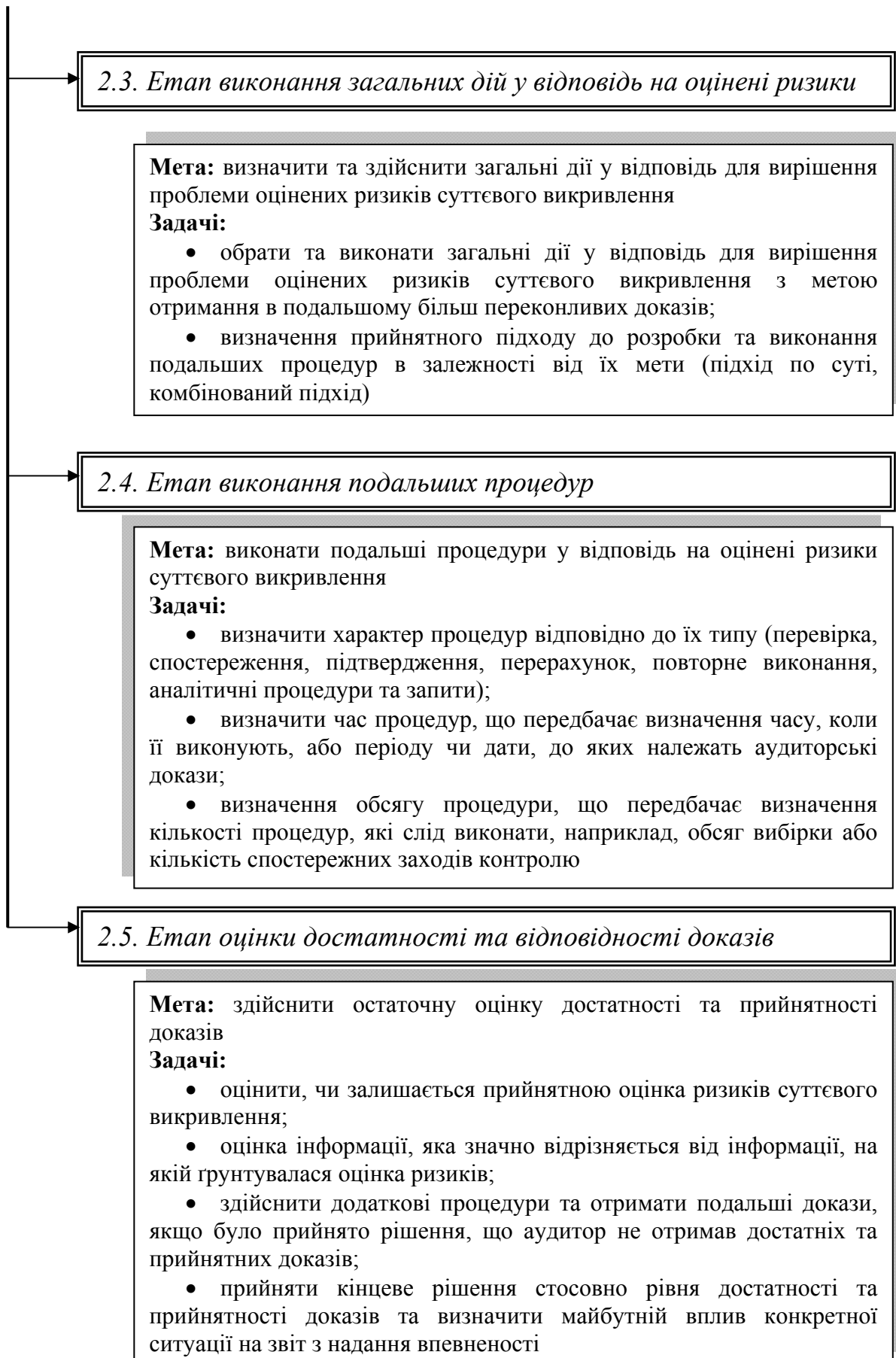


Рис. 3.4. Основні складові етапу отримання та оцінки доказів при виконанні завдань з надання впевненості

Джерело: розроблено автором.

Аналізуючи визначення терміну «стратегія», які пропонуються у фаховій літературі з питань менеджменту, маркетингу, управління, аналізу тощо, можна побачити, що більшість науковців пов'язують стратегію із загальною цільовою спрямованістю діяльності підприємства.

Пропонується декілька класифікаційних ознак стратегії (наприклад, в навчальному посібнику «Стратегічний аналіз» – вісім [188]), серед яких відсутні окремо виділені стратегії виконання окремих завдань. Пропонуємо доповнити класифікацію стратегій таким видом стратегії, як стратегія виконання окремого завдання (надання окремого виду послуг, виконання окремого виду робіт, виробництва та продажу окремого виду продукції, продажу окремого виду товару). Даний вид стратегії є допоміжним (якщо використовувати таку ознаку як масштаб розробки).

Використовуючи розробки вітчизняних науковців та вимоги Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, можна запропонувати наступні форму та зміст для загальної стратегії та плану завдання. Загальна стратегія повинна включати такі розділи:

Розділ I. Характеристика завдання. Заповнюватися цей розділ повинен на початку основної стадії виконання завдання і включати інформацію про загальні питання організації процесу аудиту:

- умови та характеристики завдання;
- характеристики предмету перевірки та ідентифіковані критерії;
- цілі подання інформації, яка виступає в якості предмета завдання, цілі надання висновку з надання впевненості, строки перевірки;
- ідентифікацію потенційних користувачів;
- встановлення та оцінку відповідності кількісних рівнів суттєвості (якщо доречно) та розгляду якісних чинників суттєвості;
- розгляд компонентів ризику завдання з надання впевненості;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- розгляд важливих чинників, що з точки зору професійного судження аудитора визначають головні напрями зусиль групи з завдання;

- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема характер та ступінь участі експертів;
- процес управління та нагляду за виконанням завдання.

Розділ II. Стратегія отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою. Цей розділ стратегії повинен містити інформацію про процедури отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки може включати розуміння внутрішнього контролю.

Як зазначено в МСЗНВ 3000, фахівцю – практику слід отримувати розуміння предмета перевірки та інших обставин завдання, достатнє для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки та достатнє для розробки й виконання подальших процедур збору доказів (п. 15). Таке розуміння забезпечує основу для здійснення професійного судження протягом виконання завдання, наприклад, під час:

- розгляду характеристик предмета перевірки;
- оцінки прийнятності критеріїв;
- ідентифікації випадків, які потребують особливої уваги, наприклад, чинники, що можуть свідчити про шахрайство, та спеціальних навичок або роботи експерта;
- встановлення та оцінки постійної відповідності кількісних рівнів суттєвості (якщо це доречно) та розгляду якісних чинників суттєвості;
- розрахунку математичної ймовірності для використання при виконанні аналітичних процедур;
- розробки та виконання подальших процедур збору доказів для зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятного рівня;
- оцінки доказів, у тому числі обґрунтованості усних та письмових запевнень відповідальної сторони (п. 16).

Фахівець – практик застосовує професійне судження для визначення необхідного ступеня розуміння предмета перевірки та інших обставин завдання.

Фахівець – практик розглядає, чи є розуміння достатнім для оцінки ризиків того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривленою (п. 17).

Заповнюватися цей розділ повинен також на початку основної стадії виконання завдання.

Розділ III. Стратегія оцінки ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки. Заповнюватися цей розділ повинен після отримання розуміння аудитором суб'єкта господарювання.

Розділ IV. Стратегія виконання загальних дій у відповідь на оцінені ризики. Розділ повинен містити основні рішення стосовно обсягу та часу виконання загальних дій для вирішення проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення з метою отримання в подальшому більш переконливих доказів, а також визначати прийнятний підхід до розробки та виконання подальших процедур в залежності від їх мети (підхід по суті, комбінований підхід).

Розділ V. Стратегія виконання подальших процедур. Розділ повинен містити основні рішення стосовно характеру аудиторських процедур відповідно до їх типу (перевірка, спостереження, підтвердження, перерахунок, повторне виконання, аналітичні процедури та запити), визначати час аудиторських процедур та обсяг аудиторських процедур.

Розділ VI. Стратегія оцінки відповідності та достатності доказів. Розділ повинен містити рішення стосовно характеру та часу процедур визначення прийнятності оцінки ризиків суттєвого викривлення, оцінки інформації, яка значно відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризиків, стосовно характеру та часу додаткових процедур, якщо було прийнято рішення, що аудитор не отримав достатніх та прийнятних доказів.

Розділ VII. Стратегія формування думки та вибору виду звіту.

Отже, розробка загальної стратегії та плану виконання завдання є послідовним процесом, який складається з певних етапів, рішення на кожному з яких може бути прийнято залежно від фактичних результатів, отриманих на попередніх етапах.

Третя стадія виконання завдання «стадія завершення завдання» є завершальною. Стосовно її структуризації на етапи, використовуємо позицію В.С. Рудницького, який завершальну стадію поділяє на два етапи: оцінка (аналіз) результатів перевірки, написання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовника [170], і пропонуємо розподілити його на такі етапи: етап узагальнення результатів виконання завдання, етап складання звіту з надання впевненості, етап подання звіту з надання впевненості (рис. 3.5).

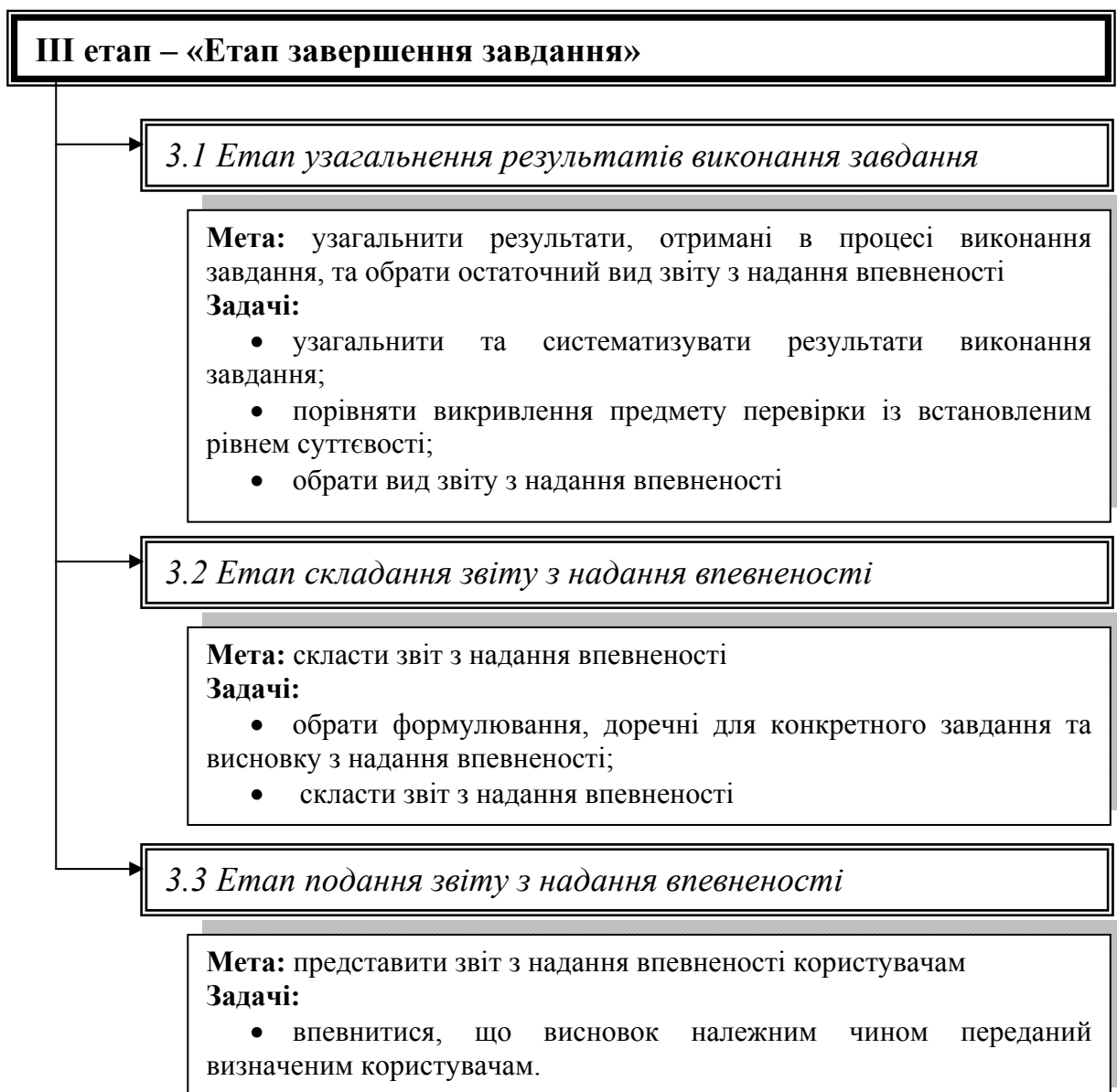


Рис. 3.5. Зміст та наповненість основних етапів завершення завдання

Джерело: розроблено автором.

Критерії повинні знаходитися в полі зору аудитора протягом всього

процесу виконання завдання. Питання, які повинні розглядатися аудитором на кожній стадії виконання завдання, наведені на рис. 3.6.

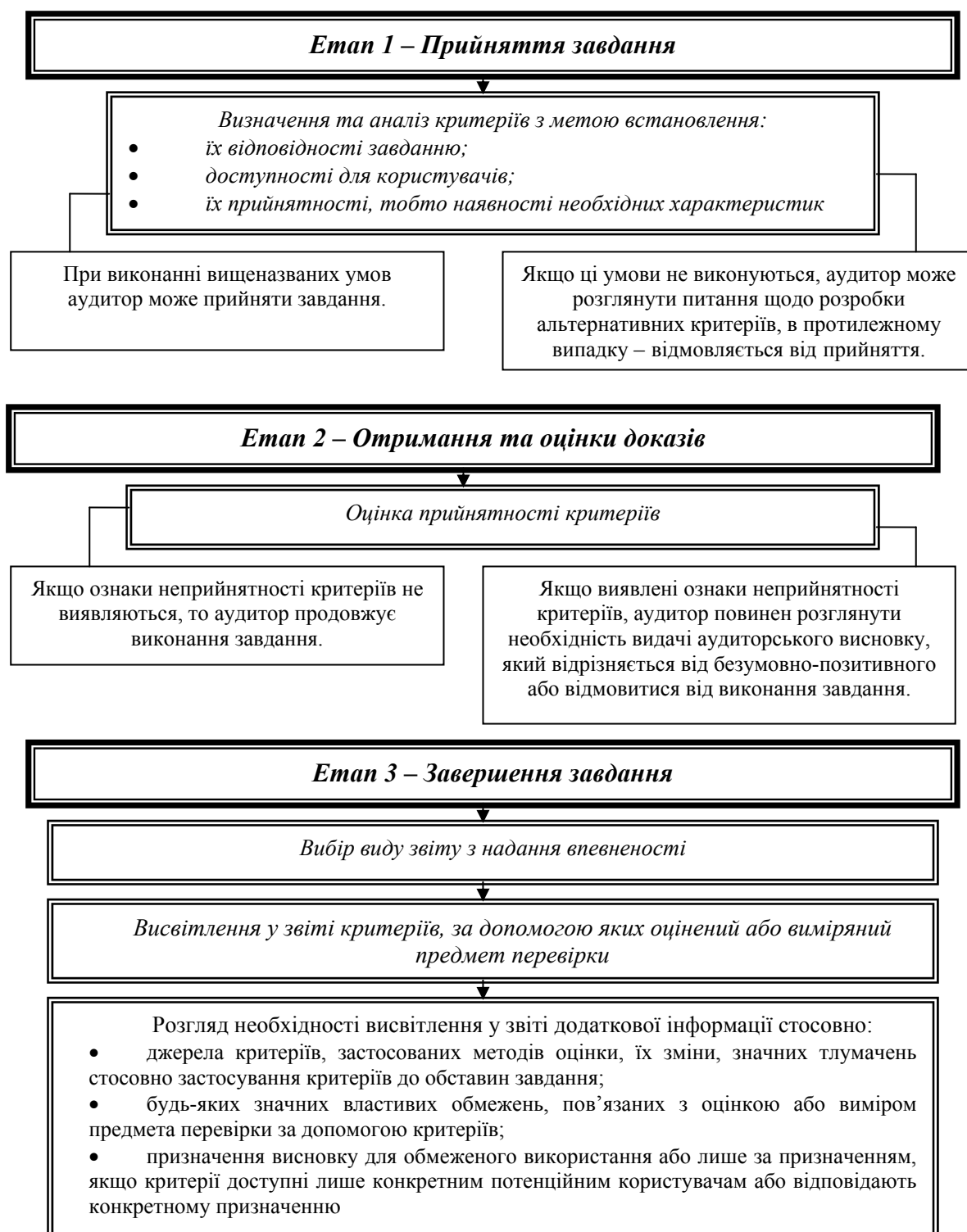


Рис. 3.6. Порядок розгляду критеріїв на кожному етапі виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
Джерело: розроблено автором.

В.С. Рудницький пропонує до загального плану аудиторської перевірки включати завдання, перелік робіт на основних етапах аудиторської перевірки, очікувані терміни виконання, витрати часу, виконавців [170, с. 98], Б.Ф. Усач – найменування виконаних робіт, термін виконання, тривалість, контрольні процедури, виконавців [197, с. 44].

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» пропонує аудитору підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, в якому слід відобразити основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту (Д16). Отже, загальну стратегію доцільно оформити в описовому вигляді. Документація з плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до оцінених ризиків (Д17 МСА 300).

Отже, план виконання завдання повинен включати такі елементи:

- назва розділу стратегії;
- заплановані процедури за кожним етапом;
- обсяг виконуваних процедур;
- час виконуваних процедур;
- виконавці;
- порядок документування виконаної роботи.

Розробка стандартних форм загальної стратегії та планів виконання різних видів завдань з надання впевненості в залежності від предмету перевірки, які будуть відповідним чином дороблятися для відповідності умовам конкретного завдання, дозволить підвищити якість роботи аудитора та якість самого процесу виконання завдань з надання впевненості.

Подальші дослідження повинні здійснюватися окремо для кожного обраного об'єкту з урахуванням інтересів існуючих та потенційних користувачів звіту з надання впевненості, а також існування дійсно реальної потреби у виконанні саме завдання з надання впевненості.

3.3. Проблеми розробки внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, та шляхи їх вирішення

Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є важливою складовою послуг, які виконують аудиторські фірми, враховуючи зацікавленість власників та управлінського персоналу в оцінці ефективності використання ресурсів, оптимальності та доцільності функціонування систем та процесів.

Питанням формування структури внутрішніх стандартів приділяють уваги багато науковців. Вітчизняні науковці пропонують систематизований перелік організаційно-методичного забезпечення політики та процедур контролю якості аудиторського підприємства [205, с. 298–301; 174; 156; 23], але інші завдання з надання впевненості в них або взагалі не згадуються, або подані в ній лише як окремий блок без подальших детальних розробок. Класифікацію стандартів внутрішнього аудиту, яка може бути використана і при формуванні системи внутрішніх стандартів аудиторського підприємства, запропоновано О.В. Сметанко [182]. О.П. Савіною проведено дослідження підходів щодо формування системи внутрішньофірмових стандартів російськими науковцями [175] та викладено власне бачення напрямів стандартизації супутніх аудиту послуг [176], які можна використати в якості прикладу, але їх суттєвим недоліком є те, що вони ґрунтуються на МСА, які діяли до 2003 року.

На основі проведеного дослідження можна систематизувати проблеми розробки внутрішніх стандартів виконання інших завдань з надання впевненості та шляхи їх розв'язання (табл. 3.4), які проявляються, в першу чергу, в складності розробки стандартів для всіх потенційних предметів завдань, а також в необхідності приділення уваги розмежуванню різних видів аудиторських послуг.

Враховуючи те, що в дослідженні основна увага приділялася саме ідентифікації інших завдань з надання впевненості, розглянемо більш детально другий і четвертий напрям та їх взаємозв'язок.

Таблиця 3.4

Особливості інших завдань з надання впевненості та їх вплив на розробку внутрішніх стандартів аудиторського підприємства в сфері методики їх виконання

№	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	Різнороманітність 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.

В основу розробки внутрішнього стандарту для регламентації розмежування різних видів завдань для конкретного об'єкта доцільно покласти розробки, запропоновані в розділі 2, щодо:

- взаємозв'язку характеристик окремих об'єктів та видів завдання;
- розподілу функцій між аудитором та відповідальними особами при

виконанні прямих завдань (або завдань зі складання безпосереднього висновку) та завдань з підтвердження (або завдань, що ґрунтуються на твердженнях);

- форм предмету та інформації з предмету як елементів завдання;
- ідентифікації критеріїв оцінювання.

Такі внутрішні стандарти можуть формувати окремий блок «Внутрішні стандарти з ідентифікації видів завдань» та виступати основою для проведення анкетувань та опитувань клієнтів (замовників). До їх змісту слід включити таку укрупнену інформацію:

1. Об'єкт завдання.
2. Інформаційні потреби користувачів.
3. Предмет завдання та їх характеристика.
4. Можливість встановлення критеріїв оцінки та їх характеристика.
5. Інформація з предмету завдання та особа, яка її готує.
6. Ідентифікація завдання (завдання з аудиту, яке виконується відповідно до МСА 805 «Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»); завдання з надання впевненості, яке виконується відповідно до МСЗНВ; інші послуги, зокрема, консультаційні).

Запропонована модель (табл. 3.5) охоплює основні характеристики для того, щоб вибрати оптимальний вид завдання, при якому будуть враховуватися і потреби користувачів, і вимоги стандартів. Так, алгоритм показує, що навіть при висловленні замовником такої потреби, як отримання думки стосовно відповідності певної інформації встановленим критеріям, аудитор повинен враховувати, що в кінцевому підсумку при відсутності критеріїв таке завдання не може бути виконано як інше завдання з надання впевненості.

Далі необхідно ідентифікувати предмет завдання, критерії та інформацію з предмета завдання, що дозволить ідентифікувати вид завдання. З іншого боку, її можна використовувати в зворотному порядку: базуючись на тому, що замовники бажають отримати в кінцевому підсумку звіт з надання впевненості, окреслити характеристики майбутнього завдання.

Таблиця 3.5

**Модель ідентифікації завдань, пов'язаних з конкретним об'єктом, як база
для розробки внутрішніх стандартів**

«Ідентифікація виду аудиторської послуги за об'єктом (назва об'єкта)»

Характеристика	Вид аудиторських послуг				
	завдання з аудиту, яке виконується відповідно до МСА	завдання з надання впевненості, яке виконується відповідно до МСЗНВ		супутні, які виконуються відповідно до МССП	консультаційні
1	2	3		4	5
Об'єкт завдання	Назва об'єкту				
Інформаційні потреби користувачів	Отримати думку стосовно відповідності певної інформації встановленим критеріям				
Предмет завдання	Історична фінансова інформація	Історична та прогнозна нефінансова інформація, прогнозна фінансова інформація		Історична, прогнозна, фінансова, нефінансова інформація	Історична, прогнозна, фінансова, нефінансова інформація
Критерії	Критерії існують (законодавчі, нормативні, рекомендаційні документи)	Критерії існують та відповідають необхідним характеристикам		Критерії існують	Критерії відсутні або не відповідають характеристикам
Інформація з предмету завдання	Фінансова звітність, бухгалтерські документи	Звіт, який готує відповідальна сторона	Інформація, яка не має структурованої форми, але може бути зібрана практиком	Звіт або інформація, яка не має структурованої форми	Звіт або інформація, яка не має структурованої форми
Додаткові обмеження	<i>Визначення необхідності для замовника проведення оцінки ризиків викривлення, дотримання принципу безперервності діяльності, подальших подій, розрахунку суттєвості, висловлення впевненості і т. ін.</i>			<i>Визначення важливості для замовника посилання у кінцевому звіті на Міжнародні стандарти, дотримання Кодексу етики, вимог контролю якості і т. ін.</i>	
Ідентифікація завдання	завдання з аудиту, яке виконується відповідно до МСА (МСА 805)	завдання з надання впевненості, яке виконується відповідно до МСЗНВ	завдання з підтвердження пряме завдання	завдання з виконання узгоджених процедур або з підготовки інформації для фінансової звітності, яке виконується відповідно до МССП	інші послуги, зокрема, консультаційні

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4	5
Приклад				
<i>Об'єкт завдання</i>	Основні засоби			
<i>Інформаційні потреби користувачів</i>	1. Отримати думку стосовно достовірності інформації про основні засоби, наведеної в балансі	2. Отримати думку стосовно відповідності процедур придбання та реалізації основних засобів вимогам внутрішніх положень підприємства	3. Отримати думку стосовно відповідності даних про основні засоби в примітках даним бухгалтерського обліку	4. Оцінити ефективність використання основних засобів, здійснити прогноз впливу на результативність діяльності підприємства
<i>Предмет завдання</i>	Історична фінансова інформація	Історична нефінансова інформація	Історична фінансова інформація	Історична, прогнозна, фінансова інформація
<i>Критерії</i>	Критерії існують (стандарти, методичні рекомендації по заповненню форм фінансової звітності, план рахунків та інструкція по його застосуванню)	Критерії існують у вигляді розроблених внутрішніх положень підприємства та відповідають необхідним характеристикам	Критерії існують (стандарти, методичні рекомендації по заповненню форм фінансової звітності, план рахунків та інструкція по його застосуванню)	Критерії відсутні або не відповідають характеристикам
<i>Інформація з предмету завдання</i>	Фінансова звітність	Не має структуризованої форми, але може бути зібрана практиком	Компонент фінансової звітності	Інформація не має структуризованої форми
<i>Додаткові обмеження</i>	<i>Вимоги замовника:</i> завдання повинно бути виконано як завдання з аудиту, виконане у відповідності з вимогами МСА	<i>Вимоги замовника:</i> за результатами виконання завдання обов'язково повинен бути складений Звіт про надання впевненості	<i>Вимоги замовника:</i> в узагальнюючому документі мають бути посилання на Міжнародні стандарти; бажано зменшити вартість завдання та строки його виконання; оцінка ризиків та дотримання принципу безперервності, проведення зовнішніх підтверджень тощо не обов'язкове	<i>Вимоги замовника:</i> послуга має бути виконана сертифікованим аудитором, але жорсткі вимоги до виду завдання, документу, який буде складений за результатами його виконання, не виступаються
<i>Ідентифікація завдання</i>	завдання з аудиту, яке виконується відповідно до МСА (МСА 805)	завдання з надання впевненості, яке виконується відповідно до МСЗНВ - пряме завдання	завдання з виконання узгоджених процедур, яке виконується відповідно до МССП 4400	консультаційні послуги

Джерело: розроблено автором.

Розглянемо практичну пристосованість моделі на прикладі дослідження систем управління персоналом, який є одним з «найлегших» об'єктів, що можуть бути обрані для виконання завдань з надання впевненості. Його «легкість» визначається не обмеженим колом процедур, які слід виконати, а тим, що саме в цьому напрямі існує багато законів та нормативних документів, а також тим, що у більшості суб'єктів господарювання існують внутрішні документи, які також можуть бути обрані в якості критеріїв оцінки. А існування критеріїв та їх відповідність певним характеристикам є обов'язково умовою (серед інших), яка визначає можливість для практика прийняти відповідне завдання до виконання як завдання з надання впевненості (п. 17 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості).

Отже, перша проблема полягає в тому, що слід відібрати ті напрями роботи, які цікавлять замовника, по яким можна встановити критерії оцінки. Розглянемо, яким чином формулюються завдання, які повинен вирішити аудитор в процесі виконання перевірок, які відбуваються в сфері соціально-трудових відносин. Наприклад, задачі, сформульовані Ю.Г. Одеговим та Т.В. Ніконовою в їх підручнику з питань аудиту та контролінгу персоналу [131, с. 165]:

- 1) знаходження проблем в області управління персоналом;
- 2) забезпечення відповідності результатів, що вимагаються, обсягу та напрямку зусиль по управлінню персоналом системі внутрішніх та зовнішніх ситуаційних умов;
- 3) забезпечення відповідності стратегії та політики управління персоналом стратегічним цілям організації;
- 4) формування ефективних, тобто таких, що відповідають системі ситуаційних умов, методів управління персоналом, забезпечення ефективності їх застосування;
- 5) визначення відповідності зусиль на стратегічному, лінійному та функціональному рівнях управління персоналом;
- 6) забезпечення інтегрованості елементів системи управління персоналом в цілому в стратегію розвитку підприємства;

- 7) здійснення перспективного планування системи управління персоналом організації;
- 8) встановлення відповідності кадрової політики вимогам законодавства;
- 9) оптимізація витрат на управління персоналом шляхом впровадження більш ефективних методів та процедур;
- 10) підтримка та створення кращого організаційного середовища для сприйняття змін в області управління персоналом;
- 11) визначення вкладу служби управління персоналом в ефективність організації в цілому;
- 12) пояснення обов'язків та відповідальності служби управління персоналом;
- 13) посилення професійного іміджу служби управління персоналом;
- 14) заохочення більшої відповідальності та професіоналізму серед співробітників служби управління персоналом;
- 15) підвищення ефективності інформаційної системи служби управління персоналом.

Аналізуючи сутність окреслених задач, можна побачити, що лише завдання під номером 8, відповідає сутності завдання з надання впевненості, решта – це область консультаційних завдань або завдань з виконання погоджених процедур.

В рамках виконання оцінки систем управління персоналом як завдання з надання впевненості аудитор може переслідувати три цілі:

1. Висловлення думки стосовно того, чи відповідають розроблені внутрішні документи на підприємстві та інша кадрова документація вимогам законодавства України з цих питань.
2. Висловлення думки стосовно того, чи відповідає дійсний стан справ на підприємстві в сфері управління персоналом вимогам законодавства України та внутрішнім документам підприємства.
3. Висловлення думки стосовно ефективності, результативності, доцільності різних напрямів систем управління персоналом.

Важливо визначитися з критеріями оцінки, які будуть використовуватися

при проведенні кадрового аудиту. Стосовно перших двох напрямів роботи встановити критерії оцінки є можливим, оскільки в основному вони є формально розробленими. Їх сукупність можна подати таким чином (рис. 3.7).

Для третього напрямку роботи формально розроблені критерії відсутні, а тому аудитору слід спеціально розробляти критерії, за допомогою яких він зможе висловити власну думку стосовно ефективності, результативності та доцільності. При цьому обов'язково слід оцінити прийнятність критеріїв таким ознакам як значимість, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість для окремого завдання на основі того, як вони відображають ці характеристики.

В якості критеріїв оцінки або вимірювання предмету не можуть бути вибрані очікування, судження або власний досвід практика. Такі твердження не являють собою прийнятних критеріїв (п. 36 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості).

Розглянемо декілька прикладів складності та суб'єктивності визначення критеріїв оцінки систем управління персоналом. Так, для оцінки ефективності використання робочого часу можна використати планові показники, фактичні показники попередніх років, які приймаються за еталонні, фактичні показники роботи інших подібних підприємств. Лише перший критерій, тобто плановий показник обсягу робочого часу в певній мірі може відповідати всім вище переліченим ознакам прийнятності критеріїв.

Для оцінки ефективності процесу найму працівників Ю.Г. Одеговим та Т.В. Ніконовою пропонується використовувати такі показники:

- якість набраних працівників, який визначається шляхом ділення суми усередненого показника якості роботи, яка виконується набраними працівниками, відсотку нових працівників, які просунулися по службі протягом одного року, та відсотку нових працівників, які залишилися працювати після закінчення одного року, на загальну кількість показників, які використовуються при розрахунку (в даному випадку їх три);
- вартість найму;
- вартість адаптації [131, с. 259–264].

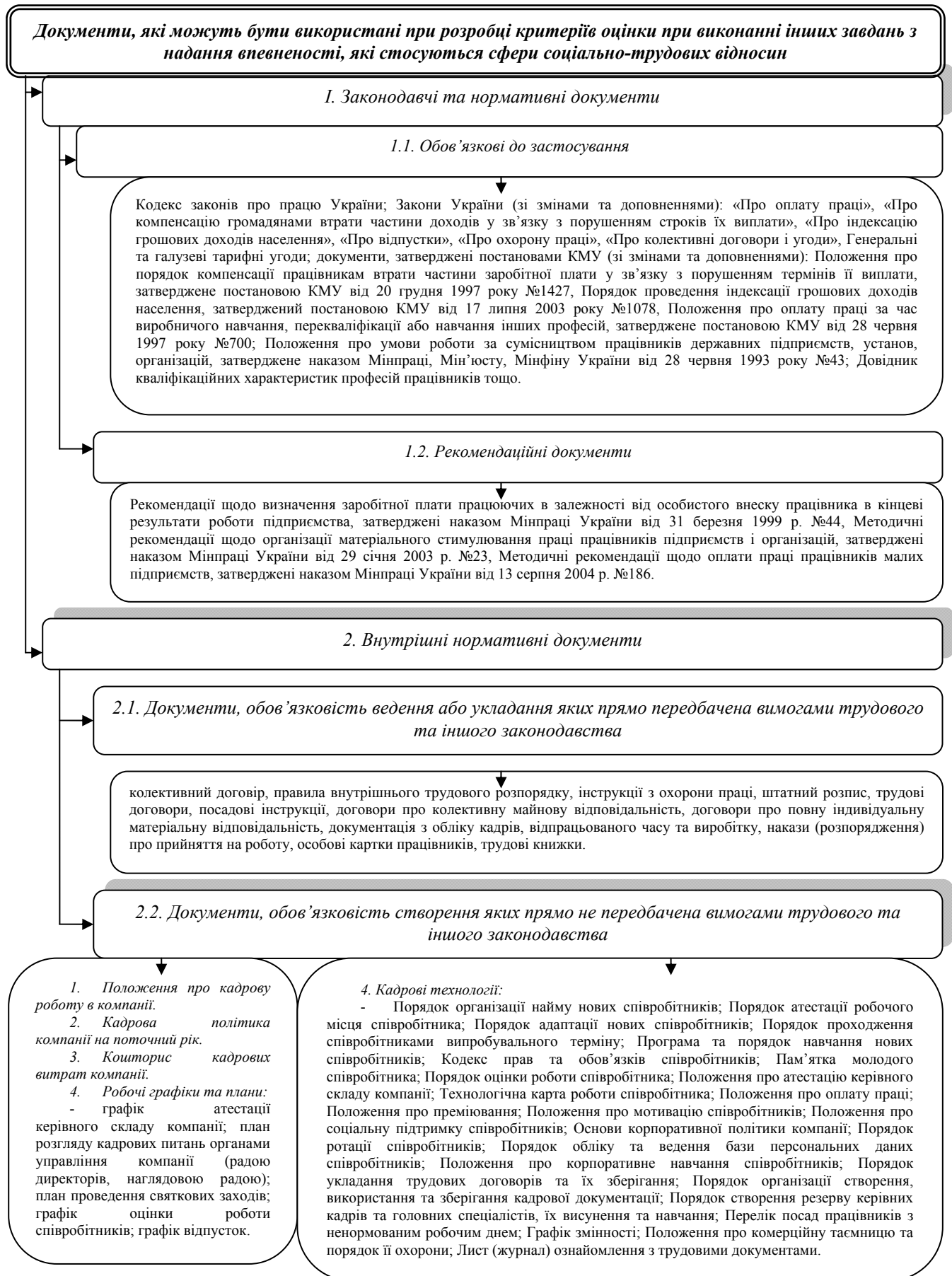


Рис. 3.7. Документи, які є базою критеріїв оцінки при виконанні інших завдань з надання впевненості, які стосуються сфери соціально-трудових відносин
Джерело: систематизовано автором.

По цим показникам можна намагатися встановити еталонні значення, які могли би бути використані в якості критеріїв оцінки, але, на наш погляд, вони не будуть відповідати ознакам повноти та нейтральності.

Оцінку ж рівня задоволеності працею, рівня трудової мотивації, стану соціально-психологічного клімату можна здійснити лише соціологічними методами – анкетуваннями, опитуваннями тощо і встановити критерії в цьому випадку надзвичайно складно.

Результати проведеного дослідження показують, що навіть при такому предметі завдання як соціально-трудова відносина на підприємстві, щодо якого існують і чіткі норми законодавства, і рекомендації, виконати саме завдання з надання впевненості іноді дуже складно, а іноді й неможливим. Причиною тому є відсутність в окремих випадках критеріїв оцінки, які б відповідали ознакам прийнятності, та порядку визначення рівня суттєвості, який в більшості випадків повинен бути встановлений з урахуванням можливості існування саме якісних, а не кількісних викривлень.

Розробка типової структури внутрішнього стандарту для інших завдань з надання впевненості (четвертий напрям) є більш складною задачею, враховуючи різноманітність об'єктів та критеріїв їх оцінки. Структурі та змісту внутрішніх стандартів, присвячених виконанню конкретних завдань з аудиту, приділяють увагу у фаховій літературі. Зокрема, пропонується така структура: загальні положення; особливості організації обліку обраного об'єкта; типову загальну стратегію та план аудиту обраного об'єкта; методику розрахунку рівня суттєвості; чинники, які впливають на збільшення ризику виникнення викривлень в обліку певного об'єкта; джерела отримання аудиторських доказів; методи отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту; типові помилки, які зустрічаються при проведенні аудиту; порядок формування аудиторського звіту [205, с. 316–317].

Укрупнена структура внутрішнього стандарту з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, розроблена на основі попередніх пропозицій та враховує:

- 1) розроблену класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- 2) наповнення МСЗНВ 3000, 3400, 3402, 3410, 3420;
- 3) розроблені етапи виконання завдання та їх наповнення;
- 4) відмінності між аудитом фінансової звітності та завданнями з надання впевненості, іншими ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Можна запропонувати таку структуру внутрішнього стандарту:

1. Характеристики завдання на основі класифікації його елементів.
2. Методика розрахунку рівня суттєвості.
3. Процедури I етапу «Етап прийняття завдання».
4. Процедури II етапу «Етап отримання та оцінки доказів».
5. Процедури III етапу «Етап завершення завдання».

Детальніше доцільно зупинитися на розкритті наповнення другого та першого етапу в контексті узгодження умов завдання та подальшого планування та виконання процедур з точки зору необхідності врахування таких специфічних категорій, як пов'язані особи, подальші події, безперервність тощо, яким присвячено окремі Міжнародні стандарти аудиту.

Для цього, враховуючи необхідність розробки типової структури внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, для конкретних об'єктів, важливим є, в першу чергу, визначення принципів відмінностей від аудиту фінансової звітності, оскільки проблеми внутрішньої стандартизації цих завдань в більшій мірі розглянуто у фаховій літературі.

Розглянемо спочатку відмінності між аудитом фінансової звітності та операційним (управлінським) аудитом, які виділяються вченими, оскільки, як вже доводилося вище, саме він трансформувався у завдання з надання впевненості, інші ніж аудит и огляд історичної фінансової інформації.

Наприклад, А. Аренс та Дж. Лоббек виділяють такі основні відмінності між операційним аудитом та аудитом фінансової звітності: призначення аудиту, подання висновків, включення в сферу операційного аудиту нефінансових

питань, що, з одного боку, не вимагає арифметичної точності, але з іншого – підкреслює важливість залучення експертів [24, с. 11, 536, 548–549]. Серед українських вчених відмінності між фінансовим та управлінським (операційним) аудитом запропоновані Ф.Ф. Бутицем [50] і охоплюють вони таке: орієнтацію (бухгалтерсько-фінансовий аудит – на минуле, управлінський аудит – на майбутнє), основу (для бухгалтерсько-фінансового аудиту – собівартість, для управлінського аудиту – можливі витрати), цільову спрямованість (для бухгалтерсько-фінансового аудиту – контроль правильності формування прибутку, для управлінського – збільшення прибутку та вирішення інших завдань, які стоять перед підприємством), характер робіт (для бухгалтерсько-фінансового аудиту – попереджувальний, для управлінського – творчий), мету (для бухгалтерсько-фінансового аудиту – відповідні процедури та способи контролю, для управлінського – ефективне використання майна та ресурсів), основне джерело інформації (для бухгалтерсько-фінансового аудиту – бухгалтерські дані, для управлінського – бухгалтерські, фінансові, оперативні дані). Подібні ознаки виділяються і іншими дослідниками, наприклад, Л.Є. Голищева та Р.Г. Тараненко проводячи аналіз управлінського аудиту та аудиту фінансової звітності в кінцевому підсумку роблять висновок, що спільним є методика проведення аудиту, а відмінності проявляються в цілях, задачах, об'єктах, характері регулювання, користувачах, критеріях оцінки [58].

Як вже підкреслювалося вище, для визначення принципів відмінностей у проведенні аудиту фінансової звітності та завдань з надання впевненості необхідно використати вимоги та рекомендації, які викладені в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг.

Особливості кожного з елементів інших завдань з надання впевненості в свою чергу визначають відмінності в організації та методиці виконання завдань з надання впевненості, які ґрунтуються на конкретних вимогах Міжнародних стандартів аудиту та Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості.

Організація і методика проведення таких завдань з надання впевненості регламентується, по-перше, Міжнародною концептуальною основою завдань з

надання впевненості, яка визначає та описує елементи та цілі завдань з надання впевненості, а також визначає завдання, на які розповсюджується дія Міжнародних стандартів аудиту (МСА), Міжнародних стандартів з огляду та Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ), по-друге, безпосередньо розробленими Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості, які регламентують вимоги проведення завдань, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які об'єднані у відповідний блок (3000–3699). Цей блок поділений на дві групи: стандарти 3000–3399 «Застосовані до всіх завдань з надання впевненості» та стандарти 3400–3699 «Стандарти для спеціалізованих сфер».

В Україні застосовуються Міжнародні стандарти в редакції видання 2014 року, в складі яких – п'ять Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості: МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги», 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії».

Результати дослідження відмінностей у проведенні аудиту фінансової звітності та завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, узагальнені в додатку Р.

Отже, якщо розглядати особливості організації і методики виконання інших завдань з надання впевненості, то їх відмінності від аудиту фінансової звітності полягають в особливості визначення елементів кожного з завдання, які в загальному вигляді регламентовані Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості та включають: тристоронні відносини; предмет; відповідні критерії; достатні й відповідні докази; письмовий звіт (висновок) з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості (п. 20). Більш детально елементи, які визначають відмінності між аудитом фінансової звітності

та завданнями з надання впевненості, іншими ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, можна подати так:

- рівень впевненості, який в своє чергу впливає на вибір процедури збору доказів та формулювання висновків;
- предмет завдання;
- критерії оцінки;
- потенційні користувачі;
- порядок здійснення процедур, що дозволяють отримати розуміння про суб'єкта господарювання, та їх обсяг;
- розгляд питань щодо шахрайства та інших законодавчих та нормативних актів;
- розгляд законодавчих та нормативних документів;
- порядок розгляду подальших подій;
- відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання;
- відповідальність аудитора за перевірку порівняльної інформації та іншої інформації;
- порядок та випадки обов'язкового інформування управлінського персоналу;
- порядок та випадки отримання пояснень від управлінського персоналу;
- порядок висвітлення результату завдання та складання звіту;
- випадки модифікації звіту з надання впевненості;
- випадки включення до звіту пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань.

Ці відмінності можна класифікувати на три групи:

1) відмінності, які спричинені дещо різними підходами до розгляду певного питання в МСА та МСЗНВ (рівень впевненості, який в своє чергу впливає на встановлення рівня суттєвості, процедури збору доказів та формулювання

висновків; предмет завдання; критерії оцінки; потенційні користувачі; порядок здійснення процедур, що дозволяють отримати розуміння про суб'єкта господарювання, та їх обсяг; порядок висвітлення результату завдання та складання висновку; випадки модифікації аудиторського висновку);

2) відмінності, які спричинені «поверховим» підходом до розгляду певного питання в МСЗНВ 3000 (розгляд питань щодо шахрайства та дотримання інших законодавчих та нормативних актів; випадки включення до аудиторського звіту пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань; порядок розгляду подальших подій; порядок та випадки отримання пояснень від управлінського персоналу);

3) відмінності, які спричинені тим, що певні питання не згадуються та не розглядаються в МСЗНВ 3000 і поверхово розглядаються в інших МСЗНВ (відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання; розгляд впливу операцій з пов'язаними особами; використання зовнішніх підтверджень; відповідальність аудитора за перевірку порівняльної інформації, якщо перевірка за попередній період не проводилася або проводилася попереднім аудитором; порядок та випадки обов'язкового інформування управлінського персоналу).

Узагальнюючи виявлені відмінності вважаємо, що при розробці типового внутрішнього стандарту виконання завдання доцільно не лише передбачити типові процедури, а розкрити необхідність, умови, порядок дослідження таких об'єктів, як:

- 1) ризики виникнення шахрайства та випадки шахрайства;
- 2) дотримання інших законодавчих і нормативних документів;
- 3) принцип безперервності діяльності;
- 4) подальші події;
- 5) операції з пов'язаними особами;
- 6) порівняльна інформація;
- 7) залишки на початок періоду.

Виділені об'єкти, як свідчать розроблені МСЗНВ 3402, 3410, 3420, можуть

мати відношення до досліджуваного об'єкту, а проаналізовані відмінності засвідчують значну варіативність згаданих елементів стосовно інших завдань з надання впевненості, що створює складність для аудиторів при їх визначенні в кожному конкретному завданні та необхідність їх врахування при розробці внутрішніх стандартів аудиторського підприємства.

Важливість розробки таких стандартів беззаперечна, оскільки Положенням з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» [141] запроваджена обов'язковість документування процесу виконання завдання через розробку методик з виконання завдання у письмовому чи електронному форматі, програмних інструментів або інших форм стандартизованої документації, планів, програм, інструкцій, необхідних для розуміння цілей роботи персоналу в процесі виконання завдання.

Розглянемо особливості визначення рівня суттєвості при виконанні інших завдань з надання впевненості. В аудиті принцип суттєвості є визначальним в прийнятті рішень з багатьох професійних питань. Визначення рівня суттєвості з метою оцінки достовірності фінансової звітності є важливою методологічною та практичною проблемою аудиторської діяльності. В міжнародній практиці проведення аудиту поняттю суттєвості відповідає поняття матеріальність (materiality). Концепція матеріальності почала розроблюватися ще в 70-х роках минулого сторіччя. Результатом розробки цієї концепції стала підготовка Міжнародного стандарту аудиту «Матеріальність та аудиторський ризик», який згодом був трансформований в декілька стандартів, зокрема, суттєвості присвятили окремий стандарт 320 «Суттєвість в аудиті» (Audit Materiality). Аудиторські підприємства повинні розроблювати підходи та критерії для методики оцінки суттєвості і адаптувати їх у своїй практичній діяльності з врахуванням особливостей економічного суб'єкту, який підлягає аудиту.

Важливим принцип суттєвості є і при проведенні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, адже в п. 22 МСЗНВ 3000 підкреслено, що «практикові (аудитору) слід розглядати

суттєвість та ризик завдання з надання впевненості при плануванні та виконанні завдання з надання впевненості», оскільки за підсумками виконання завдання з надання впевненості аудитор також формулює та подає висновок, який може бути як безумовно-позитивний, так і відрізнитися від нього. Визначення критеріїв, рівня суттєвості при виконанні завдань з надання впевненості, інших, аніж аудит чи огляд фінансової звітності, є надзвичайно складною проблемою, враховуючи різноманітність предметів перевірок.

В п. 47 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості зазначено, що суттєвість важлива, коли практик визначає природу, час та обсяг процедур збирання доказів, а також оцінює, чи немає перекручень в інформації з предмету завдання. При розгляді суттєвості практик розглядає та оцінює, які чинники можуть впливати на рішення користувачів. Наприклад, коли відібрані критерії дають можливість різного подання інформації з предмету завдання, аудитор визначає, як це подання може вплинути на рішення користувачів. Суттєвість розглядається в контексті кількісних та якісних чинників, таких як відносна величина, характер та ступінь їх впливу на оцінку чи вимір предмета перевірки й на інтереси потенційних користувачів. Оцінка суттєвості та відносної важливості кількісних та якісних чинників для окремого завдання є предметом судження практика. Ці вимоги мають загальний характер і стосуються всіх завдань з надання впевненості: і аудиту фінансової звітності, і завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації. Поряд з цим використання принципу суттєвості при проведенні інших завдань з надання впевненості має свої особливості.

По-перше, на відміну від аудиту фінансової звітності, здійснення якого регламентується Міжнародними стандартами аудиту, аудиторам дозволяється виконувати завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, двох типів: з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п. 2 МСЗНВ 3000). А отже, рівень суттєвості теоретично може бути встановлений різний при однакових за метою завданнях, в залежності від необхідного рівня зменшення ризику завдання. Але якщо

звернутися до вимог Міжнародного стандарту завдань з огляду 2400 «Завдання з огляду фінансових звітів», то в ньому підкреслено, що при огляді фінансової звітності, в результаті якого висловлюється негативна впевненість, аудитор повинен застосовувати те саме визначення суттєвості, що й у випадку висловлення думки щодо фінансових звітів. Хоча при проведенні огляду існує більший ризик не виявлення викривлень, ніж при проведенні аудиторської перевірки, судження з приводу того, що є суттєвим, виносяться на підставі інформації, щодо якої аудитор дає висновок, а також з урахуванням потреб тих осіб, які покладаються на цю інформацію, а не на рівні забезпеченої впевненості.

По-друге, предметом перевірки при проведенні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, можуть бути абсолютно різні предмети, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різноманітні критерії в залежності від інтересів користувачів результатів аудиторської роботи. Так, завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, передбачає проведення оцінок (перевірок) ефективності (відповідності) таких об'єктів як: системи внутрішнього контролю (аудиту), використання виробничих потужностей, функціонування системи управління, системи морального стимулювання та оплати праці персоналу, системи управління персоналом, інформаційні системи (технології), системи інформаційної безпеки діяльності підприємств, системи корпоративного управління, професійні знання персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності тощо.

Розгляд суттєвості вимагає від аудитора розуміння та оцінки чинників, які можуть вплинути на рішення потенційних користувачів. Наприклад, коли ідентифіковані критерії дозволяють різне подання інформації про предмет перевірки, аудитор повинен розглянути, як прийняте подання може вплинути на рішення потенційних користувачів. Отже, існує значна варіативність щодо визначення суттєвості при кожному конкретному завданні, навіть для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. Наприклад, в якості предмету оцінки задоволення покупців один аудитор може відібрати кількість задоволених

скарг покупців, інший - кількість повторних покупок на протязі трьох місяців після першої покупки (приклад наведено в п. 35 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості). В цьому також проявляється відмінність від аудиту фінансової звітності, оскільки Міжнародні стандарти аудиту чітко висловлюються щодо критеріїв оцінки фінансової звітності, а отже і порядку встановлення рівня суттєвості.

По-третє, в МСА 320 «Суттєвість» зазначено, що рівень суттєвості встановлюється з метою виявлення, в першу чергу, суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень, проте підкреслюється, що треба враховувати і обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансової звітності буде введений в оману таким описом, ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше накладення нормативних обмежень суттєво зменшить операційні можливості (п. 5 МСА 320). Враховуючи різноманітні можливі предмети завдання та їх характеристики, можна стверджувати, що якісні характеристики при визначенні рівня суттєвості в процесі планування та виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, будуть превалювати.

По-четверте, при аудиті фінансової звітності аудитор зобов'язаний оцінювати аудиторський ризик, який безпосередньо пов'язаний з встановленням рівня суттєвості, шляхом оцінки трьох його компонентів: властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення. Щодо завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, то в п. 25 МСЗНВ 3000 зазначено, що ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості.

По-п'яте, при проведенні аудиту фінансової звітності аудитор повинен розглядати суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, а також стосовно

сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, яка розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі та нормативні вимоги, а також чинники, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансової звітності і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від окремого аспекту фінансових звітів, які розглядаються (п. 7 МСА 320).

В МСЗНВ 3000 викладені подібні вимоги. Так, в пп. «і» п. 49, який присвячений змісту звіту із завдання з надання впевненості, підкреслено, що якщо інформація про предмет перевірки складається з кількох аспектів, можна надавати окремі висновки з кожного аспекту, а оскільки не всі висновки пов'язані з однаковим рівнем процедур збору доказів, кожний висновок формулюється у формі, який відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості. Ці зауваження пояснюють, що в межах кожного предмета перевірки можуть бути абсолютно різні об'єкти, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різні критерії, а отже і різний рівень суттєвості (на відміну від аудиту фінансової звітності), де рівень суттєвості встановлюється зазвичай єдиний.

Всі викладені вище особливості, які узагальнені в таблиці 3.6, повинні враховуватися аудитором при виконанні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Для розробки методики визначення рівня суттєвості при проведенні завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, суб'єкту аудиторської діяльності необхідно:

- визначити умови завдань, предмети перевірок, їх характеристики та ідентифіковані критерії;
- ідентифікувати потенційних користувачів звіту аудитора;
- охарактеризувати мету та типи рішень, які можуть прийматися кожним з користувачів на основі інформації, що є предметом перевірки;
- по кожному з можливих користувачів описати критерії прийняття рішень, виділивши їхні граничні, допустимі та оптимальні значення.

Таблиця 3.6

Вплив на визначення рівня суттєвості елементів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Елемент	Його характеристика у відношенні до завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	Вплив на визначення рівня суттєвості
Рівень надання впевненості	<p align="center">Високий, але не абсолютний рівень впевненості</p> <p>Практику (аудиторам) дозволяється виконувати завдання з надання впевненості двох типів: з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п. 2 МСЗНВ 3000).</p>	Можливість встановлення різних рівнів суттєвості при однакових за метою завданнях в залежності від необхідного рівня зменшення ризику
Предмет перевірки	<p>Різноманітний, причому може складатися з різних об'єктів</p> <p>Встановлена обов'язковість оцінювання відповідності предмета перевірки характеристикам, наведеним в параграфі 33 Міжнародних концептуальних основ завдань з надання впевненості (п. 18 МСЗНВ 3000). Також встановлена обов'язковість визначення таких характеристик предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів і які слід зазначити у висновку з надання впевненості (п. 18 МСЗНВ 3000).</p>	<p>В межах кожного предмета перевірки можуть бути абсолютно різні об'єкти, для оцінки або виміру яких можуть бути встановлені різні критерії, а отже і різний рівень суттєвості.</p> <p>Якісні характеристики при визначенні рівня суттєвості в процесі планування та виконання завдання з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, будуть превалювати.</p>
Критерії оцінки	<p>Різноманітні.</p> <p>Встановлена обов'язковість оцінювання практиком прийнятності критеріїв для оцінки чи виміру предмету перевірки (п. 19 МСЗНВ 3000) на відповідність характеристикам, наведеним в параграфі 36 Міжнародних концептуальних основ завдань з надання впевненості.</p>	<p>Розгляд суттєвості вимагає від аудитора розуміння та оцінки чинників, які можуть вплинути на рішення потенційних користувачів. Наприклад, коли ідентифіковані критерії дозволяють різне подання інформації про предмет перевірки, практик розглядає, як прийняте подання може вплинути на рішення потенційних користувачів. Отже, існує значна варіативність щодо визначення суттєвості при кожному конкретному завданні (п.25 МСЗНВ 3000).</p>
Потенційні користувачі	Чітко не ідентифіковані й охоплюють різноманітне коло осіб.	
Розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривлена	<p>Ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема, характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості (п. 25 МСЗНВ 3000).</p>	<p>При встановленні рівня суттєвості може не оцінюватися або оцінюватися не в повному обсязі один з компонентів аудиторського ризику</p>

Джерело: складено автором на основі узагальнення вимог Міжнародних стандартів аудиту та Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000.

Якщо при проведенні аудиту фінансової звітності більшість з цих питань визначені заздалегідь у Міжнародних стандартах аудиту (умова завдання, предмет перевірки, критерії оцінки тверджень у фінансовій звітності, потенційні користувачі), то при проведенні завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, ініціатор виконання такого завдання повинен поставити конкретні завдання та назвати користувача, для якого призначені результати роботи аудиторської організації. Виходячи з названих предмету завдання та критеріїв його оцінки аудитор повинен встановити рівень суттєвості.

Чітка ідентифікація критеріїв оцінювання є визначальним кроком у встановленні рівня суттєвості, який в подальшому буде визначати вид сформованого за результатами перевірки звіту. Прийнятні критерії потрібні для прийнятно несуперечливої оцінки або вимірювання предмету в контексті професійного судження. За відсутності системи відліку, яку задають відповідні критерії, будь-який звіт (висновок) може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню.

Наприклад, власники підприємства є ініціаторами проведення завдання з надання впевненості з інвестиційного проекту, який підготовлений з метою залучення інвестицій на розширення діяльності підприємства і технічне переозброєння. У цьому випадку користувачем такої інформації і звіту про її достовірність буде потенційний інвестор, який повинен прийняти рішення про інвестування коштів або відмовитися від їхнього інвестування. Прийняття такого рішення може базуватися на аналізі показників ефективності інвестицій (строк окупності, чистий дисконтний дохід тощо), при розрахунку яких використовуються дані бухгалтерського обліку і звітності: прибуток, виручка, амортизація, дохід від продажу необоротних активів та інші. Інвестор готовий інвестувати кошти, якщо розрахунковий строк їхньої окупності буде становити не більше 10 років. Подана підприємством інформація про фінансово-господарську діяльність підприємства та зроблений на її основі розрахунок строку окупності показують результат – 8 років. Аудитору в цьому випадку слід розрахувати, наскільки повинні бути перекручені дані, використані при проведенні

розрахунку, для того щоб строк окупності перевищив 10 років. Отримані величини перекручень і будуть рівнем суттєвості при виконанні такого завдання.

Якщо в результаті перевірки будуть виявлені перекручення відповідних даних звітності, які не підлягають виправленню (наприклад, неможливо збільшити загальний обсяг грошових коштів, що надійшли на підприємство, тобто вхідний грошовий потік), аудитор зобов'язаний подати модифікований звіт з надання впевненості, тому що в результаті використання недостовірних даних інвестор може прийняти рішення про інвестування коштів, одержавши невірний результат розрахунку строку окупності.

Висновки до розділу 3

В результаті дослідження особливостей регламентації виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, структуризації процесу їх виконання та його впливу на розробку внутрішніх стандартів, проблем розробки внутрішніх стандартів та шляхів їх вирішення були зроблені такі висновки:

1. 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; 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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 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.

Основні положення та висновки розділу 3 дисертації викладено в наукових працях автора [9; 10; 11; 16; 17; 19; 20; 207].

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 уможлиблює 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамовська В.С. Аудит ефективності управлінської діяльності [Електронний ресурс] / В.С. Адамовська // Ефективна економіка. – 2014. – № 4. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2904>
2. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.: пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Андреев В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пособие. / Валерий Дмитриевич Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
4. Андрошук І.І. Критерії оцінки при виконанні завдань з операційного аудиту: проблеми розробки та застосування / І.І. Андрошук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 14. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 46–54.
5. Андрошук И.И. Задания по предоставлению прочей уверенности в системе аудиторских услуг: сущность, виды, отличительные характеристики / И.И. Андрошук // Новая Экономика. – 2014. – №1(63), апрель. – С. 179–186.
6. Андрошук І.І. Аналіз фінансового стану в системі аудиторських послуг / І.І. Андрошук // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції. Одеса: ОНЕУ, 2014. – С. 102–103.
7. Андрошук І.І. Аудит ефективності в практиці роботи органів державної контрольно-ревізійної служби / І.І. Андрошук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.11. – Кіровоград: КНТУ, 2007. – С. 377–383.
8. Андрошук І.І. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / І.І. Андрошук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. Том 2. – Науковий журнал. – 6.2007. – С. 237–240.
9. Андрошук І.І. Вибір критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості в сфері управління персоналом та соціально-трудова відносин /

І.І. Андрощук // Економічний простір: Збірник наукових праць. – №56/1. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2011. – С. 148–158.

10. 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 року) / редкол.: П.П. Мазурок, Б.М. Одягайло, О.В. Плотніков та ін. – Кривий Ріг: КЕІ КНЕУ, 2008. – С. 147–149

11. 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 року. Том 1. – Харків: ФОП Павлов М.Ю., 2009. – С. 107–108.

12. 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.) – КНТУ. – Кіровоград: Ексклюзив-Систем, 2015. – С. 193–194.

13. 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.ІІ. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 39–48.

14. 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.

15. 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:

Симферополь, 13 травня 2010 року. – Сімферополь: ПП «Підприємство Фенікс», 2010. – С. 207–209.

16. Андрошук І.І. Планування процесу виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І.І. Андрошук // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції / [відповідальний за випуск: проф. Рудницький В.С., доц. Бачинський В.І.]. Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – С. 13–16.

17. Андрошук І.І. Проблеми визначення рівня суттєвості при виконанні завдань з операційного аудиту / І.І. Андрошук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 298–305.

18. Андрошук І.І. Соціально-трудові відносини та персонал як об'єкт завдань з надання впевненості / І.І. Андрошук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 16 ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2009. – С.40–48.

19. Андрошук І.І. Стандартизація виконання завдань з надання іншої впевненості: сучасний стан та розвиток / І.І. Андрошук // Финансы. Учет. Банки. – 2014. – №1(20). – С. 23–31

20. Андрошук І.І. Умови та порядок прийняття завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності / І.І. Андрошук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 20, ч. 2. – Кіровоград: КНТУ, 2011. – С. 250–261.

21. Андрошук І.І. Управлінський аудит фінансового стану підприємства та ефективності його діяльності / І.І. Андрошук // V Міжнародна науково-практична конференція «Соціально-економічні реформи у контексті інтеграційного вибору України: Збірник науковий праць. – Том 4. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – С. 3–6.

22. Антонюк О. (Antonyuk O.) Диверсифікація аудиторських услуг, как

способ повышения эффективности деятельности аудиторской фирмы (Diversification of audit services as a way to improve the effectiveness of auditing company) / О. Antonyuk // International Journal of New Economics and Social Sciences. – Poland, Swinoujscie. – № 1 (3). – 2016. – P. 56–64.

23. Антонюк О. (Antonyuk O.) Проблематика и предложения усовершенствования стандартизации аудиторских услуг (Issues and Proposals for the Improvement of Standartization of Audit Services) / О. Antonyuk // International Journal of New Economics and Social Sciences. – Poland, Swinoujscie. – № 2 (2). – 2015. – P. 150–158.

24. Аренс А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек. ; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.

25. Артюх О.В. Податковий аудит у структурі аудиторської діяльності: вітчизняний та зарубіжний досвід [Електронний ресурс] / О.В. Артюх. – Режим доступу:

<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/3652/1/Податковий%20аудит%20у%20структурі%20аудиторської%20діяльності%20вітчизняний%20та%20зарубіжний%20досвід.pdf>

26. Артюх О.В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості [Електронний ресурс] / О.В. Артюх // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету – С. 235–238. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4428/1/Податковий%20аудит%20як%20завдання%20з%20надання%20достатньої%20впевненості.pdf>

27. Аудит : Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус» – 2005. – 172 с.

28. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.

29. Аудит : учебник для вузов / [В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.] ; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. :

ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.

30. Аудит информационной безопасности / А.П. Курило, С.Л. Зефирова, В.Б. Голованов и др. ; под общ. ред. А.П. Курило. – М.: Издательская группа «БДЦ_пресс», 2006. – 304 с.

31. Аудит Монгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О`Рейли, М.Б. Хирш, Пер.с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

32. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / [Петрик О. А., Давидов Г.М., Редько О.Ю. та ін.]. ; за заг. ред. О. А. Петрик; передм. Т. І. Ефименко. – К. : ДННУ «Акад. фін. управління», 2012. – 352 с.

33. Аудит фінансових результатів: теоретико-методологічний аспект : монографія / І.К. Дрозд, В.М. Іванков, Г.Б. Назарова, Н.С. Шалімова ; за заг. редакцією І.К. Дрозд. – К.: ТОВ «Видавництво «Сова», 2013. – 208 с.

34. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И.Гайдаржи. – М.: КНОРУС, 2009. – 328 с.

35. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підруччик. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

36. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.

37. Балабанова Л.В. Маркетинговий аудит системи збуту: Навчальний посібник / Л.В. Балабанова, А.В. Балабанець. – К.: Вд «Професіонал», 2004. – 224 с.

38. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела: Учеб.пособие / Н.В.Фадеекина, Е.К.Болгова, М.Н.Скурихин, А.В.Брыкин; Под общей ред. д-ра экон.наук, проф. Н.В. Фадеекиной. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 496 с.

39. Белуха Н.Т. Аудит / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – 769 с.

(Высшее образование XXI века).

40. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: Монографія. / Адам Васильович Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.

41. Бойко Т.Ю. Методичні підходи щодо оцінки ефективності організаційно-економічного механізму регулювання управлінської діяльності підприємницького кластеру / Т.Ю. Бойко // Вісник Запорізького національного університету. – 2011. – № 1 (19). – С. 15 – 21.

42. Бондар В.П. Внутрішній контроль якості аудиторських перевірок / В.П. Бондар // Статистика України. – 2015. – № 3. – С. 56–59.

43. Бондар В.П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю / В.П. Бондар, Ю.В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015 – Вип. № 1 (31). – С. 36–64.

44. Бондар В.П. Управління якістю та якість в аудиті: шляхи удосконалення / В.П. Бондар, Ю.В. Бондар // Аудитор України. – 2012. – № 7. – С. 11–35.

45. Бондар М.І. Аудит в АПК : навч. посіб. / Микола Іванович Бондар. – К. : КНЕУ, 2003. – 188 с.

46. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : Навчальний посібник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.

47. Булгакова Л.И. Аудит в России: механизм правового регулирования / Л.И. Будгакова; Рос. Акад. наук, Ин-т государства и права. – М.: Волтерс клвер, 2005. – 256 с.

48. Бурлан С.В. Аудит ефективності діяльності підприємства: методичний аспект / С.В. Бурлан, Н.В. Каткова // Проблеми економіки. – 2015. – №1. – С. 181–193.

49. Бурцев В.В. Управленческий аудит системы сбыта готовой продукции. / В. В. Бурцев. – М.: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 1999. – 48 с.

50. Бутинець Ф.Ф. Аудит [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. – 2-ге вид., перероб. і доп.]. / Франц Францович Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
51. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С. М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
52. Васильев Г.А. Управленческое консультирование : Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 061100 (Менеджмент организации) / Г.А. Васильев, Е.М. Деева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 255 с. – (Серия «Профессиональный учебник: Менеджмент»).
53. Верба В. А. Управлінське консультування: концепція, організація, розвиток : монографія / В. А. Верба. – К. : КНЕУ, 2011. – 327 с.
54. Взаимодействие с заинтересованными лицами. Выпуск 2: Практическое руководство по организации взаимодействия со стейкхолдерами (Перевод с английского) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://docplayer.ru/399870-Vzaimodeystvie-s-zainteresovannymi-storonami.html#show_full_text
55. Витяг з протоколу засідання Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 року №122 «Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/1781555683.doc>
56. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность : основы организации : учебно-практическое пособие / Лариса Ивановна Воронина. – М. : Эксом, 2007. – 336 с. – (Высшее экономическое образование).
57. Гедз М.Й. Класифікація аудиту за об'єктами [Електронний ресурс] / М.Й. Гедз // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – № 577. – С. 76–81. – Режим доступу: http://cibs.ubs.edu.ua/file/pubs/gegz_b.pdf
58. Голицева Л.Е. Теоретико-методологические аспекты управленческого

аудиту как способа оценки эффективности бухгалтерского информационного потока [Електронний ресурс] / Л.Е. Голицева, Р.Г. Тараненко // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №4. – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2007/4/Taronenko/Taronenko%20.pdf>

59. Голінач Л. І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу [Електронний ресурс] / Людмила Іванівна Голінач // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2015. – Том 18. – № 2. – С. 113–117. – Режим доступа: http://econa.org.ua/index.php/econa/article/viewFile/699/pdf_290

60. Гончаренко Н.В. Класифікація екологічного аудиту / Н.В. Гончаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – №11 (125). – С.194–201.

61. Гончарук Я.А. Аудит : навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. – К. : Знання, 2007. – 443 с.

62. Городянська Л. Державний фінансовий аудит та аудит ефективності в системі державного фінансового контролю / Лариса Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №10. – С.35–44

63. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>

64. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.

65. Гушко С.В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств: Монографія. / С.В. Гушко. – Кривий Ріг: КЕІ, 2007. – 272 с.

66. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посіб.] / Григорій Миколайович Давидов. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

67. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. / Г.М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с. – (Вища освіта ХХІ століття).
68. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
69. Давидов Г.М. Дослідження функцій аудиту в системах соціально-економічних відносин та фінансового контролю / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». Спеціальний випуск 29 (частина 1). – Ужгород, 2010. – С. 294–300.
70. Давидов Г.М. Необхідність зміни підходів до класифікації аудиту з урахуванням вимог міжнародних стандартів / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Збірник матеріалів доповідей за матеріалами Міжнародної науково-практичної конференції «Ринок аудиторських послуг в Україні: стан і перспективи розвитку» (м. Івано-Франківськ, 15–16 квітня 2010 р.). – м. Івано-Франківськ, 2010. – С. 148–150.
71. Давидов Г.М. Організація і методика проведення управлінського аудиту грошових коштів / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 2, квітень – червень 2005 року. Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 213–222.
72. Давидов Г.М. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес.держ.екон.ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С. 93–101.
73. Дмитренко І.М. Етапи еволюції світового аудиту: систематизація змістових ознак / І.М. Дмитренко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2012. – № 3 (55). – С. 336–345.
74. Додаток до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 3, видання 2014 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_3_all.pdf

75. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
76. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.
77. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
78. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-ХІІ (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року №140-V) (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/show/2121-14>
79. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» (в редакції Закону України від 16.10.2012 р. №5463-VI) (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2939-12>
80. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2013 рік. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2013 році [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Київ, 2014. – 49 с. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
81. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2014 рік. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2014 році [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Київ, 2015. – 56 с. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
82. Зільберман М. Консалтинг: методи та технології / Пер с. англ. / Мел Зільберман. – СПб: Питер, 2008. – 432 с.
83. Зуева М.В. Развитие целевых функций аудиторских услуг [Електронний ресурс] / М.В. Зуева // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – №3. – Режим доступу: http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04_03.pdf
84. Іваніна О.О. Аудит туристичної діяльності : навчальний посібник. /

О.О. Іваніна. – Київ : Центр навчальної літератури, 2005. – 256 с.

85. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції. Наукове видання / С.В. Івахненко – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.

86. Ільїна С.Б. Основи аудиту : Навчально-практичний посібник. / С.Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006. – 378 с.

87. Катихін Є. О. Соціальний аудит в Україні: історичні тенденції / Є. О. Катихін // Статистика України. – 2011. – №1. – С. 77–81.

88. Кодекс Етики Інституту внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Ukrainian.pdf>

89. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.

90. Кодекс Етики та Стандарти аудиту INTOSAI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=232351&cat_id=3283

91. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням рішення Аудиторської палати України від 26.09.2013 р. № 279/7 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files2/cq_kszyap.doc

92. Корягіна С.В. Маркетинговий аудит / С.В. Корягіна, М.В. Корягін. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 320 с.

93. Крупка И.М. Особенности консалтинга на рынке финансовых услуг Украины в условиях глобализации [Електронний ресурс] / И.М. Крупка // Экономика и банки. – 2013. – №1. – С. 3–7. – Режим доступу: <http://ojs.polessu.by/EВ/article/view/380/386>

94. Кукушкін О.М. Сутність поняття «стратегія розвитку підприємства» [Електронний ресурс] / О.М. Кукушкін // Науковий вісник. Український державний лісотехнічний університет – 2005. – вип. 15.2. – С. 220–227. – Режим

доступу:

http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlts/15_2/220_Kukuszkin_15_2.pdf

95. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.

96. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. для студ. вищ. закл. освіти / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела., 2002. – 504 с.

97. Лазарева С.Ф. Методологічне і методичне забезпечення аудиту інформаційних технологій [Електронний ресурс] / С. Ф. Лазарева, Р. Л. Ус // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – Вип. 1. – С. 117–125. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_1_28.

98. Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире / Ж. Леворш // Контроллинг. – 1992. – №2. – С. 39–50.

99. Лімська декларація керівних принципів контролю [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/article/main?art_id=40271&cat_id=3283

100. Лозовицький С.П. Методичні аспекти аудиту прогнозованої фінансової інформації [Електронний ресурс] / С.П. Лозовицький // Наукові записки. – 2007. – №2(12). – С. 27–31. – Режим доступу: http://www.uad.lviv.ua/wp-content/uploads/2015/06/N_Z_2007_2_12.pdf

101. Мазурик О. В. Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія в управлінській практиці України [Текст] : автореф. дис. ... д-ра соціол. наук : 22.00.04 / Олег Володимирович Мазурик; Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. - Київ, 2014. – 36 с.

102. Мазурик О. В. Суспільні функції та можливості соціального аудиту [Електронний ресурс] / О. В. Мазурик // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія, – № 1 (4). – 2013. – С. 79–83. – Режим доступу: http://www.socd.univ.kiev.ua/sites/default/files/library/elopen/visnyk.04.79_0.pdf

103. Мазурик О.В. Соціальний аудит у системі соціального партнерства: механізми оптимізації взаємодії в управлінській практиці / О.В. Мазурик //

Методологія, теорія та практика соціологічного аналізу сучасного суспільства. – 2009. – Випуск 15. – С. 258–262.

104. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє [Електронний ресурс] / О.І. Малишків // Економіка: реалії часу. – 2015. – №1(17). – С. 208–213. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>

105. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита, Перевод на русский язык, версия от 12.08.2014 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.iaa-ru.ru/files/documents_open/Standards%20rus%202014%20IIA%20022015.pdf

106. Мельничук Б.В. Еволюція сутності аудиту [Електронний ресурс] / Б.В. Мельничук // Економіка АПК. – 2011. – №12. – С. 49–57. – Режим доступу: <http://www.libr.dp.ua/uploads/files/ст.010.pdf>

107. Методика проведення Державною фінансовою інспекцією України, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 26.06.2014 р. № 728 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0826-14>

108. Методичні рекомендації з організації та проведення державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затвержені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 13 березня 2007 року №50 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.24926.0>

109. Методичні рекомендації з проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту фінансової та господарської діяльності бюджетних установ, затвержені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 19 грудня 2005 року №451 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0451501-05>

110. Методичні рекомендації щодо проведення органами державної

контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності використання бюджетної програми, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 15 грудня 2005 року №444 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_68/pg_gvcwsy.htm

111. Миронова О.А. Аудит: теория и методология : учеб. пособие : для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2006. – 176 с.: ил., табл. – (Высшее финансовое образование).

112. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.

113. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.

114. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.

115. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.

116. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.

117. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf

118. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf

119. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf

120. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf

121. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2014 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf

122. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2014 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf

123. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>

124. Муруева И.К. Исследование операционного аудита в государственном секторе РФ / И.К. Муруева // Экономика и управление. – 2008. – №2. – С. 197–199.

125. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ»,

2003. – 712 с.

126. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. [Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998 р.]. – Київ, 1999. – 274 с.

127. Нетыкша О. Эффективность операционного аудита / О. Нетыкша // Финансовый директор. – 2008. – №3. – С. 14–20.

128. Облік і аудит у банках: Підручник / А. М. Герасимович, Л. М. Кіндрацька, Т. В. Кривов'яз та ін.; За заг. ред. проф. А. М. Герасимовича. – К.: КНЕУ, 2004. – 445 с.

129. Облік, аналіз та аудит: Навчальний посібник. / М.С. Білик, А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька та ін. – К., Кондор, 2008. – 618 с.

130. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.

131. Одегов Ю.Г. Аудит и контроллинг персонала: Учебник / Ю.Г. Одегов, Т.В. Никонова. – М.: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. – 560 с.

132. Панкова С.В. О понятии «уверенность» в аудиторской деятельности и классификации аудиторских услуг / С.В. Панкова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №34(280). – С. 27–33.

133. Панкова С.В. Сущность аудита маркетинга и процедуры его проведения / С.В. Панкова, Л.Е. Пасечникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №7(253). – С. 22–30.

134. Панкова С.В. Сущность и нормативное регулирование аудита инвестиционной деятельности коммерческих организаций / С.В. Панкова // Инновационное развитие экономики. – 2011. – №6. – С. 10–13. – Режим доступа: http://ineconomic.ru/sites/default/files/field_print_version/archive-6.pdf

135. Пасько О.В. Термінологічні аспекти аудиту в Україні у контексті перекладу міжнародних стандартів аудиту / О.В. Пасько, М.І. Гордієнко // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2014. – Вип. 4. – С. 161–168.

136. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>

137. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.

138. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

139. Петрик О.А. Сутність аудиту оподаткування підприємств згідно з нормами Податкового кодексу України та порядок його організації [Електронний ресурс] / О.А. Петрик // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №722 – С. 190–197. – Режим доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/12562/1/38_190-197_Vis_722_menegment.pdf

140. Петрик О.А. Формирование и развитие современного аудита в Украине: институциональный подход [Електронний ресурс] / О.А. Петрик // Международный бухгалтерський учет. – 2013. – №9(255). – С. 45–53. – Режим доступу:

<http://ir.kneu.edu.ua:8080/bitstream/2010/7051/1/Петрик%20институт%20аудита.pdf>

141. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затверджене рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf>

142. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджене рішенням Аудиторської палати України від 26 травня 2011 року №231/12 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/ris/2047853922.doc>

143. Полякова Л.М. Аудит ефективності управлінських систем і практичної діяльності / Л.М. Полякова, З.В. Билень // Вісник Національного

університету «Львівська політехніка». – 2012. – № 722. – С. 211 – 215.

144. Попов Ю. Н. Социальный аудит в системе регулирования социально-трудовых отношений / Ю. Н. Попов // Социальный аудит: проблема развития: сборник. – М.: Издательский дом «АТИСО», 2008. – 91 с.

145. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 березня 2006 року №361 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/361-2006-п>

146. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року №1017 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-п>

147. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту виконання місцевих бюджетів, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2007 року №698 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/698-2007-п>

148. Порядок проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту окремих господарських операцій, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 25 червня 2014 р. № 214 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/214-2014-п>

149. Порядок проведення органами державної контрольно-ревізійної служби державного фінансового аудиту діяльності бюджетних установ, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 31 грудня 2004 року №1777 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1777-2004-п>.

150. Постанова Кабінету Міністрів України “Про утворення Державної

аудиторської служби України» від 28 жовтня 2015 р. №868 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/868-2015-п>

151. Приятельчук О.А. Аудит у схемах і таблицях / Аудит: курс лекцій [Текст] : навч.-наоч. посіб. / О.А. Приятельчук. – К.: «Освіта України», 2010. – 240 с.

152. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні : Монографія [Електронний ресурс] / За заг. ред. д.е.н., проф. Пушкаря М.С. – Тернопіль: «Карт-Бланш», 2012. – 220 с. – Режим доступу: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/bitstream/316497/655/1/проблеми%20і%20перспективи%20розвитку%20аудиту%20в%20україні.pdf>

153. Проскуріна Н.М. Аудит дотримання принципу безперервності як перспективний напрямок розвитку аудиту / Н.М. Проскуріна // Вісник Львівської комерційної академії. Серія : Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 144–147.

154. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту: теорія і практика [Текст] : монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: Інформ.-аналіт. Агентство, 2011. – 739 с.

155. Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник / А.Ж. Пшенична. – К.: центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

156. Радионова Н.Й. Разработка организационных регламентов аудита для повышения внутреннего контроля аудиторских фирм Украины [Електронний ресурс] / Н.Й. Радионова – Режим доступу: http://er.knutd.com.ua/bitstream/123456789/661/1/20160209_101.pdf

157. Редченко К.И. Управленческий контроль и аудит [Електронний ресурс] / К.И. Редченко – Режим доступу: <http://www.cfin.ru.ias.upcontrol.shtml>

158. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: Монографія. / К. І. Редченко. – Львів: Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.

159. Редько О.Ю. Проблеми інституту аудиту в Україні / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2014. – № 2. – С. 200–209.

160. Рішення АПУ від 18.04.2003 р № 122/2 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>

161. Рішення АПУ від 24.12.2014 р. № 304/1 "Про застосування стандартів аудиту" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>

162. Рішення АПУ від 27.02.2014 р. № 290/7 "Про застосування стандартів аудиту та етики" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>

163. Рішення АПУ від 30.11.2006 р. № 168/7 "Про застосування Міжнародних стандартів аудиту видання 2006 року" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>

164. Рішення АПУ від 31.03.2011 р. № 229/7 "Про застосування стандартів аудиту" (із змінами, внесеними рішенням Аудиторської палати України від 03.11.2011 № 240/7) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/msa>

165. Рішення АПУ від від 29.12.2015 р. №320/1 «Про застосування стандартів аудиту» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/rishennya-apu/796-2015>

166. Рішення Аудиторської палати України «Про проект Положення з національної практики завдань з надання впевненості «Завдання з незалежної перевірки податкової звітності (завдання з податкового аудиту)» від 23 лютого 2012 року №246/12 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc

167. Рішення Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року №244/14 «Про перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)» (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/!news/nrishAPU_244.html

168. Робертсон Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон – М.: КРМГ и Контракт, 1993. – 496 с.

169. Рубітель О.Ю. Проблеми визначення поняття «аудит» / О.Ю. Рубітель // Вісник ОНУ імені І.І. Мечнікова. – 2014. – Т.19. Вип.2/6. – С. 103–108.

170. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація

[Монографія] / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.

171. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту [Монографія] / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 196 с.

172. Рядська В.В. Аудит в економічній системі України : сучасний стан та концепція розвитку : монографія / В.В. Рядська. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.

173. Рядська В.В. Аудит: навч. посіб. / В.В. Рядська, Я.В. Петраков. – К.: Центр навч. літ., 2008. – 416 с.

174. Рядська В.В. Дослідження змісту моделей внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг [Електронний ресурс] / В.В. Рядська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2012. – №4(62). – С. 209–211. – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42809/39610>

175. Савина О.П. Моделирование системы внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности и обоснование их структуры [Електронний ресурс] / О.П. Савина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – №3. – Режим доступу: http://www.auditfin.com/fin/2011/5/2011_V_04_03.pdf

176. Савина О.П. Проблемы стандартизации сопутствующих аудиту услуг и пути их решения [Електронний ресурс] / О.П. Савина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – №4. – Режим доступу: http://www.auditfin.com/fin/2011/4/2011_IV_04_05.pdf

177. Савченко В.Я. Аудит: навч. посіб. / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

178. Самчинська Я.Б. Інформаційно-нормативне забезпечення супутніх послуг з виконання погоджених процедур / Я.Б. Самчинська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 2, Т. 1. – С. 96–99.

179. Ситнов А.А. Метод операционного аудита / А. А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2007. – №3. – С. 3–12.

180. Ситнов А.А. Операционный аудит и его предметная область [Електронний ресурс] / А.А. Ситнов // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №2.

– Режим доступу: <http://www.auditfin.com/fin/2007/2/Sitnov/Sitnov%20.pdf>

181. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие / Алексей Александрович Ситнов. – М.: ФОРУМ, 2011. – 240 с.

182. Сметанко О.В. Класифікація стандартів внутрішнього аудиту та їх значення в акціонерних товариствах в Україні [Електронний ресурс] / О. В. Сметанко // Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. – 2010. – Вип. 4. – С. 166–169. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzlubp_2010_4_38

183. Соколов В.М. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні [Електронний ресурс] / В.М. Соколов, Т.Л. Слюніна, Т.В. Розіт // БізнесІнформ. – 2013. – №11. – С. 324–328. – Режим доступу: http://www.business-inform.net/pdf/2013/11_0/324_328.pdf

184. Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1998. – №2. – С. 16–20.

185. Социальный аудит : учебное пособие / под общ. ред. д.э.н. А.А. Шулуца, д.э.н., проф. Ю.Н. Попова. – М.: Издательский дом «АТИСО», 2008. – 620 с. – (Серия «Высшее профессиональное образование»).

186. Стандарт верификации отчетов АА1000, 2003 [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.ksovok.com/doc/aa1000s.doc

187. Стасишен М.С. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях): Навч. посібник. / М.С. Стасишен, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2007. – 192 с.

188. Стратегічний аналіз [Текст]: навч. посібник / Г.М. Давидов, В.М. Малахова та ін. – К.: Знання, 2011. – 389 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

189. Стратегія діяльності Аудиторської палати України на 2012-2017 роки, затверджена рішенням Аудиторської палати України від 5 липня 2012 року №252/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://apu.com.ua/files/temp/2037343347.doc>

190. Суйц В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А.– М.: ИНФРА – М, 2002. – 556 с.

191. Тимчасовий норматив аудиту №1 «Мета та завдання проведення аудиту», затверджений рішенням Аудиторської палати України №35 від 14

вересня 1995 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.uazakon.com/documents/date_5t/pg_idwsom.htm

192. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні.
2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://apu.com.ua/files/temp/780788612.xls>

193. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні.
2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://apu.com.ua/files/temp/996728023.xls>

194. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні.
2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://apu.com.ua/files/temp/522008698.xls>

195. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні.
2011 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.apu.com.ua/informatsiya-pro-stan-auditorskoji-diyalnosti-v-ukrajini>

196. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні.
2012 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://apu.com.ua/files/temp/2648895668.xls>

197. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Богдан Федорович Усач. – К.:
Знання–Прес, 2002. – 223 с.

198. Федеральная сетевая компания Единой Энергетической системы.
Независимое заверение социальной отчетности [Електронний ресурс] – Режим
доступу: [http://report2012.fsk-ees.ru/social-report/application/independent-assurance-
of-social-reporting-.php](http://report2012.fsk-ees.ru/social-report/application/independent-assurance-of-social-reporting-.php)

199. Федеральный Закон Российской Федерации «Об аудиторской
деятельности» от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ [Електронний ресурс]. – Режим
доступу: [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/
fz307fzot301208.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2009/01/fz307fzot301208.doc).

200. Фомишин С.В. Управленческое консультирование. Международный
опыт / С.В. Фомишин, Ю.В. Чернов. – Ростовн/Д.: Феникс, 2006. – 256 с. –
(Высшее образование).

201. Хмельницький В.А. Контроль и аудит / В.А. Хмельницький, Т.А. Гринь. – Минск: Совр. шк., 2006. – 240 с.
202. Хрущ В. О. Розвиток соціального аудиту в системі соціального управління [Електронний ресурс] / В. О. Хрущ // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки, 2013. – вип. 2. – С. 98–102. – Режим доступу: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_02/Khruch.pdf
203. Чернелевський Л. М. Аудит: теорія і практика; Навчальний посібник. / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда. – К.: «Хай-Тек Прес», 2008. – 560 с.
204. Чумакова І. Аудит ефективності: зарубіжний досвід та українські реалії / Ірина Чумакова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №1. – С. 55–61.
205. Шалімова Н.С. Аудит в системі соціально-економічних відносин України : дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / Н.С. Шалімова. – Київ, 2012. – 703 с.
206. Шалімова Н.С. Спеціальні вимоги в сфері організації виконання завдань з обов'язкового аудиту / Н.С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 25. – Кіровоград: КНТУ, 2014. – С. 402–412.
207. Шалімова Н.С., 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. – Випуск 249: В 6 т. – Т.IV. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. – С. 824–831.
208. Шалімова Н.С., 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. – №4/5 (24). – С. 52–57
209. Шалімова, Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія / Н.С. Шалімова. – Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. – 672 с.
210. Шваб П.В. Напрями розвитку аудиту під час післякризового

відновлення економіки України [Електронний ресурс] / П.В. Шваб // Вісник ЖНАЕУ. – 2011. – № 2, т. 2. – С. 389–398. – Режим доступу: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/205/1/Shvab_P_Directions_of_development.pdf

211. Шеремет А.Д. Аудит : Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 410 с.

212. Шкіря Н.Л. Аудит: [навч. посіб.] / Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залязнік Н.В. – Львів: «Магнолія 2006», 2008. – 224 с.

213. Щирба І.М. Аудит ефективності оплати праці / І.М. Щирба // Економіка і регіон. – 2010. – №3(26). – ПолтНТУ. – С. 159–164.

214. Щирба І.М. Аудит ефективності: теоретичний аспект / І.М. Щирба // Вісник ЖДТУ. – 2012. – №2 (60). – С. 155–143.

215. Юр'єв О.В. Аспекти аудиту ефективності операційної діяльності торговельних підприємств / О.В. Юр'єв // Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». – 2014. – № 7 (1). – С. 73 – 81.

216. Ярочкин В.И. Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. / В. И. Ярочкин, Я. В. Бузанова – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. – 352 с.

217. 2013 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>

218. *AA1000APS* (2008) AccountAbility Principles Standards 2008 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.accountability.org/images/content/0/7/074/AA1000APS%202008.pdf>

219. *AA1000AS* Assurance Standard 2008 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.accountability.org/images/content/0/5/056/AA1000AS%202008.pdf>

220. *AA1000SES* Stakeholder Engagement Standard 2011. [Електронний ресурс] – Режим доступу:

<http://www.accountability.org/images/content/3/6/362/AA1000SES%202010%20PRINT.PDF>

221. Feaco Guidelines for Professional Conduct [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.feaco.org/aboutfeaco/codeofethic>

222. Glossary of Terms to the Intosai Financial Audit Guidelines [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.issai.org/media/13208/issai_1003_e_.pdf

223. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2014 Edition [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf

224. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2014 Edition [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-2_0.pdf

225. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume III, 2014 Edition [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-3_0.pdf

226. Hatherly David J. The audit evidence process / David J Hatherl. - London: Garden City Press Ltd., 1980. – 152 p.

227. Horngren C.T. Introduction to Management Accounting, 11th ed. / C.T Horngren, J.L. Sundem, W.O Stratton . – Upper Saddle River, NJ; Prentice-Hall, Inc., 1999. – с.7

228. International Standard 19011 Guidelines for quality and/or environmental management systems auditing [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.iso.staratel.com/ISO19011/doc/ISO190112002/ISO19011_eng.pdf

229. International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420, Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISAE%203420%20-%20Final.pdf>

230. Intosai Level 3 Fundamental Auditing Principles [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/3-fundamental-auditing-principles.html>

231. ISO 26000: 2010 «Guidance on social responsibility» [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:26000:en>

232. Jankovic S. The Assurance of Sustainability Reporting of Hotel Companies [Электронный ресурс] / Sandra Jankovic, Dubravka Krivacic // Tourism and Hospitality Industry 2014. Congress Proceedings. Trends in Tourism and Hospitality Industry. – P. 51–69. – Режим доступа: http://www.fthm.uniri.hr/files/Kongresi/THI/Papers/2014/THI_May2014_51to69.pdf

233. Lee T.-H. The evolution of auditing: An analysis of the historical development [Электронный ресурс] / Teck-Heang Lee, Ali Azham Md. // Journal of Modern Accounting and Auditing. – Dec. 2008. – Vol.4. – No.12 (Serial No.43). – P. 1–8. – Режим доступа: <http://www.davidpublishing.com/Upfile/12/2/2012/2012120283233169.pdf>

234. Lima Declaration [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf

235. Proposed International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised), Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information. Proposed Consequential Amendments. International Framework for Assurance Engagements. ISAE 3402, Assurance Reports on Controls at a Service Organization. Exposure Draft of proposed ISAE 3410, Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf

236. Resource Management Guide No. 210 Clarification of the terms ‘Audit’ and ‘Assurance’ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.finance.gov.au/sites/default/files/RMG-210-Clarification-of-the-terms-Audit-and-Assurance.pdf>

237. Simnett R. Developing an International Assurance Standard on Greenhouse Gas Statements [Электронный ресурс] / Roger Simnett, Michael Nugent, Anna L. Huggins // Accounting Horizons. American Accounting Association. – 2009. – Vol. 23, No. 4. – pp. 347–363 – Режим доступа: DOI: 10.2308/acch.2009.23.4.347

238. Social Accountability 8000 International Standard by Social Accountability International (SA8000: 2014) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://sa-intl.org/_data/n_0001/resources/live/SA8000%20Standard%202014.pdf

239. Soltani B. Auditing: An International Approach. / Bahram Soltani. – Financial Times Press, 2007. – 688 p.

240. Sonnerfeldt A. Regulating third party assurance engagements on sustainability reports in Sweden – issues and challenges [Электронный ресурс] / Amanda Sonnerfeldt // European Company Law. – 2014. – Volume 11 (2014) / Issue 2. – University of Oslo Faculty of Law Research Paper No. 2014–30. – Режим доступа: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2471522

241. Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe. July 2009. [Электронный ресурс] / FEE (Fédération des Experts comptables Européens – Federation of European Accountants). – Режим доступа: http://www.fee.be/images/publications/auditing/Assurance_Survey_color2472009251643.pdf

242. The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided [Электронный ресурс] / Mahreen Hasan, Steven Maijoor, Theodore J. Mock, Peter Roebuck, Roger Simnett and Ann Vanstraelen // International Journal of Auditing. – 2005. – 9. – p. 91–102. – Режим доступа: https://www.researchgate.net/publication/227625113_The_Different_Types_of_Assurance_Services_and_Levels_of_Assurance_Provided

ДОДАТКИ

Додаток А

Характеристика ключових фраз «широкого» визначення аудиту

Ключова фраза	Пояснення
«Аудит Монтгомері» [31, с. 20–21]	
твердження відносно економічних дій та подій	Факти, відображені у фінансових звітах, є предметом аудиторської перевірки. Обов'язок аудитор – висловити думку про стан фінансової звітності в цілому у формі аудиторського висновку
ступінь дотримання встановлених вимог	Все, що робить аудитор в процесі перевірки, спрямовано в першу чергу на досягнення головної мети – сформулювати думку про перевірені факти. Думка аудитора визначає, в якій мірі вони відповідають критеріям та стандартам. В фінансовому аудиті такими критеріями виступають загальноприйняті стандарти бухгалтерського обліку. Дані вимоги в основному визначені ясно та точно. Так, встановленими критеріями, на основі яких перевіряються твердження щодо податків, є закони про податки, правила та положення, які відносяться до конкретного податку. В інших випадках, таких, як аудит показників роботи, критерії є набагато менш точними та, як правило, недостатньо чітко визначені. В таких ситуаціях аудитор та клієнт повинні домовитися про критерії, якими вони будуть керуватися, та точно вказати їх в аудиторському висновку.
об'єктивність при зборі та оцінці доказів	По суті аудит полягає в тому, щоб знайти та оцінити докази, які підтверджують думку аудитора про відповідність фактів встановленим критеріям. Об'єктивність в процесі збору та оцінки доказів – це не те ж саме, що і об'єктивність самих доказів. Об'єктивність доказів показує, наскільки вони будуть корисними аудиту для досягнення його мети. Об'єктивність вказаного процесу відноситься до здатності аудиту зберігати неупередженість при виборі та оцінці доказів. Ця неупередженість позиції є складовою частиною поняття «незалежність аудитора».
систематичний процес	Слово «систематичний» означає, що планування аудиту та розробка його стратегії є важливими складовими процесу аудиту. Крім того, докази слід відбирати та оцінювати, виходячи з конкретних цілей аудиту, багато з яких взаємозв'язані. Все це вимагає від аудитора прийняття багатьох рішень в процесі планування та проведення аудиту.
повідомлення користувачів інформації про результати аудиту	Кінцевим результатом будь-якого аудиту є складання висновку, в якому наводиться, в якій мірі факти відповідають встановленим критеріям.
Ж. Леворш [98]	
систематичний процес	Означає логічну, структуровану та організовану послідовність (впорядкованість) кроків та процедур
об'єктивне отримання та оцінка доказів	Означає перевірку достовірності даних та справедливу оцінку її результатів без будь-якої пристрасті або упередження на користь або проти особи (або суб'єкту), який надав дані
дані з приводу економічних дій та подій	Слід розглядати як економічну інформацію, яка надана особою або суб'єктом, ця інформація, включаючи відомості, які містяться у фінансових звітах про господарську діяльність та в податкових деклараціях і є головний об'єкт аудиту
ступінь достовірності	Означає близькість, з якою дані можуть бути ототожені зі встановленими критеріями, ця відповідність може бути виражена кількісно, наприклад, розміром нестачі, або якісно – ступінню достовірності (обґрунтованості) фінансового звіту
встановленими критеріям	Стандарти або норми, шляхом порівняння з якими оцінюються дані або представлені відомості

Джерело: узагальнено автором на основі [31, с. 20–21; 98].

Додаток Б
Ретроспективний огляд вимог Міжнародних стандартів (нормативів) аудиту та надання впевненості

№	Етап	Характеристика, відмінності
1	2	3
1.	Обговорення та прийняття Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості	<p>В серпні 1997 року Комітет з міжнародної практики аудиту (КМПА) видав проект «Надання висновку щодо достовірності інформації». Ця подія підтвердила зростаючий попит на інформацію про широкий спектр предметів перевірки для забезпечення потреб користувачів та, як наслідок, потребу приватного й державного секторів у відповідних послугах, які б підсилювали довіру до цієї інформації. Проект увів поняття континууму рівнів впевненості, що їх можна забезпечити. Передбачалося, що рівень впевненості, забезпечуваний у конкретному завданні, залежатиме від взаємозв'язку чотирьох змінних.</p> <p>КМПА отримав підтримку щодо проекту 1997 року. Велика кількість респондентів погодилася з поняттям континууму рівнів упевненості. Проте, багато хто з респондентів вважав, що поняття буде важко застосовувати на практиці й, зокрема, важко забезпечити будь-яким висновком надання рівня впевненості з належною точністю.</p> <p>Для розв'язання проблем, поставлених респондентами, КМПА прийняв рішення про внесення значних змін до проекту 1997 року і в результаті в березні 1999 року видав другий проект – «Завдання з надання впевненості». У цьому проекті збережено поняття континууму, але кількість рівнів упевненості обмежено двома: високим та помірним. Відповіді на проект 1999 року, як і раніше, підтримували основні поняття документа.</p> <p>У червні 2000 року, враховуючи коментарі, надані респондентами з приводу проекту 1999 року, КМПА видав Міжнародний стандарт із завдань з надання впевненості.</p>
2.	Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 року. Видані в Україні в 2003 році [125]	<p>Введений МСА 100 «Завдання з надання впевненості», в якому викладається мета, елементи завдання з надання впевненості, процес його виконання та порядок подачі звітності. Даний стандарт містив концептуальну основу для всіх завдань з надання впевненості (і з високим, і з помірним рівнем упевненості), а також встановлював стандарти та надавав рекомендації щодо виконання завдань, призначених для забезпечення високого рівня впевненості. Введення цього стандарту показує, що аудит є лише частиною завдань з надання впевненості.</p>

Продовження дод. Б

1	2	3
		<p>В майбутньому пропонувалося введення додаткових стандартів, які б регламентували виконання завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання могли би виступати не фінансова інформація, а системи та процеси, поведінка.</p> <p>Але залишені і невідповідності в структурі самих стандартів. Так, огляд фінансової звітності регламентувався МСА 910 «Завдання з огляду фінансових звітів», який був включений до блоку «Супутні послуги (стандарти 900–999)». Блок стандартів, які б регламентували порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, не був введений, тому стандарт, присвячений перевірці прогнозової фінансової інформації залишився в блоці «Спеціалізовані сфери» (МСА 810).</p>
3.	<p>Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року. Видані в Україні в 2004 році [112] (введені в дію з 1 січня 2003 року до фінансової звітності за 2003 р. в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122/2 від 18 квітня 2003 року [160])</p>	<p>На заміну МСА 100 «Завдання з надання впевненості» введено в дію Міжнародну концептуальну основу завдань з надання впевненості та відкликано Концептуальну основу Міжнародних стандартів аудиту. Запропонована більш чітка класифікація завдань з надання впевненості, відповідно переглянута класифікація стандартів і введено новий блок стандартів «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» (3000–3669). Цей блок стандартів поділений на дві групи: стандарти 3000–3399 «Застосовані до всіх завдань з надання впевненості» та стандарти 3400–3699 «Стандарти для спеціалізованих сфер». Прийнято два Міжнародних стандарти завдань з надання впевненості: 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації».</p>
4.	<p>Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [113]</p>	<p>Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але сама Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» залишені без змін.</p>
5.	<p>Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [114]</p>	
6.	<p>Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [115; 116]</p>	<p>Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але сама Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності» та 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» залишені без змін.</p>

1	2	3
		звітності» та 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» залишені без змін. Введений новий Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги».
7.	Розробки Міжнародної Федерації Бухгалтерів в 2011 році	В квітні 2011 року були запропоновані зміни до МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» та Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [235], які розміщені на сайті для обговорення. Запропонований проект нового Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, 3410 (в оригіналі – «Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements»). [235]. В грудні 2011 року прийнято нові Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, 3420 (в оригіналі – «Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus») [229].
8.	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2012 року [117; 118] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року [119; 120]	Переглянуті більшість Міжнародних стандартів аудиту, але сама Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» залишені без змін. Введені нові Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості: 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії».
9.	Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement. Видання 2014 року [223; 224; 225] Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 року [121; 122; 74]	Опубліковані такі переглянуті стандарти, які будуть чинними для завдань з надання впевненості з 15 грудня 2015 року: Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості; МСЗНВ 3000. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000 суттєво розширені та доповнені пояснюючими параграфами. В Україні введені в дію в якості національних з 1 лютого 2016 року відповідно до рішення АПУ від 29.12.2015 р. №320/1 «Про застосування стандартів аудиту» [165]

Джерело: узагальнено автором.

Додаток В

Структура послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), відповідно до Рішення Аудиторської палати України від 22 грудня 2011 року №244/14

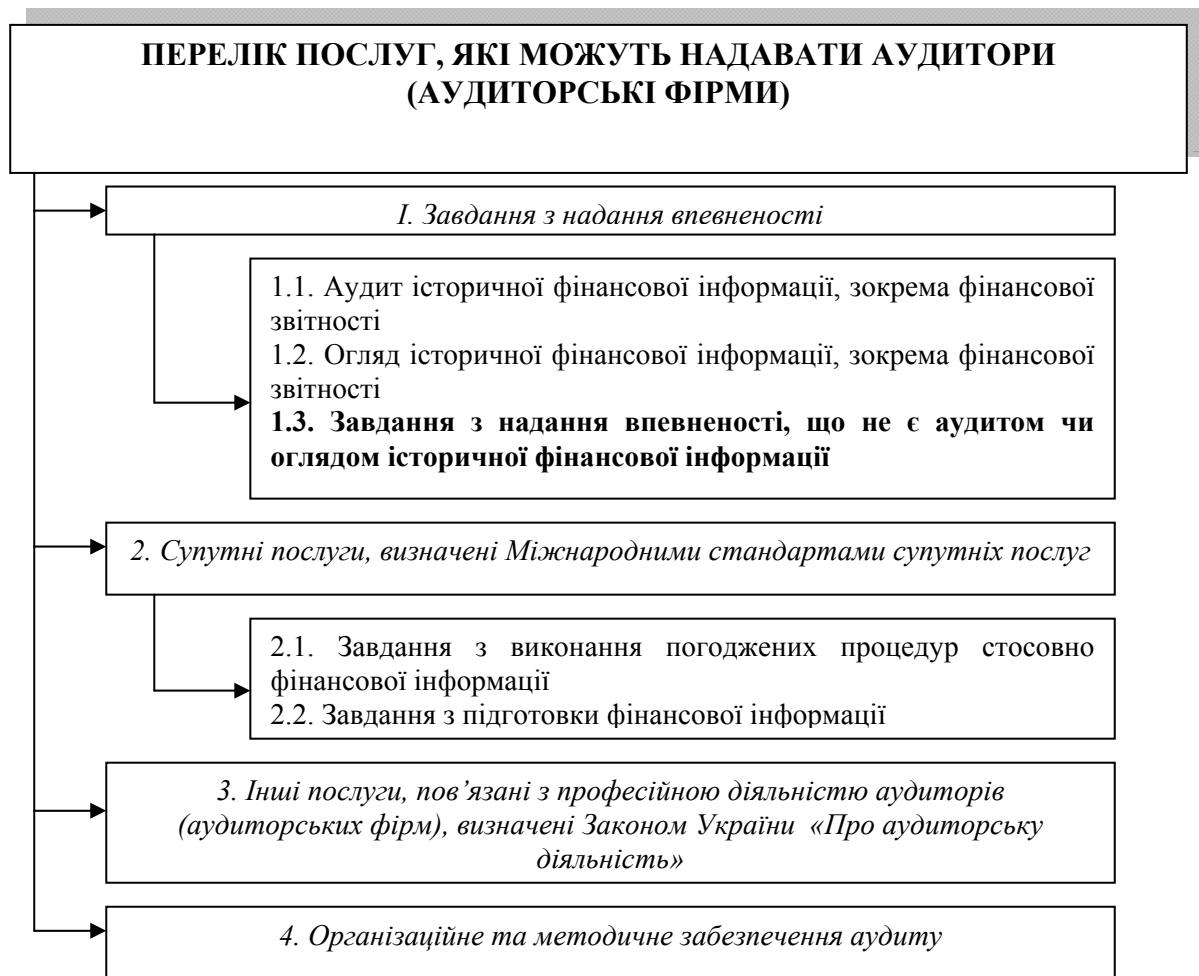


Рис. В.1. Класифікація послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми)

Джерело: побудовано автором на основі рішення АПУ від 22 грудня 2011 року №244/14 [167].

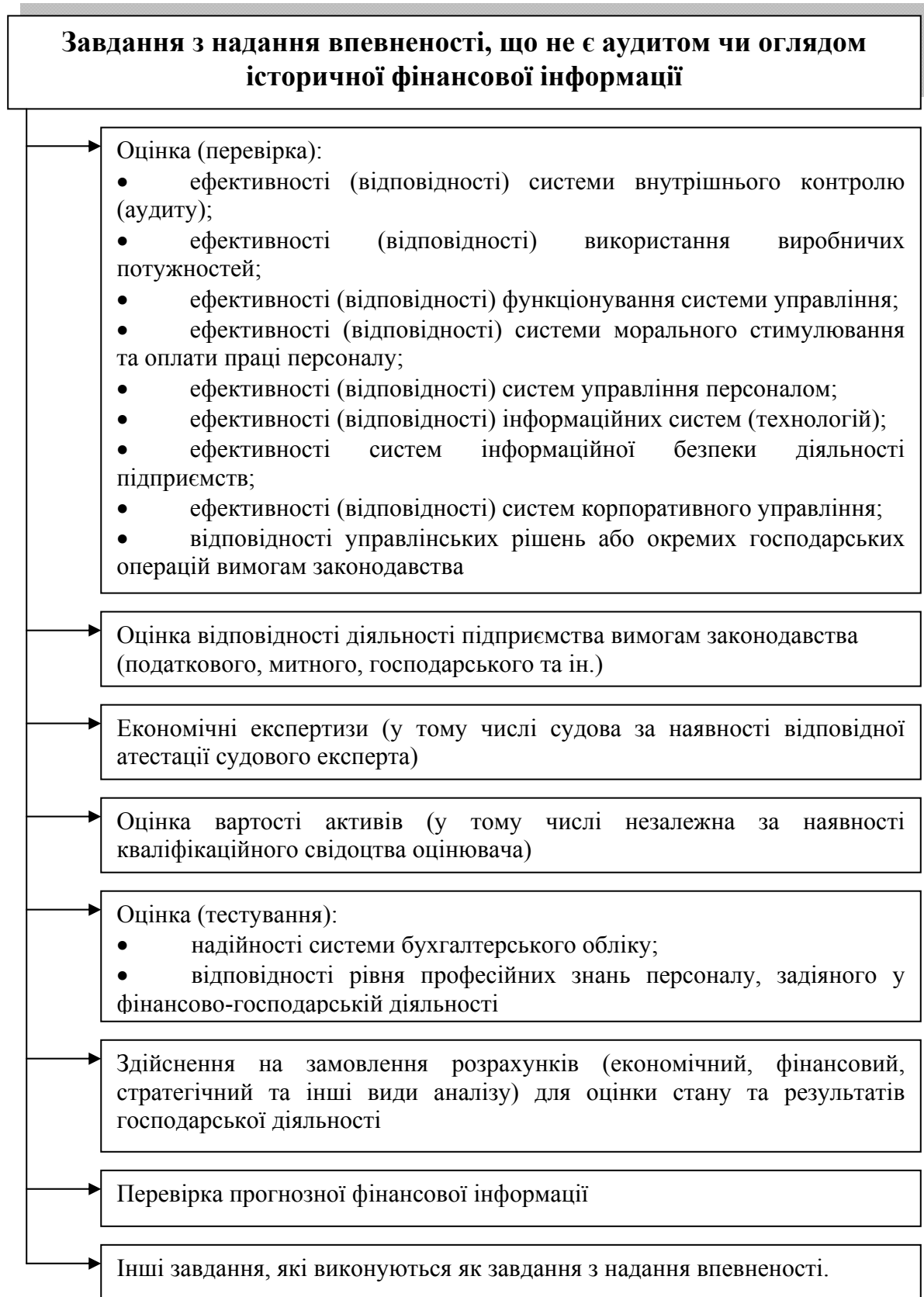


Рис. В.2. Види завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації

Джерело: побудовано автором на основі рішення АПУ від 22 грудня 2011 року №244/14 [167].

Додаток Д

Характеристика ринку аудиторських послуг в Україні в 2008–2014 рр.

Таблиця Д.1

Динаміка зміни кількості замовлень, фактичного обсягу наданих послуг та середньої вартості одного замовлення в 2008–2014 рр.

Види аудиторських послуг	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Абсолютні зміни за 2008–2014 рр.	Відносні зміни за 2008–2014 рр.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Кількість замовлень (угод), одиниць									
<i>Аудиторські послуги, всього</i>	73147	60229	56 471	53 685	50 125	44 218	35 104	-38 043	-52,0%
<i>Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі</i>	25548	22122	16 559	13 281	13 987	12 778	10 634	-14 914	-58,4%
обов'язковий аудит фінансової звітності	17451	15954	10 458	8 003	9 520	8 746	7 462	-9 989	-57,2%
ініціативний аудит фінансової звітності	4848	3678	3 918	3 448	2 935	2 736	2 157	-2 691	-55,5%
огляд історичної фінансової інформації	759	635	624	622	568	528	550	-209	-27,5%
завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	2490	1855	1 559	1 208	964	768	465	-2 025	-81,3%
<i>Супутні послуги, всього, в тому числі</i>	5620	5127	5 321	4 601	4 904	4 991	3 156	-2 464	-43,8%
завдання з виконання погоджених процедур	4455	4172	4 692	4 239	4 314	4 366	2 901	-1 554	-34,9%
завдання з підготовки фінансової інформації	1165	955	629	362	590	625	255	-910	-78,1%
<i>Інші професійні послуги, організаційне і методичне забезпечення аудиту, всього</i>	41760	32575	33 965	35 192	30 543	26 449	21 314	-20 446	-49,0%
Фактичний обсяг наданих послуг, тис. грн.									
<i>Аудиторські послуги, всього</i>	1 116 745,7	1 280 188,8	1 213 098,3	1 258 307,0	1 266 826,5	1 314 596,3	1 291 811,8	175 066,1	15,7%
<i>Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі</i>	529 586,9	634 131,3	650 879,5	670 125,4	674 296,2	653 460,0	602 812,1	73 225,2	13,8%
обов'язковий аудит фінансової звітності	174 132,4	152 518,7	94 253,7	124 709,6	157 146,6	176 061,0	192 753,3	18 620,9	10,7%

Продовження табл. Д.1 дод. Д

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ініціативний аудит фінансової звітності	263 282,3	279 786,0	453 070,1	451 080,4	431 015,5	406 195,0	331 313,0	68 030,7	25,8%
огляд історичної фінансової інформації	50 302,6	79 646,3	62 281,2	62 977,8	68 517,3	49 923,0	63 249,3	12 946,7	25,7%
завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	41 869,6	122 180,3	41 274,5	31 357,6	17 616,8	21 281,0	15 496,5	-26 373,1	-63,0%
<i>Супутні послуги, всього, в тому числі</i>	<i>133 508,1</i>	<i>139 966,8</i>	<i>127 194,1</i>	<i>113 157,6</i>	<i>127 912,1</i>	<i>165 473,4</i>	<i>128 445,2</i>	<i>-5 062,9</i>	<i>-3,8%</i>
завдання з виконання погоджених процедур	96 326,9	106 690,2	112 197,8	102 700,9	119 327,1	132 396,5	122 321,5	25 994,6	27,0%
завдання з підготовки фінансової інформації	37 181,2	30 276,6	14 996,3	10 456,7	8 585,0	33 076,9	6 123,7	-31 057,5	-83,5%
<i>Інші професійні послуги, організаційне і методичне забезпечення аудиту, всього</i>	<i>453 650,7</i>	<i>506 090,7</i>	<i>435 024,7</i>	<i>475 024,0</i>	<i>464 618,2</i>	<i>495 662,9</i>	<i>560 554,5</i>	<i>106 903,8</i>	<i>23,6%</i>
Середня вартість одного замовлення, тис. грн.									
<i>Аудиторські послуги, всього</i>	<i>15,27</i>	<i>21,26</i>	<i>21,48</i>	<i>23,44</i>	<i>25,27</i>	<i>29,7</i>	<i>36,8</i>	<i>21,53</i>	<i>141,0%</i>
<i>Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі</i>	<i>20,73</i>	<i>28,67</i>	<i>39,31</i>	<i>50,46</i>	<i>48,21</i>	<i>51,1</i>	<i>56,7</i>	<i>35,96</i>	<i>173,5%</i>
обов'язковий аудит фінансової звітності	9,98	9,56	9,01	15,58	16,51	20,1	25,8	15,85	158,8%
ініціативний аудит фінансової звітності	54,31	76,07	115,64	130,82	146,85	148,5	153,6	99,29	182,8%
огляд історичної фінансової інформації	66,27	125,43	99,81	101,25	120,63	94,6	115,0	48,73	73,5%
завдання з надання впевненості інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації	16,82	65,87	26,47	25,96	18,27	27,7	33,3	16,51	98,1%
<i>Супутні послуги, всього, в тому числі</i>	<i>23,76</i>	<i>27,30</i>	<i>23,90</i>	<i>24,59</i>	<i>26,08</i>	<i>33,2</i>	<i>40,7</i>	<i>16,94</i>	<i>71,3%</i>
завдання з виконання погоджених процедур	21,62	26,29	23,91	24,23	27,66	30,3	42,2	20,55	95,0%
завдання з підготовки фінансової інформації	31,92	31,70	23,84	28,89	14,55	52,9	24,0	-7,91	-24,8%
<i>Аудиторські послуги, всього</i>	<i>10,79</i>	<i>15,45</i>	<i>12,81</i>	<i>13,50</i>	<i>15,21</i>	<i>18,7</i>	<i>26,3</i>	<i>15,51</i>	<i>143,7%</i>

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 80; 81].

Таблиця Д.2

Ринок завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, по регіонах України в 2008 році

Регіон	Кількість замовлень (угод), одиниць			Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.			Середня вартість одного замовлення, тис. грн.		
	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості
АР Крим	2473	758	102	7808,7	2327,3	212,5	3,16	3,07	2,08
Вінницька обл.	956	497	17	5512,6	1390,6	156,7	5,77	2,80	9,22
Волинська обл.	958	394	55	2203,4	1028,6	243,2	2,30	2,61	4,42
Дніпропетровська обл.	4068	1616	154	52522,1	30652,7	2760,3	12,91	18,97	17,92
Донецька обл.	5373	1899	357	35367,2	12058,7	3612,9	6,58	6,35	10,12
Житомирська обл.	1502	439	103	5626,3	1345,4	568,1	3,75	3,06	5,52
Закарпатська обл.	638	284	18	3684,3	1265,6	177	5,77	4,46	9,83
Запорізька обл.	3326	1020	97	21514,6	8596,4	801,8	6,47	8,43	8,27
Івано-Франківська обл.	958	297	9	3644,8	1115,8	4,9	3,80	3,76	0,54
м. Київ та Київська обл.	28613	9747	887	835043,1	423818,9	28978,5	29,18	43,48	32,67
Кіровоградська обл.	694	381	67	2322,1	1045,9	127,9	3,35	2,75	1,91
Луганська обл.	1332	439	44	5775,3	1606,2	192,7	4,34	3,66	4,38
Львівська обл.	2966	878	36	22991,4	7573,4	486,7	7,75	8,63	13,52
Миколаївська обл.	1025	473	54	5668,5	1401,1	214	5,53	2,96	3,96
Одеська обл.	2014	839	57	19032,4	5767,9	135,5	9,45	6,87	2,38
Полтавська обл.	1610	684	60	7218,4	2637,7	268,9	4,48	3,86	4,48
Рівненська обл.	913	455	31	4271,3	2008	609,7	4,68	4,41	19,67
Севастополь	757	214	8	3085,5	864,6	34,6	4,08	4,04	4,33
Сумська обл.	906	336	23	4443,6	1137,5	93,2	4,90	3,39	4,05
Тернопільська обл.	641	357	20	1975,7	857,1	130,9	3,08	2,40	6,55
Харківська обл.	6489	1568	159	44229,2	13924	1461,8	6,82	8,88	9,19
Херсонська обл.	1281	349	13	6673,3	1430,7	36,4	5,21	4,10	2,80
Хмельницька обл.	848	368	28	3358,4	1855,9	212,7	3,96	5,04	7,60
Черкаська обл.	1226	482	44	6748,7	1763	91,7	5,50	3,66	2,08
Чернівецька обл.	676	325	17	2260,9	968	81,5	3,34	2,98	4,79
Чернігівська обл.	904	449	30	3763,9	1138	175,5	4,16	2,53	5,85
Україна, всього	73147	25548	2490	1116745,7	529579,0	41869,6	15,27	20,73	16,82

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192].

Таблиця Д.3

Ринок завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, по регіонах України в 2014 році

Регіон	Кількість замовлень (угод), одиниць			Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.			Середня вартість одного замовлення, тис. грн.		
	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості	Аудиторські послуги, всього	Завдання з надання впевненості	Інші завдання з надання впевненості
АР Крим	361	78	1	2 204,20	648,1	1	6,11	8,31	1,00
Вінницька обл.	346	215	1	3 776,20	2038	12	10,91	9,48	12,00
Волинська обл.	319	103	8	2 193,80	1099,5	121	6,88	10,67	15,13
Дніпропетровська обл.	2 516	740	24	74 383,60	36534,4	153	29,56	49,37	6,38
Донецька обл.	1 075	360	44	18 016,00	8280,1	769,1	16,76	23,00	17,48
Житомирська обл.	466	158	7	4 208,10	1160,6	85,9	9,03	7,35	12,27
Закарпатська обл.	303	69	2	5 224,00	1142,1	13	17,24	16,55	6,50
Запорізька обл.	1 287	365	11	14 790,40	6287,7	47,8	11,49	17,23	4,35
Івано-Франківська обл.	752	210	27	5 139,10	1022	131,6	6,83	4,87	4,87
м. Київ та Київська обл.	16 786	5584	211	1 025 520,00	498262,7	12907,1	61,09	89,23	61,17
Кіровоградська обл.	196	75	0	2 350,50	656,3	0	11,99	8,75	0,00
Луганська обл.	452	119	0	2 820,80	1045,3	0	6,24	8,78	0,00
Львівська обл.	2 220	278	7	26 445,30	7782,3	50	11,91	27,99	7,14
Миколаївська обл.	363	81	9	3 966,30	708,5	15,3	10,93	8,75	1,70
Одеська обл.	1 230	261	8	20 546,40	5814,2	133,4	16,70	22,28	16,68
Полтавська обл.	561	121	25	6 298,80	2892,2	427,2	11,23	23,90	17,09
Рівненська обл.	462	80	6	3 723,10	812,1	51,5	8,06	10,15	8,58
Севастополь	191	13	0	2 849,00	192,8	0	14,92	14,83	0,00
Сумська обл.	365	96	9	5 219,00	1076,1	22	14,30	11,21	2,44
Тернопільська обл.	459	222	0	2 925,50	1613,2	0	6,37	7,27	0,00
Харківська обл.	2 454	869	34	38 799,30	17488,4	246,1	15,81	20,12	7,24
Херсонська обл.	521	70	1	5 210,80	1229,2	5,3	10,00	17,56	5,30
Хмельницька обл.	454	107	6	4 419,60	1323,7	10,2	9,73	12,37	1,70
Черкаська обл.	408	192	17	4 849,90	1758,3	236,5	11,89	9,16	13,91
Чернівецька обл.	289	36	6	2 453,20	397,3	53,5	8,49	11,04	8,92
Чернігівська обл.	268	132	1	3 478,90	1547	4	12,98	11,72	4,00
Україна, всього	35 104	10634	465	1 291 811,80	602812	15496,5	36,80	56,69	33,33

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [81].

Таблиця Д.4

Тенденції зміни кількості угод на виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, по регіонах України

Регіон	Кількість замовлень (угод), од.				Питома вага у загальній кількості угод на виконання аудиторських послуг, %				Питома вага у кількості угод на виконання завдань з надання впевненості, %			
	2008	2010	2012	2014	2008	2010	2012	2014	2008	2010	2012	2014
АР Крим	102	71	52	1	4,1%	2,7%	3,2%	0,3%	13,5%	14,4%	12,2%	1,3%
Вінницька обл.	17	32	1	1	1,8%	4,1%	0,2%	0,3%	3,4%	9,8%	0,4%	0,5%
Волинська обл.	55	25	6	8	5,8%	4,1%	1,2%	2,5%	14,0%	10,2%	4,0%	7,8%
Дніпропетровська обл.	154	97	42	24	3,8%	2,6%	1,3%	1,0%	9,5%	8,6%	4,8%	3,2%
Донецька обл.	357	196	132	44	6,6%	5,1%	4,4%	4,1%	18,8%	17,9%	15,0%	12,2%
Житомирська обл.	103	35	26	7	6,9%	4,2%	3,7%	1,5%	23,5%	15,2%	10,6%	4,4%
Закарпатська обл.	18	14	15	2	2,8%	3,2%	4,3%	0,7%	6,3%	7,1%	8,2%	2,9%
Запорізька обл.	97	121	60	11	2,9%	5,5%	3,2%	0,9%	9,5%	21,1%	13,1%	3,0%
Івано-Франківська обл.	9	33	18	27	0,9%	3,9%	2,1%	3,6%	3,0%	10,2%	5,8%	12,9%
м. Київ та Київська обл.	887	518	370	211	3,1%	2,4%	1,7%	1,3%	9,1%	7,7%	6,0%	3,8%
Кіровоградська обл.	67	47	12	0	9,7%	9,2%	3,2%	0,0%	17,6%	17,6%	11,5%	0,0%
Луганська обл.	44	55	22	0	3,3%	3,9%	2,1%	0,0%	10,0%	13,6%	7,9%	0,0%
Львівська обл.	36	47	54	7	1,2%	1,2%	1,6%	0,3%	4,1%	7,9%	12,0%	2,5%
Миколаївська обл.	54	16	3	9	5,3%	2,9%	0,7%	2,5%	11,4%	6,4%	2,4%	11,1%
Одеська обл.	57	11	12	8	2,8%	0,6%	0,8%	0,7%	6,8%	2,1%	3,0%	3,1%
Полтавська обл.	60	22	18	25	3,7%	2,0%	2,4%	4,5%	8,8%	6,1%	9,7%	20,7%
Рівненська обл.	31	5	1	6	3,4%	0,5%	0,1%	1,3%	6,8%	2,5%	0,6%	7,5%
Севастополь	8	6	0	0	1,1%	0,8%	0,0%	0,0%	3,7%	5,0%	0,0%	0,0%
Сумська обл.	23	16	14	9	2,5%	2,3%	2,9%	2,5%	6,8%	9,5%	10,7%	9,4%
Тернопільська обл.	20	10	3	0	3,1%	2,1%	0,8%	0,0%	5,6%	3,7%	1,6%	0,0%
Харківська обл.	159	83	50	34	2,5%	2,4%	1,8%	1,4%	10,1%	10,2%	4,8%	3,9%
Херсонська обл.	13	10	7	1	1,0%	0,9%	0,8%	0,2%	3,7%	4,3%	3,8%	1,4%
Хмельницька обл.	28	18	9	6	3,3%	2,7%	1,9%	1,3%	7,6%	8,0%	5,8%	5,6%
Черкаська обл.	44	45	24	17	3,6%	6,3%	4,1%	4,2%	9,1%	14,1%	9,8%	8,9%
Чернівецька обл.	17	15	3	6	2,5%	2,6%	0,9%	2,1%	5,2%	6,8%	3,5%	16,7%
Чернігівська обл.	30	11	10	1	3,3%	1,9%	2,4%	0,4%	6,7%	4,8%	4,6%	0,8%
Всього по Україні	2490	1559	964	465	3,4%	2,8%	1,9%	1,3%	9,7%	9,4%	6,9%	4,4%

Джерело: розраховано автором з використанням офіційних матеріалів Аудиторської палати України [192; 193; 194; 221; 80; 81].

Додаток Е
Визначення інших видів аудиту у фаховій економічній літературі

Автор (автори)	Визначення
1	2
<i>Визначення, в яких акцентується увага на «оцінці об'єкта з точки зору його ефективності (продуктивності тощо)»</i>	
А. Аренс, Дж. Лоббек [24, с. 11–12]	Операційний аудит – це перевірка будь-якої сфери процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності. Аудит на відповідність – перевірка дотримання в господарській системі специфічних правил, вимог, розпоряджень, що доведені персоналом вищестоящим керівництвом (адміністрацією).
Ф.Л. Дефліз, Г.Р. Дженік, В.М. О'Рейлі, М.Б. Хірш [31, с. 39]	Операційний аудит – це перевірка виконання кошторисів; економії та ефективності використання фірмою своїх ресурсів та цільових програм урядових організацій. До перевірки економії та ефективності відносяться: 1) придбання, захист та використання фірмою своїх ресурсів (таких як штат працівників, власність), 2) причини непродуктивної або неекономічної роботи та 3) дотримання фірмою законів та правил.
Н.І. Дорош [75, с. 49]	Операційний аудит – це перевірка господарської системи, операційної діяльності, методів функціонування та управління господарської системи, цільових програм з метою оцінки продуктивності і ефективності.
Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [95, с. 13; 96, с. 51]	Операційний аудит – це перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності й ефективності.
І.К. Муруєва [124, с. 198]	Операційний аудит – вид контролю, пов'язаний із встановленням цілей та задач діяльності організації та аналізом використання ресурсів, показників діяльності з метою визначення ефективності функціонування організації. При проведенні операційного аудиту зазвичай оцінюються такі елементи, як: 1) економічність (economy), 2) результативність (efficiency), 3) ефективність (effectiveness).
М.Ф. Огійчук [130, с. 25]	Операційний аудит означає дослідження господарської системи з точки зору її ефективності його ще називають управлінським аудитом або аудитом господарської діяльності. При операційному аудиті перевіряють стан внутрішньогосподарського контролю.
В.І. Подольський [29, с. 25]	Операційний аудит використовується для перевірки процедур та методів функціонування підприємства, для оцінки продуктивності та ефективності. Аудит на відповідність призначений для виявлення дотримання підприємством конкретних правил, норм, законів, інструкцій, договірних зобов'язань, які впливають на результати операцій або звіти.
В.В. Рядська, В.Я. Петраков [173, с. 34]	Операційний аудит – це вид внутрішнього аудиту, який досліджує дії об'єкта щодо ефективності й продуктивності і може оцінити будь-які дії на будь-якому рівні в межах підприємства.
В.Я. Савченко [177, с. 26]	Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності.

Продовження дод. Е

1	2
Чарльз Т. Хонгрэн [227, с.7].	Управлінський аудит (management auditing) – огляд, призначений для встановлення того, чи виконуються політики та процедури, визначені вищим керівництвом.
А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [211, с. 40]; В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина [190, с. 28]; О.О. Міронова, М.А. Азарська [111, с. 29]	Управлінський або виробничий аудит - це перевірка та удосконалення організації та управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва та фінансових вкладень, продуктивності, раціональності використання коштів, їх економії. Управлінський аудит, який виконується незалежними аудиторами, є одним з видів консультаційних послуг на допомогу клієнту для підвищення ефективності використання його потужностей та ресурсів і досягнення намічених цілей. Аудит господарської діяльності полягає в систематичному аналізі господарської діяльності організації, який виконується для визначених цілей.
С.Б. Ільїна [86, с. 25]	Операційний аудит визначається як управлінський аудит, і навіть як управлінське консультування, спрямований на оцінку стану взаємодії функцій виробництва. Проводиться для підтвердження законності, ефективності діяльності управлінців, правильності складання податкової звітності, можливості поліпшення діяльності підприємства.
<i>Визначення, в яких акцентується увага на «формулюванні рекомендацій»</i>	
В.Д. Андрєєв [3, с. 22].	Напрямок діяльності в операційному аудиті в основному є комплексне системне дослідження діяльності організації з метою розробки рекомендацій по економному та ефективному використанню її ресурсів, оптимальному досягненню цілей програм, встановлених законодавчими та керівними органами, збільшенню продуктивності та рентабельності.
В.В. Бурцев [49, с. 4–5].	Предметом управлінського аудиту (або аудиту систем управління) визначає питання оцінки управлінських систем комерційних підприємств з точки зору оцінки їх ефективності; виявлення «вузьких місць» (тобто різного роду ризиків або недоліків, які тягнуть за собою негативні наслідки для підприємства) в системах управління та визначення (розробка) механізмів внутрішнього контролю, які попереджають або мінімізують їх; внесення рекомендацій, які стосуються удосконалення систем управління.
О. Нетикша [127, с. 16]	Мета операційного аудиту – комплексна оцінка ефективності діяльності компанії із застосуванням елементів аналізу, прогнозування її фінансового стану та рентабельності, розробка діючих заходів по її покращенню.
Дж. К. Робертсон [168, с. 467]	Операційний аудит – це вивчення аудитором операцій компанії з метою розробки рекомендацій з питань економного та ефективного використання їх ресурсів, прийняття управлінських рішень відповідно до цілей і напрямів діяльності підприємств.
В.С. Рудницький [171, с. 20]	Управлінський аудит – це процес вивчення та оцінки господарських явищ і фактів з метою надання рекомендацій управлінській ланці суб'єкта господарювання з питань економного та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових

1	2
	ресурсів, досягнення кінцевого результату і програмних цілей.
О.О. Ситнов [179, с. 10]	Операційний аудит – системний та комплексний підхід до оцінки ефективності діяльності господарюючого економічного суб'єкту, виявлення її резервів та чинників, що впливають на них, узагальнення матеріалів аудіювання у вигляді науково обґрунтованих висновків та управлінських рекомендацій, спрямованих на оптимізацію управлінських рішень, отриманих в результаті використання спеціальних аудиторських підходів та процедур відносно всієї інформації про результати функціонування та розвитку бізнес-процесів та бізнес-операцій, які формують ці процеси, що має аудитор.
Б.Ф. Усач [197, с. 18]	Операційний аудит (аудит результатів або управлінський аудит) – це вивчення аудитором операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків.
В.Я. Савченко [177, с. 26]	Операційний аудит – це перевірка будь-яких існуючих на підприємстві, в організації процедур і методів з метою оцінки їх ефективності. Результатом проведення операційного аудиту стають рекомендації керівництву щодо шляхів підвищення ефективності роботи організації.
Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова [46, с. 37]	Метою аудиту господарської діяльності (аудиту ефективності роботи) є систематичний і всебічний аналіз економіки підприємства або певного виду його діяльності, наприклад, інвестиційної, маркетингової тощо. Завданнями такого аудиту є розробка рекомендацій щодо поліпшення діяльності всього підприємства чи окремого структурного підрозділу.
Ф.Ф. Бутинець [50, с. 41]	Під управлінським (операційним) аудитом розуміють вивчення ділових операцій з метою формування рекомендацій з економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Додаток Ж
Сучасна структура стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

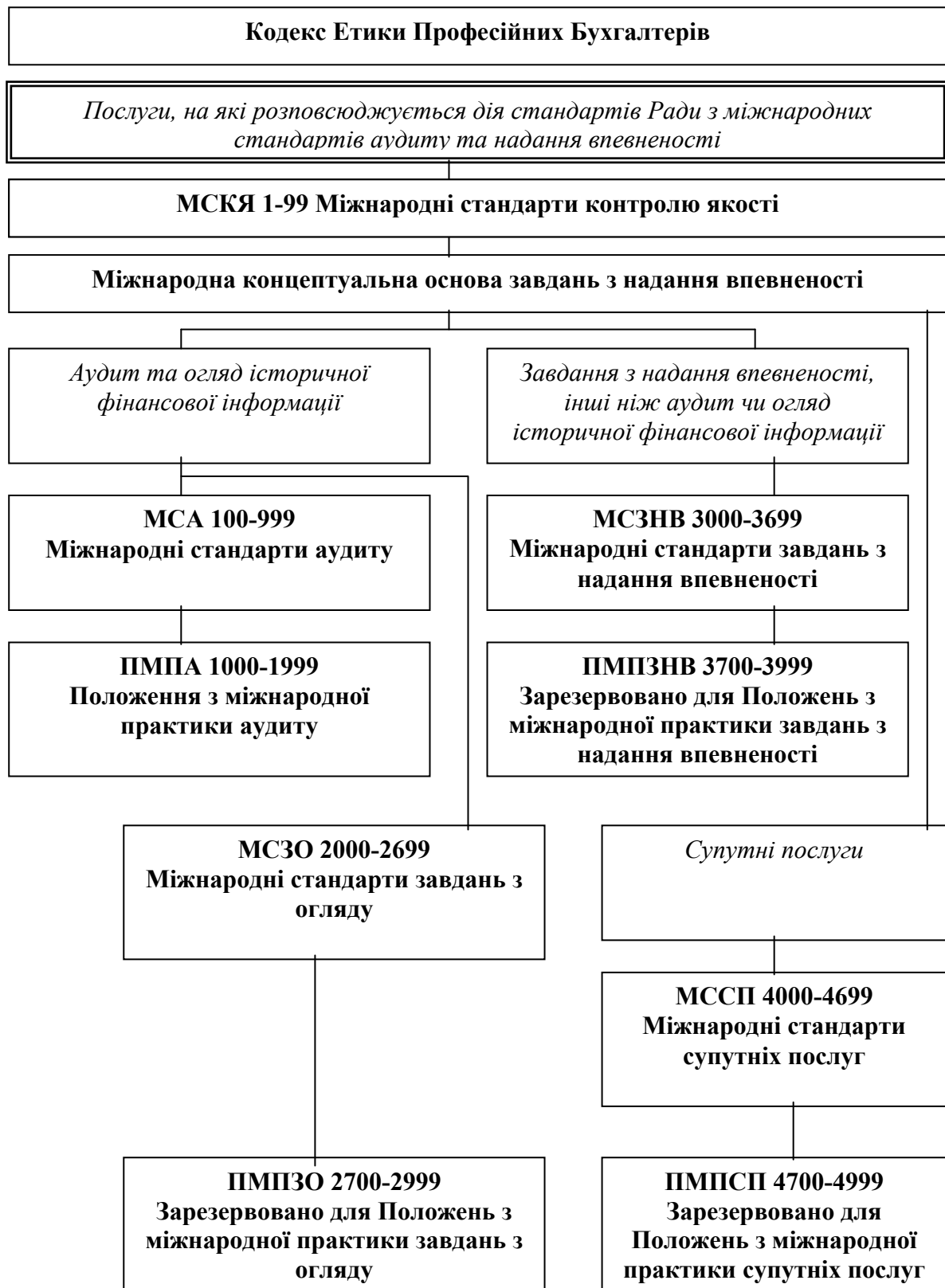


Рис. Ж.1. Структура стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості
Джерело: побудовано автором на основі [223; с. 5].



Рис. Ж.2. Взаємозв'язок стандартів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості
 Джерело: побудовано автором на основі [225; с. 97].

Додаток 3
Класифікація аудиту в економічній літературі

Класифікаційна ознака	Види аудиту	М.Т. Білуха [39, с. 105–111]	Ф.Ф. Бутинець [50, с. 37–42]	А.В. Бодюк [40, с. 80–86]	М.І. Бондар [45, с. 7, 11–19]	Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова [46, с. 30–37]	Л.І. Вороніна [56, с. 23–25]	О.О. Міронова, М.А. Азарська [111, с.24]	О.О. Іваніна [84, с. 47]	С.Б. Ільїна [86, с. 25–26]	М.С. Білик, А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька та ін.) [129, с. 428–430]	О.А. Петрик [138, с. 16–19]	О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудринський та ін. [28, с. 25]	А.А. Приятельчук [151, с. 19–25]	А.Ж. Пшенична [155, с. 21–22]	М.С. Пушкар та ін. [152, с. 87–88]	В.С. Рудницький [171, с. 101–103]	В.Я. Савченко [177, с. 26–28]	В.П. Суйц, А.М. Ахметбеков, Т.О. Дзубровіна [190, с. 26–31]	В.А. Хмельницький, Т.А. Грінь [201, с. 44–48]	Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда [203, с. 13–14]	Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залзняк [212 с. 9–10]	А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [211, с. 33]	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
Вид аудиторських завдань	Завдання з надання впевненості (аудит та огляд історичної фінансової інформації, інші завдання з надання впевненості)												+											
	Супутні аудиторські послуги												+											
Об'єкт аудиту (характер виконуваної роботи)	Фінансової звітності		+	+	+					+		+	+	+	+	+	+	+	+	+			+	
	На узгодженість (на відповідність, на дотримання нормативний вимог)			+						+			+	+	+	+	+	+	+	+			+	
	Операційний (управлінський)		+	+	+					+		+	+	+	+	+	+	+			+			
	Бухгалтерський		+		+																			
	Екологічний		+		+							+					+	+						
	На відповідність вимогам законодавства								+															
	Управлінський (виробничий)								+											+			+	
	Господарської діяльності								+					+						+			+	
	Соціальний																							
	Спеціальний					+														+				
	Податковий (податкової звітності)													+						+			+	
	Ціновий													+						+			+	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	
	Технологічний											+												
	Програм або політики компанії											+												
	Спеціальний галузевий (екологічний, технічний тощо)												+								+			+
	Адміністративної діяльності													+										
	Систем якості													+										
	Ефективності																							
Цілі та склад інформації	Фінансової звітності							+				+												
	Господарської діяльності							+																
	За спеціальними завданнями												+											
Суб'єкт аудиту, користувачі (організаційні взаємозв'язки контролюючого під контрольного об'єкту)	Внутрішній	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+
	Зовнішній	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+		+
Обов'язковість (ініціатива) здійснення, характер замовлення, вимоги законодавства	Обов'язковий (за законом)		+		+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+		+	+	
	Необов'язковий (ініціативний, добровільний)		+		+	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+		+	+		+	+	
	За дорученням державних органів																+							
Обов'язковість укладання договору на аудит	договірний																	+						
	недоговірний																		+					
Регламентация (організація)	Регламентований	+		+								+								+			+	
	Договірний	+		+								+								+			+	

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
	Внутрішній (відомчий)																				+		
	Державний																				+		
Приналежність клієнта до сектора економіки, форма власності	Приватного сектора									+			+										
	Державного сектора									+			+										
Періодичність проведення	Періодичний									+			+				+						
	Неперіодичний (одноразовий)									+			+				+						
	Постійний												+										
Складність об'єкту аудиту (охоплення об'єктів контролю)	Однопредметний	+		+							+							+	+			+	
	Багатопредметний	+		+							+							+	+			+	
	Комплексний																		+				
	Комісійний	+		+							+											+	
Функції, роль у системі управління	Запобіжний (попередній, попереджувальний)	+	+	+	+						+		+			+	+	+				+	
	Перманентний (поточний, оперативний)	+	+	+	+						+		+			+	+	+				+	
	Наступний			+													+						
	Ретроспективний	+		+	+						+		+				+		+				+
	Стратегічний	+		+	+						+		+				+	+	+				+
Джерела отримання аудиторських доказів	Документальний													+									
	Фактичний													+									
Тип клієнта (замовника), вид (сфера) діяльності, інститути ринкової економіки	Загальний		+				+	+					+	+	+		+		+	+			+
	Страховий		+				+	+					+	+	+		+		+	+			+
	Банківський		+				+	+					+	+	+		+		+	+			+
	Емітентів цінних паперів						+	+					+	+	+				+				+
	Учасників ринку фінансових послуг						+	+					+		+		+		+				+

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
	Інвестиційних фондів (інститутів)												+										
	Бірж																						
	Позабюджетних фондів						+	+							+				+				+
	Промисловий		+																				
	Торговельний		+																				
	Іншої діяльності (інших інститутів)		+				+						+							+			
Етапи розвитку (історичні стадії розвитку), характер перевірки	Підтверджуючий			+	+	+	+	+	+			+	+	+	+		+					+	+
	Системноорієнтований			+	+	+	+	+	+			+	+	+	+		+					+	+
	Аудит, що базується на ризику			+	+	+	+	+	+			+	+	+	+		+					+	+
	Процедурний аудит					+			+			+											
Тривалість співпраці «Клієнт-аудитор»	Первинний (початковий)		+		+	+	+	+				+	+	+	+				+	+			+
	Постійний (повторюваний, узгоджений, погоджений, вторинний, доповнюючий)		+		+	+	+	+				+	+	+	+				+	+			+
	Оперативний																						+
	Спосіб проведення																						
Обсяг роботи	Суцільний		+		+																		
	Вибірковий		+		+																		
	Комбінований				+																		
	Рутинний																+						
	Комп'ютеризований																+						
Обсяг роботи	Загальний															+	+				+		
	Локальний																	+				+	
	Спеціальний															+							

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Додаток И

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Таблиця И.1

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі ключової характеристики «БАГАТОСТОРОННІ ВІДНОСИНИ»

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1.1.-2.1.-1. Їх статус по відношенню до суб'єкту, що підлягає перевірці		1.1.-2.1.-1.1. Завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є зовнішні користувачі 1.1.-2.1.-1.2. Завдання, користувачем звіту з надання впевненості є внутрішні користувачі 1.1.-2.1.-1.3. Завдання, користувачами звіту з надання впевненості і як зовнішні, так і внутрішні користувачі
1.1.-2.1.-2. Ступінь визначеності кола користувачів		1.1.-2.1.-2.1. Завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є широке (необмежене) коло користувачів 1.1.-2.1.-2.2. Завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є обмежене коло користувачів
1.1.-2.1.-3. Зв'язок користувачів та відповідальної сторони		1.1.-2.1.-3.1. Завдання, в якому користувачі та відповідальна сторона належать до одного суб'єкта господарювання 1.1.-2.1.-3.2. Завдання, в якому користувачі та відповідальна сторона не належать до одного суб'єкта господарювання
1.1.-2.1.-4. Характер відповідальності відповідальної сторони		1.1.-2.1.-4.1. Завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за предмет перевірки (в завданні з надання безпосереднього звіту) 1.1.-2.1.-4.2. Завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмета перевірки (в завданні, що ґрунтується на твердженні) 1.1.-2.1.-4.3. Завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмета перевірки (твердження) та за предмет перевірки (в завданні, що ґрунтується на твердженні)
1.1.-2.1.-5. Наявність окремого суб'єкта, який здійснює функції з вимірювання або оцінки предмету завдання		1.1.-2.1.-5.1. Завдання, в якому відповідальна сторона є стороною, яка здійснює оцінку або вимірювання предмету завдання 1.1.-2.1.-5.2. Завдання, в якому відповідальна сторона не є стороною, яка здійснює оцінку або вимірювання предмету завдання
1.1.-2.1.-6. Зв'язок відповідальної сторони зі стороною, що наймає фахівця – практика (замовником)		1.1.-2.1.-6.1. Завдання, в якому відповідальна сторона є замовником 1.1.-2.1.-6.2. Завдання, в якому відповідальна сторона не є замовником

Джерело: розроблено автором.

Таблиця И.2

**Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної
фінансової інформації, на основі ключової характеристики
«ВПЕВНЕНІСТЬ»**

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1.2.-2.1.-1.	<i>Рівень впевненості</i>	1.2.-2.1.-1.1. Завдання з наданням обмеженої впевненості 1.2.-2.1.-1.2. Завдання з наданням обґрунтованої (достатньої, високої) впевненості

Джерело: розроблено автором.

Таблиця И.3

**Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної
фінансової інформації, на основі ключової характеристики
«СИСТЕМНИЙ ПРОЦЕС»**

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1.3.-2.1.-1.	<i>Ступінь регламентованості необхідності виконання завдання</i>	1.3.-2.1.-1.1. Завдання, обов'язковість виконання якого регламентується законодавством країни (обов'язкове завдання) 1.3.-2.1.-1.2. Ініціативне завдання, обов'язковість виконання якого не передбачена законодавством країни 1.3.-2.1.-1.3. Примусове завдання, яке виконується на вимогу суду або правоохоронних органів
1.3.-2.1.-2.	<i>Частота (періодичність) виконання завдання</i>	1.3.-2.1.-2.1. Завдання, яке виконується вперше 1.3.-2.1.-2.2. Узгоджене (регулярне) завдання або завдання, що повторюється

Джерело: розроблено автором.

Таблиця И.4

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі ключової характеристики «ПРЕДМЕТ ЗАВДАННЯ»

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1	2	3
1.4.-2.1.-1. Вид інформації, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях		<p>1.4.-2.1.-1.1. Завдання, що ґрунтуються на твердженнях (завдання, в яких оцінка або визначення предмета перевірки виконується відповідальною стороною, а інформація з предмета перевірки має форму твердження відповідальної сторони, яку надають визначеним користувачам)</p> <p>1.4.-2.1.-1.2. Завдання з надання безпосереднього звіту (завдання, в яких фахівець – практик або безпосередньо виконує оцінку чи визначення предмета перевірки, або отримує запевнення відповідальної сторони, що виконала оцінку чи визначення, які не надаються визначеним користувачам)</p>
1.4.-2.1.-2. Форма		<p>1.4.-2.1.-2.1. Завдання, предметом якого є фінансова діяльність, стан або умови</p> <p>1.4.-2.1.-2.2. Завдання, предметом якого є нефінансова діяльність, стан або умови</p> <p>1.4.-2.1.-2.3. Завдання, предметом якого є фізичні характеристики</p> <p>1.4.-2.1.-2.4. Завдання, предметом якого є системи та процеси</p> <p>1.4.-2.1.-2.5. Завдання, предметом якого є поведінка</p>
	1.4.-2.2.-1. Мета завдання	<p>1.4.-2.2.-1.1. Завдання об'єктної спрямованості</p> <p>1.4.-2.2.-1.2. Завдання проблемної спрямованості</p> <p>1.4.-2.2.-1.3. Завдання функціональної спрямованості</p>
	1.4.-2.2.-2. Функціональна спрямованість	<p>1.4.-2.2.-2.1. Завдання правового спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.2. Завдання організаційного спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.3. Завдання фінансово-аналітичного спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.4. Завдання операційно-виробничого спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.5. Завдання маркетингового спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.6. Завдання інвестиційного спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.7. Завдання інноваційного спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.8. Завдання в сфері безпеки суб'єкта</p>

Продовження табл. II.4 дод. II

1	2	3
		<p>1.4.-2.2.-2.9. Завдання в сфері інформаційних систем</p> <p>1.4.-2.2.-2.10. Завдання соціально-трудового спрямування</p> <p>1.4.-2.2.-2.11. Завдання технологічного спрямування</p>
	<p>1.4.-2.2.-3. Цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності</p>	<p>1.4.-2.2.-3.1. Завдання в сфері циклу матеріально-технічного постачання</p> <p>1.4.-2.2.-3.2. Завдання в сфері виробничого циклу</p> <p>1.4.-2.2.-3.3. Завдання в сферу циклу збуту та фінансових результатів</p> <p>1.4.-2.2.-2.4. Завдання в сфері інвестиційного циклу</p>
	<p>1.4.-2.2.-4. Види діяльності підприємства</p>	<p>1.4.-2.2.-4.1. Завдання в сфері звичайної діяльності підприємства</p> <p>1.4.-2.2.-4.2. Завдання в сфері надзвичайної діяльності підприємства</p> <p>1.4.-2.2.-4.3. Завдання в сфері основної діяльності підприємства</p> <p>1.4.-2.2.-4.4. Завдання в сфері операційної діяльності підприємства</p> <p>1.4.-2.2.-4.5. Завдання в сфері інвестиційної діяльності підприємства</p> <p>1.4.-2.2.-4.6. Завдання в сфері фінансової діяльності підприємства</p>
	<p>1.4.-2.2.-5. Рівень значущості та підпорядкування ієрархічних систем, які підлягають перевірці</p>	<p>1.4.-2.2.-5.1. Завдання, предметом якого є діяльність підприємства в цілому</p> <p>1.4.-2.2.-5.2. Завдання, предметом якого є діяльність підрозділів організації</p> <p>1.4.-2.2.-5.3. Завдання, предметом якого є діяльність центрів відповідальності</p> <p>1.4.-2.2.-5.4. Завдання, предметом якого є діяльність окремих осіб</p>
	<p>1.4.-2.2.-6. Ступінь охоплення об'єктів</p>	<p>1.4.-2.2.-6.1. Завдання, предмет якого має однооб'єктний характер</p> <p>1.4.-2.2.-6.2. Завдання, предмет якого має багатооб'єктний характер</p>
	<p>1.4.-2.2.-7. Ступінь охоплення інформації</p>	<p>1.4.-2.2.-7.1. Комплексне завдання</p> <p>1.4.-2.2.-7.2. Тематичне завдання</p> <p>1.4.-2.2.-7.3. Спеціальне завдання</p> <p>1.4.-2.2.-7.4. Вузькоспрямоване завдання</p>
	<p>1.4.-2.2.-8. Стан фіксування предмету завдання</p>	<p>1.4.-2.2.-8.1. Завдання, предметом якого є безпосередньо дії, події та ресурси</p> <p>1.4.-2.2.-8.2. Завдання, предметом якого є інформація про дії та події, зафіксована в інформаційній системі</p>

Джерело: розроблено автором.

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі ключової характеристики «ІНФОРМАЦІЯ З ПРЕДМЕТУ ЗАВДАННЯ»

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені в безпосередньо в стандартах	
1.5.-2.1.-1. <i>Вид інформації з предмету завдання</i>		1.5.-2.1.-1.1. Завдання, інформація з предмету якого має історичний характер 1.5.-2.1.-1.2. Завдання, інформація з предмету якого має прогнозний характер
	1.5.-2.2.-1. <i>Характер оцінки інформації з предмету завдання</i>	1.5.-2.2.-1.1. Завдання, інформація з предмету якого має кількісне вираження (подана у вигляді кількісних показників) 1.5.-2.2.-1.2. Завдання, інформація з предмету якого має якісне вираження (подана у вигляді якісних показників) 1.5.-2.2.-1.3. Завдання, інформація з предмету якого охоплює кількісні та якісні показники
	1.5.-2.2.-2. <i>Ступінь впливу суб'єктивних характеристик на інформацію з предмету завдання</i>	1.5.-2.2.-2.1. Завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманні якісна характеристика об'єктивності 1.5.-2.2.-2.2. Завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманний суб'єктивний характер
	1.5.-2.2.-3. <i>Охоплення інформацією часового періоду</i>	1.5.-2.2.-3.1. Завдання, інформація з предмету якого має моментний характер, тобто фіксує стан об'єкту на певний момент часу 1.5.-2.2.-3.2. Завдання, інформація з предмету якого має інтервальний характер, тобто належить до певного періоду часу

Джерело: розроблено автором.

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі ключової характеристики «КРИТЕРІЇ»

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1	2	3
1.6.-2.1.-1. <i>Рівень формалізованості критеріїв</i>		1.6.-2.1.-1.1. Завдання, в якому використовуються формальні критерії оцінки 1.6.-2.1.-1.2. Завдання, в якому використовуються неформальні (менш формальні) критерії оцінки
1.6.-2.1.-2. <i>Стан розроблення критеріїв</i>		1.6.-2.1.-2.1. Завдання, в якому використовуються існуючі (встановлені) критерії 1.6.-2.1.-2.2. Завдання, для якого спеціально розробляються критерії
1.6.-2.1.-3. <i>Рівень доступності</i>		1.6.-2.1.-3.1. Завдання, в якому використовуються загальнодоступні критерії 1.6.-2.1.-3.2. Завдання, в якому використовуються критерії, доступні тільки деяким користувачам
	1.6.-2.2.-1. <i>Суб'єкт розроблення критеріїв</i>	1.6.-2.2.-1.1. Завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені на законодавчому рівні 1.6.-2.2.-1.2. Завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені професійними організаціями, інститутами тощо 1.6.-2.2.-1.3. Завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені управлінським персоналом 1.6.-2.2.-1.4. Завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені аудитором
	1.6.-2.2.-2. <i>Джерела критеріїв</i>	1.6.-2.2.-2.1. Завдання, в якому джерелом критеріїв є законодавчі та нормативні документи 1.6.-2.2.-2.2. Завдання, в якому джерелом критеріїв є норми та стандарти, самостійно розроблені керівництвом 1.6.-2.2.-2.3. Завдання, в якому джерелом критеріїв є стандарти та норми, підготовлені на основі прийнятих методик 1.6.-2.2.-2.4. Завдання, в якому джерелом критеріїв є розробки фахівців в певній сфері 1.6.-2.2.-2.5. Завдання, в якому джерелом критеріїв є результати (показники) роботи (функціонування) протягом минулих періодів

Продовження табл. II.6 дод. II

1	2	3
		1.6.-2.2.-2.6. Завдання, в якому джерелом критеріїв є діяльність подібних господарюючих суб'єктів
	1.6.-2.2.-3. <i>Характеристика критерію</i>	1.6.-2.2.-3.1. Завдання, в якому використовуються критерії, які мають кількісне вираження 1.6.-2.2.-3.2. Завдання, в якому використовуються критерії, які мають якісне (описове) вираження
	1.6.-2.2.-4. <i>Цільова спрямованість критерію</i>	1.6.-2.2.-4.1. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують ефективність 1.6.-2.2.-4.2. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують доцільність 1.6.-2.2.-4.3. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують результативність 1.6.-2.2.-4.4. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують раціональність 1.6.-2.2.-4.5. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують обґрунтованість 1.6.-2.2.-4.6. Завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують відповідність
	1.6.-2.2.-5. <i>Ступінь охоплення інформації за часом</i>	1.6.-2.2.-5.1. Завдання, в якому використовуються інтервальні критерії 1.6.-2.2.-5.2. Завдання, в якому використовуються моментні критерії
	1.6.-2.2.-6. <i>Ступінь охоплення інформації за обсягом</i>	1.6.-2.2.-6.1. Завдання, в якому використовуються індивідуальні критерії, які характеризують одиничні ключові для досягнення цілей процесу 1.6.-2.2.-6.2. Завдання, в якому використовуються складні, узагальнюючі або агреговані критерії
	1.6.-2.2.-7. <i>Характер викладення</i>	1.6.-2.2.-7.1. Завдання, в якому використовуються дескриптивні (описові) критерії 1.6.-2.2.-7.2. Завдання, в якому використовуються нормативні критерії

Джерело: розроблено автором.

**Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної
фінансової інформації, на основі ключової характеристики
«ОТРИМАННЯ ТА ОЦІНКА ДОКАЗІВ»**

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1.7.-2.1.-1. Підхід у застосуванні аудиторських процедур після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення		1.7.-2.1.-1.1. Завдання, в якому після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення основна увага приділяється процедурам по суті (підхід по суті) 1.7.-2.1.-1.2. Завдання, в якому після ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення використовуються тести заходів контролю, а також процедури по суті
1.7.-2.1.-2. Способи організації перевірки доказів		1.7.-2.1.-2.1. Завдання, яке виконується з використанням суцільної перевірки 1.7.-2.1.-2.2. Завдання, яке виконується з використанням вибіркової перевірки 1.7.-2.1.-2.3. Завдання, яке виконується з використанням комбінованої перевірки
	1.7.-2.2.-1. Метод організації процесу виконання завдання	1.7.-2.2.-1.1. Завдання, яке виконується з використанням підтверджуючого підходу 1.7.-2.2.-1.2. Завдання, яке виконується з використанням системноорієнтованого підходу 1.7.-2.2.-1.3. Завдання, яке використовується з використанням ризикоорієнтованого підходу
	1.7.-2.2.-2. Вид доказів	1.7.-2.2.-2.1. Завдання, яке виконується в умовах ручної обробки даних 1.7.-2.2.-2.2. Завдання, яке виконується в умовах автоматизованого підходу 1.7.-2.2.-2.3. Завдання, яке виконується в умовах комп'ютерного середовища
	1.7.-2.2.-3. Спосіб обробки доказів	1.7.-2.2.-3.1. Завдання, яке виконується з використанням ручної обробки даних 1.7.-2.2.-3.2. Завдання, яке виконується з використанням комп'ютерного середовища

Джерело: розроблено автором.

Класифікація завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, на основі ключової характеристики «РЕЗУЛЬТАТ»

Ознаки класифікації		Види завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
виділені з урахуванням вимог стандартів	не передбачені безпосередньо в стандартах	
1.8.-2.1.-1. <i>Склад підсумкової документації за результатами виконання завдання</i>		<p>1.8.-2.1.-1.1. Завдання, за результатом якого готується два документи: звіт з надання впевненості, підготовлений аудитором, та окремий звіт (положення та ін.), підготовлений відповідальною стороною, який розкриває інформацію з предмета завдання</p> <p>1.8.-2.1.-1.2. Завдання, за результатом якого готується один документ: звіт з надання впевненості аудитора з детальним описом інформації з предмета завдання</p>

Джерело: розроблено автором.

Додаток К
Класифікація об'єктів аудиту в економічній літературі

Класифікаційна ознака	Види об'єктів аудиту	В.Д. Андреев [3, с. 23]	М.Т. Білуха [39, с. 139]	М.І. Бондар [45, с. 19]	Ф.Ф. Бутинець [50, с. 31–35]	А.В. Болдук [40, с. 78–79]	Г.М. Давидов [36, с. 26–30]	О.О. Міронова, М.А. Азарська [111, с. 59–61]	О.О. Іванна [84, с. 47]	Облік, аналіз та аудит (автори: М.С. Білик, А.Г. Загородній, Г.І. Кіндрацька та ін.) [129, с. 426]	О.А. Петрик, В.О. Зогов, Б.В. Кудрицький та ін. [28, с. 19]	А.А. Приятельчук [151, с. 28–29]	А.Ж. Пшенична [155, с. 24–25]	М.С. Сташен, Ю.В. Піча [187, с. 113]	В.Я. Савченко В.Я. [177, с. 16]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Стадії розширеного виробництва суспільно необхідного продукту	Стадія виробництва		+		+								+		
	Стадія розподілу		+		+								+		
	Стадія обміну		+		+								+		
	Стадія споживання		+		+								+		
Відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства	Об'єкти, що забезпечують господарську діяльність підприємства (господарські засоби (необоротні активи, запаси тощо), джерела утворення засобів підприємства (статутний капітал, прибуток))				+										
	Об'єкти, що створюють господарську діяльність (господарські процеси діяльності підприємства (придбання, виробництво тощо), результати господарських процесів (економія, перевитрати, прибуток, збиток))				+										
	Об'єкти, що характеризують організацію діяльності підприємства (організаційні форми управління, функції управління, методи управління)				+										

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Складність	Складні		+		+		+						+		
	Прості		+		+		+						+		
	Сукупні ресурси та господарські процеси			+						+		+	+	+	
	Цілісні системи управління			+						+		+	+	+	
	Господарські процеси									+		+	+	+	
	Групи ресурсів			+						+		+	+	+	
	Відносно відокремлені частки систем управління			+						+		+	+	+	
	Ресурси, які розглядаються в сукупності						+								
	Окремі види ресурсів						+								
Структура	Гомогенний об'єкт		+												
	Гетерогенний об'єкт		+												
Сфера господарювання (вид, галузь діяльності)	Сфера матеріально-технічного постачання			+	+		+			+		+	+	+	
	Сфера основного і допоміжного виробництва			+	+		+			+		+	+	+	
	Збут				+		+			+		+	+	+	
	Господарське обслуговування			+	+							+	+	+	
	Управління				+		+					+		+	
	Підготовка виробництва						+								
	Виробнича сфера, інвестиційна сфера та інші											+			
	Промисловість, будівництво, транспорт та інші											+			
Цикли господарських операцій	Постачання та зберігання ресурсів											+			
	Виробництво											+			
	Реалізація продукції, товарів, робіт, надання послуг											+			
	Отримання доходів, визначення фінансових результатів											+			
Час здійснення операцій	Минулий стан об'єктів			+	+	+	+			+		+	+	+	+
	Історична фінансова інформація											+			
	Теперішній стан об'єктів			+	+	+	+			+		+	+	+	+
	Оперативна фінансова											+			

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	інформація														
	Майбутній стан об'єктів			+	+	+	+			+		+	+	+	+
	Стратегічна фінансова інформація										+				
Характер оцінки	Об'єкти, які оцінюються тільки кількісними ознаками			+	+	+	+			+	+	+	+	+	
	Об'єкти, які оцінюються тільки якісними ознаками			+	+	+	+			+	+	+	+	+	
	Об'єкти, які потребують вартісних, кількісних і якісних оцінок			+	+		+			+	+	+	+	+	
Вид	Ресурси			+		+				+		+	+	+	+
	Активи						+								
	Господарські процеси			+		+	+			+		+	+	+	+
	Економічні результати діяльності			+			+			+		+	+	+	+
	Організаційні форми управління			+			+			+		+	+	+	+
	Методи управління			+			+			+		+	+	+	+
	Функції управління			+			+	+		+		+	+	+	+
	Пасиви						+								
	Установчі документи														+
	Розрахунки з оплати праці														+
	Технології						+								
	Фінансово-економічні результати						+								
	Організація управління підприємством, його фінансово-господарською діяльністю						+								
	Системи управління						+								
	Конкретна структура підприємства						+								
	Функції його діяльності						+								
	Види його діяльності						+								
	Діяльність підприємства в цілому						+								
	Діяльність різних ланок управління	+													
	Юридичний статус фірм клієнта									+					
Дотримання законів та інших	+														

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	нормативних актів, вимог облікової політики, інструкцій та рішень														
	Ефективність механізму внутрішнього контролю	+													
	Наявність, стан та забезпечення схоронності майна економічного суб'єкта	+													
Система бухгалтерського обліку та звітності	Активи										+				
	Капітал										+				
	Зобов'язання										+				
	Господарські процеси										+				
	Економічні результати										+				
	Документи бухгалтерської звітності (фінансової, податкової та іншої)											+			
Ресурси процесу праці	Засоби праці										+				
	Предмети праці										+				
	Жива праця										+				
Види виробництв та господарств	Основне виробництво										+				
	Допоміжні виробництва										+				
	Обслуговуючі господарства										+				
Система управління	Законодавчі акти, нормативно-інструктивні, установчі, внутрішні нормативні документи										+				
	Організаційні форми, функції та методи управління										+				
Елементи системи, які характеризують фінансово-господарську діяльність суб'єкта аудиту	Система управління та її структурні елементи							+							
	Система бухгалтерського обліку та її структурні елементи	+						+	+						
	Система внутрішнього контролю та її структурні елементи	+						+	+						
	Стан мікрокомп'ютерних систем й їхнє функціонування								+						

Продовження дод. К

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
Зміст	Цінності							+							
	Документи							+							
	Операції							+							
	Методи оцінки							+							
Термін перебування об'єктів у полі діяльності аудиту	Постійне						+								
	Періодична аудиторська оцінка						+								
	Разова аудиторська оцінка						+								
Відношення об'єктів до різних видів аудиту	Внутрішній						+								
	Зовнішній						+								

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Додаток Л
Характеристика звіту з надання впевненості, який складається за результатами виконання завдань, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

№	Назва елемента	Зміст
1	2	3
1.	Заголовок	У заголовку повинно бути чітко зазначено, що звіт являє собою незалежний звіт з надання впевненості. Належний заголовок допомагає визначити характер звіту з надання впевненості та відрізнити його від звітів, наданих іншими особами, які не повинні дотримуватися таких самих етичних вимог, яких дотримується фахівець – практик.
2.	Одержувач	Одержувач означає сторону чи сторони, яким направляється звіт з надання впевненості.
3.	Ідентифікація та опис інформації про предмет завдання та, якщо це доречно, предмет завдання	<p>Це охоплює, наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дату або період часу, до якого належить оцінка чи вимір предмета перевірки; - якщо доречно, зазначення суб'єкта господарювання або компонента суб'єкта господарювання, до якого належить предмет перевірки; - пояснення характеристик предмета перевірки або інформації про предмет перевірки, з якими мають бути обізнані визначені користувачі, а також того, як можуть впливати такі характеристики на точність оцінки чи виміру предмета перевірки відповідно до застосованих критеріїв або на переконливість отриманих доказів. <p>Наприклад, ступінь того, наскільки інформація про предмет перевірки більш якісна, ніж кількісна, об'єктивна, ніж суб'єктивна, історична минула, ніж прогнозна; зміни у предметі перевірки або інші обставини завдання, які впливають на порівнянність інформації про предмет перевірки одного періоду з наступним.</p> <p>Якщо висновок фахівця – практика сформульовано в термінах твердження відповідальної сторони, це твердження додається до звіту з надання впевненості, повторюється у звіті з надання впевненості або у звіті з надання впевненості робиться на джерело, доступне для визначених користувачів.</p>
4.	Визначення критеріїв	<p>У звіті з надання впевненості зазначаються критерії, за допомогою яких був оцінений бо виміряний предмет перевірки, для того щоб визначені користувачі могли зрозуміти основу для висновку фахівця – практика. Звіт з надання впевненості може містити критерії або посилання на них, якщо вони наведені у твердженні складеному відповідальною стороною, яке є доступним для визначених користувачів, або якщо його можна отримати з іншого легкодоступного джерела. Фахівець – практик розглядає, чи є доречним для певних обставин розкриття інформації:</p> <ul style="list-style-type: none"> - про джерело критеріїв та про те, чи критерії встановлені законами або нормативними актами або випущені уповноваженими чи визнаними організаціями, до складу яких входять експерти, які дотримуються прозорого належного процесу, тобто чи є вони встановленими критеріями в контексті предмета перевірки (якщо ні, то опис того, чому їх вважають прийнятними);

Продовження дод. Л

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> - про застосовані методи оцінки, якщо критерії дають змогу вибору кількох методів; - про будь-які значні тлумачення стосовно застосування критеріїв обставин завдання; - чи були зміни застосованих методів оцінки.
5.	Якщо доречно, опис будь-яких значних властивих обмежень, пов'язаних з оцінкою або виміром предмета перевірки за допомогою критеріїв.	У деяких випадках можна очікувати, що користувачі звіту з надання впевненості добре зрозуміють обмеження, в інших випадках може бути доречним навести чітке посилання у звіті з надання впевненості. Наприклад, у звіті з надання впевненості, що стосується ефективності внутрішнього контролю, може бути доречним зазначити, що минула оцінка ефективності не є відповідною для майбутніх періодів унаслідок ризику того, що внутрішній контроль може стати невідповідним через зміни умов або через те, що ступінь відповідності політиці чи процедурам може погіршитися.
6.	Опис обмежень стосовно доступності або призначення критеріїв, використаних для оцінки чи виміру предмета перевірки	Якщо критерії, використані для оцінки чи виміру предмета перевірки доступні лише конкретним визначеним користувачам або відповідають конкретній меті, у звіті з надання впевненості зазначається, що він призначений лише для таких визначених користувачів або для такої конкретної мети. Крім того, якщо звіт з надання впевненості призначений для конкретних визначених користувачів або конкретної мети, фахівець – практик розглядає, чи слід зазначити цей факт у звіті з надання впевненості. Це є застереженням для користувачів, що звіт з надання впевненості обмежується конкретними користувачами або конкретними цілями визначених користувачів.
7.	Зазначення відповідальної сторони та опис відповідальності відповідальної сторони і фахівця – практика.	Це інформує визначених користувачів, що відповідальна сторона несе відповідальність за предмет перевірки у разі прямого завдання з надання висновку або за інформацію про предмет перевірки у разі завдання, що ґрунтується на твердженні, а роль фахівця – практика полягає в незалежному висловленні висновку щодо інформації про предмет перевірки.
8.	Зазначення того, що завдання виконувалося згідно з МСЗНВ.	Якщо предмет перевірки регулюється конкретним МСЗНВ, цей МСЗНВ може вимагати, щоб у звіті з надання впевненості було посилання на нього.
9.	Стислий опис виконаної роботи.	<p>Стислий опис допоможе визначеним користувачам зрозуміти характер упевненості, констатованої у звіті з надання впевненості. Наприклад, оскільки в завданні з надання обмеженої впевненості оцінка характеру, часу та обсягу виконаних процедур зі збору доказів є важливою для розуміння ступеня надання впевненості, висловленої у висновку в негативній формі, опис виконаної роботи:</p> <ul style="list-style-type: none"> - як правило, докладніший, ніж у завданні з надання достатньої впевненості, та зазначає обмеження характеру, часу та обсягу процедур збору доказів. Може бути доречним зазначення процедур, що не були виконані, але які були б зазвичай виконані у завданні з надання достатньої впевненості; - зазначає, що процедури збору доказів є більш обмеженими, ніж у разі завдання з надання достатньої впевненості, а отже отримується менша впевненість, ніж у завданні з надання достатньої впевненості.

1	2	3
10.	Висновок фахівця - практика	Якщо інформація про предмет перевірки складається з кількох аспектів, можна надавати окремі висновки з кожного аспекту. Оскільки не всі висновки пов'язані з однаковим рівнем процедур збору доказів, кожний висновок надається у формі, яка відповідає завданню з надання достатньої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості. Якщо доречно, висновок має інформувати визначених користувачів про контекст, у якому слід читати висновок фахівця – практика. Якщо фахівець – практик надає висновок інший, ніж безумовно – позитивний, звіт з надання впевненості має містити чіткий опис усіх причин.
11.	Дата звіту з надання впевненості	Дата інформує визначених користувачів, що фахівець – практик розглянув вплив подій, які відбулися до цієї дати, інформацію про предмет перевірки та звіт з надання впевненості.
12.	Назва фірми або ім'я фахівця – практика та конкретну місцевість, яка, як правило, є місцем, де знаходиться офіс фахівця – практика, що відповідає за завдання	Назва інформує визначених користувачів про особу чи фірму, що відповідає за завдання.
13.	Додаткова інформація	<p>Фахівець – практик може розширити звіт з надання впевненості та включити до нього іншу інформацію та пояснення, які не впливають на висновок фахівця – практика. Приклади охоплюють:</p> <ul style="list-style-type: none"> - подробиці щодо кваліфікації та досвіду фахівця – практика та інших осіб, задіяних у завданні; - розкриття інформації про рівні суттєвості; - отримані результати, пов'язані з конкретними аспектами завдання, та рекомендації. <p>Рішення про те, подавати будь-яку інформацію чи ні, залежить від значущості потреб визначених користувачів. Додаткова інформація чітко відокремлюється від висновку фахівця – практика та формулюється таким чином, щоб вона не впливала на висновок.</p>

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Додаток М
Види звітів з надання впевненості

Ознака класифікації	Обставини, які впливають на формування думки практика	Можливі види звітів з надання впевненості за даною ознакою	Деталізовані види висновків з надання впевненості
1	2	3	4
1.8.-2.1.-2. Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях (п.57 Міжнародної концептуальної основи)	1.8.-2.1.-2.1. Виконання завдань, в яких думка практика формулюється на основі тверджень відповідальної сторони	Звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі тверджень відповідальної сторони	
	1.8.-2.1.-2.2. Виконання завдань, в яких думка формулюється безпосередньо на основі предмету завдання та критеріїв	Звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі предмету завдання та критеріїв	
1.8.-2.1.-3. Рівень впевненості (п.11 Міжнародної концептуальної основи)	1.8.-2.1.-3.1. Виконання завдань з надання обґрунтованої впевненості	Звіт з надання обґрунтованої впевненості	Звіт з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв Звіт з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони
	1.8.-2.1.-3.2. Виконання завдань з надання обмеженої впевненості	Звіт з надання обмеженої впевненості	Звіт з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв Звіт з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони
1.8.-2.1.-4. Форма висловлення думки (п.11 Концептуальної основи)	1.8.-2.1.-4.1. Позитивна форма висловлення думки 1.8.-2.1.-4.2. Негативна форма висловлення думки	Звіт з надання обґрунтованої впевненості з позитивною формою висловлення думки практика	Звіт з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв Звіт з надання обґрунтованої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони
		Звіт з надання обмеженої впевненості з негативною формою висловлення думки практика	Звіт з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв. Звіт з надання обмеженої впевненості, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони.
1.8.-2.1.-6. Наявність певних обставин, які були виявлені практиком під час виконання завдання (п.60 Міжнародної концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000).	1.8.-2.1.-6.1. Відсутні обставини, які вимагають висловити модифікований висновок (інший ніж безумовно-позитивний)	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком	Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони
	1.8.-2.1.-6.2. Виявлені обставини, які вимагають висловити модифікований висновок (інший, ніж безумовно-позитивний)	Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом	Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом

1	2	3	4
			<p>висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом.</p> <p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</p>
		Звіт з надання впевненості з негативним (модифікованим) висновком	<p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв</p> <p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони</p>
		Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку	<p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв.</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв.</p> <p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони.</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони</p>
<p>1.8.-2.1.-8. Обставини, при яких необхідно є висловлення думки, іншої ніж безумовно-позитивна (п.60 Міжнародної концептуальної основи; п. 51 МСЗНВ 3000).</p>	<p>1.8.-2.1.-8.1. Суттєва невизначеність</p>	<p>Звіт з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом</p>	<p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом.</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом.</p> <p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</p> <p>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</p>
	<p>1.8.-2.1.-8.2. Обмеження обсягу роботи практика</p>	<p>Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим)</p>	<p>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – обмеження</p>

1	2	3	4
			<p><i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p> <p><i>Звіт з надання обмеженої впевненості з негативним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p>
		Звіт з надання впевненості з відмовою від висловлення висновку	<p><i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p> <p><i>Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p> <p><i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p> <p><i>Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність предмета перевірки)</i></p>
1.8.-2.1.-5. Обсяг звіту (п.48 МСЗНВ 3000)	1.8.-2.1.-5.1. Стиль «стиислої» форми	Звіт з надання впевненості «стиислої» форми	<p>Звіти з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком:</p> <p>1. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв.</i></p> <p>2. <i>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв.</i></p> <p>3. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони.</i></p> <p>4. <i>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони.</i></p> <p>Звіти з надання впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком з пояснювальним параграфом:</p> <p>1. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом.</i></p> <p>2. <i>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв, з пояснювальним параграфом.</i></p> <p>3. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</i></p> <p>4. <i>Звіт з надання обмеженої впевненості з безумовно-позитивним (немодифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони, з пояснювальним параграфом.</i></p> <p>Звіт з надання впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком:</p> <p>1. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – твердження не наведено достовірно)</i></p> <p>2. <i>Звіт з надання обмеженої впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – твердження не наведено достовірно)</i></p> <p>3. <i>Звіт з надання обґрунтованої впевненості з умовно-позитивним (модифікованим) висновком, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – інформація</i></p>
	1.8.-2.1.-5.2. Стиль «докладної» форми	Звіт з надання впевненості «докладної» форми	

1	2	3	4
			<p>сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – невідповідність критеріїв)</p> <p>9. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – обмеження обсягу роботи практика)</p> <p>10. Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – обмеження обсягу роботи практика)</p> <p>11. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – обмеження обсягу роботи практика)</p> <p>12. Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – обмеження обсягу роботи практика)</p> <p>13. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – суттєва невизначеність)</p> <p>14. Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі предмету завдання та критеріїв (причина – суттєва невизначеність)</p> <p>15. Звіт з надання обґрунтованої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – суттєва невизначеність)</p> <p>16. Звіт з надання обмеженої впевненості з відмовою від висловлення висновку, сформульований на основі тверджень відповідальної сторони (причина – суттєва невизначеність)</p> <p>Всього 52 * 2 = 104 видів висновків</p>

Джерело: розроблено та систематизовано автором.

Додаток Н

Документи, які регламентують порядок виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

№	Назва	Зміст та вимоги
1	2	3
Документи, які застосовуються до всіх завдань з надання впевненості		
1.	Передмова до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	<p>Мета передмови – полегшення розуміння сфери застосування та статусу документів, виданих Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, в тому числі і Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості.</p>
2.	Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	<p>Визначення та мета завдання з надання впевненості. Цей розділ визначає завдання з надання впевненості та ідентифікує цілі двох типів завдань з надання впевненості, які дозволяється виконувати фахівцю – практику ((завдання з надання достатньої (обгрунтованої) впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості).</p> <p>Сфера застосування Концептуальної основи. Цей розділ відрізняє завдання з надання впевненості від інших завдань, наприклад, завдань з надання консультаційних послуг.</p> <p>Прийняття завдання. Цей розділ наводить характеристики, які слід виявити до того, як фахівець – практик може прийняти завдання з надання впевненості.</p> <p>Елементи завдання з надання впевненості. Цей розділ ідентифікує та обговорює п'ять елементів завдань з надання впевненості, які виконують фахівці – практики: тристоронні відносини, предмет перевірки, критерії, докази та звіт з надання впевненості. Він пояснює важливі відмінності завдань з надання достатньої (обгрунтованої) впевненості від завдань з надання обмеженої впевненості (наведені також у додатку). Цей розділ розглядає також значну зміну предмету перевірки у завданнях з надання впевненості, необхідні характеристики належних критеріїв, роль ризику та суттєвості у завданнях з надання впевненості, а також формулювання висновків у кожному з двох типів завдань з надання впевненості.</p> <p>Належне використання імені фахівця – практика. Цей розділ розглядає причетність фахівця – практика до предмета перевірки.</p>
3.	Кодекс Етики професійних бухгалтерів	<p>Частина А Кодексу Етики встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, що її професійні бухгалтери мають застосовувати з метою:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ідентифікації загроз дотриманню фундаментальних принципів; – оцінки значущості ідентифікованих загроз; – застосування застережених заходів, якщо це необхідно для усунення загроз або зменшення їх до прийняттого рівня. <p>Частина Б пояснює як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях: процесі не призначення,</p>

Продовження дод. Н

1	2	3
		конфлікти інтересів, повторні висновки, гонорари та інші типи винагороди, маркетинг професійних послуг, подарунки та знаки гостинності, відповідальне зберігання активів клієнта, об'єктивність. Розділ 291 розглядає вимоги незалежності для завдань з надання впевненості, що не є завданнями з аудиту чи завданнями з огляду.
4.	Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги»	<p>Міжнародний стандарт розглядає відповідальність фірми за її систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг.</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання як:</p> <ul style="list-style-type: none"> – мета фірми при створенні та підтриманні системи контролю якості; – застосування та дотримання відповідних вимог; – елементи системи контролю якості; – відповідальність керівництва та якість на фірмі; – відповідні етичні вимоги; – прийняття та продовження стосунків з клієнтами і конкретних завдань; – людські ресурси; – виконання завдання; – моніторинг; – документація системи контролю якості.
Документи, які застосовуються лише до завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації		
5.	Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ) 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»	<p>Метою цього Міжнародного стандарту є встановлення основних принципів і процедур, а також надання рекомендацій фахівцям – практикам для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації, на які поширюється сфера застосування Міжнародних стандартів аудиту (МСА) або Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО).</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання як:</p> <ul style="list-style-type: none"> – зв'язок з Концептуальною основою, іншими МСЗНВ, МСА та МСЗО; – вимоги етики; – контроль якості; – прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом; – узгодження умов завдання; – планування та виконання завдання; – оцінка відповідності предмета перевірки; – оцінка прийнятності критеріїв; суттєвість та ризик завдання з надання впевненості; – використання роботи експерта; – отримання доказів; – пояснення відповідальної сторони; – розгляд подальших подій;

1	2	3
		<ul style="list-style-type: none"> – документація; – складання звіту з надання впевненості; – зміст звіту з надання впевненості; – інша відповідальність при наданні звітів; – особливості застосування в державному секторі.
6.	<p>Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3400 «Перевірка прогнозої фінансової інформації»</p>	<p>Метою цього Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно завдань з перевірки та надання висновку щодо прогнозої фінансової інформації, в тому числі процедури перевірки найкращих оцінок і гіпотетичних припущень.</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання як:</p> <ul style="list-style-type: none"> – мета завдання з перевірки прогнозої фінансової інформації; – упевненість аудитора стосовно прогнозої фінансової інформації; – прийняття завдання; – знання бізнесу; – період, охоплений прогнозою фінансовою інформацією; – процедури перевірки; – подання та розкриття інформації; – звіт щодо перевірки прогнозої фінансової інформації.
7.	<p>Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»</p>	<p>Метою цього Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги суб'єктам господарювання – користувачам для використання ними та їх аудиторам.</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання як:</p> <ul style="list-style-type: none"> – цілі завдань з надання впевненості; – етичні вимоги; – порядок прийняття та продовження завдання; – оцінювання належності критеріїв; – суттєвість; – отримання розуміння системи організації, що надає послуги; – отримання доказів, які стосуються опису, структури заходів контролю, ефективності функціонування заходів контролю; – робота підрозділу внутрішнього контролю; – письмові запевнення; – інша інформація; – подальші події; – документація; – складання звіту з надання впевненості аудитором організації, що надає послуги; – відповідальність за повідомлення іншої інформації.

1	2	3
8.	Міжнародний стандарт завдань з надання впевненості 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів»	<p>Метою МСЗНВ 3410 є надання рекомендацій щодо виконання завдання з надання впевненості щодо звітів суб'єкта господарювання з парникових газів.</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сфера застосування цього МСЗНВ та цілі; – прийняття та продовження завдання; – планування; – суттєвість при плануванні та виконанні завдання; – розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем суб'єкта господарювання, а також ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення; – загальні дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення та подальші процедури; – використання роботи інших фахівців-практиків; – письмові запевнення; – подальші події; – порівняльна інформація; – інша інформація; – документація; – огляд контролю якості завдання; – формування висновку із завдання з надання впевненості; – зміст звіту із завдання з надання впевненості; – інші вимоги щодо повідомлення інформації.
9.	Міжнародний стандарт з надання впевненості 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії»	<p>Метою МСЗНВ 3420 є надання рекомендацій щодо виконання завдання з надання достатньої впевненості, яке приймає фахівець-практик, з наданням звіту щодо складання відповідальною стороною гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії.</p> <p>В стандарті розглядаються такі питання:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сфера застосування цього МСЗНВ та цілі; – порядок прийняття завдання; – планування та виконання завдання; – письмові запевнення; – формування думки; – форма думки; – підготовка звіту із завдання з надання впевненості.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.

Додаток П

Зразки робочих документів, які пропонуються для оформлення на етапі прийняття завдання з метою узгодження із замовником виду завдання

Додаток П.1

Зразок робочого документу

«Ідентифікація елементів завдання з надання впевненості»

Вхідна інформація: Правління публічного акціонерного товариства звернулося з прохання здійснити оцінку дотримання трудового законодавства у вигляді завдання з надання впевненості для оголошення на зборах акціонерів.

Застосовані процедури для ідентифікації елементів завдання: опитування, співбесіда із замовниками, дослідження організаційної структури, дослідження внутрішніх положень підприємства, присвячених сфері соціально-трудових відносин.

№	Вид інформації	Можливі види (ознаки класифікації) елементу	Ідентифікація інформації (позначка +, якщо відповідає, позначка -, якщо ні)	Пояснення, вплив
1	2	3	4	5
I.	Характеристики основних елементів завдання			
1.1.	Тристоронні відносини			
1.1.-2.1.-1	<i>Статус користувачів по відношенню до суб'єкту, що підлягає перевірці</i>	1.1.-2.1.-1.1. завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є зовнішні користувачі	-	
		1.1.-2.1.-1.2. завдання, користувачем звіту з надання впевненості є внутрішні користувачі	+	Користувачами будуть акціонери та управлінський персонал різного рівня
		1.1.-2.1.-1.3. завдання, користувачами звіту з надання впевненості в якому є як зовнішні, так і внутрішні користувачі	-	
1.1.-2.1.-2	<i>Ступінь визначеності кола користувачів</i>	1.1.-2.1.-2.1. завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є широке (необмежене) коло користувачів	-	
		1.1.-2.1.-2.2. завдання, користувачем звіту з надання впевненості в якому є обмежене коло користувачів	+	Звіт з надання впевненості не буде оприлюднюватися для ознайомлення широким колом користувачів
1.1.-2.1.-3	<i>Зв'язок користувачів та відповідальної сторони</i>	1.1.-2.1.-3.1. завдання, в якому користувачі та відповідальна сторона належать до одного суб'єкта господарювання	+	Правління, управлінський персонал та акціонери є представниками одного суб'єкта господарювання
		1.1.-2.1.-3.2. завдання, в якому користувачі та відповідальна сторона не належать до одного суб'єкта господарювання	-	
1.1.-2.1.-4	<i>Характер відповідальності відповідальної сторони</i>	1.1.-2.1.-4.1. завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за предмет перевірки (в завданні з надання безпосереднього звіту)	-	
		1.1.-2.1.-4.2. завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмета перевірки (в завданні, що ґрунтується на твердженні)	-	
		1.1.-2.1.-4.3. завдання, в якому відповідальна сторона несе відповідальність за інформацію з предмета перевірки (твердження) та за предмет перевірки (в завданні, що ґрунтується на твердженні)	+	Правління та ревізійна комісія підготує звіт про відповідність трудовому законодавству
1.1.-2.1.-5	<i>Наявність окремого суб'єкта, який здійснює функції з вимірювання або оцінки предмету завдання.</i>	1.1.-2.1.-5.1. завдання, в якому відповідальна сторона є стороною, яка здійснює оцінку або вимірювання предмету завдання	+	Правління та ревізійна комісія для підготовки звіту здійснюють оцінку відповідності трудовому законодавству
		1.1.-2.1.-5.2. завдання, в якому відповідальна сторона не є стороною, яка здійснює оцінку або вимірювання предмету завдання	-	

Продовження дод. П.1

1	2	3	4	5
1.1.- 2.1.-6	<i>Зв'язок відповідальної сторони зі стороною, що наймає фахівця (замовником)</i>	1.1.-2.1.-6.1. завдання, в якому відповідальна сторона є замовником	+	Замовником є правління акціонерного товариства
		1.1.-2.1.-6.2. завдання, в якому відповідальна сторона не є замовником	-	
1.2.	Впевненість			
1.2.- 2.1.-1	<i>Рівень впевненості</i>	1.2.-2.1.-1.1. завдання з наданням обмеженої впевненості	-	
		1.2.-2.1.-1.2. завдання з наданням обґрунтованої (достатньої, високої) впевненості	+	Розробка та вибір процедур буде виконуватися, враховуючи необхідність надання обґрунтованої впевненості
1.3.	Системний процес			
1.3.- 2.1.-1	<i>Ступінь регламентованості необхідності виконання завдання</i>	1.3.-2.1.-1.1. завдання, обов'язковість виконання якого регламентується законодавством країни (обов'язкове завдання)		
		1.3.-2.1.-1.2. ініціативне завдання, обов'язковість виконання якого не передбачена законодавством країни	-	Обов'язковість таких завдань не передбачена законодавством
		1.3.-2.1.-1.3. примусове завдання, яке виконується на вимогу суду або правоохоронних органів		
1.3.- 2.1.-2	<i>Частота (періодичність) виконання завдання</i>	1.3.-2.1.-2.1. завдання, яке виконується вперше	+	Замовник звернувся вперше
		1.3.-2.1.-2.2. узгоджене (регулярне) завдання або завдання, що повторюється	-	
1.4.	Предмет завдання			
1.4.- 2.1.-1	<i>Вид інформації, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях</i>	1.4.-2.1.-1.1. завдання, що ґрунтуються на твердженнях (завдання, в яких оцінка або визначення предмета перевірки виконується відповідальною стороною, а інформація з предмета перевірки має форму твердження відповідальної сторони, яку надають визначеним користувачам)	+	Правління та ревізійна комісія підготує звіт про відповідність трудовому законодавству
		1.4.-2.1.-1.2. завдання з надання безпосереднього звіту (завдання, в яких фахівець – практик або безпосередньо виконує оцінку чи визначення предмета перевірки, або отримує запевнення відповідальної сторони, що виконала оцінку чи визначення, які не надаються визначеним користувачам)	-	
1.4.- 2.1.-2	<i>Форма</i>	1.4.-2.1.-2.1. завдання, предметом якого є фінансова діяльність, стан або умови		
		1.4.-2.1.-2.2. завдання, предметом якого є нефінансова діяльність, стан або умови	+	Предметом завдання є стан соціально-трудових відносин
		1.4.-2.1.-2.3. завдання, предметом якого є фізичні характеристики	-	
		1.4.-2.1.-2.4. завдання, предметом якого є системи та процеси	-	
		1.4.-2.1.-2.5. завдання, предметом якого є поведінка	-	
1.4.- 2.2.-1	<i>Мета завдання</i>	1.4.-2.2.-1.1. завдання об'єктної спрямованості	-	
		1.4.-2.2.-1.2. завдання проблемної спрямованості	+	Завдання має на меті вирішення проблеми дотримання законодавства
		1.4.-2.2.-1.3. завдання функціональної спрямованості	-	
1.4.- 2.2.-2	<i>Функціональна спрямованість</i>	1.4.-2.2.-2.1. завдання правового спрямування	+	Завдання передбачає дослідження дотримання вимог законодавства
		1.4.-2.2.-2.2. завдання організаційного спрямування	-	
		1.4.-2.2.-2.3. завдання фінансово-	-	

1	2	3	4	5
		аналітичного спрямування		
		1.4.-2.2.-2.4. завдання операційно-виробничого спрямування	-	
		1.4.-2.2.-2.5. завдання маркетингового спрямування	-	
		1.4.-2.2.-2.6. завдання інвестиційного спрямування	-	
		1.4.-2.2.-2.7. завдання інноваційного спрямування	-	
		1.4.-2.2.-2.8. завдання в сфері безпеки суб'єкта господарювання	-	
		1.4.-2.2.-2.9. завдання в сфері інформаційних систем	-	
		1.4.-2.2.-2.10. завдання соціально-трудоного спрямування	+	
		1.4.-2.2.-2.11. завдання технологічного спрямування	-	
1.4.-2.2.-3	Цикли (блоки) фінансово-господарської діяльності	1.4.-2.2.-3.1. завдання в сфері циклу матеріально-технічного постачання	+	Завдання охоплює всі цикли
		1.4.-2.2.-3.2. завдання в сфері виробничого циклу	+	
		1.4.-2.2.-3.3. завдання в сфері циклу збуту та фінансових результатів	+	
		1.4.-2.2.-3.4. завдання в сфері інвестиційного циклу	+	
1.4.-2.2.-4	Види підприємства діяльності	1.4.-2.2.-4.1. завдання в сфері звичайної діяльності підприємства	+	Завдання охоплює всі види діяльності підприємства
		1.4.-2.2.-4.2. завдання в сфері надзвичайної діяльності підприємства	+	
		1.4.-2.2.-4.3. завдання в сфері основної діяльності підприємства	+	
		1.4.-2.2.-4.4. завдання в сфері операційної діяльності підприємства	+	
		1.4.-2.2.-4.5. завдання в сфері інвестиційної діяльності підприємства	+	
		1.4.-2.2.-4.6. завдання в сфері фінансової діяльності підприємства	+	
1.4.-2.2.-5	Рівень значущості та підпорядкування ієрархічних систем, які підлягають перевірці	1.4.-2.2.-5.1. завдання, предметом якого є діяльність підприємства в цілому	+	Завдання охоплює всі ієрархічні системи підприємства та підприємство в цілому
		1.4.-2.2.-5.2. завдання, предметом якого є діяльність підрозділів організації	+	
		1.4.-2.2.-5.3. завдання, предметом якого є діяльність центрів відповідальності	+	
		1.4.-2.2.-5.4. завдання, предметом якого є діяльність окремих осіб	+	
1.4.-2.2.-6	Ступінь охоплення об'єктів	1.4.-2.2.-6.1. завдання, предметом якого має однооб'єктний характер	-	
		1.4.-2.2.-6.2. завдання, предметом якого має багатооб'єктний характер	+	Завдання передбачає розгляд багатьох об'єктів (працівники, робочий час, оплата праці та інше)
1.4.-2.2.-7	Ступінь охоплення інформації	1.4.-2.2.-7.1. комплексне завдання	-	
		1.4.-2.2.-7.2. тематичне завдання	+	Завдання охоплює певний напрям діяльності підприємства
		1.4.-2.2.-7.3. спеціальне завдання	-	
		1.4.-2.2.-7.4. вузькоспрямоване завдання	-	
1.4.-2.2.-8	Стан фіксування предмету завдання	1.4.-2.2.-8.1. завдання, предметом якого є безпосередньо дії, події та ресурси	+	При виконанні завдання необхідно досліджувати і самі дії, і інформацію про них
		1.4.-2.2.-8.2. завдання, предметом завдання якого є інформація про дії та події, зафіксована в інформаційній	+	

1	2	3	4	5
		системі		
1.5.	Інформація з предмету завдання			
1.5-2.1.-1	<i>Вид інформації з предмету завдання</i>	1.5.-2.1.-1.1. завдання, інформація з предмету якого має історичний характер	+	Досліджується інформація, яка має історичний характер
		1.5.-2.1.-1.2. завдання, інформація з предмету якого має прогнозний характер	-	
1.5.-2.2.-1	<i>Характер оцінки інформації з предмету завдання</i>	1.5.-2.1.-1.1. завдання, інформація з предмету якого має кількісне вираження (подана у вигляді кількісних показників)	-	
		1.5.-2.1.-1.2. завдання, інформація з предмету якого має якісне вираження (подана у вигляді якісних показників)	-	
		1.5.-2.1.-1.3. завдання, інформація з предмету якого охоплює кількісні та якісні показники	+	Завдання охоплює і кількісні показники (розрахунок відпускних), якісні показники (дотримання вимог законодавства стосовно охорони праці)
1.5.-2.2.-2	<i>Ступінь впливу суб'єктивних характеристик на інформацію з предмету завдання</i>	1.5.-2.2.-2.1. завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманні якісна характеристика об'єктивності	+	Сфера соціально-трудових відносин регламентується значною кількістю законодавчих та нормативних документів
		1.5.-2.2.-2.2. завдання, інформації з предмету якого в значній мірі притаманний суб'єктивний характер	-	
1.5.-2.2.-3	<i>Охоплення інформацією часового періоду</i>	1.5.-2.2.-3.1. завдання, інформація з предмету якого має моментний характер, тобто фіксує стан об'єкту на певний момент часу	+	Необхідно досліджувати показники, які фіксують характеристики (наприклад, посада) на певний момент часу
		1.5.-2.2.-3.2. завдання, інформація з предмету якого має інтервальний характер, тобто належить до певного періоду часу	+	В основному інформація характеризує діяльність за певний період часу
1.6.	Критерії			
1.6.-2.1.-1	<i>Рівень формалізованості критеріїв</i>	1.6.-2.1.-1.1. завдання, в якому використовуються формальні критерії оцінки	+	Критерії оцінки розроблені та затверджені або законами та іншими нормативними документами, або внутрішніми положеннями підприємства
		1.6.-2.1.-1.2. завдання, в якому використовуються неформальні (менш формальні) критерії оцінки		
1.6.-2.1.-2	<i>Стан розроблення критеріїв</i>	1.6.-2.1.-2.1. завдання, в якому використовуються існуючі (встановлені) критерії	+	Критерії оцінки існують
		1.6.-2.1.-2.2. завдання, для якого спеціально розробляються критерії	-	
1.6.-2.1.-3	<i>Рівень доступності</i>	1.6.-2.1.-3.1. завдання, в якому використовуються загальнодоступні критерії	+	Нормативні та законодавчі документи загальнодоступні
		1.6.-2.1.-3.2. завдання, в якому використовуються критерії, доступні тільки деяким користувачам	+	Внутрішні положення доступні тільки визначеним користувачам
1.6.-2.2.-1	<i>Суб'єкт розроблення критеріїв</i>	1.6.-2.2.-1.1. завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені на законодавчому рівні	+	В якості критеріїв використовуються законодавчі та нормативні документи, методики, розроблені професійними організаціями та внутрішні положення підприємства
		1.6.-2.2.-1.2. завдання, в якому використовуються критерії, розроблені	+	

1	2	3	4	5
		та встановлені професійними організаціями, інститутами тощо		
		1.6.-2.2.-1.3. завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені управлінським персоналом	+	
		1.6.-2.2.-1.4. завдання, в якому використовуються критерії, розроблені та встановлені аудитором	-	
1.6.-2.2.-2	Джерела критеріїв	1.6.-2.2.-2.1. завдання, в якому джерелом критеріїв є законодавчі та нормативні документи	+	В якості критеріїв використовуються законодавчі та нормативні документи, методики, розроблені професійними організаціями та внутрішні положення підприємства
		1.6.-2.2.-2.2. завдання, в якому джерелом критеріїв є норми та стандарти, самостійно розроблені керівництвом	+	
		1.6.-2.2.-2.3. завдання, в якому джерелом критеріїв є стандарти та норми, підготовлені на основі прийнятих методик	+	
		1.6.-2.2.-2.4. завдання, в якому джерелом критеріїв є розробки фахівців в певній сфері	-	
		1.6.-2.2.-2.5. завдання, в якому джерелом критеріїв є результати (показники) роботи (функціонування) протягом минулих періодів	-	
		1.6.-2.2.-2.6. завдання, в якому джерелом критеріїв є діяльність подібних господарюючих суб'єктів	-	
1.6.-2.2.-3	Характеристика критерію	1.6.-2.2.-3.1. завдання, в якому використовуються критерії, які мають кількісне вираження	-	Використовуються критерії, які мають кількісне (тривалість відпусток) та якісне вираження (порядок застосування доган)
		1.6.-2.2.-3.2. завдання, в якому використовуються критерії, які мають якісне (описове) вираження	-	
		1.6.-2.2.-3.3. завдання, в якому використовуються критерії, які поєднують кількісне та якісне (описове) вираження	+	Використовуються критерії, які мають кількісне (тривалість відпусток) та якісне вираження (порядок застосування доган)
1.6.-2.2.-4	Цільова спрямованість критерію	1.6.-2.2.-4.1. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують ефективність	-	
		1.6.-2.2.-4.2. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують доцільність	-	
		1.6.-2.2.-4.3. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують результативність	-	
		1.6.-2.2.-4.4. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують раціональність;	-	
		1.6.-2.2.-4.5. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують обґрунтованість	-	
		1.6.-2.2.-4.6. завдання, в якому використовуються критерії, які характеризують відповідність	+	Документи характеризуються відповідність вимогам
1.6.-2.2.-5	Ступінь охоплення інформації за часом	1.6.-2.2.-5.1. завдання, в якому використовуються інтервальні критерії	+	Критерії характеризують певний період часу
		1.6.-2.2.-5.2. завдання, в якому використовуються моментні критерії	-	

1	2	3	4	5
1.6.- 2.2.-6	Ступінь охоплення інформації за обсягом	1.6.-2.2.-6.1. завдання, в якому використовуються індивідуальні критерії, які характеризують одиничні ключові для досягнення цілей процеси	-	
		1.6.-2.2.-6.2. завдання, в якому використовуються складні, узагальнюючі або агреговані критерії	+	Критерії характеризують сукупність різних аспектів соціально-трудова відносин
1.6.- 2.2.-7	Характер викладення	1.6.-2.2.-7.1. завдання, в якому використовуються дескриптивні (описові) критерії	-	
		1.6.-2.2.-7.2. завдання, в якому використовуються нормативні критерії	+	Критерії характеризують норма, стандарти та нормативи в сфері соціально-трудова відносин
1.8.	Результат			
1.8.- 2.1.-1	Склад	1.8.-2.1.-1.1. завдання, за результатом якого планується видати два документи: звіт з надання впевненості, підготовлений аудитором, та окремий звіт (положення та ін.), підготовлений відповідальною стороною, який розкриває інформацію з предмета завдання	+	За результатами завдання планується підготовка звіту з надання впевненості аудитором на основі звіту, підготовленого правлінням та ревізійною комісією
		1.8.-2.1.-1.2. завдання, за результатом якого планується видати один документ: звіт з надання впевненості аудитора з детальним описом інформації з предмета завдання	-	
1.8.- 2.1.-2	Інформація, на підставі якої формулюється думка практика в завданнях, що ґрунтуються на твердженнях	1.8.-2.1.-2.1. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі тверджень відповідальної сторони	+	За результатами завдання планується підготовка звіту з надання впевненості аудитором на основі звіту, підготовленого правлінням та ревізійною комісією
		1.8.-2.1.-2.2. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання впевненості, в якому думка практика сформульована на основі предмету завдання та критеріїв	-	
1.8.- 2.1.-3	Рівень впевненості	1.8.-2.1.-3.1. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання обґрунтованої впевненості	+	Згідно з вимогами замовниками планується виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості
		1.8.-2.1.-3.2. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання обмеженої впевненості	-	
1.8.- 2.1.-4	Форма висловлення думки	1.8.-2.1.-4.1. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання обґрунтованої впевненості з позитивною формою висловлення думки практика	+	Наслідок прийняття завдання з обґрунтованої впевненості
		1.8.-2.1.-4.2. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання обмеженої впевненості з негативною формою висловлення думки практика	-	
1.8.- 2.1.-5	Обсяг висновку	1.8.-2.1.-5.1. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання впевненості «стисло» форми	-	
		1.8.-2.1.-5.2. завдання, за результатом якого планується видати звіт з надання впевненості «докладної» форми	+	Згідно з вимогами замовниками планується виконання завдання з надання обґрунтованої впевненості

Результат:

1. *Назва завдання:* «Завдання з надання обґрунтованої впевненості з питань дотримання трудового законодавства».

2. *Вид завдання:* завдання, що ґрунтується на твердженнях.

У виконанні даного завдання задіяні:

– відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал, яка одночасно виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства;

– фахівець – аудиторська фірма;

– користувачі – акціонери.

Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства).

Аудиторська фірма готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними в усіх суттєвих аспектах, виходячи з вимог трудового законодавства.

3. *Характеристики завдання:*

– завдання виконується вперше;

– завдання є ініціативним, законодавчими та нормативними документами не передбачена обов'язковість його виконання.

4. *Характеристики предмету завдання:*

– предметом завдання є нефінансова діяльність та умови, безпосередньо процеси та показники, зафіксовані в інформаційній системі;

– завдання проблемної правової спрямованості, охоплює всі цикли та види діяльності підприємства, є багатооб'єктним та тематичним.

5. *Інформація з предмету завдання:*

– охоплює і кількісні, і якісні показники;

– має історичний характер, характеризує і інтервальні, і моментні показники.

6. *Критерії оцінки:*

– формальні, існуючі, в основному загальнодоступні;

– розроблені різними державними органами, професійними організаціями, підприємством;

– характеризують відповідність вимогам та є інтервальними;

– складні, узагальнюючі.

7. *За результатами виконання завдання:*

– планується видати два документи: звіт з надання впевненості, підготовлений аудитором, та окремий звіт, підготовлений відповідальною стороною, який розкриває інформацію з предмета завдання;

– звіт з надання впевненості аудитора буде підготовлений на основі тверджень відповідальної сторони;

– звіт буде містити позитивну форму висловлення думки та буде мати форму звіту з надання обґрунтованої впевненості;

– до звіту планується включити максимальну кількість додаткової інформації.

Додаток П.2

Зразок листа-зобов'язання аудиторської фірми, який надсилається управлінському персоналу, при узгодженні завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

Елемент листа – зобов'язання	Зміст розділу
1	2
Заголовок	<p style="text-align: center;">(Фірмовий бланк аудиторської фірми)</p> <p>(Дата, №)</p> <p style="text-align: right;">(Назва та інші ідентифікаційні ознаки користувача)</p> <p style="text-align: center;">Лист-зобов'язання про виконання завдання з надання впевненості, іншого ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації «Завдання з надання обґрунтованої впевненості з питань дотримання трудового законодавства»</p> <p style="text-align: center;">Завдання виконується відповідно до Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, які є складовою частиною Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийнятих в якості Національних.</p>
1. Мета завдання надання впевненості	<p>Ви звернулися до нас з проханням виконати оцінку дотримання трудового законодавства як завдання з надання обґрунтованої впевненості. Цим листом підтверджуємо прийняття нами завдання і його розуміння.</p> <p>Завдання з надання обґрунтованої впевненості ми будемо проводити з метою висловлення думки щодо дотримання трудового законодавства в усіх суттєвих аспектах відповідно до Концептуальної основи завдань з надання впевненості та Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, що прийняті як Національні.</p> <p>Ці стандарти вимагають, щоб ми планували та виконували завдання з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що вимоги трудового законодавства дотримуються на підприємстві в усіх суттєвих аспектах.</p> <p>Завдання з надання впевненості передбачає виконання процедур для отримання доказів щодо тверджень, наведених у звіті, підготовленому Вами.</p> <p>Ми виконаємо завдання, виходячи з того, що Ви як замовник розумієте обмеження, властиві іншим завданням з надання впевненості (зокрема, той факт, що через властиві обмеження завдань з надання впевненості разом із властивими обмеженнями внутрішнього контролю існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення можна не виявити навіть у тому разі, якщо завдання належно сплановано і виконується відповідно до МСЗНВ).</p>
2. Багато-сторонні відносини елемент завдання	<p>У виконанні даного завдання задіяні:</p> <ul style="list-style-type: none"> – відповідальна сторона – правління акціонерного товариства та управлінський персонал, яка одночасно виконує функції з оцінювання або вимірювання предмета завдання, готує інформацію з предмета завдання у вигляді звіту про дотримання вимог трудового законодавства; – фахівець – аудиторська фірма; – користувачі – акціонери. <p>Правління та управлінський персонал відповідальні за предмет завдання (трудові відносини в публічному акціонерному товаристві) та інформацію з предмета завдання (звіт про дотримання вимог трудового законодавства).</p>

1	2
	<p>Аудиторська фірма готує звіт з надання впевненості, в якому висловлює висновок стосовно того, чи є твердження у звіті про дотримання вимог трудового законодавства, який підготовлено правлінням, достовірними в усіх суттєвих аспектах, виходячи з вимог трудового законодавства.</p> <p>Виконання завдання з надання впевненості буде виконуватися призначеною групою із завдання, яка сформована, враховуючи наявну компетенцію та професійний досвід. Партнер із завдання (П.І.Б.) – це особа, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що буде наданий від імені нашої фірми. До складу групи із виконання завдання також будуть включені:</p> <p>Якщо виникне необхідність змінити склад групи із завдання, ми повідомимо Вас про це заздалегідь.</p>
<p>3. Дотримання принципу незалежності групою із завдання</p>	<p>Члени групи із завдання, інші працівники аудиторської фірми, сама аудиторська фірма дотримуються відповідних етичних вимог до незалежності, які необхідні в контексті даного завдання і встановлені Розділом 290 Кодексу етики.</p> <p>Нами не було виявлено обставин, які б змусили нашу фірму відмовитися від виконання завдання з причини існування значної загрози незалежності.</p> <p>Ми очікуємо, що Ви повідомите нас про обставини, які можуть становити загрози незалежності, які стануть Вам відомі в процесі виконання завдання.</p>
<p>4. Обсяг завдання та його етапи</p>	<p>Основні етапи завдання, які будуть включені до загальної стратегії та плану, містять:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримання розуміння предмету перевірки та інших обставин завдання, що залежно від предмета перевірки передбачає розуміння внутрішнього контролю; – оцінку ризиків можливості суттєвого викривлення інформації про предмет перевірки на основі такого розуміння; – дії у відповідь на оцінені ризики, в тому числі з розробки загальних дій і визначення характеру, часу та обсягу подальших процедур; – виконання подальших процедур, які чітко пов'язані з ідентифікованими ризиками, застосовуючи поєднання перевірки, спостереження, підтвердження, перерахунку, повторного виконання, аналітичних процедур та запитів (такі подальші процедури охоплюють процедури по суті, в тому числі отримання підтвердної інформації від суб'єкта господарювання та, залежно від характеру предмета перевірки, тести операційної ефективності контролю); – оцінку достатності та відповідності доказів. <p>Вибір процедур базується на судженні аудитора та оцінці ризиків суттєвих викривлень. Для оцінки ризиків суттєвого викривлення, а також при дослідженні середовища, в якому функціонує Ваше підприємство, включаючи внутрішній контроль ми будемо застосовувати такі процедури: подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, аналітичні процедури, спостереження та перевірки.</p> <p>У зв'язку з тестовим характером завдання, та іншими властивими обмеженнями, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими, навіть якщо завдання належно сплановано і виконується відповідно до МСЗНВ.</p>

1	2
<p>4. Функції сторін, які залучені у виконання завдання</p>	<p>Наша відповідальність передбачає відповідальність за формулювання та висловлення думки щодо дотримання трудового законодавства, а виконання нами завдання з надання впевненості не звільняє управлінський персонал Вашого підприємства від відповідальності.</p> <p>Ми виконаємо завдання, виходячи з того, що Ви як управлінський персонал визнаєте та розумієте свою відповідальність за:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) складання та достовірне подання звіту про дотримання трудового законодавства; 2) внутрішній контроль, який необхідний для забезпечення дотримання трудового законодавства; 3) забезпечення: <ul style="list-style-type: none"> – нашого доступу до всієї інформації, яка, як відомо управлінському персоналу, доречна для перевірки дотримання трудового законодавства; – додатковою інформацією, про яку ми можемо зробити запит до управлінського персоналу, з метою виконання завдання; – необмеженого доступу до працівників суб'єкта господарювання, від яких необхідно буде отримати докази. <p>Під час оцінки ризиків ми розглянемо заходи внутрішнього контролю з метою розробки процедур відповідно до наявних обставин, а не для висловлення думки щодо ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Також ми нагадуємо Вам, що оцінка дотримання трудового законодавства як завдання з надання впевненості не призначено для виявлення всієї інформації, яка може цікавити найвищий управлінський персонал, і розробляти процедури спеціально з цією метою група із завдання не зобов'язана.</p> <p>Ми вважаємо за необхідне повідомити, що в деяких випадках ми маємо право розглянути можливість відмови від виконання завдання. Такі випадки включають наступні ситуації:</p> <ul style="list-style-type: none"> – початкові оцінки компетентності, можливостей та ресурсів, необхідних для виконання завдання виявилися неправильними, або виникли нові обставини, які змінюють такі початкові оцінки; – стає відомою інформація про порушення політики та процедур незалежності, вживання запобіжних заходів не дозволяє знищити загрозу незалежності, або знизити її до прийняттого рівня, або застосування необхідних запобіжних заходів є неможливим; – суб'єкт господарювання не вживає відповідних заходів, які стосуються усунення шахрайства, та які аудитор вважає потрібними за конкретних обставин, навіть якщо шахрайство є несуттєвим для фінансової звітності; – розгляд аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів свідчать про значний ризик суттєвого й поширеного шахрайства; – аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями; – виявлені випадки недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, коли управлінський персонал або ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не вживають виправних заходів, які аудитор вважає доцільним за конкретних обставин, навіть якщо недотримання вимог є несуттєвим для фінансової звітності; – аудитор не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази і доходить висновку, що можливий вплив на звіт невиявлених

1	2
	<p>викривлень, якщо такі є, може бути і суттєвим, і всеохоплюючим одночасно, внаслідок чого висловлення умовно-позитивної думки буде недостатнім для інформування про серйозність ситуації;</p> <ul style="list-style-type: none"> – необхідний перегляд іншої інформації, але управлінський персонал відмовляється виконати такий перегляд.
5. Критерії оцінки	<p>В якості критеріїв при проведенні оцінки дотримання трудового законодавства як завдання з надання обґрунтованої впевненості ми будемо використовувати такі документи:</p> <p>Враховуючи наявність таких документів критерії є формальними, існуючими (розробленими), загальнодоступними, відповідають вимогам належності, доречності, повноти, достовірності, нейтральності, зрозумілості та доступності.</p>
6. Рівень суттєвості	<p>Ми висловлюємо думку про дотримання трудового законодавства в усіх суттєвих аспектах. Концепцію суттєвості ми будемо використовувати протягом всього процесу виконання завдання під час:</p> <ul style="list-style-type: none"> – ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; – визначення характеру, змісту, часу та обсягу подальших процедур; – оцінки впливу не виправлених викривлень (за їх наявності) на фінансову звітність; – формулювання думки та вибору виду звіту з надання впевненості.
7. Очікувані форма та зміст звіту з надання впевненості	<p>За результатами виконання завдання буде складено звіт з надання обґрунтованої впевненості з позитивною формою висловлення думки докладної форми.</p> <p>Ми плануємо письмово повідомляти найвищому управлінському персоналу в особі ... (П.І.Б.) у вигляді листів-повідомлень певну інформацію з питань виконання завдання, яку буде виявлено під час процесу його виконання і яка має значення для управління. Ми будемо намагатися надавати інформацію з питань виконання завдання, яка має значення для управління, в найкоротші строки після її виявлення, щоб надати можливість особам, які відповідають за управління вжити відповідні заходи. Листи-повідомлення будуть подаватися членами групи із завдання особисто. У випадку відмови управлінського персоналу прийняти члена групи із завдання, листи-повідомлення будуть надсилатися поштою рекомендованим листом із повідомленням про вручення.</p>
8. Додаткові домовленості	<p>Враховуючи те, що в структурі Вашого підприємства функціонує служба внутрішнього аудиту, ми маємо можливість скористатися результатами її роботи. Але з метою забезпечення об'єктивності нашої думки, ми плануємо лише надсилати запити службі внутрішнього аудиту для того, щоб самостійно оцінити ризики суттєвого викривлення.</p> <p>Для виконання завдання з надання впевненості ми не плануємо залучати інших аудиторів та експертів, інших працівників суб'єкта господарювання.</p>
9. Основа для обчислення гонорарів	<p>У своїй діяльності ми враховуємо той факт, що цінова політика має певний вплив на дотримання вимог незалежності.</p> <p>Згідно з вимогами Кодексу етики, якщо фірма отримує завдання з надання впевненості за значно менший гонорар, ніж той, що був сплачений попередній фірмі або запропонований іншим фірмам, вона повинна показати, що для виконання завдання відведений відповідний час і призначений кваліфікований персонал, а також, що виконані вимоги всіх застосованих стандартів з надання впевненості, інструкцій та процедур контролю якості.</p>

1	2
	Вартість виконання завдання буде сформована з урахуванням обсягів та складності роботи, яку необхідно виконати для забезпечення належної якості.
10. Підтвердження	<p>Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами завдання з надання впевненості відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості та Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, прийнятих в якості Національних, а також на підтвердження згоди Вас як управлінського персоналу:</p> <ul style="list-style-type: none"> – надавати письмові запевнення; – вчасно надавати групі із завдання інформацію, щоб вона мала змогу завершити виконання завдання відповідно до запропонованого графіка; – інформувати групу про факти, що можуть вплинути на предмет завдання та про які управлінському персоналу може стати відомо протягом періоду з дати висновку з надання впевненості до дати його оприлюднення.
11. Особливі наголоси	Вважаємо за необхідне наголосити на тому, що самостійне ознайомлення управлінського персоналу з вимогами Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів є корисним для розуміння умов та завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, важливим для уникнення можливих суперечок та розбіжностей у поглядах.
Підписи	<p>(П.І.Б. аудитора, підпис) (Печатка аудиторської фірми).</p> <p>Даний лист-зобов'язання був отриманий (назва підприємства). Дата отримання «_»_____20__р. (П.І.Б. відповідальної особи, підпис відповідальної особи) (Печатка підприємства).</p>

Джерело: розроблено автором.

Додаток Р

Принципові відмінності у проведенні аудиту фінансової звітності та завдання з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації (фінансової звітності)

Критерій відмінностей	Аудит історичної фінансової інформації (фінансової звітності)	Завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
1	2	3
Встановлений рівень надання впевненості	Високий, але не абсолютний рівень впевненості	
	Аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень (п.8 МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів»).	Практику (аудиторам) дозволяється виконувати завдання з надання впевненості двох типів: як з наданням обґрунтованої впевненості, так і наданням обмеженої впевненості (п.2 МСЗНВ 3000). Обраний рівень впевненості в подальшому впливає на процедури збору доказів, формулювання висновків.
Предмет завдання	Чітко визначений: фінансові звіти.	Різноманітний, причому може складатися з різних об'єктів. Встановлена обов'язковість оцінювання відповідності предмета перевірки характеристикам, наведеним в параграфі 33 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (п. 18 МСЗНВ 3000). Також встановлена обов'язковість визначення таких характеристик предмета перевірки, які особливо доречні для потенційних користувачів і які слід зазначити у висновку з надання впевненості (п. 18 МСЗНВ 3000).
Критерії оцінки	Чітко визначені. В пп. 15–17 МСА 500 «Аудиторські докази» наведені твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації, які перевіряє і підтверджує (або не підтверджує) аудитор в процесі аудиту фінансової звітності.	Різноманітні. Встановлена обов'язковість оцінювання практиком прийнятності критеріїв для оцінки чи виміру предмету перевірки на відповідність характеристикам, наведеним в параграфі 36 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості (п. 19 МСЗНВ 3000). В МСЗНВ 3410, 3420, 3402 окремо детально розглядаються процедури оцінки прийнятності застосованих критеріїв, в МСЗНВ 3420 – процедури отримання доказів щодо прийнятності джерела, з якого отримано невідкориговану фінансову інформацію.

1	2	3
Потенційні користувачі	Чітко не ідентифіковані безпосередньо в МСА, але їх можна ідентифікувати як користувачів фінансової звітності.	Різноманітні.
Розуміння практиком суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи ризики того, що інформація про предмет перевірки може бути суттєво викривлена	Встановлена обов'язковість отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, яке буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів в результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур (п.2 МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»).	Ступінь розгляду кожного з цих компонентів практиком залежить від обставин завдання, зокрема характеру предмета перевірки та того, виконується завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості (п. 25 МСЗНВ 3000).
Розгляд шахрайства	Аудитор, який проводить аудит відповідно до МСА, несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки (п.5 МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»). Передбачена обов'язковість ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь, вжиття належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту (п. 10 МСА 240).	В МСЗНВ 3000 окремо не розглядаються процедури розгляду питань, які стосуються шахрайства у відношенні предмета завдання. В МСЗНВ 3410, 3402 регламентується відповідальність аудитора, якщо йому стає відома інформація про шахрайство чи невиправлені помилки.
Розгляд законодавчих та нормативних актів	Передбачена обов'язковість отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які, як це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, виконання визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання	В МСЗНВ 3000 окремо не розглядаються процедури отримання доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо впливають на предмет завдання та які можуть мати суттєвий вплив на предмет завдання. В МСЗНВ 3402 регламентується відповідальність аудитора, якщо йому стає відома інформація про недотримання вимог

1	2	3
	вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, виконання належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту (п.10 МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»).	законодавчих і нормативних актів.
Розгляд подальших подій	Встановлена обов'язковість розгляду впливу подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок (подій, що відбуваються до дати аудиторського висновку; фактів, виявлених після дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів; фактів, які існували на дату аудиторського висновку, але стають відомими після опублікування фінансових звітів) (МСА 560 «Подальші події»).	Розгляд подальших подій у деяких завданнях з надання впевненості, може не бути доречним, внаслідок характеру предмета перевірки. Наприклад, якщо завдання потребує висновку про точність статистичного висновку на певний момент часу, події, що відбуваються у період з цього моменту до дати висновку з надання впевненості, можуть не впливати на висновок або вимагати розкриття інформації у статистичному звіті або висновку з надання впевненості (п. 41 МСЗНВ 3000). В МСЗНВ 3402, 3410 передбачені вимоги щодо дослідження подальших подій, які могли мати значний вплив на звіт з надання впевненості (зокрема, здійснення запитів та розкриття відповідної інформації в звіті).
Відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання	Передбачена відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту, регламентовані необхідні аудиторські процедури та порядок врахування отриманих результатів при формуванні аудиторського висновку (МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»).	В МСЗНВ 3000 такі питання не розглядаються.
Розгляд порівняльної інформації	Передбачена відповідальність аудитора щодо перевірки порівняльної інформації при проведенні аудиту фінансової звітності, регламентовані необхідні аудиторські процедури та порядок врахування отриманих результатів при формуванні аудиторського висновку (МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»).	В МСЗНВ 3000 такі питання не розглядаються. Процедури перевірки порівняльної інформації, якщо її подано разом із поточною інформацією розглянуто в МСЗНВ 3410.

1	2	3
Розгляд іншої інформації	Передбачена відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї (МСА 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»).	В МСЗНВ 3000 такі питання не розглядаються. Обов'язки розгляду іншої інформації розглянуті в МСЗНВ 3410.
Випадки обов'язкового інформування управлінського персоналу та отримання пояснень від нього	МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу» та МСА 580 «Письмові запевнення» встановлена обов'язковість повідомлення аудитором інформації з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління, а також отримання пояснень управлінського персоналу як однієї із форм отримання аудиторських доказів.	В МСЗНВ 3000 не регламентовані випадки обов'язкового повідомлення аудитором інформації управлінському персоналу. Необхідність отримання відповідних пояснень відповідальної сторони, а також їх письмових підтверджень розглядаються як необхідні дії, які дозволяють зменшити можливість непорозумінь (п. 38 МСЗНВ 3000). Необхідність повідомлення інформації про всі викривлення, акумульовані під час виконання завдання, регламентовані в МСЗНВ 3410. Також в МСЗНВ 3410 передбачена обов'язковість повідомлення інформації щодо недоліків внутрішнього контролю, ідентифікованого або підозрюваного шахрайства, питань, що стосуються недотримання вимог законодавчих чи нормативних документів.
Висвітлення результатів та складання звіту (висновку)	Висвітлення результатів аудиту та формулювання висновків здійснюється в аудиторському висновку, який повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому (п. 6 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»). МСА 700 рекомендує дотримуватися одноманітності форми і змісту аудиторського висновку та описує основні його елементи та містить приклади висвітлення кожного з елементів аудиторського висновку та рекомендації щодо використання термінів.	Висвітлення результатів та формулювання висновку здійснюється в звіті з надання впевненості, який має бути у письмовій формі та містити чіткі висловлення висновку практика щодо інформації про предмет перевірки (п. 46 МСЗНВ 3000). МСЗНВ 3000 не вимагає стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але ідентифікує основні елементи, з яких має складатися висновок з надання впевненості (п. 48–49 МСЗНВ 3000). Аудитор може обрати стиль «стислої форми» або «докладної форми» (п. 48 МСЗНВ 3000).

1	2	3
Випадки модифікації аудиторського звіту (висновку)	Згідно з МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» аудитор повинен модифікувати думку в аудиторському звіті, якщо він на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення або не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (п.6).	Випадки модифікації аудиторського висновку охоплюють більш широке коло питань, що зумовлено більшою варіативністю таких завдань: обмеження обсягу роботи практика, твердження відповідальної сторони не є правдивими (не наведені достовірно) в усіх суттєвих аспектах, інформація з предмету завдання є суттєво перекрученою (суттєво викривленою), після прийняття завдання з'ясується, що критерії є неприйнятними, або предмет завдання не стосується (не відповідає) завданню з надання впевненості (п. 51 МСЗНВ 3000).
Випадки включення до аудиторського висновку пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань	Даному питанню окремо присвячений МСА 706 «Пояснювальна параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора». В інших МСА розглядаються ситуації, в яких включення таких додаткових параграфів є обов'язковим.	МСЗНВ 3000 рекомендує включати до звіту з надання впевненості іншу інформацію (п. 51), але не регламентує її склад та не вимагає обов'язкового її подання під назвою «пояснювальний параграф». Окремо ситуації, при яких необхідним або доцільним є включення пояснювального параграфу або параграфу з інших питань розглянуті в МСЗНВ 3410, 3420.

Джерело: узагальнено та систематизовано автором.



КИРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА РАДА

пл. Героїв Майдану, 1, м. Кіровоград, 25022, тел. 24-28-81, факс 30-15-83,
e-mail: oblrada@shtorm.com www.oblrada.kirovograd.ua,
код в ЄДРПОУ 22223982

28.05.2015 № 21-1057/2

на № _____ від _____

**Ректору
Кіровоградського національного
технічного університету
Черноволу М.І.**

Шановний Михайло Івановичу!

Про впровадження результатів

дисертаційного дослідження

Андрошук І.І

Наукові положення, висновки та рекомендації дисертаційного дослідження аспірантки кафедри аудиту та оподаткування Андрошук Ірини Іванівни «Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг», які стосуються переліку об'єктів, що можуть виступати в якості об'єкта надання аудиторських послуг у вигляді виконання завдань з аудиту та завдань з надання впевненості, інших ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, обґрунтування змісту звітів з надання впевненості, були використані 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 з метою формування вимог щодо інформації про суб'єктів господарювання області. Використання вказаних пропозицій дозволить підвищити рівень забезпечення інформаційних потреб як суб'єктів Кіровоградської області, так і зовнішніх користувачів в процесі організації регіонального та міжнародного співробітництва.

Заступник голови обласної ради

І.Владов



УКРАЇНА
КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ
ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

вул. Тимірязєва, 84, м.Кіровоград-6, 25006, тел./факс (0522) 24-63-06,
 e-mail: public@apk.kr-admin.gov.ua, код в ЄДРПОУ 33708439

29.08.2016 р. № 673

на № _____ від _____

ДОВІДКА

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження на тему:
 «Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі
 аудиторських послуг»
 асистента Кіровоградського національного технічного університету
 Андрощук Ірини Іванівни

Практична цінність одержаних Андрощук Іриною Іванівною результатів дослідження для Департаменту агропромислового розвитку облдержадміністрації полягає у запропонованих нею положеннях щодо:

- визначення умов залучення аудиторів для виконання різних послуг, обґрунтуванні умов при яких доцільно укласти договори на виконання завдань з аудиту, завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, супутніх та консультаційних послуг;
- класифікації об'єктів, які можуть бути обрані в якості предметів завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

Рекомендації з урахуванням специфіки господарської діяльності суб'єктів агропромислового комплексу області були використані 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.

Представлені результати дослідження рекомендовані в подальшому для використання при розробці внутрішніх положень з організації системи контролю, систематизації внутрішнього нормативного забезпечення, яке може бути використано якості критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості, розробці окремих внутрішніх організаційних документів на підприємствах агропромислового виробництва, в тому числі в роботі суб'єктів сільськогосподарського дорадництва в Кіровоградській області.

Заступник директора
 Департаменту

В. МУХА

Аудиторська фірма
 «ДУНКАН – АУДИТ» ТОВ
 25006, Україна, м. Кіровоград,
 вул. Орджонікідзе 19/26,
 р/р №26002000051894 у ПАТ «Укрсоцбанк»,
 м. Київ, МФО 300023, код 23235237
 Свідоцтво про внесення в
 Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності
 № 2191, видане Аудиторською палатою України
 30.03.2001 року, термін дії подовжено рішенням АПУ від 31.03.2011р. №229/4
 № 15/01
 від 17 грудня 2015 р.

Довідка
про впровадження результатів
дисертаційного дослідження
Андрощук Ірини Іванівни
«Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
в системі аудиторських послуг»

Висновки та пропозиції дисертаційного дослідження Андрощук Ірини Іванівни були використані ТОВ АФ «Дункан-Аудит» при удосконаленні організаційно-методичного забезпечення процесу надання аудиторських послуг як складової внутрішньої системи контролю якості.

Розробки автора щодо класифікації завдань з надання впевненості, інших ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, їх елементів (зокрема, предмету завдання, інформації з предмету завдання, критеріїв оцінки, звіту з надання впевненості), змісту відносин між суб'єктами, залученими в процес їх виконання, використані при визначенні переліку та змісту внутрішніх стандартів, які регламентують порядок виконання таких завдань.

Пропозиції щодо структури та змісту організаційно-розпорядчої документації, яка включає робочий документ з ідентифікації виду завдання, лист – зобов'язання та стратегію виконання завдання, використані при розробці власної документації.

Висновки автора щодо конкретизації терміну «історична фінансова інформація», сутності предмету завдання та критеріїв оцінки покладені в основу розробки внутрішнього стандарту «Процедури ідентифікації виду аудиторської послуги», який використовуватиметься при розмежуванні завдань з аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості, супутніх та консультативних послуг, в процесі погодження умов конкретного завдання з клієнтом.

Використання результатів дослідження Андрощук Ірини Іванівни сприятиме розвитку практики виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, вдосконаленню організаційного і методичного забезпечення їх виконання, яке відповідає вимогам міжнародних стандартів.

Заступник директора аудиторської фірми
 «Дункан-Аудит», сертифікат аудитора України
 серії А №0005474



Г.Б. Назарова

МІНЕКОНОМРОЗВИТКУ УКРАЇНИ

ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО
 «КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАУКОВО-ВИРОБНИЧИЙ ЦЕНТР
 СТАНДАРТИЗАЦІЇ, МЕТРОЛОГІЇ ТА СЕРТИФІКАЦІЇ»
 (ДП «Кіровоградстандартметрологія»)

Вул. Арсенія Тарковського, 1, 25015, м. Кіровоград, тел: (0522)24-72-82, факс: (0522)24-72-82, Код ЄДРПОУ 02568199

16.03.2016 № 202/1
 На № _____

Спеціалізованій вченій раді Д26.006.06
 в ДВНЗ «Київський національний
 економічний університет
 імені Вадима Гетьмана»

Довідка

про впровадження результатів
 дисертаційного дослідження
 Андрощук Ірини Іванівни
 «Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
 в системі аудиторських послуг»

Наукові результати, висновки та пропозиції дисертаційного дослідження Андрощук Ірини Іванівни прийняті ДП «Кіровоградстандартметрологія» до використання при розробці інструктивних та методичних матеріалів з організації системи управління якістю, проведення її попереднього обстеження та оцінки в частині дослідження організації внутрішнього аудиту та взаємовідносин із зовнішніми аудиторями під час застосування ДСТУ ISO 9001.

Практичну цінність мають розробки щодо визначення напрямів розвитку різних видів аудиторських послуг, умов залучення аудиторів для їх виконання та організації процесу узгодження умов завдань між суб'єктами аудиторської діяльності та їх замовниками, класифікації об'єктів, які можуть виступати предметами завдань з надання впевненості, що відрізняються від аудиту чи огляду історичної фінансової інформації. Вказані розробки планується використовувати при підготовці програм з консультативно-юридичної та інформаційної допомоги суб'єктам господарювання, які планують впроваджувати міжнародні стандарти з питань управління якістю.

Директор
 ДП «Кіровоградстандартметрологія»



О.В.Середа



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ГРАДОЛІЯ»

25491, Кіровоградська обл., м. Кіровоград, смт Нове, вул. Мурманська, буд. 37-Г,
п/р 26003601002392 в ПАТ «Промінвестбанк» м. Київ, МФО 300012,
ЄДРПОУ 30048937, ІПН 300489311236,
тел./факс: (0522) 36-67-40, e-mail: GRADOLIYA@gmail.com

ДОВІДКА

«15» 05 2015 року № 0806/01

*Про впровадження
результатів дисертаційного дослідження
асистента кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградського національного технічного університету
Андрощук Ірини Іванівни
«Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
в системі аудиторських послуг»*

Практична цінність одержаних Андрощук Іриною Іванівною результатів дослідження для полягає у запропонованих нею: /

- рекомендаціях щодо визначення необхідності та умов залучення суб'єктів аудиторської діяльності для виконання різних послуг, обґрунтуванні умов, при яких доцільно укласти договори на виконання різних видів аудиторських послуг (зокрема, завдань з аудиту, завдань з надання впевненості, інших ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, консультативних послуг);

- рекомендаціях щодо визначення об'єктів, які можуть бути обрані в якості об'єктів виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації, з урахуванням специфіки та умов діяльності конкретного підприємства.

Ці рекомендації мають практичну цінність, оскільки є важливим при організації роботи з інвесторами, кредиторами, іншими контрагентами особливо в сфері зовнішньоекономічної діяльності з метою підвищення якості інформації та забезпечення її достовірності. Пропозиції Андрощук І.І. будуть використані при удосконаленні та розширенні змісту організаційно-розпорядчих документів з менеджменту на підприємстві.

Директор



(Handwritten signature)

В.К. Умріхін



**КІРОВОГРАДСЬКА ОБЛАСНА СПІЛКА СПОЖИВЧИХ ТОВАРИСТВ
ПІДПРИЄМСТВО «КООПЕРАТИВНИЙ РИНОК»**

вул. Велика Перепективна, 53, м. Кіровоград, тел./факс (0522) 24-26-82, 24-03-41
E-mail: oss_centr_rinok@mail.ru

« 26 » травня 2015 р.

№ 176

ДОВІДКА

*Про впровадження результатів дисертаційного дослідження
«Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
в системі аудиторських послуг»
асистентка кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградського національного технічного університету
Андрошук Ірини Іванівни*

З метою підвищення якості управління та його обліково-інформаційного забезпечення на нашому підприємстві прийнято рішення щодо використання рекомендації Андрошук Ірини Іванівни щодо систематизації внутрішнього нормативного забезпечення, яке може бути використано в якості критеріїв оцінки при виконанні таких аудиторських послуг як завдання з надання впевненості, що не є аудитом та оглядом історичної фінансової інформації, в яких об'єктом перевірки виступатимуть дотримання вимог законодавчих та нормативних документів у сфері організації трудових відносин, податкових відносин, взаємовідносин з постачальниками, покупцями, банківськими установами.

В подальшому буде організована робота з розробки окремих внутрішніх розпорядчих та організаційних документів з описом функціональних обов'язків та взаємовідносин, заходів контролю з метою забезпечення об'єктивності та прийнятності критеріїв при залученні суб'єктів аудиторської діяльності для виконання аудиторських послуг у вигляді завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Директор фінансовий
підприємства



С.М.Кондратюк

Товариство з обмеженою відповідальністю
«УНІВЕРСАЛ – ПЛЮС»

Адреса:
 26200, Кіровоградська обл.,
 м. Мала Виска, вул. Шевченка, 7, кв. 107
 Адреса виробничого підрозділу:
 м. Кіровоград вул. Мурманська, 37м.
 Тел./факс (0522) 55-76-61
 "29" травня 2015 р.
 №64

Банківські реквізити:
 р/р 26007057002998
 в КБ «ПриватБанк», м. Кіровоград
 МФО 323583 ЄДРПОУ 37153861
 Св.ПДВ 100328137,
 Іпн.371538611108.

ДОВІДКА

Про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 «Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
 в системі аудиторських послуг»
 Андрощук Ірини Іванівни

При вдосконаленні системи управління та обліково-інформаційного забезпечення були використані такі розробки Андрощук Іриною Іванівною:

1. Рекомендації щодо обґрунтуванні умов, при яких доцільно укладати договори на виконання завдань з аудиту, завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, супутніх та консультаційних послуг.



2. Рекомендації щодо переліку та класифікації об'єктів, які можуть бути обрані в якості об'єктів виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, з урахуванням специфіки фінансово-господарської діяльності нашого підприємства.

Вказані пропозиції були взяті за орієнтир при розробці положень з організації системи внутрішнього контролю на підприємстві. В подальшому на підприємстві планується організувати роботу із створення внутрішнього нормативного забезпечення у вигляді окремих внутрішніх організаційних документів, яке може бути використано в якості критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Директор

Головний бухгалтер



 Синьгуб О. А.
 Прудкун К. І.

ООО «Ласка – Кировоград»
р/сч 260093011496 філія Кировоградського
обласного управління ОАТ Сбербанк
МФО 323475, код 34813567
25009, г. Кировоград, ул. Терешковой, 215

Ласка–Кіровоград

ТОВ «Ласка – Кировоград»
р/р260093011496 філія Кировоградського
обласного управління ВАТ Ощадбанк
МФО 323475, код 34813567
25009, м. Кировоград, вул. Терешковой, 215

27 травня 2015 року

№ 457

ДОВІДКА

*Про впровадження результатів дисертаційного дослідження
«Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду,
в системі аудиторських послуг»
асистента кафедри аудиту та оподаткування
Кіровоградського національного технічного університету
Андрощук Ірини Іванівни*

Рекомендації щодо уточнення переліку послуг в сфері завдань з надання впевненості та консультаційних послуг відповідно до вимог стандартів, розроблених Інститутом внутрішніх аудиторів та Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості Міжнародної Федерації Бухгалтерів були використані при вдосконаленні організаційних документів, які використовуються Службою внутрішнього аудиту, створеною на нашому підприємстві.

З метою підвищення якості організації внутрішнього аудиту та його інформаційного забезпечення в подальшому будуть використані рекомендації Андрощук Ірини Іванівни щодо розробки критеріїв оцінки при виконанні завдань, предметом яких виступатимуть дотримання вимог законодавчих та нормативних документів в сфері трудових відносин, оподаткування, взаємовідносин з вітчизняними та іноземними постачальниками та покупцями та ін.

Директор
ТОВ «Ласка-Кіровоград»

О.В. Кривошей

Головний бухгалтер

Я.А. Наривська





УКРАЇНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КІРОВОГРАДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

25030, проспект Університетський, 8, Кіровоград, тел.: 55-92-34,
факс 55-92-53, E-mail: rektor@kntu.kr.ua

14.01.2016 р. № 21-51/14-45

На № _____

Про впровадження результатів
дисертаційного дослідження

Спеціалізованій вченій раді
Д26.006.06 в ДВНЗ
«Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

ДОВІДКА

Видана Андрощук Ірині Іванівні, аспірантці кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету, у тому, що основні положення та результати виконаного нею дисертаційного дослідження «Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг», присвяченого проблемам організації і методики виконання інших завдань з надання впевненості як виду аудиторських послуг, використовуються у навчальному процесі підготовки бакалаврів, спеціалістів та магістрів зі спеціальності «Облік і аудит», зокрема при формуванні навчально-методичних комплексів з дисциплін «Теорія фінансового контролю і аудиту», «Аудит», «Організація і методика аудиту», «Моделі та методи прийняття рішень в аналізі та аудиті», «Особливості аудиту за видами економічної діяльності», при підготовці навчально-методичного забезпечення для виконання дипломних та магістерських робіт за спеціальністю «Облік і аудит».

Проректор



О.М. Левченко