

УДК 657.471

Андрощук І. І., асистент кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного університету (Україна)

СТАНДАРТИЗАЦІЯ ВИКОНАННЯ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ІНШОЇ ВПЕВНЕНОСТІ: СУЧАСНИЙ СТАН ТА РОЗВИТОК

Досліджено історичний розвиток стандартизації завдань з надання впевненості та завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. Запропонована періодизація розвитку нормативного регламентування завдань з надання іншої впевненості на основі введених в дію стандартів та врахуванні класифікації завдань з надання впевненості у вимогах інших документів, зокрема Кодексу етики та Міжнародного стандарту з контролю якості. Для розуміння розвитку нормативного регламентування організації і методики виконання завдань з надання іншої впевненості проаналізовано структуру міжнародних стандартів завдань з надання іншої впевненості за роками видання та проведено порівняння їх змісту. Виділені загальні тенденції розробки нормативного забезпечення виконання завдань з надання іншої впевненості. Запропоновані напрями розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Ключові слова: завдання з надання впевненості, міжнародні стандарти, нормативна регламентація.

Табл. 1, літ. 35.

Androshchuk I. I.

STANDARDIZATION OF THE OTHER ASSURANCE ENGAGEMENTS: CONTEMPORARY STATE AND DEVELOPMENT

The historical development of standardization of the assurance engagements and and assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information has been studied. The division of the periods of the legal regulation of other assurance engagements on the basis of effective standards and with due regard of the assurance engagements classification in other documents, including the Code of Ethics and International Standard on Quality Control have, been proposed. To understand the development of the legal regulation of the organization and methods of the fulfilling the other assurance engagements the structure of international standards on assurance engagements by year of publication have been analyzed, the comparison of their contents has been conducted. The general trends of development of legal regulation of other assurance engagements have been distinguished. The directions of the national system of legal regulatory of the assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information have been proposed.

Keywords: assurance engagements, international standards, legal regulation

Андрощук И. И.

СТАНДАРТИЗАЦИЯ ВЫПОЛНЕНИЯ ЗАДАНИЙ ПО ПРЕДОСТАВЛЕНИЮ ПРОЧЕЙ УВЕРЕННОСТИ: СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ

Исследовано историческое развитие стандартизации заданий по предоставлению уверенности и заданий по предоставлению прочей уверенности, не являющиеся аудитом или обзором исторической финансовой информации. Предложена периодизация развития нормативного регламентирования заданий по предоставлению прочей уверенности на основе введенных в действие стандартов и учета классификации заданий по предоставлению уверенности в требованиях других документов, в частности Кодекса этики и Международного стандарта по контролю качества. Для понимания развития нормативного регламентирования организации и методики выполнения заданий по предоставлению прочей уверенности проанализирована структура международных стандартов заданий по предоставлению прочей уверенности по годам принятия и проведено сравнение их содержания. Выделены общие тенденции разработки нормативного обеспечения выполнения заданий по предоставлению прочей уверенности. Предложены направления развития отечественной системы нормативного регулирования заданий по предоставлению прочей уверенности, не являющиеся аудитом или обзором исторической финансовой информации.

Ключевые слова: задания по предоставлению уверенности, международные стандарты, нормативная регламентация

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку відбуваються еволюційні процеси як в економічній системі в цілому, так і в сфері аудиту, зокрема. Історично первісним та найбільш затребуваним є аудит фінансової звітності, але існує попит на інший вид завдань з надання впевненості, в

яких предметом завдання виступає не фінансова звітність, її компоненти, статті та рахунки, а інші об'єкти та інформація, наприклад, системи, процеси, фізичні характеристики тощо. Ситнов О.О. підкреслює, що на сьогодні склалися дві основні концепції розуміння того, що слід вважати аудитом: по-перше, аудит у вузькому значенні слова, під яким розуміється головним чином лише перевірка дотримання бухгалтерських стандартів, а також правил представлення бухгалтерської (фінансової) звітності; по-друге, аудит в широкому значенні слова, під яким в епоху інформаційного (постіндустріального) суспільства стали розуміти не стільки аудит звітності, скільки аудит всього бізнесу [1, с. 18]. Ця тенденція абсолютно логічна, оскільки інформаційне суспільство вимагає від аудиторів розширення кола послуг і включення до кола його об'єктів будь-якої інформації.

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення невирішеної проблеми. У фаховій літературі достатньо повно розглянуто розвиток аудиту. Врахування зміни мети і ролі аудиторів покладено в основу такої класифікації концепцій аудиту: адекватності (теорія «сторожового пса»), контролінгу (теорія «собаки-шукача») та консалтингу (теорія «собаки-поводиря») [2, с. 39–41; 3, с. 39–50; 4, с. 16–20]. О.А. Петрик запропоновані критерії відмінностей «етапів розвитку аудиту»: функції та завдання аудиторів, замовники аудиту, користувачі інформації, ставлення суспільства до професії аудитора тощо [5, с. 18]. Залежно від застосованих методів та процедур виділяють такі види аудиту: підтверджуючий, системноорієнтований та аудит, який базується на ризику, або ризикоорієнтований [6, с. 24; 7, с. 99; 8, с. 12–13; 9, с. 30; 10, с. 13; 11, с. 24; 12, с. 105–106; 13, с. 42]; підтверджуючий, процедурний, системний аудит та аудит зон ризику [14, с. 7; 5, с. 18; 15, с. 48]. Шалімова Н.С. детально аналізує наведені вище дві групи класифікацій з точки зору зміни правил (стандартів) аудиту і підходів до його проведення та задоволення інформаційних потреб користувачів [16, с. 116–132]. Рядська В.В. пропонує інтегральну схему періодизації еволюційного розвитку аудиту та відповідних економічних теорій, що описують його зміст [17, с. 10]. Дмитренко І.М. пропонує систематизацію змістовних ознак етапів еволюційного розвитку світового аудиту [18, с. 341–344].

Але недостатньо уваги приділено саме історичному розвитку (періодизації) стандартизації завдань з надання впевненості в цілому та завдань з надання іншої впевненості, зокрема. Важливим є аналіз становлення завдань з надання впевненості в міжнародній практиці аудиту та перехід від широкого визначення аудиту до терміну «завдання з надання впевненості» та виділення кола «завдань з надання іншої впевненості». Саме ці міркування і зумовили цільову спрямованість представленого дослідження.

Мета наукової статті полягає у дослідженні історичного розвитку та сучасного стану нормативної регламентації завдань з надання іншої впевненості, виділення тенденцій розробки їх нормативного забезпечення та напрямів розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитором чи оглядом історичної фінансової інформації.

Виклад основного матеріалу. В Національних нормах аудиту [19], які діяли в нашій країні з 1998 року по 2003 рік, термін «завдання з надання впевненості» не використовувався, класифікація аудиту за видами не наводилася, хоча непрямо можливість використання в якості предмета перевірки інших об'єктів, крім фінансової звітності, дозволялася.

Так, в п. 14 Нормативу №01 «Вимоги національних нормативів аудиту» зазначалося, що метою аудиту фінансової звітності є встановлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів, і такі самі завдання ставляться під час аудиту фінансової звітності, фінансової або іншої інформації, підготовленої у відповідності з іншими, ніж українські, вимогами [19, с. 9]. Норматив №28 «Аудиторські висновки спеціального призначення» регламентував порядок подання аудиторських висновків по результатах тематичного аудиту, об'єкти якого розглядалися широко і були представлені терміном «інформація», наприклад, «при плануванні тематичного аудиту від аудитора вимагається чітке уявлення про мету інформації, про яку складається висновок, а також про майбутніх користувачів інформації» (п.4) [19, с. 195]. Окремо, що відповідало міжнародній практиці на той час, був затверджений норматив №29 «Оцінка перспективної фінансової інформації» [19, с. 206–215].

З 2003 року в якості національних в нашій країні застосовуються міжнародні стандарти, видані Міжнародною Федерацією Бухгалтерів. Детальний аналіз зміни вимог цих документів стосовно відокремлення аудиту від інших послуг та структури самих стандартів був проведений Давидовим Г.М. [20, с. 146–153; 21, с. 70].

Цікавою є історія введення в аудиторську практику терміну «завдання з надання впевненості», яке фактично замінило «широке» визначення аудиту, яка викладена в Стандартах аудиту та етиці видання 2003 року [22, с. 139–143]. Фактично обговорення доцільності введення стандартів, присвячених

завданням з надання впевненості, проводилося протягом 1997-1999 рр. і лише в червні 2000 року Комітет з міжнародної практики аудиту видав міжнародний стандарт аудиту (далі – МСА) 100 «Завдання з надання впевненості», який згодом став основою для прийняття Концептуальної основи завдань з надання впевненості та окремих Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації.

Представимо більш детальний ретроспективний огляд вимог міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості стосовно введення понять «завдання з надання впевненості», «завдання з надання впевненості, які є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», та прийняття відповідних стандартів з надання іншої впевненості.

1. Обговорення та прийняття міжнародного стандарту завдань з надання впевненості (1997-2000 рр.).

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

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

Основна увага в процесі становлення завдань з надання іншої впевненості була приділена рівням впевненості, які можуть бути забезпечені в процесі виконання завдання, та моделям їх формування, що в подальшому визначило сучасні підходи до мети та елементів завдань з надання впевненості (огляд проектів Комітету з міжнародної практики аудиту наведений в Стандартах аудиту та етики видання 2003 року [22, с. 139-143]).

2. Стандарти аудиту та етики: Видання Міжнародної Федерації Бухгалтерів 2001 року (введені в дію в якості Національних стандартів аудиту згідно рішення АПУ №122 від 18 квітня 2003 року) [22].

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

Введення цього стандарту показувало, що аудит є лише частиною завдань з надання впевненості, але, як можна побачити, в назві збірки стандартів термін «надання впевненості» не використаний. Зазначалося, що в майбутньому очікується введення додаткових стандартів, які б регламентували виконання завдань з надання впевненості, в яких предметом завдання могли би виступати не фінансова інформація, а системи та процеси, поведінка (зокрема, на схемі, яка містить приклади майбутніх стандартів чи положень, які можуть бути розроблені [22, с. 138]).

В Передмові до міжнародних стандартів аудиту та супутніх послуг зазначалося, що міжнародні стандарти аудиту слід застосовувати в аудиторській перевірці фінансової звітності, але вони (адаптовані за потреби) можуть застосовуватися в аудиторській перевірці іншої інформації, а також при наданні супутніх послуг (п. 9 розділу «Статус Міжнародних стандартів аудиту») [22, с. 93].

Але залишені і невідповідності в структурі самих стандартів. Так, огляд фінансової звітності регламентувався МСА 910 «Завдання з огляду фінансових звітів», який був включений до блоку «Супутні послуги (стандарти 900-999)». Блок стандартів, які б регламентували порядок виконання завдань з надання іншої впевненості, не був введений, тому стандарт, присвячений перевірці прогнозової фінансової інформації залишився в блоці «Спеціалізовані сфери» (МСА 810 «Перевірка прогнозової фінансової інформації»).

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

професійні послуги, в тому числі і аудиторські.

Окремі питання політики та процедур контролю якості викладені в додатку 1 до Положення з Міжнародної професійної практики «Забезпечення якості професійних послуг» [22, с. 34-36]. Ці положення були загальними та стосувалися роботи аудиторської фірми в цілому.

3. Міжнародні стандарти, аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року [23].

Саме починаючи з 2004 року в назві збірки міжнародних стандартів використано термін «надання впевненості». На заміну МСА 100 «Завдання з надання впевненості» введено в дію Концептуальну основу завдань з надання впевненості та відкликано Концептуальну основу Міжнародних стандартів аудиту. Запропонована більш чітка класифікація завдань з надання впевненості, відповідно переглянута класифікація стандартів і введено новий блок стандартів: «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом фінансової звітності», який охоплює Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ) 3000-3669. Цей блок поділений на дві групи: стандарти 3000-3399 «Застосовані до всіх завдань з надання впевненості» та стандарти 3400-3699 «Стандарти для спеціалізованих сфер». Також було прийнято два міжнародних стандарти завдань з надання впевненості: 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації».

Разом з тим, враховано існування різних видів завдань з надання впевненості в інших документах. Так, введено в дію переглянутий Кодекс етики професійних бухгалтерів, в якому окремо розглядаються ситуації, в яких виникають загрози незалежності при виконанні завдань з надання впевненості та інших завдань, завдань з аудиту та завдань з надання впевненості, які не є аудитом фінансової звітності.

4. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року [24]; Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року [25].

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

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2010 року [26-28].

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

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

7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2012 року [29; 30]; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року [30; 31].

Знову переглядається більшість з міжнародних стандартів аудиту, але Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації», 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги» залишені без змін. Введені нові Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості: 3410 «Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів», 3420 «Завдання з надання впевненості щодо складання гіпотетичної фінансової інформації, яка включається в проспект емісії».

8. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncement: 2014 Edition (Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2014 року) [32-34]. Дана версія стандартів ще не перекладена на українську мову та розміщена лише на сайті Ради з Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

У виданні 2014 року опубліковані такі переглянуті документи, як Концептуальна основа завдань з надання впевненості та МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації», які суттєво розширені та доповнені пояснюючими параграфами. Ці документи будуть чинними для завдань з надання впевненості, які охоплюють періоди, що закінчуються

15 грудня 2015 року або пізніше.

Проаналізуємо детальніше зміст документів, які регламентують порядок виконання завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом фінансової звітності. Ці документи представлені двома групами:

– ті, що застосовуються до всіх завдань з надання іншої впевненості (МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»);

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

Для розуміння розвитку нормативного регламентування організації і методики їх виконання проаналізуємо їх структуру (табл. 1).

Таблиця 1

Порівняння змісту міжнародних стандартів завдань з надання іншої впевненості щодо вимог по організації і методиці виконання таких завдань

Інформація	Застосовуються до всіх завдань з надання іншої впевненості		Застосовуються до завдань з надання іншої впевненості з чітко визначеним предметом завдання			
	МСЗНВ 3000 [31, с.89-109]	МСЗНВ 3000 (переглянутий) [33, с. 413-499]	МСЗНВ 3400 [31, с. 110-120]	МСЗНВ 3402 [31, с. 121-172]	МСЗНВ 3410 [31, с. 173-264]	МСЗНВ 3420 [31, с. 265-300]
чинний для звітів, які датуються	1 січня 2005 р. або пізніше	15 грудня 2015 р. або пізніше	31 грудня 2001 р. або пізніше	15 липня 2001 р. або пізніше	30 вересня 2013 р. або пізніше	31 березня 2013 р. або пізніше
Сфера застосування та цілі аудитора	+	+	+	+	+	+
Етичні вимоги	+	+		+	+	
Письмові запевнення від управлінського персоналу	+	+	+	+	+	+
Повідомлення управлінському персоналу		+		+	+	
Узгодження умов завдання	+				+	
Процедури прийняття та продовження завдання	+	+	+	+	+	+
Планування	+	+			+	
Оцінка відповідності предмета перевірки	+	+				
Процедури оцінювання належності критеріїв	+	+		+	+	+
Суттєвість	+	+		+	+	+
Процедури отримання розуміння організації, включаючи заходи контролю	+	+	+	+	+	
Процедури отримання доказів	+	+	+	+	+	
Використання роботи експертів	+	+			+	
Використання роботи іншого аудитора, того,		+				

Інформація	Застосовуються до всіх завдань з надання іншої впевненості		Застосовуються до завдань з надання іншої впевненості з чітко визначеним предметом завдання			
	МСЗНВ 3000 [31, с.89-109]	МСЗНВ 3000 (переглянутий) [33, с. 413-499]	МСЗНВ 3400 [31, с. 110-120]	МСЗНВ 3402 [31, с. 121-172]	МСЗНВ 3410 [31, с. 173-264]	МСЗНВ 3420 [31, с. 265-300]
хто вимірює або оцінює предмет завдання, або внутрішнього аудиту						
Процедури реагування на шахрайство, недотримання вимог законодавчих і нормативних документів					+	
Необхідність та процедури ознайомлення з іншою інформацією		+		+	+	+
Процедури оцінки подальших подій	+	+		+	+	
Порівняльна інформація					+	
Документація	+	+		+	+	
Зміст звіту з надання впевненості	+	+	+	+	+	+
Умови модифікації думки	+	+	+	+	+	+
Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань		+			+	+
Відповідальність за повідомлення іншої інформації	+	+		+	+	
Контроль якості	+	+			+	

Проведене порівняння змісту існуючих міжнародних стандартів завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, показує, що зміст стандартів поступово ускладнюється, оскільки увага починає приділятися більш детальним питанням, зокрема, врахуванню подальших подій, розгляду порівняльної та іншої інформації, розширенню звіту за рахунок включення пояснювальних параграфів та параграфів з інших питань. Цей процес знайшов віддзеркалення в переглянутому МСЗНВ 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» [33, с. 413-499], який починає діяти для звітів, які датуються після 15 грудня 2015 року. Але і цей стандарт не охоплює всі питання, оскільки в ньому недостатньо висвітлені, зокрема, питання дослідження і реагування на шахрайство та недотримання вимог законодавства. В цілому тенденція розробки цих стандартів показує, що всі вони є самодостатніми, оскільки предмети завдання суттєво відрізняються.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Отже, можна виділити такі тенденції розробки нормативного забезпечення завдань з надання іншої впевненості:

- розширення кола предметів завдання та перехід від широкого трактування аудиту до введення поняття «завдання з надання впевненості»;
- розробка концептуальної основи завдань з надання впевненості, яка регламентує різноманітні за своїм складом завдання;

- виділення в окремий блок стандартів завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації;
- виділення в блоці стандартів завдань з надання іншої впевненості двох додаткових блоків: стандарти, які стосуються всіх завдань, та стандарти для спеціалізованих сфер;
- розробка стандартів для спеціалізованих сфер, тобто для конкретних завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, з чітко визначеним предметом завдання, які включають всі питання організації і методики доречно для даного предмету;
- вибір для розробки стандартів для спеціалізованих сфер предметів завдання, які мають важливе значення для захисту суспільних інтересів та інтересів окремих осіб, наприклад, звітів, які готуються відповідно до вимог нормативних та законодавчих документів (звіти щодо парникових газів, звіти щодо прогнозу фінансової інформації, звіти щодо функціонування систем контролю);
- відкладання розробки стандартів, які були б загальними для всіх завдань з надання іншої впевненості незалежно від предмету завдання і регламентували окремі питання (наприклад, планування завдань, порядок визначення суттєвості тощо);
- ускладнення вимог інших документів, зокрема, Кодексу етики, з метою деталізації вимог окремо для завдань з аудиту та огляду історичної фінансової інформації, завдань з надання іншої впевненості, супутніх та інших послуг.

Можна виділити такі суттєві відмінності в розробці стандартів завдань з надання іншої впевненості від міжнародних стандартів аудиту, а саме: якщо при розробці останніх основна увага концентрувалася на розробці стандартів з регламентації питань, які можуть бути використані і при проведенні аудиту фінансової звітності в цілому, і при проведенні аудиту окремих компонентів фінансової звітності, статей, рахунків, а окремі стандарти з перевірки конкретних об'єктів практично не розроблялися, то дотепер при розробці стандартів для завдань з надання іншої впевненості простежується протилежна тенденція.

Проведене дослідження дозволяє окреслити наступні напрями розвитку вітчизняної системи нормативного регулювання завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації: визначення необхідності введення обов'язковості окремих видів завдань з надання іншої впевненості, розробка вітчизняних положень з національної практики завдань з надання іншої впевненості, які не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, які б містили методичні рекомендації з виконання окремих завдань.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

1. Ситнов А.А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие / Алексей Александрович Ситнов. – М.: ФОРУМ, 2011. – 240 с.
2. Банковский контроль и аудит / Сибирский институт финансов и банковского дела : Учеб.пособие / [Н.В.Фадеекина, Е.К.Болгова, М.Н.Скурихин, А.В.Брыкин]; Под общей ред. д-ра экон.наук, проф. Н.В. Фадеекиной. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 496 с.
3. Леворш Ж. Роль аудита в деловом мире / Ж. Леворш // Контроллинг. – 1992. – №2. – С.39–50.
4. Соколов Я.В. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров/ Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1998. – №2. – С. 16–20.
5. Петрик О.А. Аудит : методология і організація : Монографія. / Олена Анатоліївна Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
6. Аудит: учебник для вузов / В.И.Подольский, Г.Б. Поляк, А.А.Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 655 с.
7. Белуха Н.Т. Аудит / Н.Т. Белуха. – К. : Знання, КОО, 2000. – 769 с.
8. Воронина Л.И. Аудиторская деятельность : основы организации : учебно-практическое пособие / Лариса Ивановна Воронина. – М. : Эксом, 2007. – 336 с. – (Высшее экономическое образование).
9. Дорош Н.І. Аудит : теорія і практика. / Ніна Іванівна Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.
10. Ільїна С.Б. Основи аудиту : Навчально-практичний посібник. / С.Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006. – 378 с.
11. Миронова О.А. Аудит: теория и методология : учеб. Пособие : для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам специальностей «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – 2-е изд., испр. – М. : Омега-Л, 2006. – 176 с.: ил., табл. – (Высшее финансовое образование).
12. Рудницький В.С. Методология і організація аудиту [Монографія] / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 1998. – 196 с.
13. Шеремет А.Д. Аудит : Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2004. – 410 с.

14. Бондар М.І. Аудит в АПК: навч. посіб. / Микола Іванович Бондар. – К.: КНЕУ, 2003. – 188 с.
15. Іваніна О.О. Аудит туристичної діяльності: навчальний посібник. / О.О. Іваніна. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 256 с.
16. Шалімова Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія / Н.С. Шалімова. – Кіровоград: «Імекс-ЛДТ», 2012. – 672 с.
17. Рядська В.В. Аудит в економічній системі України: сучасний стан та концепція розвитку: монографія / В.В. Рядська. – Чернігів: Видавець Лозовий В.М., 2014. – 472 с.
18. Дмитренко І.М. Етапи еволюції світового аудиту: систематизація змістових ознак / І.М. Дмитренко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2012. - № 3 (55). – С. 336-345.
19. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. [Повний текст Національних нормативів аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів країни, затверджений рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.1998 р.]. – Київ, 1999. – 274 с.
20. Давидов Г.М. Аудит: теорія і практика: Монографія. / Григорій Миколайович Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
21. Аудит: підручник / Г.М. Давидов, І.Г. Давидов, Ю.Г. Давидов та ін.; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
22. МФБ 2001. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ «Паритет-інформ», 2003. – 712 с.
23. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Д.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.
24. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.
25. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2007. – 1172 с.
26. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 846 с.
27. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Видавництво «Фенікс», 2011. – 414 с.
28. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевича. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. – 124 с.
29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_1.pdf
30. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2012 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2012_2.pdf
31. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 1, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_1.pdf
32. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, частина 2, видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/temp/Audit_2013_2.pdf
33. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, 2014 Edition [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf
34. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume II, 2014 Edition [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-2_0.pdf
35. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume III, 2014 Edition [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-3_0.pdf