

Критерії оцінки при виконанні завдань з операційного аудиту: проблеми розробки та застосування

Досліджуються теоретичні та практичні аспекти розробки та застосування критеріїв оцінки при виконанні завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності і входять до сфери операційного (управлінського) аудиту. Проаналізовані вимоги Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики. Виділені питання, які підлягають обов'язковому розгляду аудитором при прийнятті завдання, визначенні його умов, виконанні та формуванні висновку. Обґрунтована необхідність проведення аналітичних (консультативних) досліджень при розробці системи критеріїв оцінки різноманітних об'єктів для цілей операційного аудиту.

завдання з надання впевненості, операційний аудит, міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, критерії аудиту

Рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 був затверджений Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) [7], в якому в групі завдань з надання впевненості виділені завдання з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Ці завдання, по суті, входять до сфери операційного аудиту (інша назва – управлінський аудит, аудит ефективності, аудит результативності тощо), під яким розуміють діяльність внутрішніх і зовнішніх аудиторів по вивченню господарських операцій з метою розробки рекомендацій щодо економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення бажаного кінцевого результату та розробки політики організації. Даний вид аудиту набуває все більшого значення та розповсюдження, враховуючи те, що після бурхливого етапу приватизації державних підприємств, створення підприємств недержавної форми власності, в тому числі з іноземними інвестиціями, все більше власників цікавлять проблеми саме ефективності та доцільності використання наданих ними коштів. Отже, важливості та актуальності набувають питання подальшої розробки конкретних, практичних аспектів його організації та методології.

Питанням організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних вчених України, зокрема, Білухи М.Т., Валуєва Б.І., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., 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. Але в підручниках, навчальних посібниках, монографіях та періодичній печаті з аудиторської тематики в основному розглянуті аспекти аудиту економічних суб'єктів на предмет достовірності їх фінансової звітності. На нашу думку, так само детально повинні бути розглянуті і питання ефективності діяльності підприємств, оскільки на даний момент внаслідок різкого загострення конкурентних відносин на світових та вітчизняних ринках ефективність систем управління суб'єктів господарювання є фактором, який визначає їх виживання та цілеспрямований розвиток.

Але існують обставини, при яких застосування операційного аудиту на практиці обмежується. Серед можливих причин обмеженого застосування управлінського аудиту можна виділити наступні:

- відсутність одностайної думки сучасних вчених відносно предмету та об'єкту даного виду аудиту;
- консерватизм управлінського мислення значної частини керівників;
- не визначено місце даного виду аудиторської діяльності в системі економічного контролю;
- недостатньо розробленою залишається методологія даної сфери діяльності;
- відсутня єдина концептуальна основа визначення ефективності інформації для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

На погляд автора, для практичного застосування управлінського аудиту необхідно виконати наступну умову: розробити комплекс понять та систему оціночних показників, які відносяться до теорії управлінського аудиту. При цьому слід враховувати, що ефективність операцій об'єктивно оцінити набагато складніше, ніж їх відповідність інструкціям, встановлені критерії для оцінки інформації при кожному конкретному аудиті край суб'єктивні, а різноманітність об'єктів операційного (управлінського) аудиту ускладнює вибір критеріїв оцінки ефективності їх функціонування. Метою написання даної статті є дослідження порядку вибору та використання критеріїв оцінки в процесі проведення операційного аудиту та окреслення проблемних питань, які потребують розв'язання.

Вимоги та рекомендації щодо виконання завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності, викладені, по-перше, в Міжнародній Концептуальній основі завдань з надання впевненості, і по-друге, в Міжнародних стандартах завдань з надання впевненості (МСЗНВ), серед яких на даний момент затверджено лише два: МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозованої фінансової інформації», що значно обмежує методологічну базу для визначення організації і методики операційного аудиту.

Завдання з надання впевненості – це завдання, виконуючі які, практик висловлює висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями. Завдання з надання впевненості повинно мати такі *елементи* (п.20 Міжнародної концептуальної основи): тристоронні відносини між практиком, відповідальною стороною та користувачем; предмет; відповідні критерії; достатні відповідні докази; 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 результат виконання цього завдання.

Розглянемо більш детально такі елементи завдання як предмет (пп. 31-33 Концептуальної Основи) та критерії (пп. 34-38 Концептуальної Основи).

Якщо більш точно використовувати вимоги Концептуальної Основи (п.31), то перший зі згаданих елементів включає *предмет* та *інформацію з предмету*, які можуть мати різну форму (табл. 1). 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.

Таблиця 1 – Можливі форми предмету та інформації з предмету як елементів завдання з надання впевненості

№	Предмет	Приклад предмету	Інформація з предмету
1.	Фінансові показники або умови	Історичний або прогнозний фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність	Визнання, оцінка, подання та розкриття, представлені у фінансовій звітності
2.	Нефінансові показники або умови	Показники підприємства	Ключові показники з продуктивності та ефективності
3.	Фізичні характеристики	Потужність обладнання	Документ зі специфікації
4.	Системи та процеси	Система внутрішнього контролю, система інформаційних технологій	Твердження з ефективності
5.	Поведінка	Корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами	Звіт про відповідність або звіт про ефективність

Підкреслено, що предмети мають різні характеристики, які впливають на точність оцінки або вимірювання предмету щодо критеріїв та переконливість наявних доказів.

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:

- предмет повинен піддаватися визначенню та послідовній оцінці або вимірюванню за відповідними критеріями;
- 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.

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, а відповідно і як аудит.

Таким чином, для проведення конкретного операційного аудиту 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 аудиту. Як правило, критерії відображають нормативний (бажаний) рівень управління для об'єкта, який підлягає аудиту. 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») [1, С.134]. Критерії представляють 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.

Критерії повинні знаходитися в полі зору аудитора протягом всього процесу аудиторської перевірки. Питання, які повинні розглядатися аудитором на кожному етапі виконання завдання, наведені на рис. 1.

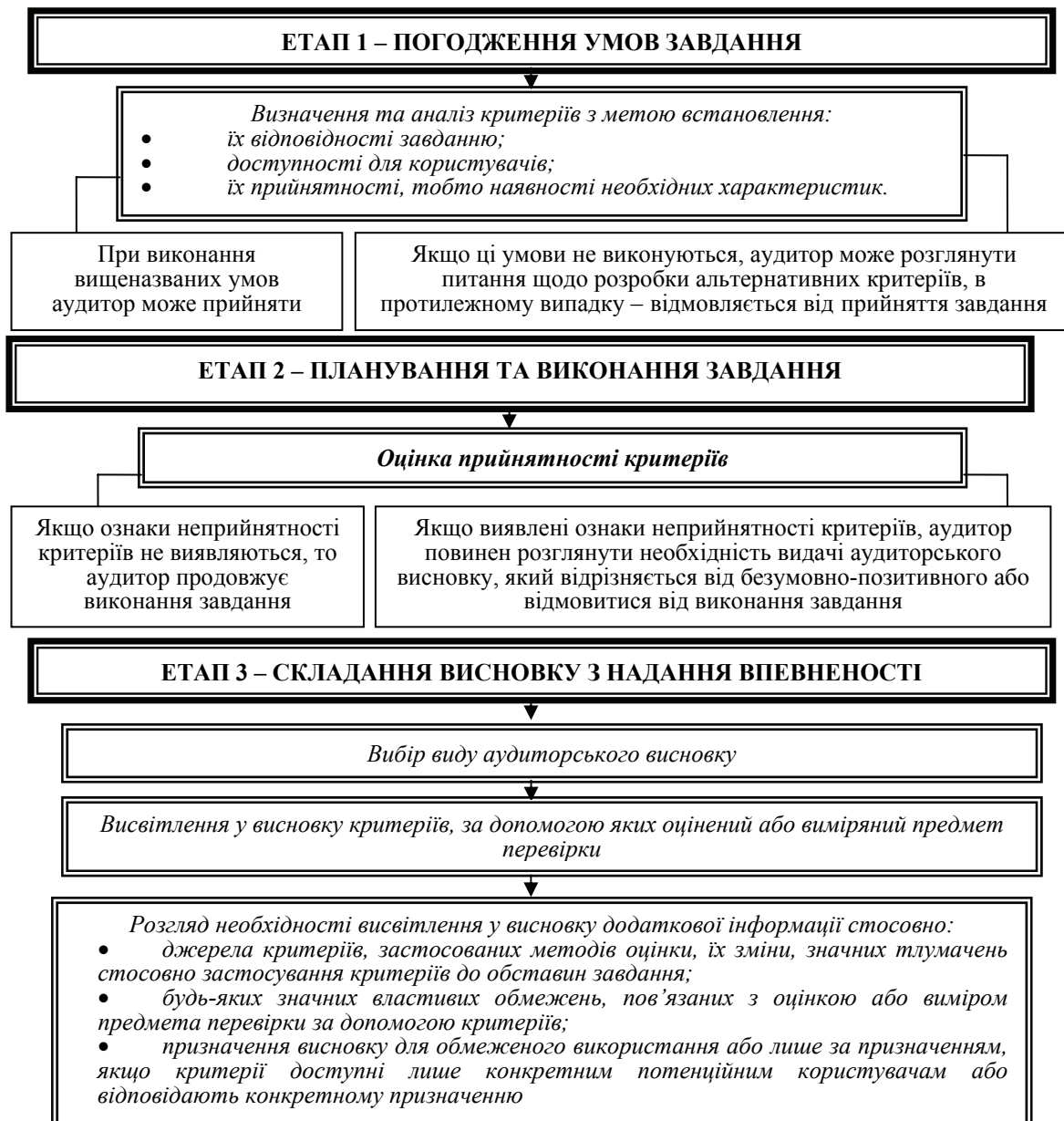


Рисунок 1 - Порядок розгляду критеріїв на кожному етапі виконання завдання з операційного аудиту

Відповідні критерії залежать від контексту, тобто від обставин завдання, а тому для одного й того ж предмету можуть існувати різні критерії. В п.35 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» і 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 операційного (управлінського) аудиту вибір критеріїв оцінки зазвичай більш відкритий. Він визначається, перш за все, цілями аудиту, який проводиться, потребами кількісної оцінки предметів, які перевіряються. Давидов Г.М. та Шалімова Н.С. зазначають, що

оскільки в даному випадку 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 напрямків витрачання коштів тощо [5, С.93].

Відомі американські вчені Аренс А., Лоббек Дж. 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 [2, С.545].

Вчені виділяють декілька джерел, якими можна скористатися при розробці спеціальних критеріїв:

- характеристика, яка склалася - простий комплекс критеріїв, який базується на фактичних результатах за минулі періоди (або аудит). Ці критеріїв використовуються для того, щоб визначитися, чи змінилася ситуація в кращу або гіршу сторону. Перевага цих критеріїв в тому, що їх легко визначити, але вони не можуть дати глибокого розуміння того, добре чи погано функціонує господарська система;

- співставна продуктивність – базується на використанні подібних господарських систем (підсистем) в рамках об'єднання або за його межами, дані про продуктивність яких виступають джерелом для розробки критеріїв. Але тут постає питання доступності цієї інформації;

- інженерні стандарти – використовуються існуючі або розробляються самостійно певні інженерні стандарти, які виступають критерієм оцінки ефективності та продуктивності (наприклад, час та маршрути руху напівфабрикатів для визначення норм відпуску продукції);

- обговорення та узгодження - сторонами, які втягнуті в цей процес, повинні бути адміністрація організації, яка перевіряється, операційний аудитор, а також організація або особи, для яких повинен бути складений аудиторський висновок [2, С.546-547].

На наш погляд, 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.

Критерії повинні мати такі *характеристики* для того, щоб вони вважалися прийнятними (табл. 2).

Таблиця 2 – Ознаки прийнятності критеріїв та їх характеристика

Ознака прийнятності критеріїв	Її характеристика
Значимість	Значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень.
Повнота	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.
Надійність	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.
Нейтральність	Нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків
Зрозумілість	Зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

Аудитор повинен оцінити *прийнятність 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 Концептуальної Основи).

Критерії повинні бути доступними для користувачів, що дозволить їм зрозуміти, як було оцінене чи виміряне завдання. *Доступність критеріїв* забезпечується одним з наступних шляхів: публічно; чітким та ясним включенням в подання інформації з предмету; чітким та ясним включенням у висновок з завдання з надання впевненості; загальним розумінням. Наприклад, критерієм вимірювання часу є години та хвилини.

В Концептуальній основі завдань з надання впевненості критерії поділяються на три групи:

- 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);

- вже існуючі, встановлені (критерії, втілені в законі та нормативному документі, або ті, що видані вповноваженими або загально визнаними організаціями експертів, які слідує 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;

- загальнодоступними та доступними тільки деяким користувачам, наприклад, умови контракту або критерії, видані асоціацією з окремою 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.

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 висновок 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.

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.

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

– обов'язкове зазначення критеріїв. У висновку з надання впевненості зазначаються критерії, за допомогою яких оцінений або виміряний предмет перевірки, для того, щоб потенційні користувачі могли зрозуміти основу для висновку практика. Висновок 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:

1) 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);

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

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

4) чи були зміни застосованих методів оцінки;

– 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 висновку з надання впевненості добре зрозуміють обмеження, в інших випадках може бути доречним навести чітке посилання у висновку з надання впевненості. Наприклад, у висновку 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;

– зазначення того, що висновок 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 висновок з надання впевненості призначений для конкретних потенційних користувачів або конкретної мети, практик розглядає, чи слід зазначати цей факт у висновку з надання впевненості. Це застерігає читачів, що висновок з надання впевненості обмежується конкретними користувачами або конкретними цілями.

Результати проведеного дослідження показують, що вибір відповідних критеріїв оцінки є гарантією успішного проведення аудиту, оскільки його висновки робляться на основі порівнянні встановлених критеріїв (що повинно бути) з фактичними даними,

отриманими в процесі перевірки (що є в дійсності). Умови визнання завдання з надання впевненості наступні:

- предмет завдання може бути ідентифікований, тобто повинен піддаватися визначенню;
- предмет завдання повинен піддаватися послідовній оцінці або вимірюванню;
- предмет завдання стосується завдання з надання впевненості;
- існують критерії для оцінку та вимірювання предмету;
- критерії є прийнятними, тобто мають необхідні характеристики (значимість, повнота, надійність, нейтральність, зрозумілість);
- критеріями не є очікування, судження або власний досвід практика;
- критерії є доступними для користувачів.

Аудитор не повинен приймати до виконання 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 неприйнятності критеріїв є підставою для видачі висновку, що відрізняється від безумовно-позитивного, в залежності від суттєвості виявлених обставин (п.51-52 МСЗНВ 3000).

Отже, на наш погляд, найбільш складним питанням для аудитора при прийнятті завдання з надання впевненості є встановлення критеріїв, необхідних для оцінки предмету завдання. 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 аудиторів (аудиторські фірми), 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.) представляється можливим.

Тому можливо на даному етапі підвищена увага повинна приділятися розробці системи критеріїв оцінки різноманітних об'єктів в рамках операційного аудиту. В деяких випадках доцільно замість проведення операційного (управлінського) аудиту вивчити те або інше питання за допомогою аналітичного дослідження, завдання з консалтингу або завдання з виконання погоджених процедур. Наприклад, рішення про використання аналітичного дослідження, консультативного (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.

З цього приводу в Міжнародній Концептуальній Основі завдань з надання впевненості зазначено наступне. Завдання з консалтингу передбачає використання технічних навичок, освіти, спостережень, досвіду професійного бухгалтера та знань процесу консультування. 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, передача результатів, реалізації та контролю виконання (в деяких випадках). Звіти, якщо подаються, зазвичай написані 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.

Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити, що визначення критеріїв при проведенні операційного аудиту є надзвичайно складною проблемою, враховуючи різноманітність предметів перевірок. Тому подальші дослідження повинні здійснюватися окремо для кожного обраного об'єкту з урахуванням інтересів існуючих та потенційних користувачів аудиторського висновку.

Список літератури:

1. 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.
2. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
4. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Організація і методика проведення управлінського аудиту грошових коштів // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 2, квітень – червень 2005 року. Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С.213-222.
5. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18 / Одес.держ.екоп.ун-т – Одеса: ОДЕУ, 2004. – С.93-101.
6. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селєзньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
7. Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року №182/5 - Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showreestr.php>.

Исследуются теоретические и практические аспекты разработки и применения критериев оценки при выполнении заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором финансовой отчетности и включены в сферу операционного (управленческого) аудита. Проанализированы требования Международных стандартов аудита, предоставления уверенности и этики. Выделены вопросы, которые подлежат обязательному рассмотрению аудитором при принятии задания, определении его условий, выполнении и формировании заключения. Обоснована необходимость проведения аналитических исследований при разработке критериев оценки различных объектов для целей операционного аудита.

The theoretical and practical aspects of determining and using the audit criteria while fulfilling the assurance engagement (not an audit or review of financial statements) which are included to the sphere of operation (management) audit have been investigated. The demands of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services have been analyzed. The questions which have to be considered by the auditor while accepting the engagements, determining the terms, fulfilling the engagements and forming the auditor's report have been singled out. The necessity of carrying out the analytical research in order to elaboration the audit criteria of estimation with a view to operation audit.