

АУДИТ І ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

©2021 ГОНЧАРУК С. М.

УДК 657.6
JEL: M42

Гончарук С. М. Аудит і завдання з надання впевненості: теоретичні та практичні аспекти

У статті обґрунтовується необхідність розвивати функції аудиту, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої впевненості. При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння й узагальнення вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг і діючого законодавства. Мета впевненості полягає в посиленні довіри користувачів до перевіреної аудитором інформації, яка має бути достовірною та логічно обґрунтованою. Аудитор, який виконує завдання з надання впевненості, робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів до результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями. У статті виконано аналіз ринку аудиторських послуг в Україні за 2017–2019 рр., який свідчить про те, що аудиторський ринок функціонує та трансформується. Обсяг виконання завдань з надання впевненості порівняно із 2017 р. збільшився майже на 898 млн грн. Обґрунтовано, що аудиторській фірмі слід дотримуватися низки принципів, які б забезпечили впевненість користувачів у достовірності інформації. До них можна віднести такі як: цілісність, безперервність, доречність, оптимальність, ефективність, залучення та збереження клієнтів, моніторинг. Запропоновано розвивати аудит у напрямку забезпечення вимог щодо проінформованості суспільства про його діяльність, здійснення перевірок систем контролю якості, забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдань з надання впевненості, а також запровадження додаткових вимог до них тощо.

Ключові слова: аудит, впевненість, абсолютна впевненість, обмежена впевненість, завдання з надання впевненості, завдання з надання обґрунтованої впевненості, завдання з надання обмеженої впевненості, елементи завдання з надання впевненості, доречність, оптимальність, ефективність.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-3-113-118>

Рис.: 2. **Табл.:** 2. **Бібл.:** 9.

Гончарук Світлана Марківна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і контролю, Львівський національний університет імені Івана Франка (вул. Університетська, 1, Львів, 79001, Україна)

E-mail: yvgoncharuk@i.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3666-906X>

UDC 657.6
JEL: M42

Honcharuk S. M. Audit and Assurance Engagement: The Theoretical and Practical Aspects

The article substantiates the need to develop audit functions related to the accomplishing of assurance engagements. The research used methods of structural and logical analysis, comparison and generalization of the requirements of the International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, as well as the current legislation. The purpose of assurance is to increase the users' trust in the information verified by the auditor, which must be reliable and logically grounded. The auditor who performs the assurance engagement concludes that it is intended to increase the degree of trust of future users in the results of the evaluation or comparison of the subject of the engagement with the relevant criteria. The article provides outcomes of an analysis of the market of audit services in Ukraine for 2017–2019, which indicate that the audit market is functioning and is being transformed. The volume of accomplished engagements compared to 2017 has increased by almost UAH 898 million. It is substantiated that the audit firm should adhere to a number of principles that would ensure the assurance of users in the accuracy of information. These can include the following: integrity, continuity, relevance, optimality, efficiency, attracting and preserving customers, monitoring. It is proposed to develop audit in the direction of ensuring the requirements for public awareness about its activities, carrying out inspections of quality control systems, ensuring transparency of contractual relations, the results of the implementation of assurance engagements, as well as the introduction of additional requirements for them, etc.

Keywords: audit, assurance, absolute assurance, limited assurance, assurance engagements, engagements of reasonable assurance, engagements of limited assurance, elements of assurance engagement, relevance, optimality, efficiency.

Fig.: 2. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 9.

Honcharuk Svitlana M. – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Control, Ivan Franko National University of Lviv (1 Universytetska Str., Lviv, 79001, Ukraine)

E-mail: yvgoncharuk@i.ua

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3666-906X>

Аудит є гармонізуючим елементом у системі соціально-економічних відносин суспільства. Він виконує інформаційну та стимулюючу функції. Інформаційна – дозволяє зменшити інформаційний ризик і підвищити інформаційну прозорість об'єкта аудиту. Стимулююча – попереджає виникнення проявів конфлікту інтересів та його мінімізацію. Аудит зменшує невизначеність, яка супроводжує процеси управління та процеси прийняття рішень в

економіці. Аудит – це науково-організований процес, який передбачає виконання аудиторських процедур у певній послідовності відповідно до окремих стадій, що утворюють єдину систему для вирішення поставлених замовником завдань.

Аудиторська перевірка передбачає надання впевненості щодо достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формування на її основі висновків

про їх реальний фінансовий стан. Аудитор самостійно визначає форми та методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору з замовником, професійних знань і досвіду.

Аудит є інформаційною системою, яка функціонує упорядковано та здійснюється в певній послідовності.

У процесі аудиту формується загальне розуміння законодавчих, нормативних і галузевих особливостей, виконуються аудиторські процедури, спрямовані на виявлення порушень законів і нормативних актів, помилок, шахрайства тощо.

Впевненість являє собою ступінь довіри користувача до достовірності перевіреної аудитором інформації. Переконавання, що ґрунтуються на знаннях, базуються на достовірній інформації та логічній обґрунтованості. Головною функцією аудиту є захист інформаційних потреб осіб, які приймають певні управлінські рішення на підставі фінансових звітів. За наслідками аудиту користувач інформації отримує певного рівня впевненість про те, що фінансовим звітам можна (чи не можна) довіряти. Користувач хоче бути впевненим у достовірності фінансових звітів.

Питання щодо виконання аудитором завдань з надання впевненості користувачам фінансової звітності в науковій літературі висвітлюється по-різному.

Так, В. Головач відзначає, що найбільш ґрунтовно поняття «впевненість» розглядається в психології, яка дає рекомендації стосовно розвитку впевненості особистості. З погляду психології впевненість – це психологічна характеристика віри та переконань людини. Впевненість може бути результатом власного досвіду особистості або результатом зовнішньої дії [9].

І. Андрощук вважає, що починаючи з 90-х років ХХ сторіччя визначення аудиту було замінено на завдання з надання впевненості [6].

О. Антонюк дає характеристику методичним особливостям надання аудиторських послуг [7].

О. Артюх досліджує функції податкового аудиту в контексті дотримання міжнародних вимог аудиту та звертає увагу на функції, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої впевненості [8].

Перший раз поняття «завдання з надання впевненості» викладено в Стандартах аудиту та етики 2003 року видання [2, с. 139–143]. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг формують методичну базу для практики аудиту [3].

Метою статті є узагальнення теоретичних та аналіз практичних аспектів виконання завдань з надання впевненості.

«Аудит фінансової звітності – це послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку та 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» [1]. Обов'язковий аудит є публічною послугою, в основі якої лежить публічний інтерес. «Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності – завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до вимог цього Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності чи консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України» [1].

При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу, порівняння й узагальнення вимог Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг і чинного законодавства.

Аудитор, який надає користувачеві впевненість, не може говорити про те, що її рівень абсолютний. Абсолютна впевненість означає, що можна на 100% гарантувати відсутність суттєвих перекошень і помилок в інформації, щодо якої аудитором висловлена думка.

Абсолютна впевненість неможлива внаслідок дії таких чинників:

- ✦ під час проведення процедур перевірки, як правило, використовується вибірковий підхід;
- ✦ докази, які отримані аудитором, за своїм характером є ймовірніше переконливими, ніж достатніми;
- ✦ будь-якій системі контролю завжди властиві обмеження.

Завдання з надання впевненості можна трактувати як завдання з перевірки достовірності, повноти та відповідності законодавству фінансової звітності щодо її складання в усіх суттєвих аспектах.

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів і прийомів дослідження фактів господарського життя, залежно від мети та завдань аудиту.

Аудит фінансово-господарської діяльності підприємства здійснюється шляхом використання аудиторських тестів, вибіркової перевірки бухгалтерських регістрів, рахунків, первинної документації з урахуванням визначеного аудитором рівня суттєвості помилок та аудиторського ризику. Але навіть перевірка

всіх операції суцільним способом не дає гарантії виявлення абсолютно всіх суттєвих помилок. Значною мірою виявлення суттєвих помилок залежить від рівня професійної підготовки аудитора та його знань про діяльність підприємства.

Контроль виконує свої функції за допомогою власного методу, який є системою методичних прийомів і конкретних методик. Реалізація будь-якого методу управління, у тому числі фінансово-господарського контролю та аудиту, здійснюється за допомогою певних процедур.

Аудиторській фірмі слід дотримуватися ряду принципів, які б забезпечили впевненість користувачів у достовірності інформації. До них можна віднести такі:

- ✦ цілісність;
- ✦ безперервність;
- ✦ доречність;
- ✦ оптимальність;
- ✦ ефективність;
- ✦ залучення;
- ✦ збереження клієнтів;
- ✦ моніторинг тощо (рис. 1).

Завдання з надання впевненості – це завдання, виконуючи які, аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, до результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями.

Завдання з надання впевненості (*Assurance engagement*) – завдання, в яких метою практикуючого фахівця є отримання достатніх і прийнятних доказів для того, щоб надати висновок, призначений підвищити ступінь довіри визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, до інформації з предмета перевірки (тобто результату оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями). Кожне завдання з надання впевненості класифікується за двома параметрами: завдання з надання обґрунтованої впевненості або завдання з надання обмеженої впевненості [3].

Завдання з надання обґрунтованої впевненості – означає, що аудитор зменшує ризик завдання до прийнятно низького рівня. Висновок аудитора надається у формі, яка подає його думку про результат оцінки або визначення основного предмета перевірки за відповідними критеріями [3];

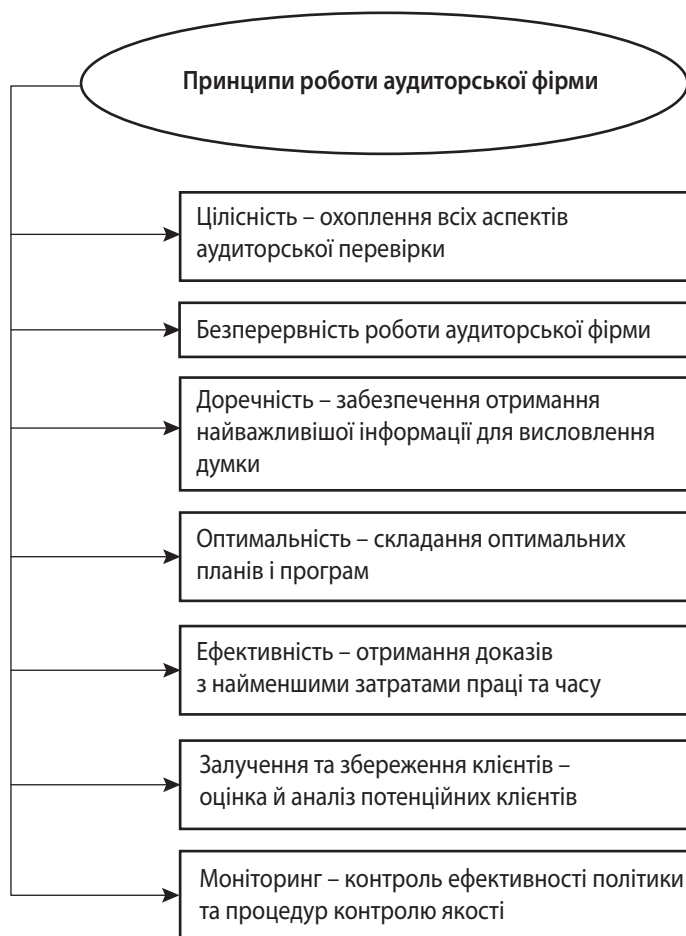


Рис. 1. Принципи роботи аудиторської фірми

Джерело: авторська розробка.

Завдання з надання обмеженої впевненості – означає, що аудитор зменшує ризик завдання до рівня, який є прийнятним за обставин завдання [3]. Але у випадках, коли цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої впевненості, то на основі виконаних процедур та отриманих доказів, це дає йому підстави вважати інформацію з предмета перевірки суттєво викривленою. Характер, час та обсяг процедур, які виконуються в завданні з надання обмеженої впевненості, є обмеженими порівняно із завданням з надання обґрунтованої впевненості. Рівень впевненості, отриманої аудитором, імовірно підвищить ступінь довіри до інформації з предмета перевірки до більш значущого для користувачів.

Кожне завдання з надання впевненості повинно мати такі елементи:

- ✦ тристоронні відносини між аудитором, відповідальною стороною та користувачами;
- ✦ предмет перевірки: фінансові звіти або інша інформація;
- ✦ відповідні критерії, щодо виконання яких буде формуватися висновок;
- ✦ достатні та відповідні докази;
- ✦ письмовий звіт з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

Слід зазначити, що відносини аудиту передбачають наявність трьох окремих сторін: аудитора, відповідальної сторони та користувача. Це поняття також є визначальним і для того, щоб можна було говорити, що завдання, яке отримано, є завданням з надання впевненості.

МСА використовують термін «професійний бухгалтер практик». Цей термін також включає і термін «аудитор». Відповідальною стороною є особа або особи, які несуть відповідальність за предмет перевірки. Відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, що наймає аудитора (замовник). Користувачем є особа (особи), для яких аудитор висловлює думку з завдання з надання впевненості. Іноді відповідальна сторона може виступати в ролі користувача. Відповідальна сторона та користувач часто належать до різних організацій, але це є не обов'язковою умовою.

Предметом завдання можуть бути фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність підприємства. Окрім цього, перевіряються і критерії, які були застосовані відповідальною стороною, а саме – концептуальна основа складання звітності.

Деякі завдання з надання впевненості передбачають, що вимірювання предмета перевірки або його оцінка виконується відповідальною стороною у вигляді певних тверджень керівництва відповідальної сторони, які надаються користувачам. Тоді аудитор повинен підтвердити висловлювання відповідаль-

ної сторони. Завдання з надання впевненості можуть бути складовою більшого завдання, наприклад консультування щодо придбання юридичної особи, злиття різних юридичних осіб тощо. Тоді вимоги до завдання з надання впевненості стосуються тієї частини замовлення, що підпадає під визначення завдання (наприклад, підтвердження історичної інформації або прогнозної інформації).

Завдання з надання впевненості можуть бути обов'язковими й ініціативними та поділяються таким чином (табл. 1).

Такі завдання є однаковими як для обов'язкового аудиту, так і для ініціативного.

Таблиця 1

Завдання з надання впевненості

Обов'язкові завдання з надання впевненості	Ініціативні завдання з надання впевненості
Аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності	Аудит фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності
Огляд історичної фінансової звітності та проміжної фінансової інформації	Огляд історичної фінансової звітності та проміжної фінансової інформації
Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації

Джерело: складено за даними [3].

Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні свідчить про те, що аудиторський ринок функціонує та трансформується. На нього впливає цілий ряд факторів, у т. ч. негативних, які стримують розвиток аудиту, зокрема:

- ✦ кризові явища в суспільстві;
- ✦ зниження платоспроможності замовників аудиту;
- ✦ посилення вимог до аудиторської професії з боку регуляторів;
- ✦ недостатня кількість висококваліфікованих аудиторів;
- ✦ недосконалість законодавчої бази;
- ✦ часткова відсутність довіри користувачів до якості та достовірності аудиторських послуг.

У табл. 2 наведено розподіл обсягу аудиторських послуг за видами

Дані табл. 2 свідчать про зростання обсягу аудиторських послуг протягом трьох років. Якщо у 2017 р. їх було виконано на 1973,1 млн грн, то у 2019 р. – на 2870,8 млн грн. Тобто, порівняно із 2017 р. обсяг виконання завдань з надання впевненості збільшився на 668,2 млн грн.

Розподіл замовлень за видами послуг у 2017–2019 рр. наведено на рис. 2.

Розподіл обсягу аудиторських послуг за видами

Види аудиторських послуг, млн грн	Рік			Відхилення 2019 р. до 2017 р.
	2017	2018	2019	
Усього по Україні надано послуг	1973,1	2126,9	2870,8	+ 897,7
Завдання з надання впевненості – всього	847,2	990,3	1515,4	+ 668,2
Супутні послуги – всього	125,0	157,8	309,8	+ 184,8
Інші послуги	1000,9	978,8	1045,6	+ 44,7

Джерело: складено за даними [4; 5].

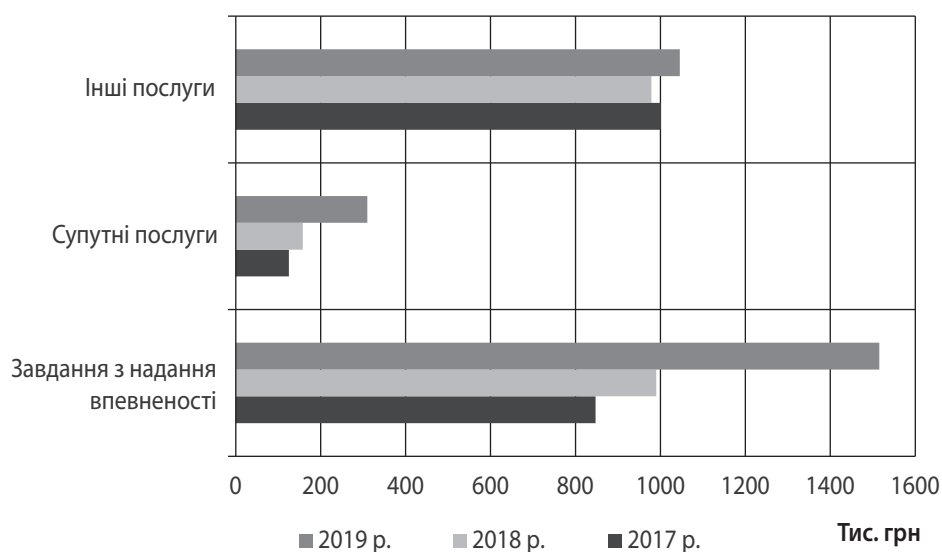


Рис. 2. Розподіл замовлень за видами послуг у 2017–2019 рр. (тис. грн)

ВИСНОВКИ

У сучасних економічних умовах, у контексті розвитку аудиту з урахуванням міжнародних вимог, необхідно розвивати його функції, пов'язані з виконанням завдань з надання достатньої впевненості. Для цього аудит повинен здійснюватися в напрямку забезпечення вимог щодо поінформованості суспільства про його діяльність, здійснення перевірок систем контролю якості, забезпечення прозорості договірних взаємовідносин, результатів виконання завдань з надання впевненості, а також запровадження додаткових вимог до них тощо.

Потрібна ефективна взаємодія між суб'єктами, які підлягають обов'язковому аудиту, та аудиторами в напрямку узгодження їх завдань та обов'язків, незалежності, прозорості й об'єктивності.

Аудитори повинні забезпечити користувачів фінансової звітності об'єктивною інформацією шляхом висловлення позитивної або негативної думки, бути дійсно незалежними та підвищувати довіру до фінансової звітності та надати впевненість її користувачам.

Для зростання обсягу завдань з надання впевненості необхідно:

- ✦ поліпшення загальних економічних умов;
- ✦ збільшення кількості та вартості операцій;
- ✦ імплементація провідного досвіду європейських країн у сфері аудиторської діяльності та поглиблення співпраці;
- ✦ розробка механізму ціноутворення, методики аудиту та робочої документації на надання аудиторських послуг;
- ✦ забезпечення довіри до звітів аудиторів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. МФБ. Стандарти аудиту та етики. Київ : Паритет-інформ, 2003. 712 с.
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Київ : Міжнародна федерація бухгалтерів Ауди-

- торська палата України, 2017. 842 с. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_укр.pdf
4. Звіти АПУ до Кабінету Міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2017–2018 рр. URL: <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>
 5. Інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2019 році. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/Інформація-про-стан-аудиторської-діяльності-за-2019-рік.pdf>
 6. Андрощук І. І. Місце завдань з надання іншої впевненості в системі аудиторських послуг та історичний аспект їх становлення. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2012. Вип. 21. С. 327–328. URL: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_21_ekon/stat_21/46.pdf
 7. Антонюк О. Р., Мамонтова Н. А. Організаційні етапи та методичні особливості надання аудиторських послуг. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2020. № 18. С. 100–106. DOI: 10.25264/2311-5149-2020-18(46)-100-106
 8. Артюх О. В. Податковий аудит як завдання з надання достатньої впевненості. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2015. Вип. 12. С. 235–238. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/12-2015/54.pdf>
 9. Головач В. Міжнародні стандарти аудиту, вимоги законодавства та реалії сьогодення стосовно виконання аудитором завдань з надання впевненості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 7. С. 42–47.

REFERENCES

- Androshchuk, I. I. "Mistse zavdan z nadannia inshoi vpevnenosti v systemi audytorskykh posluh ta istorychnyi aspekt yikh stanovlennia" [The Place of Tasks to Provide Other Confidence in the System of Audit Services and the Historical Aspect of Their Formation]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Seriiia «Ekonomiczni nauky»*, is. 21 (2012): 327-328. http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_21_ekon/stat_21/46.pdf
- Antoniuk, O. R., and Mamontova, N. A. "Orhanizatsiini etapy ta metodychni osoblyvosti nadannia audytorskykh posluh" [Organizational Stages and Methodological Features of the Audit Services Provision]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Seriiia «Ekonomiczna»*, no. 18 (2020): 100-106. DOI: 10.25264/2311-5149-2020-18(46)-100-106
- Artiukh, O. V. "Podatkovyi audyt yak zavdannia z nadannia dostatnoi vpevnenosti" [Tax Audit as a Task in Providing Reasonable Assurance]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia «Ekonomiczna i menedzhment»*, is. 12 (2015): 235-238. <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/12-2015/54.pdf>
- Holovach, V. "Mizhnarodni standarty audytu, vymohy zakonodavstva ta realii syohodennia stosovno vykonannia audytorom zavdan z nadannia vpevnenosti" [International Auditing Standards, Legal Requirements and Current Realities Regarding the Auditor's Performance of Assurance Engagements]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 7 (2012): 42-47.
- "Informatsiia pro stan audytorskoii diialnosti v Ukraini u 2019 rotsi" [Information on the State of Auditing in Ukraine in 2019]. <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/06/Інформація-про-стан-аудиторської-діяльності-за-2019-рік.pdf>
- [Legal Act of Ukraine] (2017). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
- "Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh" [International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements]. Kyiv : Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv Audytorska palata Ukrainy, 2017. https://mof.gov.ua/storage/files/2016-2017-IAASB-Handbook-Volume-1_укр.pdf
- MFB. Standarty audytu ta etyky [MFB. Auditing and Ethics Standards]. Kyiv: Parytet-inform, 2003.
- "Zvity APU do Kabinetu Ministriv Ukrainy. Uzahalnena informatsiia pro stan audytorskoii diialnosti v Ukraini u 2017-2018 rr." [Reports of the UBA to the Cabinet of Ministers of Ukraine. Generalized Information on the State of Auditing in Ukraine in 2017-2018]. <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>