

С. В. Шульга,
к. е. н., доцент, доцент кафедри аудиту та підприємництва,
Національна академія статистики, обліку та аудиту, м. Київ
ORCID ID: 0000-0002-2396-2507

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.7.63

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ КЛАСИФІКАЦІЇ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УМОВАХ ЗАКОНОДАВЧИХ НОВАЦІЙ

S. Shulha,
PhD in Economics, Associate professor, Associate professor of the Department
of Audit and Entrepreneurship at National Academy of Statistics, Accounting and Audit

THEORETICAL ASPECTS OF CLASSIFICATION OF AUDIT SERVICES ARE IN THE CONDITIONS OF LEGISLATIVE INNOVATIONS

У статті акцентовано увагу на необхідності врахування впливу законодавчих змін у сфері аудиторської діяльності на визначення видів аудиторських послуг, які можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності. Досліджено зміни у класифікації видів аудиторських послуг на законодавчому рівні, їх взаємозв'язок з видами аудиторських послуг, що визначено Міжнародними стандартами аудиту. Здійснено узагальнення позицій авторів у частині розробки класифікації аудиторських послуг, встановлено їх переваги та недоліки. За результатами проведеного теоретичного аналізу здійснено обґрунтування класифікаційних ознак і проведено розмежування видів аудиторських послуг. Використання запропонованої класифікації є важливим з позицій розробки шляхів подальшого удосконалення організаційно-методичного забезпечення надання різних видів аудиторських послуг, оцінки аудиторського ризику та розвитку ринку аудиту в цілому.

Improvement and change of the legal adjusting of accounting and compilation of the financial reporting, forming of new requirements, to opening of nonfinancial state information activity of enterprise, strengthening of requirements and establishment of limitations of grant of audit services. The changes of legislative base of process of grant of audit services should provide removal of mess and insufficient authentication of base concepts, and also establishment of basic notion in content descriptions of audit services.

The purpose of the article is deepening of theoretical principles of determination of essence and clarification of classification of audit services in the conditions of legislative changes.

Established list of types of audit services of certain at legislative level and in the International standards of audit witnessed partial correlation between the types of concomitant services and non-audit services. In the process of research the question of determination of essence and classification of public accountant services of the authors resulted in scientific articles is studied in the sphere of audit. Analysis of the noted scientific articles, identify gaps provided and contradictions in relation to establishment of economic maintenance and classification of audit services. The change of the legislative adjusting taking into account the requirements of European experience stipulated a requirement in development of system signs of classification of audit services with the detailed study of their kinds. With the purpose of forming of integral picture of difficult, multidimensional character of audit services as an economic category it is suggested to apply the improved classification of audit services.

The use of the offered classification of audit services, contributes to the systematization of available knowledge about economic maintenance of services which are given the subjects of audit activity, provides for elimination one-sidedness, insufficient plenitude and inconsistency of existent classifications. The clear differentiating of

types of audit services will assist development organizationally methodical principles of their grant, to the increase of professional jurisdiction of auditors considering a specific and multi-vector of realization of directions of audit activity.

Ключові слова: класифікація, аудиторські послуги, супутні послуги, неаудиторські послуги, обмеження, законодавче регулювання.

Key words: classification, audit services, related services, non-audit services, restrictions, legislative regulation.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Приведення законодавчого регулювання аудиторської діяльності у відповідність з європейськими стандартами та міжнародним досвідом, збільшення євроінтеграційних зв'язків, призводять до поступового розширення видів аудиторських послуг, які надаються суб'єктами аудиторської діяльності. Удосконалення та зміна правового регулювання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, формування нових вимог до розкриття нефінансової інформації про стан діяльності підприємства, посилення вимог та встановлення обмежень надання аудиторських послуг суб'єктами аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, зумовлюють розширення видів та обсягів наданих аудиторських послуг. Зміни законодавчого базису процесу надання аудиторських послуг, покликані забезпечити усунення плутанини та недостатньої ідентифікації базових понять, а також встановлення основних змістовних характеристик аудиторських послуг. Разом з тим, подальшого дослідження потребують питання класифікації аудиторських послуг в умовах законодавчих новацій, теоретично-наукове обґрунтування їх економічного змісту.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемним питанням визначення сутності та формування класифікації аудиторських послуг, розробці організаційно-методичних положень здійснення аудиторської діяльності присвятили наукові праці такі вчені та дослідники: В.П. Бондар, Л.В. Гуцаленко, М.Д. Корінко, О.А. Петрик, Н.М. Проскуріна, Н.А. Салова, В.В. Рядська, Л.В. Чижевська та інші вітчизняні й зарубіжні науковці. Не применшуючи значення наукових напрацювань авторів, більш детального та глибокого дослідження вимагають теоретичні положення обґрунтування змісту та класифікації аудиторських послуг в умовах законодавчих змін.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є поглиблення теоретичних положень та удосконалення практичних рекомендацій з розробки класифікації аудиторських послуг в умовах законодавчих змін.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Одним із ключових документів, який визначає правові засади надання аудиторських послуг є Закон України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [9]. Відповідно до п. 1 закону під терміном "аудиторські послуги" слід розуміти аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту" [9]. Відповідно до зазначеного нормативного документу суб'єкти аудиторської діяльності можуть надавати такі види аудиторських послуг (табл. 1).

Організаційно-методичні засади здійснення та перелік аудиторських послуг, що можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності, представлені в Міжнародних стандартах аудиту. Міжнародні стандар-

ти аудиту (далі — МСА) викладені в контексті аудиту фінансової звітності. Відповідно в МСА врегульовані особливості надання таких аудиторських послуг:

- аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- супутні послуги.

Уточнення переліку неаудиторських послуг на рівні Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [9] й встановлення обмежень на одночасне надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та неаудиторських послуг, зумовлює необхідність встановлення їх взаємозв'язку з супутніми послугами, перелік та правила надання, яких врегульовані в Міжнародних стандартах супутніх послуг (далі — МСПП).

"У відповідності до МСА супутня послуга є завданням з виконання узгоджених процедур, оскільки в цьому разі аудитор перевіряє не фінансову звітність у цілому, а лише окремі її компоненти, і, відповідно, не надає впевненості користувачу в тому, що така фінансова звітність містить достовірну та справедливую інформацію про стан активів, зобов'язань, капіталу тощо" [3, с. 22].

Порядок надання суб'єктами аудиторської діяльності супутніх послуг врегульовано в МСПП 4400 "Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації", МСПП 4410 "Завдання з компіляції інформації". Відповідно до п. 3 МСПП 4400 "Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації" завдання з виконання узгоджених процедур може включати виконання аудитором певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, придбання у пов'язаних сторін і обсягів продажу та прибутку сегмента суб'єкта господарювання), фінансової звітності (як окремих форм, наприклад, балансу, так і повного пакета фінансової звітності)" [6, с. 472]. Однак у МСПП 4400 не деталізовано зміст погоджених процедур, що призводить до виникнення певної плутанини під час класифікації аудиторських послуг та їх віднесенні до супутніх послуг, неаудиторських послуг, завдань з надання впевненості.

На підставі аналізу змістовного наповнення МСПП 4400 "Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації" [6] можна зробити висновки, що перелік узгоджених процедур як одного із видів супутніх послуг також перетинається з переліком неаудиторських послуг наведених у п. п. 8 п. 4 ст. 6 (послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб).

МСПП 4410 "Завдання з компіляції інформації" [6] врегулює порядок виконання завдання, в яких аудитор допомагає управлінському персоналу у підготовці та поданні історичної фінансової інформації відповідно до загальноприйнятих концептуальних основ фінансового звітування загального призначення. Компіляція інформації як вид супутніх послуг також певним чином корелює з видами неаудиторських послуг (зокрема з пп.

Таблиця 1. Види та характеристика аудиторських послуг, наведені в Законі України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21.12.2017 р. № 2258-VIII

Види аудиторських послуг	Характеристика та деталізація аудиторських послуг	Стаття та пункт закону
Аудит фінансової звітності	Аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам	п. 1 ст. 1
Неаудиторські послуги	1. Складання податкової звітності, розрахунку обов'язкових зборів і платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань. 2. Консультування з питань управління, розробки і супроводження управлінських рішень. 3. Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. 4. Розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері. 5. Надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді. 6. Кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності. 7. Послуги з оцінки. 8. Послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб	п. 4 ст. 6

Джерело: [9].

1, 2, 3, 6 ст. 6 Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII).

Встановлений перелік видів аудиторських послуг визначених на законодавчому рівні та в МСА, засвідчує часткову кореляцію між видами супутніх послуг та неаудиторських послуг. Водночас до складу неаудиторських послуг належать такі види аудиторських послуг, які, на нашу думку, не можуть бути віднесені до супутніх послуг:

— розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю, управління ризиками, а також інформаційних технологій у фінансовій сфері;

— надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

— послуги з оцінки.

Також звертаємо увагу, що в частині надання неаудиторських послуг на законодавчому рівні встановлено обмеження щодо одночасного надання підприємствам, що становлять суспільний інтерес, послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності та неаудиторських послуг. Зазначених обмежень щодо супутніх послуг нормами МСА не передбачено. Тому, дослідивши законодавчий базис регулювання правил надання аудиторських послуг, слід акцентувати увагу на необхідності подальшого нормативного удосконалення їх класифікації.

Питання визначення сутності та класифікації аудиторських послуг досліджені в наукових працях дослід-

ників в сфері аудиту. Аналіз зазначених наукових праць, дозволив виявити ряд недоліків та суперечностей щодо встановлення економічного змісту та класифікації аудиторських послуг. На думку Кожушко О.В., "аудиторські послуги — це діяльність аудиторських фірм та приватних аудиторів, яка здійснюється згідно з вимогами договору на його проведення за дорученням зацікавленої особи і передбачає застосування експертно-консультаційних дій, контрольно-ревізійну діагностику та прогнозування майбутнього стану підприємства в результаті проведення якої формується заключна думка щодо достовірності та правомірності інформації у фінансових звітах суб'єкта господарювання та видача аудиторського висновку" [5, с. 886].

Також автором наведено наступну узагальнюючу класифікацію аудиторських послуг:

— за змістом (послуги дії; послуги контролю; інформаційні послуги);

— за принципом сумісності (послуги не сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту; послуги сумісні з проведенням у господарюючого суб'єкта обов'язкового аудиту);

— за обов'язковістю проведення (обов'язковий аудит; ініціативний аудит) [5, с. 887].

Наведена Кожушко О.В. класифікація містить лише окремі ознаки класифікації аудиторських послуг, які слід прийняти до уваги при удосконаленні класифікації аудиторських послуг з урахуванням нової системи регулювання аудиторської діяльності.

Таблиця 2. Класифікація аудиторських послуг, представлена Касич А.О., Гноєва І.М.

№ з/п	Ознаки класифікації	Види аудиторських послуг
1	2	3
1	За законодавством	Завдання з надання впевненості. Супутні аудиторські послуги. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю. Організаційне та методичне забезпечення аудиту
2	У залежності від історичних стадій розвитку	Підтверджуючий аудит. Системно-орієнтований аудит. Аудит, що базується на ризику
3	За об'єктами	Аудит фінансової звітності. Аудит на відповідність. Операційний аудит
4	За суб'єктами	Внутрішній аудит. Зовнішній аудит
5	За змістом	Послуги дії. Послуги контролю. Інформаційні послуги
6	У залежності від тривалості співпраці "замовник – аудитор"	Первинні послуги. Повторні послуги
7	За ініціативою здійснення	Обов'язкові послуги. Добровільні послуги

Джерело: [4, с. 96].

Майже тотожну класифікацію супутніх аудиторських послуг запропонувала Подолянчук О.А. [8, с. 44], розмежовуючи аудиторські послуги за критерієм змісту та сумісності з проведенням обов'язкового аудиту у суб'єкта господарювання.

На необхідності класифікації аудиторських послуг за ознакою сумісності наголошує Гаргола Ю.Г. [2, с. 46]. Автором за результатами критичного аналізу законодавчого регулювання видів послуг, що можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності, здійснено розподіл аудиторських послуг на групи сумісні та несумісні з проведенням різних типів аудиторських перевірок (обов'язкового аудиту, ініціативного аудиту, інших послуг). Водночас запропонована класифікація Гарголою Ю.Г. потребує доопрацювання в частині обмежень, які встановлені наразі на законодавчому рівні.

Касич А.О., Гноєва І.М. [4, с. 96] на основі аналізу запропонованих різними авторами класифікацій аудиторських послуг запропонували свою (табл. 2).

Запропонована авторами класифікація аудиторських послуг наведена безсистемно у вигляді загального переліку видових груп послуг, які можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності без належної характеристики їх змісту. Зазначені недоліки викликають дискусії з приводу доцільності її застосування.

Окремими авторами (Каменська Т.О., Лубенченко О.Е. [3, с. 22], Назарова К. [7, с. 282—283; Немченко В.В., Редько О.Ю. [1, с. 201—203]), класифікація аудиторських послуг розроблені на базі діючого до 2017 року законодавства та рішення АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14. Так, науковці поділяють аудиторські послуги на наступні види: практичне виконання аудиторських перевірок (послуги в сфері аудиту); організаційне і методичне забезпечення аудиту; інші аудиторські послуги. Зазначена класифікація на сьогодні втратила свою актуальність у зв'язку зі скасуванням рішення АПУ від 22.12.2011 р. № 244/14 та приведенням чинного законодавства у відповідність до міжнародних вимог регулювання здійснення професійної діяльності в сфері аудиту.

Аудиторська палата України (далі — АПУ) як орган професійного самоврядування аудиторської діяльності надала роз'яснення у формі інформаційного листа щодо видів послуг, які можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності.

"Виходячи із практики, аудиторські фірми надають замовникам аудиторських послуг різноманітні послуги,

як такі, що передбачені професійними стандартами (Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг), так і послуги, які не охоплюються цими стандартами, але потрібні замовникам та можуть бути надані, враховуючи кваліфікацію та досвід працівників суб'єктів аудиторської діяльності.

Серед таких послуг, зокрема, послуги із складання бухгалтерських та фінансових звітів; облік операцій; нарахування заробітної плати; консультації з питань організації бухгалтерського обліку; адміністративні послуги; послуги оцінки; послуги у сфері оподаткування — підготовка податкових декларацій, виконання обчислень і розрахунків податків, податкове планування та інші послуги податкового консультування, допомога у вирішенні податкових спорів; послуги внутрішнього аудиту; послуги інформаційних технологій та систем; юридичні послуги; послуги з підбору персоналу; розробка корпоративних стратегій та інші послуги у сфері корпоративних фінансів; проведенні тренінгів, навчальних курсів та програм тощо" [10].

АПУ також надає "перелік аудиторських послуг відповідно до Національного класифікатора України "Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010" (далі — КВЕД), а саме:

— аудиторські послуги (код за КВЕД 69.20 "Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування");

— послуги з бухгалтерського обліку, консультації з питань оподаткування (код за КВЕД 69.20 "Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування");

— юридичні послуги (код за КВЕД 69.10 "Діяльність у сфері права");

— консультування з питань комерційної діяльності й керування (код за КВЕД 70.22 "Консультування з питань комерційної діяльності й керування");

— послуги з оцінювання нерухомого майна (код за КВЕД 68.31 "Агентства нерухомості") та діяльність з оцінювання, крім оцінювання нерухомого майна й об'єктів страхування (антикваріат, коштовності тощо) (код за КВЕД 74.90 "Інша професійна, наукова та технічна діяльність, н.в.і.у.");

— консультативні послуги із заповнення вакансій та пошуку персоналу (код за КВЕД 78.10 "Діяльність агентств працевлаштування");

— видавнича діяльність (код за КВЕД 58 "Видавнича діяльність");

Таблиця 3. Класифікація аудиторських послуг, що можуть надаватися суб'єктами аудиторської діяльності з урахуванням законодавчих новацій

№ з/п	Ознака класифікації	Вид аудиторських послуг
1	2	3
1	За нормативним регулюванням	1.1. Аудит та огляд історичної фінансової інформації 1.2. Завдання з надання впевненості, інші ніж аудит та огляд історичної фінансової інформації 1.3. Супутні послуги 1.4. Неаудиторські послуги
2	За економічним змістом	2.1. Відповідно до Національного класифікатора України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010»
3	<i>За видами ризиків, що впливають на результати наданих послуг</i>	3.1. <i>Послуги з аудиту та огляду фінансової інформації, що потребують оцінки аудиторських ризиків</i> 3.2. <i>Інші аудиторські послуги, що потребують оцінки ідентифікованих ризиків</i>
4	<i>За наявністю законодавчих обмежень</i>	4.1. <i>Послуги, надання яких обмежується законодавством</i> 4.2. <i>Послуги, які надаються без обмежень за законодавством</i>
5	<i>За спорідненістю</i>	5.1. <i>Послуги з наявністю міжпредметних зв'язків</i> 5.2. <i>Відокремлені за економічним змістом послуги</i>
6	За видами споживачів послуг	6.1. Послуги, надані підприємствам, що становлять суспільний інтерес 6.2. Послуги, надані іншим суб'єктам господарювання 6.3. Послуги, надані установам ринку фінансових послуг
7	За сумісністю	7.1. Сумісні аудиторські послуги 7.2. Взаємовиключні аудиторські послуги

Примітка: виділені курсивом ознаки та види аудиторських послуг запропоновані автором.

— комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність (код за КВЕД 62 "Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність");

— надання інших інформаційних послуг (код за КВЕД 63.99. "Надання інших інформаційних послуг, н.в.і.у.");

— консультаційні послуги з питань інвестування (код за КВЕД 66.19 "Інша допоміжна діяльність у сфері фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення");

— надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна (код за КВЕД 68.20 "Надання в оренду й експлуатацію власного нерухомого майна");

— адміністративна та допоміжна офісна діяльність (код за КВЕД 82.11 "Надання комбінованих офісних адміністративних послуг", 82.30 "Організування конгресів і торговельних виставок");

— інші види освіти (код за КВЕД 85.59 "Інші види освіти, н.в.і.у.") [10].

Перелік аудиторських послуг, які конкретизовані в інформаційному листі АПУ в цілому відповідає переліку неаудиторських послуг, які визначені на законодавчому рівні.

Резюмуючи вищевикладені підходи до класифікації аудиторських послуг, слід звернути увагу на недостатню повноту й неузгодженість представлених авторами ознак класифікацій та видів аудиторських послуг. Зміна законодавчого регулювання з урахуванням вимог європейського досвіду, обумовила потребу в розробці системних ознак класифікації аудиторських послуг з ґрунтовним вивченням їх видів.

З метою формування цілісного уявлення про складний, багатоаспектний характер аудиторських послуг як економічної категорії пропонуємо застосовувати наступну класифікацію аудиторських послуг (табл. 3).

Аудиторські послуги за нормативним регулюванням — це сукупність послуг, які можуть надавати суб'єкти аудиторської діяльності відповідно до Закону України "Про аудит фінансової звітності та аудиторську

діяльність" від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII та МСА. Характеристика даних видів послуг представлена на початку статті.

Багатовекторність предметного спрямування професійної діяльності аудиторів зумовлює необхідність класифікації аудиторських послуг за економічним змістом. Використання зазначеної ознаки класифікації забезпечує чітке розуміння суб'єктами аудиторської діяльності переліку кодів КВЕД, у межах яких є правомірним здійснення аудиторської діяльності.

Виокремлення класифікаційної ознаки за видами ризику зумовлено розширенням сфер надання аудиторських послуг, а також необхідністю детального та ґрунтовного вивчення видів аудиторських ризиків, які виникають при наданні супутніх та неаудиторських послуг. Зокрема до складу послуг з аудиту фінансової звітності, що потребують оцінки аудиторських ризиків належатимуть аудиторські послуги з проведення аудиту та огляду історичної фінансової інформації. В цьому випадку слід здійснити оцінку таких ризиків, як властивий ризик, ризик контролю, ризик не виявлення. Якщо розглядати інші аудиторські послуги, що потребують оцінки ідентифікованих ризиків, то до їх складу слід включити супутні та неаудиторські послуги. Безпосередньо зазначені види послуг надаються в умовах впливу як аудиторських, так й інших ідентифікованих видів ризиків, які залежать від предмету завдання та результатів його виконання.

У разі укладення договору з надання послуг з обов'язкового аудиту, суб'єкти аудиторської діяльності повинні враховувати наявні законодавчі обмеження в частині одночасного надання такого виду аудиторських послуг та неаудиторських послуг. Водночас у разі надання послуг з ініціативного аудиту не аудиторські послуги можуть надаватися без урахування встановлених обмежень.

Законодавчі новації в частині визначення переліку та видів аудиторських послуг призвели до формування певної спорідненості (взаємозв'язку) між різними видами аудиторських послуг. Зокрема, якщо детально ви-

вчити перелік супутніх та неаудиторських послуг, можна чітко простежити наявність інтеграційних зв'язків між ними. Така ситуація пов'язана з тим, що перелік супутніх послуг перетинається (частково дублюється) з переліком неаудиторських послуг. До відокремлених за економічним змістом послуг слід віднести послуги з аудиту та огляду історичної фінансової інформації.

Класифікація аудиторських послуг за видами споживачів дозволяє систематизувати обсяги наданих аудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес; послуги, надані іншим суб'єктам господарювання; установам ринку фінансових послуг.

Питання сумісності надання аудиторських послуг полягає у правомірності надання тих чи інших послуг у випадку проведення різних типів аудиторських перевірок. Під сумісними аудиторськими послугами слід розуміти перелік аудиторських послуг, які можуть бути надані суб'єкту господарювання при проведенні обов'язкового або ініціативного аудиту. Наприклад, сумісними послугами у разі проведення обов'язкового аудиту можуть бути супутні послуги з питань фінансового аналізу, оцінки ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та контролю, надання консультацій з питань бухгалтерського обліку та господарської діяльності. Під час надання сумісних послуг також слід враховувати обмеження надання неаудиторських послуг під час проведення обов'язкового аудиту підприємствам, що становлять суспільний інтерес.

Взаємовиключними послугами можуть бути послуги, "які передбачають втручання до процесу складання облікової та звітної документації, ведення або відновлення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів, податкових декларацій" [2, с. 47].

Використання запропонованої класифікації аудиторських послуг, дозволяє систематизувати наявні знання про економічний зміст цього виду послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності, дозволяє усунути однобічність, недостатню повноту й неузгодженість існуючих класифікацій. Чітке розмежування видів аудиторських послуг сприятиме розвитку організаційно-методичних засад їх надання, підвищенню професійної компетенції аудиторів з урахуванням спеціфіки та багатобекторності реалізації напрямів здійснення аудиторської діяльності.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Широкий перелік аудиторських послуг, які надаються аудиторськими фірмами, зміни правового регулювання системи аудиту в країні, призвели до необхідності ґрунтовного вивчення та систематизації їх видів. Наявність дискусійних питань у частині виокремлення видів аудиторських послуг та їх співвідношення, розробки класифікаційних ознак дозволили запропонувати класифікацію аудиторських послуг, яка базується на поглибленому розумінні їх змістовної характеристики та врахуванні законодавчих новацій. В межах запропонованої класифікації аудиторських послуг було уточнено й запропоновано класифікаційні ознаки, що в подальшому дозволило уточнити окремі види послуг, що надаються в сфері аудиту. Перспективами подальших досліджень є вивчення видів та особливостей оцінки ризиків, які виникають у ході надання супутніх та неаудиторських послуг.

Література:

1. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 540 с.
2. Гаргола Ю.В. Ринок аудиторських послуг та можливості його розвитку // Вісник ЖДТУ. — 2008. — № 2 (44). — С. 43—48.
3. Каменська Т.О., Лубенченко О.Е. Статистичний аналіз супутніх послуг аудиторських фірм України //

Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. — 2016. — № 1—2. — С.21—28.

4. Касич А.О., Гноєва І.М. Особливості розвитку аудиторських послуг в Україні та концептуальні підходи до їх класифікації // Вісник ЖДТУ. — 2010. — № 4 (54). — С. 94—98.

5. Кожушко О.В. Сутність та економічний зміст аудиторських послуг // Глобальні та національні проблеми економіки. — 2015. — Вип. 3. — С. 883—888.

6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016—2017 рр. Частина II. К., Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. — 2018. — 532 с.

7. Назарова К. Аудиторсько-консалтингові послуги в інтегрованій системі внутрішнього та зовнішнього аудиту // Економічний аналіз. — 2013 рік. — Випуск 12. — Частина 2. — С. 282—285.

8. Подолянчук О.А. Аудит в зарубіжних країнах: монографія. — Вінниця: Вид-во ПП "Едельвейс і К". — 2011. — 97 с.

9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261>

10. Щодо видів діяльності, які можуть здійснювати суб'єкти аудиторської діяльності: Інформаційний лист. Схвалено рішенням Ради АПУ від 21.02.2019 р. (протокол № 8). URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/02/82.pdf>

References:

1. Nemchenko, V.V. and Redko, O. Yu. (2012), Audit. (Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesijnogo ta vnutrishn'oho audytu) [Audit. (Bases of state, independent professional and internal audit)], Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.
2. Harhola, Yu.V. (2008), "The market of audit services and possibility of his development", Visnyk ZhDTU, vol. 2 (44), pp. 43—48.
3. Kamenska, T.O. and Lubenchenko, O.E. (2016), "The statistical analysis of concomitant services of auditing firms of Ukraine", Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu, vol. 1—2, pp. 21—28.
4. Kasych, A.O. and Hnoieva, I.M. (2010), "Features of development of audit services in Ukraine and conceptual approach of classification", VisnykZhDTU, vol. 4 (54), pp. 94—98.
5. Kozhushko, O.V. (2015), "Essencean deconomic main tenance of audit services", Hlobalni ta natsionalni problem ekonomiky, vol. 3, pp. 883—888.
6. International Federation Of Accountants (2018), Mizhnarodni standarty kontroliu iakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannia 2016—2017 rr. Chastyna II [International standards of control of quality, audit, review, other grant of confidence and concomitant services". Edition 2016—2017 Part II.], International Federation Of Accountants, Kyiv, Ukraine.
7. Nazarova, K. (2013), "Accountant-consulting services are in the integrated system of internal and external audit", Ekonomichniy analiz, vol. 12, part 2, pp. 282—285.
8. Podolianchuk, O.A. (2011), Audit v zarubizhnykh krainakh: monohrafiia [Audit in foreign countries: monograph], Edel'veys i K, Vinnytsia, Ukraine.
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2017), The Law of Ukraine "Audit of Financial Statements and Audit Activities", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n261> (Accessed 10 July 2019).
10. Audit chamber of Ukraine (2019), "Informative sheet "In relation to the types of activity, that the subjects of public accountant activity can carry out", available at: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/02/82.pdf> (Accessed 10 July 2019).

Стаття надійшла до редакції 11.07.2019 р.