

УДК 657.631.8

І.І. Андрощук

Кіровоградський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Розвиток підходів до стандартизації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації

На основні дослідження особливостей регламентації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості обґрунтовано рівні їх стандартизації у вітчизняній практиці: загальнопрофесійний і рівень суб'єкта аудиторської діяльності. Ідентифіковано проблеми розробки внутрішніх стандартів аудиторського підприємства в сфері організації та методики виконання завдань, обґрунтовано шляхи їх розв'язання. Запропоновано укрупнену структуру внутрішніх стандартів для регламентації розмежування різних видів завдань для конкретного об'єкта та внутрішніх стандартів з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації.

аудиторська діяльність, завдання з надання впевненості, інше ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, міжнародні стандарти, внутрішні стандарти

И.И. Андрощук

Кіровоградский национальный технический университет, г. Кропивницкий, Украина

Развитие подходов по стандартизации выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации

На основе исследования особенностей регламентации выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, в Международных стандартах заданий по предоставлению уверенности обоснованы уровни их стандартизации в отечественной практике: общепрофессиональный и уровень субъекта аудиторской деятельности. Идентифицированы проблемы разработки внутренних стандартов аудиторского предприятия в сфере организации и методики выполнения заданий, обоснованы пути их решения. Предложена укрупненная структура внутренних стандартов для регламентации разграничения разных видов заданий для конкретного объекта и внутренних стандартов по выполнению заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации.

аудиторская деятельность, задание по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, международные стандарты, внутренние стандарты

Постановка проблеми. Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, є важливою складовою послуг, які регламентовані Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [8; 9] (далі – Міжнародні стандарти) та вітчизняними нормативними документами Аудиторської палати України [14]. Їх виконують аудиторські фірми, враховуючи зацікавленість власників та управлінського персоналу в оцінці ефективності використання ресурсів, оптимальності та доцільності функціонування систем та процесів. Але аналіз ринку аудиторських послуг, проведений на підставі аналітичних даних, представлених Аудиторською палатою України за 2008 та 2015 роки [19; 6] показує, що ці завдання не займають значної ніші на ринку аудиторських послуг. Кількість укладених угод скоротилася з 2490 од. до 370 од., вартість наданих послуг зменшилася з 42 млн. грн. до 26 млн. грн., при тому, що по всім іншим видам послуг відбулося зростання даного показника (крім супутніх послуг та інших професійних послуг).

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 аудиторської 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 [1, с. 60]. Використовувані на практиці різні методики перевірки об'єктів аудиту поки що не повною мірою відповідають вимогам сучасних Міжнародних стандартів, які прийняті в Україні як національні із 2003 р., а тому потребують внесення відповідних змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз вітчизняної практики розробки нормативних документів з питань організації і методики інших завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, доводить відсутність єдиної позиції у вказаному питанні та недостатнє його опрацювання. Так, 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» [7, 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» [3], 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 [13]). 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».

Питанням формування структури внутрішніх стандартів приділяють уваги багато науковців, оскільки розробка внутрішніх стандартів суб'єктів аудиторської діяльності є важливою складовою забезпечення такого елемента 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 [10, с. 26].

Вітчизняні науковці пропонують систематизований перелік організаційно-методичного забезпечення політики та процедур контролю якості аудиторського підприємства [2; 5; 12; 15; 21, с. 307-340], 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 [18]. О.П. Савіною проведено дослідження підходів щодо формування системи внутрішньофірмових стандартів російськими науковцями [16] та викладено власне бачення напрямів стандартизації супутніх аудиту послуг [17], які можна використати в якості прикладу, але їх суттєвим недоліком є те, що вони ґрунтуються на МСА, які діяли до 2003 року.

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. 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 цільову спрямованість даного дослідження.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є обґрунтування напрямів розвитку вітчизняної практики стандартизації виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, підходів щодо розробки внутрішніх стандартів виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду.

Виклад основного матеріалу. Можливі напрями роботи в сфері стандартизації виконання завдань з надання впевненості представлені рис.1.

Розробка Положень з національної практики є важливою, 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. Можна виділити такі два окремих напрями їх розробки:

- розробка Положень з національної практики завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які б містили методичні рекомендації з виконання окремих завдань;
- розробка Положень з національної практики завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, які б надавали рекомендації щодо загальних положень виконання таких завдань (погодження умов завдання, планування, повідомлення інформації тощо).

Такий підхід зумовлений суттєвими відмінностями розробці Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (далі – МСЗНВ) від Міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), 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, простежуються протилежні тенденції, які полягають в такому:

– 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;

– 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).

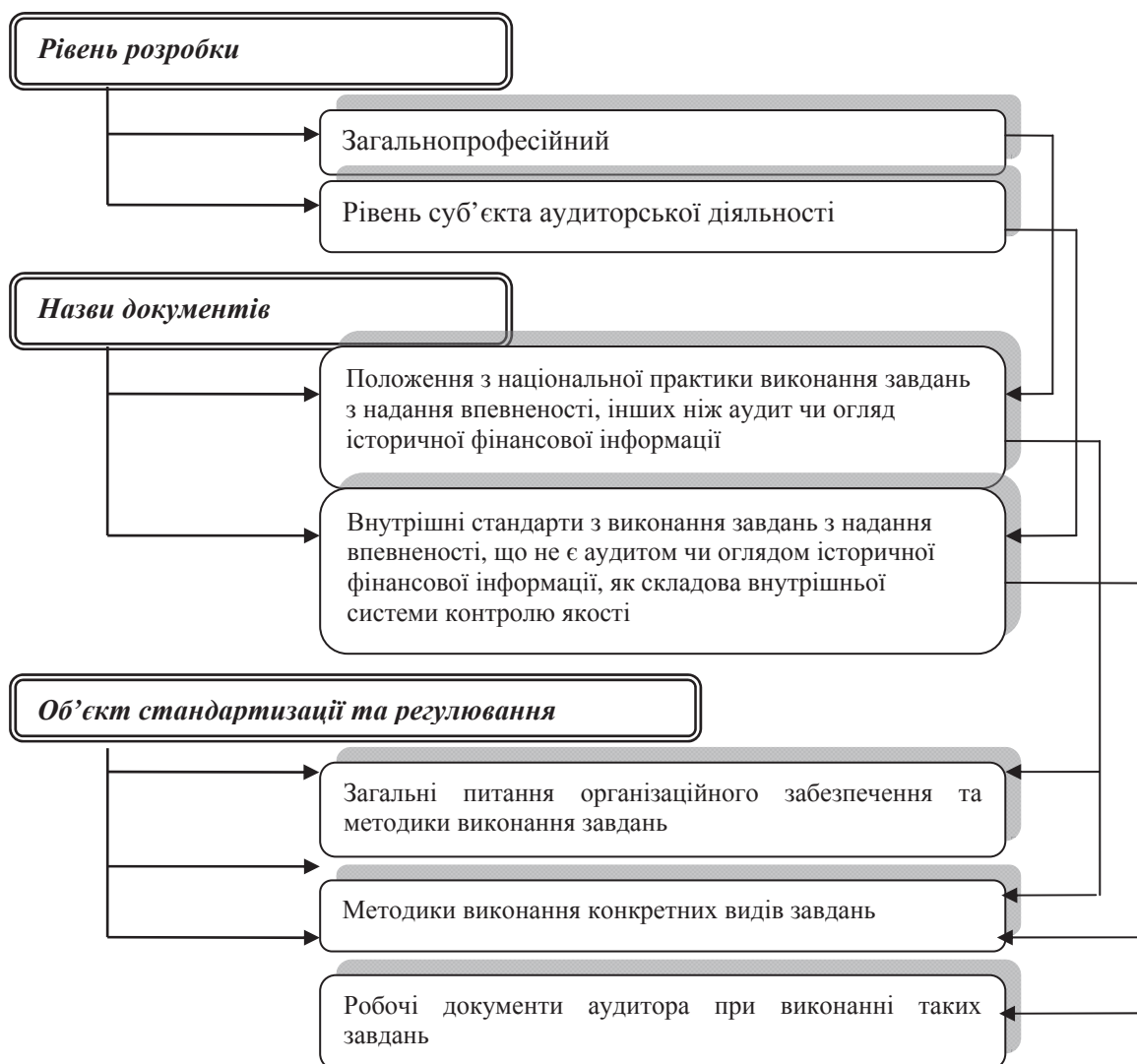


Рисунок 1 – Напрями розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації
Джерело: розроблено автором.

Враховуючи складність інших завдань з надання впевненості, доцільно використати підхід, який застосований в Міжнародній практиці, а саме: розробка окремих стандартів для окремих об'єктів, які базуватимуться на попередньо

визначених етапах виконання завдання.

В таблиці 2 систематизовані проблеми розробки внутрішніх стандартів виконання інших завдань з надання впевненості та шляхи їх розв'язання, 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.

Таблиця 2 – 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.

Розглянемо більш детально другий і четвертий напрям та їх взаємозв'язок. В основу розробки внутрішнього стандарту для регламентації розмежування різних видів завдань для конкретного об'єкта доцільно покласти розробки 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 стандарту 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, модель можна використовувати в зворотному порядку: базуючись на тому, що замовники бажають отримати в кінцевому підсумку звіт з надання впевненості, окреслити характеристики майбутнього завдання.

Подібні ознаки виділяються й іншими дослідниками, наприклад, Л.С. Голицева 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 [4].

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 [21, с. 336-337].

Укрупнена структура внутрішнього стандарту з виконання завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, повинна враховувати:

- 1) класифікацію завдань з надання впевненості, інших ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації;
- 2) наповнення МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації», 3400 «Перевірка прогнозової 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»;
- 3) 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 принципових відмінностей від аудиту фінансової звітності, оскільки проблеми внутрішньої стандартизації цих завдань в більшій мірі розглянуто у фаховій літературі.

Результати дослідження відмінностей у проведенні аудиту фінансової звітності та завдання з надання впевненості, інші ніж аудит чи огляд історичної фінансової інформації, узагальнені в попередньому дослідженні [20].

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, 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 свою 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» [11] 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. 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.

На основі проведеного дослідження систематизовані проблеми розробки внутрішніх стандартів виконання інших завдань з надання впевненості та шляхи їх розв'язання, 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, і визначено їх вплив на порядок розробки внутрішніх стандартів. У структурі внутрішніх стандартів з виконання завдань з надання впевненості, крім аудиту та огляду, запропоновано 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.

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, що і визначає перспективи подальших досліджень.

Список літератури

1. Антонюк О. Диверсифікація аудиторських услуг, как способ повышения эффективности деятельности аудиторской фирмы [Текст] / О. Antonyuk // International Journal of New Economics and Social Sciences. – Poland, Swinoujscie. – № 1 (3). – 2016. – С. 56–64.
2. Антонюк О. Проблематика и предложения усовершенствования стандартизации аудиторських услуг [Текст] / О. Antonyuk // International Journal of New Economics and Social Sciences. – Poland, Swinoujscie. – № 2 (2). – 2015. – С. 150–158.
3. Аудит : Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України. Навчальний посібник. [Текст] – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус» – 2005. – 172 с.
4. Голищева Л.Е. Теоретико-методологические аспекты управленческого аудита как способа оценки эффективности бухгалтерского информационного потока [Електронний ресурс] / Л.Е. Голищева, Р.Г. Тараненко // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – №4. – Режим доступу: <http://www.auditfin.com/fin/2007/4/Taronenko/Taronenko%20.pdf>
5. Давидов Г.М. Підходи щодо створення комплексу організаційно-методичного забезпечення функціонування аудиторської фірми [Текст] / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – №3(53). – С. 75-81
6. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2015 рік. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2015 році [Електронний ресурс] / Аудиторська палата України. – Київ, 2015. – 56 с. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>
7. Малишкін О.І. Аудит податків: конструкція на майбутнє [Електронний ресурс] / О.І. Малишкін // Економіка: реалії часу. – 2015. – №1(17). – С. 208–213. – Режим доступу : <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf>

8. 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
9. 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
10. Петрик О.А. Аудит : методологія і організація : Монографія [Текст] / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
11. 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>
12. Радионова Н.И. Разработка организационных регламентов аудита для повышения внутреннего контроля аудиторских фирм Украины [Електронний ресурс] / Н.И. Радионова – Режим доступу: http://er.knutd.com.ua/bitstream/123456789/661/1/20160209_101.pdf
13. 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: <http://www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc>
14. 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
15. 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>
16. 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
17. 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
18. 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
19. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні. 2008 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/780788612.xls>
20. Шалімова Н.С. Принципові відмінності аудиту фінансової звітності та операційного аудиту як виду завдань з надання впевненості [Текст] / 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.
21. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія [Текст] / Н.С. Шалімова. – Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. – 672 с.

References

1. Antonyuk, O. (2016). Diversifikatsiya auditorskikh uslug. kak sposob povysheniya effektivnosti deyatel'nosti auditorskoy firmy [Diversification of audit services as a way to improve the effectiveness of auditing company]. *International Journal of New Economics and Social Sciences*, 1 (3), 56–64 [in Russian].
2. Antonyuk, O. (2016). Problematika i predlozheniya usovershenstvovaniya standartizatsii auditorskikh uslug [Issues and Proposals for the Improvement of Standartization of Audit Services]. *International Journal of New Economics and Social Sciences*, 2 (2), 150–158 [in Russian].
3. *Audit: Application of international standards in the audit practice of Ukraine. Tutorial*. (2005). Kyiv: Status.
4. Golishcheva, L.E., & Taranenko, R.G. (2007). Teoretiko-metodologicheskkiye aspekty upravlencheskogo auditu kak sposoba otsenki effektivnosti bukhgalterskogo informatsionnogo potoka [Theoretical and methodological aspects of the management audit as a way to assess the effectiveness of the accounting information flow]. *Audit i finansovyy analiz. - Audit and finansovy analysis*, 4. Retrieved from

- <http://www.auditfin.com/fin/2007/4/Taronenko/Taronenko%20.pdf> [in Russian].
5. Davydov, G.M., & Shalimova, N.S. (2010). Pidkhody shchodo stvorennia kompleksu orhanizatsiino-metodychnoho zabezpechennia funktsionuvannia audytorskoi firmy [Approaches for creating complex organizational methods of operation of the audit firm]. *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky. - Bulletin ZSTU. Economic science, №3 (53)*, 75-81[in Ukrainian].
 6. Zvit Audytorskoi palaty Ukrainy do Kabinetu Ministriv Ukrainy za 2015 rik. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoi diialnosti v Ukraini u 2015 rotsi [Report of the Audit Chamber of Ukraine, the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2015. Summarized information on the status of audit activity in Ukraine in 2015]. <http://www.apu.com.ua>. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [in Ukrainian].
 7. Malyshkin, O.I. (2015). Audyt podatkov: konstruktsiia na maibutnie [Audit tax: design for the future]. *Ekonomika: realii chasu. – Economy: Realities time, №1 (17)*, 208-213. Retrieved from <http://economics.opu.ua/files/archive/2015/No1/208-213.pdf> [in Ukrainian].
 8. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh, vydannia 2014 roku, chastyna 1 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2014 Edition]. (n.d.). www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf [in Ukrainian].
 9. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh, vydannia 2014 roku, chastyna 2 [Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2014 Edition]. (n.d.). www.apu.com.ua. Retrieved from http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf [in Ukrainian].
 10. Petryk, O.A. (2003). Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: Methodology and Organization]. K.: KNEU [in Ukrainian].
 11. Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 «Orhanizatsiia audytorskomy firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh», zatverdzhene rishenniam Audytorskoi palaty Ukrainy vid 27 veresnia 2007 roku №182/4 [The Provisions of the National Practice of Quality Control of Audit Services 1 "Organization of Quality Control System of Audit Services by Audit Firms and Auditors" approved by the Audit Chamber of Ukraine, September 27, 2007, №182 / 4]. (n.d.). <http://www.apu.com.ua>. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/files/reestr/765047123.pdf> [in Ukrainian].
 12. Radionova, N.Y. (n.d.). Razrabotka organizatsionnykh reglamentov audita dlya povysheniya vnutrennego kontrolya auditorskikh firm Ukrainy [Development of organizational audit regulations to improve the internal control auditorskih companies in Ukraine]. <http://er.knutd.com.ua>. Retrieved from http://er.knutd.com.ua/bitstream/123456789/661/1/20160209_101.pdf [in Ukrainian].
 13. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy «Pro proekt Polozhennia z natsionalnoi praktyky zavdan z nadannia vpevnenosti «Zavdannia z nezalezhnoi perevirky podatkovoi zvitnosti (zavdannia z podatkovoho audytu)» vid 23 liutoho 2012 roku №246/12 [The decision of the Audit Chamber of Ukraine "About Project of National Practice of Assurance Engagements "The engagement of the Independent Audit if Tax Report (Tax Audit Engagement)", February 23, 2012, №246/12]. (n.d.). <http://www.apu.com.ua>. Retrieved from <http://www.apu.com.ua/files/ris/131268569.doc> [in Ukrainian].
 14. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy vid 22 hrudnia 2011 roku №244/14 «Pro perelik posluh, yaki mozhut nadavaty audytory (audytorski firmy)» (zi zminamy ta dopovnenniamy) [The decision of the Audit Chamber of Ukraine of December 22, 2011, №244/14 "On the List of Services that Can Perform Auditors (Audit Firms)" (amended)] (n.d.). <http://www.apu.com.ua>. Retrieved from http://minfin.com.ua/taxes/-/news/nrishAPU_244.html [in Ukrainian].
 15. Riadska, V.V. (2012). Doslidzhennia zmistu modelei vnutrishnofirmovoi systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh [Research of the content models in-house quality control system audit services]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Serii: Ekonomichni nauky. – Bulletin Zhytomyr State Technological University. Series: Economics, №4(62)*, 209–211 [in Ukrainian].
 16. Savina, O.P. (2011). Modelirovaniye systemy vnutrifirmennikh standartov audytorskoy deyatelnosti i obosnovaniye ikh struktury [Modelling of system of internal auditing standards and substantiation of their structure]. *Audit i finansovyy analiz. - Audit and Financial Analysis, 3*. Retrieved from http://www.auditfin.com/fin/2011/5/2011_V_04_03.pdf [in Russian].
 17. Savina, O.P. (2011). Problemy standartizatsii soputstvuyushchikh auditu uslug i puti ikh resheniya [The problems of standardization of audit-related services and the ways of its solutions]. *Audit i finansovyy analiz. - Audit and Financial Analysis, 4*. Retrieved from http://www.auditfin.com/fin/2011/5/2011_V_04_03.pdf [in Russian].
 18. Smetanko, O.V. (2010). Klasyfikatsiia standartiv vnutrishnoho audytu ta yikh znachennia v aktsionernykh tovarystvakh v Ukraini [Classification of internal audit standards and their importance in joint stock companies in Ukraine]. *Naukovi zapysky Lvivskoho universytetu biznesu ta prava. – Scientific notes*

- Smetanko Lviv University of Business and Law*, 4, 166–169. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzclubp_2010_4_38 [in Ukrainian].
19. Uzahalнена informatsiia pro stan audytorskoï diialnosti v Ukraini [Summarized information on the status of audit activity in Ukraine]. (2008). *www.apu.com.ua*. Retrieved from <http://apu.com.ua/files/temp/780788612.xls> [in Ukrainian].
 20. Shalimova, N.S., & Androshchuk, I.I. (2009). Pryntsyповi vidminnosti audytu finansovoi zvitnosti ta operatsiinoho audytu yak vydu zavdan z nadannia vpevnenosti [Principle distinctions between audit of financial statements and operation audit as assurance engagements]. *Ekonomika: problemy teorii ta praktyky: Zbirnyk naukovykh prats. – Economy: problems of theory and practice, Vol. IV*, 249, 824-831 [in Ukrainian].
 21. Shalimova, N.S. (2012). Sotsialno-ekonomichni aspekty audytu: teoriia i praktyka [Socio-Economic Aspects of the Audit: Theory and Practice]. Kirovohrad: Imeks-Ltd [in Ukrainian].

Iryna Androshchuk

Kirovohrad National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

The Development of Approaches to the Standardization of Performance of Assurance Engagement Other than Audit or Review of Historical Financial Information

The aim of this study is substantiation of the ways of development of national practice of standardization the performance of assurance engagements other than audits or review of historical financial information, determination of approaches to elaboration of internal standards of performance of assurance engagements, except for audit and review.

It has been substantiated that the work in the sphere of standardization of assurance engagements should be done at generally professional level and at the level of individual audit entity. It is necessary to elaborate the Provisions of National Practice of performance of assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information, to promote their implementation and harmonization of approaches to the performance that can be taken as mandatory standards and internal audit standards of individual audit entity as part of the internal quality control system. The problems of elaborating the internal standards of performance of other assurance engagements have been systematized and the ways if its solutions have been proposed. In the structure of internal standards of performance of assurance engagements, except for audit and review, two blocks have been proposed: standards to identify the type of audit services for the specific object and the standards which are concretizing the issues of organization and methodic of their implementation.

It has been proved that in the process of formation of internal standards of performance of assurance engagements other than audits or review of historical financial information, it is advisable to use international practice of developing specific standards for particular subjects matter.

audit activity, assurance engagement other than audit or review of historical financial information, international standards, internal standards

Одержано (Received) 27.10.2016

Прорецензовано (Reviewed) 24.11.2016

Прийнято до друку (Approved) 28.11.2016

УДК 35.073

Н.М. Заєць, асп.

ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», м. Київ, Україна

Контроль в сфері державних закупівель та вплив його результатів на ефективність здійснення процедур закупівель

Розглянуто види фінансового контролю, що застосовуються в сфері публічних (державних) закупівель. Проаналізовано показники перевірок публічних (державних) закупівель та розглянуто реалізацію їх результатів. Досліджено вплив результатів перевірок публічних (державних) закупівель на ефективність проведення процедур закупівель. Обґрунтовано необхідність реформування контролю у вигляді перевірок публічних (державних) закупівель з метою надання йому механізмів впливу на виправлення порушень в ході процедур закупівель без їх відміни, що дозволить підвищити ефективність їх здійснення.

контроль, перевірка, публічні (державні) закупівлі, процедура закупівлі, замовник, ефективність закупівлі

© Н.М. Заєць, 2016