

**ინოვაციური ეკონომიკა  
და მართვა**

**INNOVATIVE ECONOMICS  
AND MANAGEMENT**

**აუდიტორული მომსახურების განვითარების ტენდენ-  
ციები უკრაინაში და იმ ლავალეების პოტენციალის  
გამოყენების თავისებურებები თავდაჯერებულობის  
მინიჭებაში, რომლებიც არ წარმოადგენენ აუდიტს ან  
ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას**

**TRENDS IN THE DEVELOPMENT OF AUDIT SERVICES IN  
UKRAINE AND THE PECULARITIES OF USING THE POTEN-  
TIAL OF ASSURANCE ENGAGEMENTS OTHER THAN AUDIT  
OR REVIEW OF HISTORICAL FINANCIAL INFORMATION**

**ირინა ანდროშუკი,**  
ეკონომიკურ მეცნიერებათა  
კანდიდატი, დოცენტი,  
აუდიტისა და დაბეგვრის  
კათედრის დოცენტი, უკრაინა, ქ.  
კრაპივნიცკი.  
ცენტრალური უკრაინის ეროვნული  
ტექნიკური უნივერსიტეტი.  
e-mail: GM\_GM@ukr.net  
orcid.org/0000-0002-0001-1776

*შემოსულია რედაქციაში:  
თებერვალი, 2019  
რეცენზირებულია:  
მარტი, 2019*

**ანოტაცია.** კვლევის მიზანს წარმოადგენს დავალების თავისებუ-  
რებების განსაზღვრა დაჯერებულობის მინიჭებაში, რომლებიც განსხ-  
ვავდებიან აუდიტისაგან ან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის  
მიმოხილვისაგან. სიახლე და ღირებულება. კვლევაში დაზუსტებუ-  
ლია დაჯერებულობის განსაზღვრება, რომელიც არ წარმოადგენს  
აუდიტს ან საფინანსო ინფორმაციის ისტორიულ მიმოხილვას, რო-  
გორც აუდიტორული მომსახურების სახე და სისტემატიზირებულია  
ტანამედროვე ტენდენციები და განსაზღვრულია მათი განვითარე-  
ბის პერსპექტივები ფინანსური ანგარიშგების აუდიტთან და კონ-  
სულტაციურ მომსახურებასთან შედარებით. მასალები და მეთოდები.  
ნაშრომში, აუდიტორული მომსახურების სისტემაში, გარდა აუდიტისა  
და მიმოხილვისა, დასმული მიზნის მისაღწევად გამოყენებულია ზოგ-  
ადსამეცნიერო მეთოდების კომპლექსი (ანალიზი, სინთეზი, ინდუქ-  
ცია, დედუქცია, აბსტრაგირება) და ამოცანების კვლევის მეთოდური  
ხერხები (სისტემატიზაცია, განზოგადება, მიმოხილვა, შედარება)  
დაჯერებულობის მინიჭების შესახებ. კვლევის საინფორმაციო ბაზად  
აღებულია ოფიციალური დოკუმენტები; ბუღალტრებისა და აუდი-  
ტორების საერთაშორისო პროფესიული გაერთიანების ეთიკის კოდე-  
ქსი და სტანდარტები; სამამულო საკანონმდებლო და ნორმატიუ-  
ლი დოკუმენტები აუდიტორული საქმიანობის საკითხებზე; უკრაინის  
აუდიტორული პალატის (უაპ) საიტზე გამოქვეყნებული ოფიციალური  
სტატისტიკური და ანალიტიკური ინფორმაცია აუდიტორული საქმი-  
ანობის მდგომარეობის შესახებ. შედეგები. განხილულია აუდიტორ-  
ული მომსახურების და აუდიტორული საქმიანობის სფეროში საერ-  
თაშორისო სტანდარტების სტრუქტურა, რომელიც შემუშავებულია  
ბუღალტრების საერთაშორისო ფედერაციისა და აუდიტის და და-  
ჯერებულობის მინიჭების საერთაშორისო სტანდარტების საბჭოს  
მიერ. დამტკიცებულია, რომ თანამედროვე პირობებში აუდიტი  
ფართო გაგებით ტრანსფორმირდა დაჯერებულობის მინიჭების ამო-  
ცანად, რომელიც რეგლამენტირებულია დაჯერებულობის მინიჭებ-  
ის ძირითადი საერთაშორისო კონცეპტუალური ამოცანით, ხოლო  
ტრადიციული აუდიტორული მომსახურების ისეთი სახეები, რო-  
გორებიცაა შესაბამისობის აუდიტი, მმართველობითი (ოპერაციული)  
აუდიტი, ეფექტურობის აუდიტი, ფაქტიურად ტრანსფორმირდნენ  
დაჯერებულობის მინიჭების ამოცანებად, რომლებიც არ წარმოადგე-  
ნენ აუდიტს ან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას.

წარმოდგენილი უკრაინაში აუდიტორული მომსახურების ბაზრის ანალიზის შედეგები და დაჯერებულობის მინიჭების ამოცანების როლი, რომლებიც არ წარმოადგენენ აუდიტს ან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას. დასკვნები. დაჯერებულობის მინიჭების ამოცანების თავისებურებები, რომლებიც არ არ წარმოადგენენ აუდიტს, ან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას, განისაზღვრებიან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის აუდიტის ამოცანების შედარების გზით, კერძოდ აუცილებელ აუდიტთან (საზოგადოებრივი მნიშვნელობის დაბალი დონე, ელემენტების თავისებურებები) და ისეთ დავალებებთან, როგორებიცაა საკონსულტაციო მომსახურება (ღირებულების მაღალი დონე მმართველობითი პერსონალისა და მფლობელებისათვის, განსხვავება მიზნებსა და ელემენტებში). აღნიშნული ფაქტორები განაპირობებენ ფაქტორების მოქმედებას, რომლებიც ანელებენ და ამავე დროს ახდენენ მათი განვითარების აქტუალიზაციას. ასეთი დავალებების საგნების შერჩევის ტენდენცია ასაბუთებს ცალკეული სახეების მიმართ მათი გამოყენების აუცილებლობას.

**საკვანძო სიტყვები.** აუდიტორული საქმიანობა, დაჯერებულობის მინიჭების დავალება, დაჯერებულობის მინიჭების დავალება, რომელიც არ წარმოადგენს აუდიტს ან ისტორიული ფინანსური ინფორმაციის მიმოხილვას, დაჯერებულობის მინიჭების ამოცანების ელემენტები, ხარისხის კონტროლის, აუდიტის, მიმოხილვის საერთაშორისო სტანდარტები, დაჯერებულობის მინიჭება და სხვა თანმდევი მომსახურება.

**IRYNA ANDROSHCHUK,**  
Candidate of economic Sciences  
(PhD in Economics)  
Associate professor of the  
Department of Audit and Taxation,  
Ukraine, Kropyvnytskyi,  
Central Ukrainian National  
Technical University,  
*e-mail: GM\_GM@ukr.net*  
*orcid.org/0000-0002-0001-1776*

*Received: February, 2019*

*Accepted: Mart, 2019*

**ABSTRACT.** The aim of the article. The purpose of the study is to identify the features of assurance tasks other than audit or review of historical financial information. **Originality and value.** The definition of assurance engagements other than audit or review of historical financial information as a type of audit services have been clarified, current trends have been systematized, and prospects for their development in comparison with the audit of financial reporting and consulting services have been defined. **Materials and methods.** In order to achieve the goal set in the work, a complex of general scientific methods (analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction) and methodical techniques (systematization, generalization, review, comparison) is used to study the assurance engagements other than audit or review of historical financial information in the system of audit services. The information base of the study was the official documents, standards and codes of ethics of international professional associations of accountants and auditors; national legislative and regulatory documents on matters of audit activity; official statistical and analytical information on the state of audit activity, published on the site of the Audit Chamber of Ukraine. **Results.** The structure of audit services and International Standards in the field of audit activities, developed by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants, have been considered. It has been proved that at present time the wide interpretation and understanding of the audit were transformed into assurance engagements, which are regulated by the International Auditing and Assurance Standards Board, and such types of traditional audit services as compliance audit, management (oper-

ational) audit, efficiency audit were actually transformed in assurance engagements other than audit or review of historical financial information. The results of the analysis of the audit services market in Ukraine and the role of assurance engagements other than audit or review of historical financial information have been presented. **Conclusions.** The features of assurance engagements other than audit or a review of historical financial information are determined by comparing with the audit engagements, in particular with a statutory audit (low level of public importance, features of elements), and with such engagements as consulting services (high level of value for management personnel and owners, differences in goals and elements). These features determine the action of factors that slow down and at the same time actualize their development. The trends in the selection of subjects for such engagements confirm the necessity of providing mandatory status to their separate types.

**Key words:** auditing, assurance engagements, assurance engagement other than audit or review of historical financial information, elements of assurance engagement, International Standards of Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services

**JEL Classification: M42**

На современном этапе развития аудит выступает, в первую очередь, как практическая деятельность, которая проверена историческим развитием общества. В современных исследованиях в области аудита рассматриваются организационные, методические или технические аспекты аудиторской деятельности, поскольку эти разработки востребованы, в первую очередь, практикующими специалистами. Такое развитие именно практического аудита в Украине за последние двадцать лет, которое включало формирование правовой базы, становление аудиторской профессии, создание профессионального сообщества, происходил достаточно активно. Принятие в 2003 году Международных стандартов, разработанных Советом по Международным стандартам аудита и предоставлению уверенности (International Auditing and Assurance Standard Board - IAASB) Международной Федерации Бухгалтеров (International Federation of Accounting - IFAC), в качестве Национальных было важным шагом на пути интеграции Украины в европейское и мировое пространство.

Вместе с тем, следует признать, что в развитии аудита в последние годы существует много противоречий. С одной стороны, аудит проникает в различные сферы экономики и общественной жизни: экологию, маркетинг, ценообразование и т.д., с другой - методические разработки не в полной мере сочетают достижения экономической науки в области аудита и требования стандартов. Недостаточно внимания уделяется вопросам организации и методики выполнения аудиторских услуг, которые отличаются от традиционного аудита финансовой отчетности. Это приводит к сужению рынка аудиторских услуг, неиспользованию потенциала аудита в полной мере.

Ситнов А.А. подчеркивает, что в настоящее время сложились две основные концепции понимания того, что же следует считать аудитом: во-первых, аудит в узком смысле слова, под которым понимается, главным образом, лишь проверка соблюдения бухгалтерских стандартов, а также правил представления бухгалтерской (финансовой) отчетности; во-вторых, аудит в широком смысле слова, под которым в эпоху информационного (постиндустриального) общества стали понимать не столько аудит отчетности, сколько аудит всего бизнеса [1, с. 18]. М.В. Зуева выделяет три подхода к пониманию назначения аудита: ограничительный (аудит ограничивается только бухгалтерской (финансовой) отчетностью или документацией), расширенный (к аудиту относят проверку не только финансовой, но и других видов деятельности предприятия), третий (включает в сферу аудита первый и второй подходы, а также выполнение других услуг, в частности консультирование) [2].

С одной стороны такой подход является логичным, поскольку наглядно демонстрирует необходимость расширение круга услуг и включение в состав объектов аудита любой информации. Однако он не соответствует

требованиям Международных стандартов контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг, разработанных Советом по международным стандартам аудита и предоставлению уверенности Международной федерацией бухгалтеров [3; 4; 5]. С подобной проблемой - соответствие классификации заданий, выполняемых аудиторами - сталкиваются ученые и практики других стран постсоветского пространства, особенно остро она касается тех стран, которые пошли путем введения собственных аудиторских стандартов (Российская Федерация, Республика Беларусь). С.В. Панковой акцентируется внимание на проблеме определения таких видов аудиторских услуг, как проверка проектной (прогнозной) инвестиционной документации [6, с. 12], аудит маркетинга [7, с. 24] и в целом на проблеме классификации аудиторских услуг [8], которые возникли и усложняются вследствие того, что до сих пор используются стандарты, не согласованные с требованиями Международных стандартов.

Однако необходимо учитывать, что сегодня широкое толкование аудита трансформировалось в определение задания по предоставлению уверенности, которое изложено в Международной концептуальной основе заданий по предоставлению уверенности, подготовленной Советом по Международным стандартам аудита и предоставлению уверенности Международной федерацией бухгалтеров: «задание, согласно которому специалист-практик дает заключение, предназначенное повысить степень доверия определенных пользователей, отличающихся от ответственной стороны, в отношении результатов оценки или определения предмета проверки в соответствии с надлежащими критериями».

Учитывая положения Международных стандартов, которые применяются и на Украине в качестве национальных, обоснованной является позиция тех ученых, которые считают, что «существующие классификации аудита по различным признакам, несомненно, важны, но исходной базой для создания классификации аудита должны выступать Международные стандарты, учитывая их определяющую роль в регулировании и стандартизации аудита, а также необходимость соблюдения требований именно этих документов в процессе осуществления аудиторской деятельности» [9, с. 163].

С этих позиций классификация видов аудита на данный момент должна рассматриваться с точки зрения классификации заданий по предоставлению уверенности, предложенной в Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг, которая включает:

- аудит исторической финансовой информации (регламентируется Международными стандартами аудита - International Standards on Auditing, ISAs);
- обзор исторической финансовой информации (регламентируется Международными стандартами заданий по обзору - International Standards on Review Engagements, ISREs);
- задания по предоставлению уверенности, которые не касаются исторической финансовой информации, а соответственно не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации (регламентируются Международными стандартами по предоставлению уверенности - International Standards on Assurance Engagements, ISAEs);
- сопутствующие услуги (регламентируются Международными стандартами сопутствующих услуг - International Standards on Related Services, ISRSs).

Таким образом, можно сделать вывод, что такие виды аудиторских услуг как «аудит на соответствие» и «управленческий (операционный) аудит» фактически трансформировались в другие задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, то есть в которых предметом задания не является историческая финансовая информация. В изданиях Международных стандартов на английском языке для обозначения этих заданий используется несколько терминов. Термин «other assurance» (которое переводится по-разному, например, «иное оказание уверенности», «предоставление уверенности, которое не является (или не являющееся) аудитом или обзором исторической финансовой информации») используется в названии сборника стандартов. В названии же самих

Схематично взаимосвязь стандартов представлена на рис. 1.

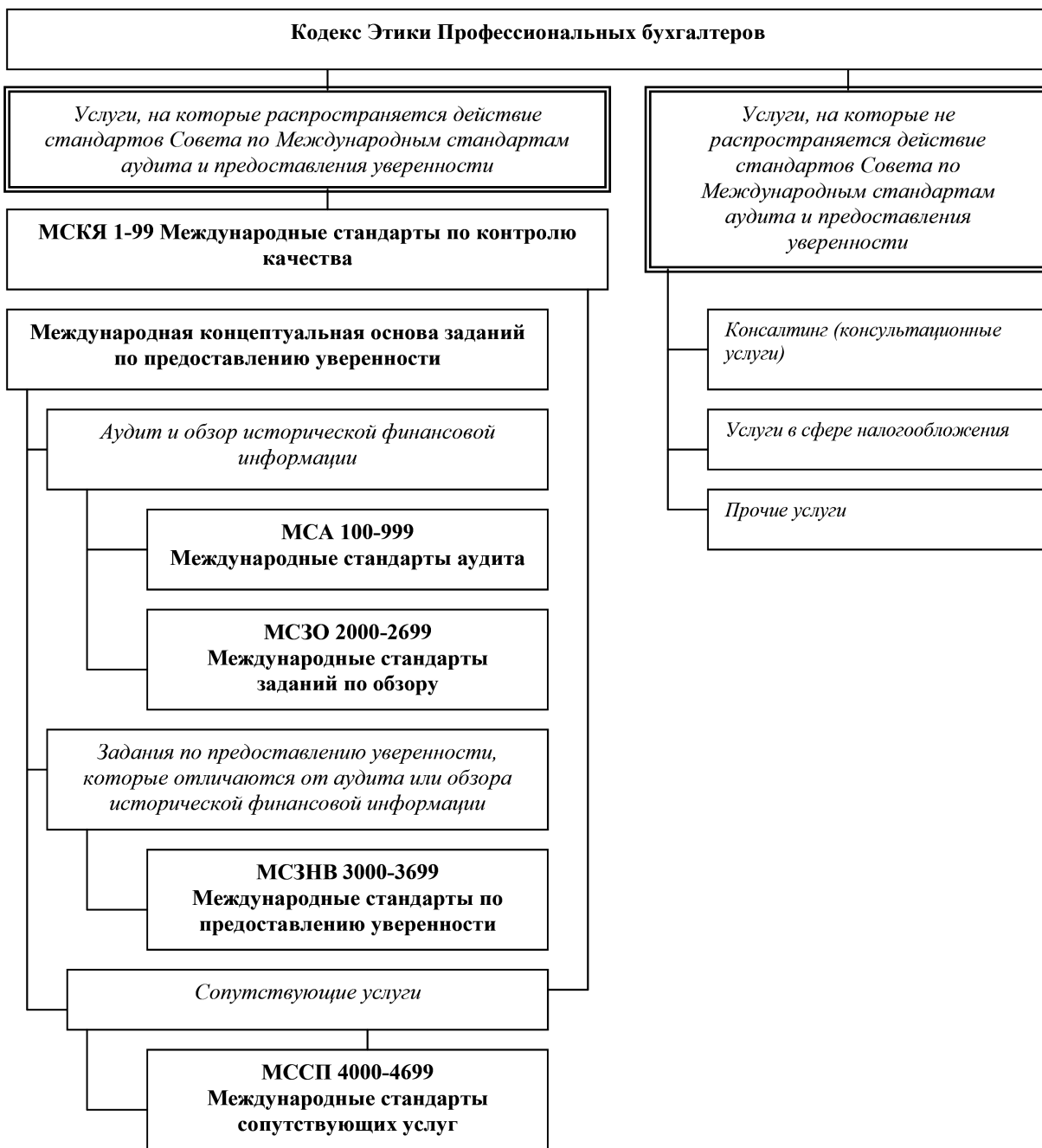


Рисунок 1, Взаимосвязь стандартов, выданных Советом по Международным стандартам аудита и предоставлению уверенности Международной Федерации Бухгалтеров

Источник: сформировано автором на основе [3; 4; 5].

стандартов используется термин «assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information» («задание по предоставлению уверенности, которое отличается от аудита или обзора исторической финансовой информации») или «задание по предоставлению уверенности, которое не является аудитом или обзором исторической финансовой информации»). Итак, фактически эти термины являются синонимами, и,

учитывая необходимость формирования четкого разграничения различных видов заданий по предоставлению уверенности, считаем возможным использование этих двух терминов одновременно.

В настоящее время стандарты, регламентирующие порядок выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, представлены двумя группами:

1. Документы, применяемые ко всем заданиям по предоставлению уверенности (Международная концептуальная основа заданий по предоставлению уверенности, Кодекс Этики Профессиональных Бухгалтеров, Международный стандарт по контролю качества 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудиты и обзоры финансовой отчетности, а также другие задания по предоставлению уверенности и сопутствующие услуги»).

2. Блок международных стандартов «Задания по предоставлению уверенности, не являющиеся аудитом или обзором финансовой отчетности» (3000-3699), которые регламентируют вопросы организации и методики выполнения прочих заданий по предоставлению уверенности. Этот блок стандартов разделен на две группы:

2.1. Стандарты 3000-3399 «Применяемые ко всем заданиям по предоставлению уверенности». В этой группе на данный момент разработан один Международный стандарт заданий по предоставлению уверенности (МСЗНВ) 3000 «Задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации».

2.2. Стандарты 3400-3699 «Стандарты для специализированных сфер». Эта группа включает стандарты, применяемые к прочим заданиям по предоставлению уверенности с четко определенным предметом:

- МСЗНВ 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации»,
- МСЗНВ 3402 «Отчеты по предоставлению уверенности относительно мер контроля в организации, предоставляющей услуги»,
- МСЗНВ 3410 «Задания по предоставлению уверенности в отношении отчетов по парниковым газам»,
- МСЗНВ 3420 «Задания по предоставлению уверенности по составлению гипотетической финансовой информации, которая включается в проспект эмиссии».

Анализ рынка аудиторских услуг (таблица 1), проведенный на основании аналитических данных, подготовленных Аудиторской палатой Украины с использованием данных отчетов субъектов аудиторской деятельности [10; 11], показывает, что прочие задания по предоставлению уверенности занимают незначительную нишу на рынке аудиторских услуг Украины. В целом на Украине существовала и продолжается тенденция по уменьшению количества субъектов аудиторской деятельности. По состоянию на 31 декабря 2010 года в официальный Реестр аудиторских фирм и аудиторов Аудиторской палаты Украины было включено 2252 субъекта аудиторской деятельности, по состоянию на 31 декабря 2012 года - 1672 субъекта, а по состоянию на 25 апреля 2018 года – 958 субъектов. В основном это вызвано и требованиями прохождения проверок систем контроля качества, и изменениями в налоговом законодательстве, и уменьшением количества заказов (соглашений) - с 73 тысяч в 2008 году до 36 тысяч в 2016 году.

Но несмотря на это, объем оказанных услуг субъектами аудиторской деятельности в целом по стране вырос по сравнению с 2008 годом. Объем выручки от выполнения аудиторских услуг в 2008 году составил 1 млрд. 117 млн. грн., а в 2016 году. – 1 млрд. 973 млн. грн. Учитывая уменьшение количества субъектов аудиторской деятельности, увеличился ежегодный средний доход на одного субъекта аудиторской деятельности - с 15,3 тыс. грн. в 2008 году до 55,5 тыс. грн. в 2016 году.

На фоне сужения общего рынка аудиторских услуг Украины происходит существенное уменьшение количества выполняемых заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации. По сути это единственный вид аудиторских услуг, фактическая стоимость которых снизилась за период с 2008 по 2016 гг. на 50,2%, хотя по всем другим произошел рост от 18% до 95% (кроме сопутствующих услуг, стоимость которых также снизилась на 6%). Количество

Таблица 1, Характеристика изменений рынка аудиторских услуг в Украине за 2008-2016 гг.

Вид услуг	Количество заказов (соглашений), единиц			Изменение, %			Фактический объем предоставленных услуг, тыс. грн.			Изменение, %			Средняя стоимость одного заказа (соглашения), тыс. грн.			Изменение, %		
	2008	2016	Изменения, единицы	2008	2016	Изменения, %	2008	2016	Изменения, тыс. грн.	2008	2016	Изменения, %	2008	2016	Изменения, тыс. грн.	2008	2016	Изменения, %
Аудиторские услуги, всего	73147	35 552	-37 595	-51,4%	1 116 746	1 973 102	856 356,6	76,7%	15,3	55,5	40,2	263,5%						
в том числе:																		
I. Задания по предоставлению уверенности, всего	25548	9 089	-16 459	-64,4%	529 587	847 181	317 594,2	60,0%	20,7	93,2	72,5	349,6%						
в том числе:																		
1.1. Обязательный аудит финансовой отчетности	17451	6 286	-11 165	-64,0%	174 132	239 297	65 164,6	37,4%	10,0	38,1	28,1	281,4%						
1.2. Инициативный аудит финансовой отчетности	4848	1 935	-2 913	-60,1%	263 282	488 721	225 438,7	85,6%	54,3	252,6	198,3	365,1%						
1.3. Обзор финансовой отчетности	759	481	-278	-36,6%	50 303	98 306	48 003,4	95,4%	66,3	204,4	138,1	208,4%						
1.4. Задания по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита и обзора финансовой отчетности	2490	387	-2 103	-84,5%	41 870	20 849	-21 020,6	-50,2%	16,8	53,9	37,1	220,3%						
II. Сопутствующие услуги, всего	5620	2 695	-2 925	-52,0%	133 508	125 032	-8 476,2	-6,3%	23,8	46,4	22,6	95,3%						
III. Прочие профессиональные услуги (консультации и т.п.), организационное и методическое обеспечение аудита, всего	4455	2 486	-1 969	-44,2%	96 327	113 840	17 512,7	18,2%	21,6	45,8	24,2	111,8%						

Источники: рассчитано и систематизировано автором с использованием официальных материалов Аудиторской палаты Украины [11; 10].

заказов уменьшилось с 2490 до 387 единиц, стоимость услуг - с 41 млн. грн. до 21 млн. грн. Только средняя стоимость одного заказа увеличилась - с 16,8 тыс. грн. до 53,9 тыс. грн. В составе всего объема услуг и услуг по выполнению всех заданий по предоставлению уверенности существенно снизилась доля прочих заданий по предоставлению уверенности по основным исследуемым показателям. Доля таких заданий в общем объеме аудиторских услуг по критерию «количество соглашений» уменьшилась с 3,4% до 1,1%, а по критерию «фактическая стоимость» - с 3,7% до 1,1%. В общем объеме заданий по оказанию уверенности доля прочих заданий по предоставлению уверенности уменьшилась с 9,7% до 1,1% по критерию «количество соглашений», с 7,9 до 2,5% - по критерию «фактическая стоимость соглашений». Это объясняется и падением спроса на такие услуги, и осторожным отношением аудиторов к их принятию и исполнению.

Следует отметить, что средняя стоимость одного заказа по выполнению заданий по предоставлению уверенности, не являющихся аудитом или обзором исторической финансовой информации, в 2008 году почти в 1,7 раза превышала среднюю стоимость одного заказа по выполнению обязательного аудита финансовой отчетности, а в 2016 году - в 1,3 раза.

Важным с точки зрения исследования причин такой ситуации, является определение содержания и целей прочих заданий по предоставлению уверенности, их отличий от других видов услуг, предоставляемых субъектами аудиторской деятельности, например, аудита финансовой отчетности и консультационных услуг.

На наш взгляд, основным препятствием на пути эффективного использования таких заданий по предоставлению уверенности, является тот факт, что в экономической литературе не всегда четко разграничиваются данные понятия, а потому и пользователи не могут осознать различия между этими видами услуг, преимущества и недостатки каждого из них.

Для определения принципиальных различий между разными видами заданий по предоставлению уверенности необходимо использовать требования и рекомендации, изложенные в Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и этики. Следует учитывать, что эти различия обусловлены, в первую очередь, характеристиками заданий по предоставлению уверенности и такими обязательными элементами: 1) трехсторонние отношения между аудитором (практиком), ответственной стороной и пользователем; 2) предмет; 3) соответствующие критерии; 4) достаточные соответствующие доказательства; 5) письменное заключение (отчет) по предоставлению уверенности, форма которого соответствует заданию по предоставлению обоснованной уверенности или заданию по предоставлению ограниченной уверенности.

Первые три элемента определяют возможность и условия принятия заданий по предоставлению уверенности, а также определенным образом влияют на их результат; четвертый и пятый элемент влияют непосредственно на процесс и результат выполнения этих заданий.

Если обобщить требования Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности относительно предмета задачи и критериев оценки, можно выделить следующие обязательные условия признания заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации:

- наличие как минимум трех сторон, задействованных в выполнении задания: аудитора, пользователей и ответственной стороны;
- предмет задания может быть идентифицирован, то есть должен подвергаться определению;
- предмет задания должен подвергаться последовательной оценке или измерению;
- существуют критерии для оценки и измерения предмета;
- критерии приемлемы, то есть соответствуют необходимым характеристикам (значимость, полнота, надежность, нейтральность, понятность);
- критериями не являются ожидания, суждения или собственный опыт аудитора;
- критерии доступны для пользователей.

Подчеркивается, что аудитор не должен принимать задания по предоставлению уверенности, если не соблюдено хотя бы одно из вышеперечисленных условий, а изменение или разработка альтернативных критериев, которые бы подошли к исходному предмету задания разрешается только на этапе определения возможности принятия задания по предоставлению уверенности.

Именно в наличии четких требований по отбору предмета и критериев оценки заключается принципиальное отличие заданий по предоставлению уверенности от консультационных услуг. Вместе с тем, наиболее сложным вопросом для аудитора при принятии заданий по предоставлению прочей уверенности является установление критериев, необходимых для оценки предмета задания.

Потенциал таких заданий характеризуется их возможными видами, при определении которых целесообразно использовать существующие в профессиональной экономической литературе классификации управленческого и операционного аудита, например [12, с. 46-53; 13, с.8]. Все задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, в зависимости от поставленной цели, можно классифицировать следующим образом:

- задания по предоставлению уверенности объектной ориентированности, при которых проверке подлежит или объект в целом (инновационно-интегрированная структура, холдинг) или отдельные конкретные его элементы (дочерние предприятия, подразделения, системы, средства);
- задания по предоставлению уверенности проблемной ориентированности, при которых проверке подлежат отдельные проблемы функционирования объекта (экономической, социальной, инновационной, инвестиционной сфер);
- задания по предоставлению уверенности функциональной ориентированности, при которых проверяются функциональные сферы объекта (инновационная, инвестиционная, управленческая, социальная, финансовая, трудовая и т.д.).

В зависимости от функциональной направленности предмета можно выделить следующие виды заданий:

- задания по предоставлению уверенности правовой направленности (проверка соблюдения выполнения международных, государственных и местных законодательных актов и положений, а также внутренних документов);
- задания по предоставлению уверенности организационной направленности (проверка на базе норм и стандартов процессов создания, функционирования, реорганизации и ликвидации предприятия);
- задания по предоставлению уверенности финансово-аналитической направленности (проверка соблюдения экономических норм и правил расчетов);
- задания по предоставлению уверенности социально-трудовой направленности (проверка соблюдения социальных и трудовых норм, правил и расчетов, связанных с деятельностью коллективов и организации)
- задания по предоставлению уверенности технологической направленности (проверка на базе норм и стандартов профессионального уровня и текущего состояния техники и технологии);
- задания по предоставлению уверенности в сфере безопасности предприятия (проверка системы промышленной безопасности или информационных систем с точки зрения обеспечения информационной безопасности);
- задания по предоставлению уверенности маркетингового направления (проверка маркетинговой политики требованиям рынков и потребителей);
- задания по предоставлению уверенности в сфере информационных систем (проверка системы информационной безопасности предприятия);
- задания по предоставлению уверенности операционно-производственного направления (проверка соответствия существующего уровня производства определенным установленным целям с учетом имеющихся ресурсов (материально-технических, трудовых, финансовых);

- задания по предоставлению уверенности инвестиционного направления (проверка инвестиционных проектов и их объектов, инвестиционных контрактов и инвестиционных кредитных договоров);
- задания по предоставлению уверенности инновационного направления (необходимость выполнения таких задач возникает при планировании, внедрении и оценке эффективности инноваций).

Даже поверхностный анализ предметов, которые включены в состав заданий по предоставлению уверенности, не являющихся аудитом или обзором финансовой отчетности, которые могут предоставлять аудиторы (аудиторские фирмы), а именно: системы внутреннего контроля (аудита), использование производственных мощностей, функционирование системы управления, системы морального стимулирования и оплаты труда персонала, системы управления персоналом, информационные системы (технологии), системы информационной безопасности деятельности предприятий, системы корпоративного управления, надежность системы бухгалтерского учета, соответствие уровня профессиональных знаний персонала, задействованного в финансово - хозяйственной деятельности, показывает, что выполнить их проверку в рамках заданий по предоставлению уверенности достаточно сложно, поскольку критериев, которые были бы уже разработанными и считались формальными, не существует. Только оценить соответствие деятельности предприятия, управленческих решений или отдельных хозяйственных операций требованиям законодательства (налогового, таможенного, хозяйственного и др.) представляется возможным. При этом следует учитывать, что эффективность операций объективно оценить сложнее, чем их соответствие инструкциям, соответствующие критерии для оценки информации при каждом конкретном задании субъективны, а разнообразие объектов затрудняет выбор критериев оценки эффективности их функционирования.

Выбор критериев является сложной задачей. Г.Н. Давыдов и Н.С. Шалимова подчеркивают, что поскольку такая проверка не предусматривает установления соответствия операций определенным нормативным документам, важно определиться с теми критериями, соблюдение которых (по мнению владельцев, руководства и т.д.) является обязательным [14, с. 93]. А. Арнс и Дж. Лоббек считают, что критерием операционного аудита может быть утверждение о том, что его цели должны позволить определить, можно ли повысить для какой-либо области деятельности предприятия достигнутый уровень эффективности и производительности, подсказать, какие необходимы совершенствования [15 с. 545], и выделяют несколько источников, которыми можно воспользоваться при разработке специальных критериев: характеристики; сопоставимая производительность; инженерные стандарты [16, с. 546-547].

Рассмотрим критерии оценки, которые могут быть использованы при проведении проверок в сфере социально-трудовых отношений. В рамках выполнения оценки систем управления персоналом как задания по предоставлению уверенности аудитор может преследовать три цели: 1) выражение мнения о том, соответствуют ли разработанные внутренние документы предприятия и кадровая документация требованиям законодательства Украины по этим вопросам; 2) выражение мнения о том, соответствует ли истинное положение дел на предприятии в области управления персоналом требованиям законодательства Украины и внутренним документам предприятия; 3) выражение мнения об эффективности, результативности, целесообразности систем управления персоналом.

Относительно первых двух направлений работы установить критерии оценки возможно, поскольку в основном они формально разработанными и представлены совокупностью определенных законодательных и нормативных документов. Для третьего направления работы (выражение мнения об эффективности, результативности, целесообразности систем управления персоналом) формально разработанные критерии отсутствуют, а поэтому аудитору следует специально разрабатывать критерии, с помощью которых он сможет выразить собственное мнение относительно эффективности, результативности и целесообразности. Аудитору сначала следует определить, какой смысл в понятиях экономичности, эффективности и результативности видят различные заинтересованные стороны, для того чтобы сформулировать требования и стандарты. При этом обязательно следует оценить соответствие критериев таким характеристикам как значимость, полнота,

надежность, нейтральность, понятность. В качестве критериев оценки или измерения предмета не могут быть выбраны ожидания, суждения или собственный опыт практика, такие утверждения не являются приемлемыми критериями.

Рассмотрим несколько примеров сложности и субъективности определения критериев оценки систем управления персоналом. Так, для оценки эффективности использования рабочего времени можно использовать плановые показатели, фактические показатели предыдущих лет, фактические показатели работы других подобных предприятий. На наш взгляд, только первый критерий, то есть плановый показатель объема рабочего времени в определенной степени может соответствовать всем выше перечисленным признакам приемлемости критериев. Для оценки эффективности процесса найма работников Ю.Г. Одегов и Т.В. Никонова предлагают использовать следующие показатели: 1) качество набранных работников, который определяется путем деления суммы усредненного показателя качества выполняемой работы набранными работниками, процент новых работников, продвинувшихся по службе в течение одного года, и процент новых работников, оставшихся работать по истечении одного года, на общее количество показателей, используемых при расчете (в данном случае их три) 2) стоимость найма; 3) стоимость адаптации [14, с. 259-264]. По этим показателям можно пытаться установить эталонные значения, которые могли бы быть использованы в качестве критериев оценки, но, на наш взгляд, они не будут соответствовать признакам полноты и нейтральности. Оценку же уровня удовлетворенности трудом, уровня трудовой мотивации, состояния социально-психологического климата можно осуществить только социологическими методами - анкетирование, опрос и установить критерии в этом случае чрезвычайно сложно.

Вместе с тем, выполнение заданий по предоставлению уверенности, на наш взгляд, имеет более высокий уровень значимости для пользователей, поскольку четко устанавливает уровень соответствия предмета задания определенным критериям, а предоставление рекомендаций - это уже прерогатива других услуг, в том числе управленческого консультирования. Из этого следует принципиальное отличие заданий по предоставлению уверенности от консультационных услуг - возможность их выполнения только сертифицированным аудитором, необходимость соблюдения аудитором определенных требований независимости, создание системы контроля качества.

Рассмотрим особенности прочих заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, обусловленные их статусом по сравнению, например, с аудитом финансовой отчетности. Во-первых, при проведении таких заданий используются менее жесткие требования соблюдения принципа независимости членами группы по выполнению задания, регламентированные разделом 291 части Б Кодекса этики, подготовленного Международной Федерацией Бухгалтеров [17], по сравнению с аудитом в целом и обязательным в частности. Во-вторых, для таких заданий установлены менее жесткие требования в отношении системы контроля качества. Так, в соответствии с Международным стандартом контроля качества 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудит или обзор исторической финансовой информации, а также другие задания по предоставлению уверенности, сопутствующие услуги» обязательность проведения внутренней проверки контроля качества выполнения задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, не предусмотрена. Подчеркивается, что фирма самостоятельно определяет критерии оценки таких заданий, учитывая характер задания, степень интереса общества, идентификацию необычных обстоятельств или рисков задания, требования национальных законодательных и нормативных документов в сфере контроля качества задания. Кроме того, в большинстве стран, в том числе и в Украине, приоритет при отборе субъектов аудиторской деятельности для проведения внешнего контроля качества установлен тех субъектов, которые осуществляют обязательный аудит.

Проанализированные отличия, представленные в таблице 2, показывают потенциал и ту часть рынка информационных услуг, которую они по праву могут занимать. Специфика прочих заданий по предоставлению уверенности проявляется в том, что некоторые из них выполняются именно вследствие существования

законодательных требований, о чем говорится в соответствующих Международных стандартах заданий по предоставлению уверенности (МСЗНВ). Так, в МСЗНВ 3410 «Задания по предоставлению уверенности в отношении отчетов о парниковых газах» отмечается, что отчеты о парниковых газах и соответственно отчеты по предоставлению уверенности готовятся субъектами хозяйствования и субъектами аудиторской деятельности в следующих случаях: а) соблюдая регуляторные требования по раскрытию информации; б) в рамках программы торговли выбросами, или (с) добровольно информируя инвесторов и общественность. Такие добровольные раскрытия могут, например, публиковаться отдельным документом включаться отдельным разделом в отчет о корпоративной социальной ответственности или в годовой отчет предприятия. В МСЗНВ 3420 «Задания по предоставлению уверенности по составлению гипотетической финансовой информации, включаемой в проспект эмиссии» подчеркнуто, что этот стандарт применяется, если такой отчет необходимо предоставлять в соответствии с требованиями законодательства о ценных бумагах или правилами фондовой биржи, или предоставления такого отчета является общепринятой практикой в определенной юрисдикции.

**Таблица 2, Характеристики особенностей заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации, и перспективы их развития**

<b>Особенности</b>	<b>Их проявление</b>
<i>по сравнению с аудитом финансовой отчетности</i>	
<i>Более низкий уровень общественной значимости прочих заданий по предоставлению уверенности</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– более низкие требования по соблюдению принципа независимости группой по выполнению задания;</li> <li>– более низкие требования относительно процедур внутренней системы контроля качества, ее мониторинга и инспектирования</li> </ul>
<i>Особенности элементов прочих заданий по предоставлению уверенности</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– особые требования по организации и методике выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, которые проявляются в особенностях элементов, при установлении уровня существенности, определении процедур сбора доказательств и формулировке выводов</li> </ul>
<i>по сравнению с консультационными услугами</i>	
<i>Более высокий уровень ценности заданий по предоставлению уверенности для управленческого персонала и владельцев</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– наличие требований по соблюдению этики и принципа независимости группой по выполнению задания;</li> <li>– наличие требований по построению системы контроля качества;</li> <li>– возможность выполнения заданий по предоставлению уверенности только сертифицированными аудиторами</li> </ul>
<i>Различия в целях и элементах заданий по предоставлению уверенности и консультационных услуг</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– особые требования по организации и методике выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые проявляются в необходимости выражения мнения о результатах оценки или сравнении предмета задания с установленными критериями, предназначенного повысить степень доверия будущих пользователей, которые не являются ответственной стороной, и предоставить им определенный уровень уверенности</li> </ul>
<i>факторы, способствующие их развитию</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– необходимость и возможность получения мнения лица, независимость и квалификация которого четко регламентируется, относительно соответствия предмета установленным критериям;</li> <li>– наличие требований по соблюдению независимости и организации контроля качества, но менее жестких по сравнению с заданиями по выполнению аудита</li> </ul>	
<i>факторы, замедляющие их развитие</i>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>– разнообразие возможных объектов проверки и отсутствие критериев оценки не дает возможность выполнять услуги именно как задания по предоставлению уверенности;</li> <li>– разнообразие возможных объектов проверки и недостаточный уровень стандартизации организации и методики выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации;</li> <li>– отсутствие четких рекомендаций разграничения аудита, обзора, прочих заданий по предоставлению уверенности и консультационных услуг</li> </ul>	

**Источник:** разработано автором.

Выполнение инициативных (добровольных) заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации, ограничено, поскольку для аудиторов и клиентов более привычным является выполнение консультационных услуг для таких объектов.

Общемировой практикой является введение обязательного аудита, поэтому подобные случаи могут быть предусмотрены и для отдельных заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации. Если рассматривать мировую практику, то почти обязательным, например, является выполнение заданий по предоставлению уверенности в отношении отчетности по социальным вопросам. Разработанные Международные стандарты касаются именно объектов, представляющих важность для общества в целом: отчеты о парниковых газах, гипотетическая финансовая информация, включенная в проспект эмиссии акций.

В национальной практике можно использовать подобные случаи. Например, при выполнении заданий по обязательному аудиту публичных акционерных обществ аудитор должен исследовать состояние корпоративного управления. Поскольку состояние корпоративного управления - это фактически неисторическая нефинансовая информация, то возможно целесообразным будет введение обязательности выполнения отдельных заданий по предоставлению уверенности.

Также целесообразным может быть применение случаев «рекомендационности», а не «обязательности». Задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, могут широко использоваться в механизме обеспечения положительного международного и инвестиционного имиджа субъектов хозяйствования регионального уровня, для чего целесообразно установить рекомендательный перечень объектов, которые могут выступать в качестве объекта предоставления аудиторских услуг в виде выполнения заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора финансовой отчетности (например, информация, содержащаяся в инвестиционных проектах).

Подводя итоги, необходимо констатировать тот факт, что, если бы в составе функций аудита оставили бы проверку только финансовой отчетности, то это не дало бы возможности в полной мере использовать его потенциал. Но потребности в выполнении прочих заданий по предоставлению уверенности достаточно широки, поскольку на современном этапе развития экономических отношений заказчики аудита считают себя защищенными не только при условии наличия надлежащим образом составленной финансовой отчетности, но и после тщательной проверки и оценки управленческих решений с точки зрения их эффективности, оптимальности, целесообразности.

Однако практика проведения в Украине заданий по предоставлению уверенности, которые отличаются от аудита или обзора исторической финансовой информации, в соответствии с Международными стандартами является недостаточно репрезентативной, и, соответственно, уровень использования потенциала таких заданий достаточно низок, что можно объяснить такими причинами. Во-первых, отсутствие четко разработанных критериев не позволяет принять такие задания именно как задания по предоставлению уверенности, что увеличивает долю сопутствующих и других профессиональных услуг, в первую очередь консультационных. Во-вторых, вопросам организации и методики выполнения таких заданий с учетом требований Международных стандартов уделяется недостаточное внимание, а отсутствие методических рекомендаций заставляет субъектов аудиторской деятельности с осторожностью подходить к их принятию.

Особенности заданий по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации, определяются путем сравнения с заданиями по аудиту исторической финансовой информации, в частности с обязательным аудитом (низкий уровень общественной значимости, особенности элементов), и с такими заданиями, как консультационные услуги (высокий уровень ценности для управленческого персонала и владельцев, различия в цели и элементах). Эти особенности обуславливают действие факторов, замедляющих и одновременно актуализирующих их развитие. Тенденции выбора предметов таких заданий подтверждают необходимость предоставления обязательности отдельным их видам.

## ЛИТЕРАТУРА:

1. **Ситнов А.А.** Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие. М.: ФОРУМ, 2011. 240 с. [Sitnov, A.A. (2011). Operational audit: theory and organization: textbook. Moscow: FORUM, 2011].
2. **Зуева М.В.** Развитие целевых функций аудиторских услуг. Аудит и финансовый анализ. 2010. №3. Режим доступа: [http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04\\_03.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04_03.pdf) [Zueva, M.V. (2010). Development of target functions of audit services. Audit and financial analysis, 3. Access mode: [http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04\\_03.pdf](http://www.auditfin.com/fin/2010/3/04_03.pdf)]
3. International Federation of Accountants (IFAC/IAASB), (2016-2017). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2016-2017 Edition. Access mode: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
4. International Federation of Accountants (IFAC/IAASB), (2016-2017). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2016-2017 Edition. Access mode: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
5. International Federation of Accountants (IFAC/IAASB), (2016-2017). Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume III, 2016-2017 Edition. Access mode: <https://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>
6. **Панкова С.В.** Сущность и нормативное регулирование аудита инвестиционной деятельности коммерческих организаций. Инновационное развитие экономики. 2011. №6. С. 10–13. Режим доступа: [http://ineconomic.ru/sites/default/files/field\\_print\\_version/archive-6.pdf](http://ineconomic.ru/sites/default/files/field_print_version/archive-6.pdf) [Pankova, S.V. (2011). The essence and normative regulation of the audit of investment activities of commercial organizations. Innovative development of the economy, 6, 10-13. Access mode: [http://ineconomic.ru/sites/default/files/field\\_print\\_version/archive-6.pdf](http://ineconomic.ru/sites/default/files/field_print_version/archive-6.pdf)]
7. **Панкова С.В., Пасечникова Л.Е.** Сущность аудита маркетинга и процедуры его проведения. Международный бухгалтерский учет. 2013. №7(253). С. 22-30. [Pankova, S.V. & Pasechnikova, L.E. (2013). Essence of marketing audit and procedure for its implementation. International accounting, 7 (253), 22-30.]
8. **Панкова С.В.** О понятии «уверенность» в аудиторской деятельности и классификации аудиторских услуг. Международный бухгалтерский учет. 2013. №34(280). С. 27-33. [Pankova, S.V. (2013). On the notion of “assurance” in auditing and the classification of audit services. International accounting, 34 (280), 27-33.]
9. **Шалимова, Н.С.** Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія. Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. 672 с. [Shalimova, N.S. (2012). Socio-economic aspects of audit: theory and practice: Monograph. Kirovograd: Imex-LTD LLC, 2012.]
10. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні. 2008 рік. Режим доступа: <http://apu.com.ua/files/temp/780788612.xls> [Generalized information on the state of audit activity in Ukraine. 2008 Access mode: <http://apu.com.ua/files/temp/780788612.xls>]
11. Звіт Аудиторської палати України до Кабінету Міністрів України за 2016 рік. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2016 році. Аудиторська палата України. Київ, 2017. 61 с. Режим доступа: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu> [Report of the Audit Chamber of Ukraine to the Cabinet of Ministers of Ukraine for 2016. Generalized information on the state of audit activity in Ukraine in 2016. (2017). Audit Chamber of Ukraine. Kyiv. Access mode: <http://www.apu.com.ua/zvit-do-kmu>]
12. **Дорош Н.І.** Аудит : теорія і практика. К.: Знання, 2006. 495 с. [Dorosh, N.I. (2006). Audit: theory and practice. Kyiv.: Knowledge.]
13. **Ярочкин В.И., Бузанова Я.В.** Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. 352 с. [Yarochkin, V.I. & Buzanova, Y.V. (2005). Audit of the company's safety: theory and practice: A manual for students of higher educational institutions. Moscow: Academic Project; Korolev: The Paradigm]
14. **Давидов Г.М., Шалимова Н.С.** Практичні аспекти проведення управлінського аудиту руху грошових коштів. Вісник соціально-економічних досліджень. Вип.18. Одеса: ОДЕУ, 2004. С. 93–101. [Davydov, H.M.& Shlimova, N.S. (2004). Practical Aspects of Management Audit of Cash Flow. Bulletin of social and economic research, Iss. 18, 93-101.]
15. **Аренс А.** Аудит: [Пер. с англ.]; Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту). М.: Финансы и статистика, 2003. 560 с. [Arens, A.A., & Loebbecke, J. (1995). Auditing: an Intergrated Approach. Ya.V. Sokolov (Ed.). Moscow: Finance and Statistics]
16. **Одегов Ю.Г., Никонова Т.В.** Аудит и контроллинг персонала: Учебник. Москва: Издательство «Альфа-Пресс», 2006. 560 с. [Odegov, Yu.G., & Nikonova, T.V. (2006). Audit and controlling of personnel: Textbook. Moscow: Alfa-Press Publishing House.]
17. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів. Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. 124 с. [Code of Ethics for Professional Accountants 2009. International Federation of Accountants. (2010). Kyiv: Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine.]