

A. Smirnov

Comparative analysis of the method of choice alternatives based on fuzzy preference relations with the method of hierarchy analysis on the example of choosing the optimal portfolio

This article describes methods for selecting the optimal investment cluster from the given set, and which constructed the optimal portfolios. A comparative analysis of the method of choice alternatives, based on fuzzy preference relations and the analytic hierarchy process (AHP) to find the best cluster, which is the optimal investment portfolio. For the two methods have been proposed comparative criteria for alternatives of risk, return and value of the portfolio.

Одержано 13.02.12

УДК 657.471

І.І.Андрощук, ас.

Кіровоградський національний технічний університет

Місце завдань з надання іншої впевненості в системі аудиторських послуг та історичний аспект їх становлення

Наведено результати ретроспективного аналізу становлення завдань з надання впевненості та завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, в системі аудиторських послуг. Досліджено процес переходу в міжнародній практиці аудиту від широкого визначення аудиту до терміну «завдання з надання впевненості». Запропоновано визначення завдання з надання іншої впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Проведено аналіз вітчизняного ринку аудиторських послуг.

завдання з надання впевненості, міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Аудит як особливий вид підприємницької діяльності зайняв певну нішу в економіці нашої країни. На сучасному етапі розвитку відбуваються еволюційні процеси як в економічній системі в цілому, так і в сфері аудиту, зокрема. Історично первісним, а тому і найрозповсюдженішим є аудит фінансової звітності, але починає зростати попит на інший вид завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання виступає не фінансова звітність, її компоненти, статті та рахунки, а інші об'єкти та інформація.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Давидова Г.М., Дорош Н.І., Завгороднього С.Я., Зубілевича С.Я., Кужельного М.В., Кузьмінського А.М., Петрик О.А., Редченка К.І., Редька О.Ю., Рудницького В.С., Савченка В.Я., Сопка В.В., Усача Б.Ф. та інших. Проте, аналізуючи дослідження українських науковців та практиків в галузі аудиту, слід підкреслити, що практично всі роботи присвячені аудиту фінансової звітності, який регламентується Міжнародними стандартами аудиту. Практично поза увагою залишаються питання організації і методики проведення інших видів завдань з надання впевненості. Виключення складають праці проф. Давидова Г.М. та ін. в яких досліджено окремі аспекти даної проблеми [7, с. 275-285]. Отже, цільовою спрямованістю даного

дослідження є визначення місця завдань з надання іншої впевненості в загальній системі аудиторських послуг та ретроспективний аналіз становлення даних видів послуг.

Розпочати слід з одного з найсуперечливіших та найскладніших питань в становленні аудиту як науки, професії та підприємницької діяльності: застосування «широких» та «вузьких» підходів щодо визначення його змісту та класифікації. У зв'язку з цим важливо провести аналіз запропонованих визначень аудиту в законодавчих та нормативних документів України, документах професійних аудиторських організацій різних країн, в працях провідних вчених України та Росії, які є характерними для «вузького» та «широкого» підходів.

В Україні перше офіційне визначення аудиту було сформульовано у ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. [9], 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 [6] (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.

В новій редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» (від 14 вересня 2006 року №140-V) [9] 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. Жодного зауваження про те, що можуть існувати інші види аудиту, або згадування про завдання з надання впевненості у Законі «Про аудиторську діяльність» немає.

Дещо інше формулювання було запропоновано Аудиторською палатою України (АПУ) у Тимчасовому нормативі аудиту №1 «Мета та завдання проведення аудиту» [20] (затверджений АПУ 5 жовтня 1995 року, відмінений у зв'язку з прийняттям постійних Національних нормативів аудиту в Україні з 1 січня 1999 року): «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 [5]) визначення аудиту вже не наводилося, але зазначалася 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» [18, с. 17].

В законодавстві інших країн також присутні «вузькі» визначення. У Великобританії Комітет по аудиторській практиці розробив свого часу більш просте визначення аудиту - незалежний розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів організації та розробка думки про них при дотриманні правил,

встановлених законом [3, с.25]. Це визначення пропонував і Комітет по аудиторській практиці Американського Інституту Присяжних бухгалтерів (AICPA) [4, с.4].

Сучасне поняття незалежного (зовнішнього) аудиту в Росії зафіксовано в Федеральному Законі «Про аудиторську діяльність» від 07.08.2001 р. №119-ФЗ [21], згідно якому «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». Розглянемо «широкі» визначення ролі і місця аудиту у системі економічних відносин.

Згідно глосарію міжнародних термінів контролю «аудит – огляд діяльності та операцій організації для того, щоб впевнитися, що вони виконуються у відповідності із затвердженими цілями, бюджетами, правилами та стандартами. Метою даного огляду є періодичне виявлення відхилень, які потребують корегуючих дій» [3, с.24].

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» [4, 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 [4, с.20]. Таке ж поняття аудиту пропонується іншими зарубіжними вченими, зокрема, Леворшем Ж. [11, с. 42].

У вітчизняній літературі також присутні широкі визначення аудиту. Так, Редченко К.І. 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 [19, с. 21], яке фактично повторює визначення, запропоновані в іноземних виданнях.

Давидовим Г.М. запропоновано інше широке визначення аудиту, а саме: процес аудиторського впливу на об'єкти аудиту, який має на меті надання можливості аудиту 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 [2, с. 60].

Наслідком «широкого» трактування аудиту є підходи до його класифікації, які застосовувалися у зарубіжних та вітчизняних виданнях ХХ сторіччя. Як підкреслює Н.С. Шалімова, найбільш традиційною ознакою класифікації аудиту є його класифікація на аудит фінансової звітності, аудит на відповідність та операційний (управлінський, ефективності тощо), при цьому ознака такої класифікації отримує різноманітну назву (об'єкт перевірки, цільова спрямованість, напрям, ступінь охоплення сфер діяльності, призначення тощо) [22, с. 305], саме з такої класифікації починаються майже все «класичні» підручники з теорії та практики аудиту.

На наш погляд, існує необхідність критичного переосмислення та перегляду видів незалежного аудиту з урахуванням змісту та вимог Міжнародних стандартів аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Віддаючи належне вищезгаданим розробкам, вважаємо, що класифікація видів аудиту повинна бути зроблена з урахуванням логічного висновку Давидова Г.М., який підкреслює, що кількість типів аудиту залежить від вимог та потреб практики і повинна відповідати Концептуальним основам міжнародних стандартів аудиту, які є основною

розмежування між аудитом, з одного боку, і аудиторськими послугами, з іншого [7, с. 23]. Отже, обґрунтованою є позиція тих вчених, які вважають, 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» [8].

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.

Наглядно їх класифікація та нормативне забезпечення представлено проф. Давидовим Г.М. [2, с. 85].

Таким чином, можна зробити висновок, що такі види аудиторських послуг як «аудит на відповідність» та «управлінський (операційний) аудит» фактично трансформувалися у завдання з надання іншої впевненості, тобто в яких предметом завдання не може виступати історична фінансова інформація.

Як зауважує Н. С. Шалімова, 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 нею запропоновані точки перетину цієї класифікації з класифікацією, наведеною в Міжнародних стандартах аудиту, надання впевненості та етики [22, с. 310]. Але, на погляд автора, 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.

В цій ситуації може бути декілька рішень. По-перше, можна всі інші види перевірок, об'єктом яких не є фінансова звітність, називати так, як це написано в Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг – «Завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 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, які не є аудитом чи оглядом 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 Концептуальній основі та міжнародним стандартам, оскільки термін «аудит» слід використовувати лише для аудиту фінансової звітності. Тому найдоцільнішим є підхід, за яким для таких завдань слід використовувати назву, в який

би чітко наводився об'єкт і зазначалося, що це завдання з надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Наприклад, розглянемо ситуацію, коли об'єктом дослідження обраний персонал підприємства та кадрова політика. 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, і на наш погляд, некоректно застосовується саме слово «аудит». Для таких перевірок слід використовувати назву, в якій би чітко наводився об'єкт і зазначалося, що це завдання з надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, наприклад: «оцінка систем морального стимулювання як завдання з надання іншої впевненості».

Важливим є аналіз становлення завдань з надання впевненості в міжнародній практиці аудиту та перехід від широкого визначення аудиту до терміну «завдання з надання впевненості». В Національних нормативах аудиту [18] 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 [18, с. 9]. Норматив №28 «Аудиторські висновки спеціального призначення» регламентував порядок подання аудиторських висновків по результатах тематичного аудиту, об'єкти якого розглядалися широко і були представлені 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) [18, с. 195]. Окремо, що відповідало міжнародній практиці на той час, був затверджений норматив №29 «Оцінка перспективної фінансової інформації» [18, 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) [18, с. 7]. Операційна перевірка трактувалася як проведення процедур перевірки з окремих питань, про які аудитор домовився з клієнтом (наприклад, про ті чи інші функції діяльності підприємства) без надання гарантування [18, 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. Детальний аналіз зміни вимог цих документів стосовно відокремлення аудиту від інших послуг та структури самих стандартів був проведений Давидовим Г.М. [7, с. 146-153; 2, с. 70].

Цікавою є історія введення в аудиторську практику терміну «завдання з надання впевненості», яке фактично замінило «широке» визначення аудиту, яка викладена в Стандартах аудиту та етики видання 2003 року [17, 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 основною для прийняття Концептуальної основи завдань з надання впевненості та окремих Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи

оглядом історичної фінансової інформації. Ретроспективний аналіз вимог цих стандартів аудиту стосовно введення поняття «завдання з надання впевненості» та прийняття відповідних стандартів з надання іншої впевненості викладений в таблиці 1.

Розглянемо визначення завдання з надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом 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 Концептуальної Основи [16, 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, іншої впевненості та супутніх послуг [15, с.17]).

Таблиця 1 - Ретроспективний огляд вимог міжнародних стандартів (нормативів) аудиту та надання впевненості

№	Етап	Характеристика, відмінності
1.	Обговорення та прийняття міжнародного стандарту завдань з надання впевненості	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. КМПА отримав підтримку щодо проекту 1997 року. Велика кількість респондентів погодила 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. 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. У червні 2000 року, враховуючи коментарі, надані респондентами з приводу проекту 1999 року, КМПА видав Міжнародний стандарт із завдань з надання впевненості.
2.	2001 МФБ Стандарти аудиту та етики: Видання 2003 року [17] (введені в дію в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року)	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.

№	Етап	Характеристика, відмінності
		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. 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 іншої впевненості, не був введений, тому стандарт, присвячений перевірці прогностичної фінансової інформації залишився в блоці «Спеціалізовані сфери» (МСА 810).
3.	Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року [12]	На заміну МСА 100 «Завдання з надання впевненості» введено в дію 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 прогностичної фінансової інформації».
4.	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [13]	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 прогностичної фінансової інформації» залишені без змін.
5.	Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [14]	
6.	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [15; 16]	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 прогностичної 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 прогностичної фінансової інформації» та Концептуальної основи завдань з надання впевненості [24], 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») [24]. В грудні 2011 року прийнято новий 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») [23].

На наш погляд, 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» [17, с. 117]. В спеціалізованих стандартах, присвячених виконанню завдань з надання іншої впевненості (МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», 3400 «Перевірка прогностичної фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги») взагалі, ані визначень, ані мети завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, не наводиться.

Крім того, слід звернути увагу на необхідність послідовності в перекладі терміну, який використовується в оригіналі міжнародних стандартів – «other assurance». Адже при перекладі міжнародних стандартів одночасно використовуються такі терміни, як «інше надання впевненості», «надання іншої впевненості», «надання впевненості, яке не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації».

Використовуючи наведені вище широкі визначення аудиту, можна запропонувати наступне визначення завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, або завдання з надання іншої впевненості: *завдання з надання іншої впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації* – це системний процес отримання, оцінки об'єктивних даних про визначений предмет, який не є історичною фінансовою інформацією, та встановлення рівня його відповідності визначеним критеріям з метою формування висновку 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.

Аналіз ринку аудиторських послуг, проведений на підставі аналітичних даних, представлених Аудиторською палатою України з використанням даних звітів суб'єктів аудиторської діяльності [1], дозволяє зробити такі висновки.

Таблиця 2 - Ринок аудиторських послуг в Україні та Кіровоградській 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.
Обсяг наданих послуг, всього	56 471	1 213 098,3	510	2 704,0
Завдання з надання впевненості, всього, в тому числі	16 559	650 879,5	267	1 290,6
обов'язковий аудит фінансової звітності	10 458	94 253,7	185	778,0
ініціативний аудит фінансової звітності	3 918	453 070,1	35	369,8
огляд історичної фінансової інформації	624	62 281,2	0	0,0
завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	1 559	41 274,5	47	142,8
Супутні послуги	5 321	127 194,1	96	744,2
Інші професійні послуги	33 965	432 784,6	145	657,1
Організаційне та методичне забезпечення аудиту	626	2 240,1	2	12,1

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, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації – всього 1559 замовлень, що становить 2,76% від загальної кількості послуг та 9,41% від кількості виконаних завдань з надання впевненості. Вартість наданих послуг по виконанню завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, склала майже 42 млн. грн., а середня вартість одного замовлення 26,47 тис. грн., що на 5 тис. грн. більше середньої вартості всіх послуг, але на 13 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, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації майже в 3 рази перевищувала середню вартість одного замовлення з виконання обов'язкового аудиту фінансової звітності, яка становила в 2010 році 9 тис. грн., але в 4,3 рази була менше середньої вартості одного замовлення на виконання ініціативного аудиту фінансової звітності, яка становила 116 тис. грн., та в 3,7 рази менше середньої вартості одного замовлення на виконання огляду фінансової звітності, яка становила 99,8 тис. грн. При цьому середні вартості одного замовлення по виконанню завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, та з виконання супутніх послуг в 2010 році були практично однаковими.

В Кіровоградській області в 2010 році було зареєстровано 19 суб'єктів аудиторської діяльності, якими було виконано 510 замовлень, серед яких завдань з надання впевненості – 267, а завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності – 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%). Відмінністю ринку аудиторських послуг Кіровоградської області від загального ринку по країні полягає в тому, що майже 60% останнього складають інші професійні послуги, а в області – лише 28%, оскільки 52% становлять угоди по виконанню завдань з надання впевненості, які в цілому по країні складають лише 29%. Середня вартість одного замовлення по виконанню завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, становила 3,04 тис. грн., і вона є найменшою серед цін на всі інші види аудиторських послуг по Кіровоградській області.

Внесок області в ринок аудиторських послуг є незначним. Питома вага регіону за кількістю суб'єктів аудиторської діяльності становить 0,9%, за кількістю замовлень на всі види послуги – 0,9%, а за їх вартістю – 0,2%, за кількістю завдань з надання впевненості – 1,6%, а за їх вартістю – 0,2%, за кількістю завдань з надання іншої впевненості – 3,0%, а за їх вартістю – 0,3%. Найбільшу частку на ринку послуг з виконання завдань з надання впевненості займає місто Київ та Київська область. Якщо питома вага аудиторських фірм та аудиторів – суб'єктів підприємницької діяльності цього регіону становить 39,4% від загальної їх кількості по країні, то в 2010 році ними було виконано 33% всіх завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, вартість яких склала 73% від загальної вартості таких послуг по Україні. Середня вартість одного замовлення склала 58130 грн.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що завданням з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом 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). 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 факторів, які впливають на неї.

Разом з тим, слід відмітити, що поняття завдання з надання впевненості є не лише «комплексним», але і достатньо «відкритим», якому притаманні спроможність еволюціонувати. Відкритість цього поняття означає, що система елементів, яка включена до його складу не є постійною, а навпаки, допускає багато варіативності. Крім того, достатньо відкритою є і сфера застосування цих видів послуг.

Список літератури

1. Аналітична інформація щодо ринку аудиторських послуг за 2010 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/522008698.xls>
2. 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.
3. 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.
4. Бычкова С.М. Доказательства в аудите / С.М. Бычкова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
5. 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>
6. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>
7. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
8. 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.
9. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року №3126-XII (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>
10. 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.
11. Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире / Ж.Леворш // Контроллинг. – 1992. - №2. – С.39-50.
12. 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.
13. 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.
14. 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.
15. 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.

16. 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.
17. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. – 712 с.
18. 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.
19. Редченко К.І. Аудит стратегічних управлінських рішень, прогнозів та проєктів: Монографія. / К. І. Редченко. – Львів: Видавництво ЛКА, 2001. – 402 с.
20. 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
21. Федеральний 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>.
22. Шалімова Н.С. Розвиток підходів щодо класифікації аудиту / Н. С. Шалімова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 305-312.
23. International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420, Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ISAE%203420%20-%20Final.pdf>
24. 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. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/IAASB_ISAE_3000_ED.pdf

И.Андрощук

Место заданий по предоставлению прочей уверенности в системе аудиторских услуг и исторический аспект их становления. Кировоградский национальный технический университет

Представлены результаты ретроспективного анализа становления заданий по предоставлению уверенности и заданий по предоставлению прочей уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, в системе аудиторских услуг. Исследован процесс перехода в международной практике аудита от широкого определения аудита к термину «задания по предоставлению уверенности». Предложено определение заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации. Проведен анализ отечественного рынка аудиторских услуг.

I.Androschuk

Conditions and Procedures of Accepting Assurance Engagement not an Audit or Review of Financial Statements. Kirovograd national technical university

The results of retrospective analysis of formation the assurance engagements and other assurance engagement not an audit or review of historical financial information in the audit services system have been produced. The process of transition from broad definition of “audit” to the term “assurance engagements” in the international practice of audit has been investigated. The definition of “other assurance engagement not an audit or review of historical financial information” has been proposed. The analysis of auditing market in our country has been carried out.

Одержано 20.02.12