

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-53-63>

УДК 657.6

ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР ЯК ВИД СУПУТНИХ ПОСЛУГ В АУДИТОРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ: ЗМІНИ СТАНДАРТУ ТА НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯ

ENGAGEMENTS TO PERFORM AGREED-UPON PROCEDURES AS A TYPE OF RELATED SERVICES IN THE AUDIT ACTIVITY: CHANGES IN THE STANDARD AND AREAS OF IMPROVEMENT

Назарова Галина Борисівнакандидат економічних наук, доцент,
Центральноукраїнський національний технічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7401-0402>**Кононенко Леся Віталіївна**кандидат економічних наук, доцент,
Херсонський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5698-5003>**Nazarova Halyna**

Central Ukrainian National Technical University

Kononenko Lesia

Kherson State Agrarian and Economic University

У статті розглянуто вимоги міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур» (МССП 4400), які забезпечують основу для надання практикуючими фахівцями супутніх послуг з виконання завдання узгоджених процедур, які виходять за рамки традиційного аудиту та огляду. Завдання відповідно до МССП 4400 є економічно ефективним способом отримання особами, що наймають, впевненості щодо конкретної фінансової та нефінансової інформації без проведення повного аудиту фінансової звітності. Акцентовано увагу на тому, що застосування МССП 4400 адаптується до нових тенденцій і забезпечує впевненість у сферах, які, можливо, не були охоплені традиційними стандартами аудиту, тому даний стандарт був оновлений з 01 січня 2022 р. Проаналізовано основні зміни щодо вимог МССП 4400 у новій редакції порівняно з МССП 4400 у старій редакції. Визначено основні напрями удосконалення при виконанні завдань узгоджених процедур, особливу увагу приділено системі контролю якості та документації.

Ключові слова: аудит, аудиторські послуги, аудиторська документація, звіт про узгоджені процедури, практикуючий фахівець, супутні послуги, узгоджені процедури.

The article discusses the requirements of the International Standard on Related Services (ISRS) 4400, Engagements to Perform Agreed-upon Procedures, which provides a framework for practitioners to provide related services to perform an agreed-upon procedure engagement that goes beyond traditional audit and review. The ISRS provides flexibility in the design of engagements based on the specific needs of the engaging party. It is noted that the application of ISRS 4400, Engagements to Perform Agreed-upon Procedures, increases the transparency and reliability of financial or non-financial information. Employers or other intended users should be assured that the procedures performed by the practitioner will provide a reliable representation of specific aspects of financial or non-financial data. The article notes that entities can use the engagements in ISRS 4400 to identify and manage specific financial risks. By focusing on specific areas of concern, engagement parties can take proactive steps to address issues before they escalate. Engagements in accordance with ISRS 4400 are a cost-effective way for engagement parties to obtain assurance on specific financial or non-financial information without performing a full audit of the financial statements. When other intended users, such as investors, creditors, or regulators, receive reports on agreed-upon procedures performed in accordance with ISRS 4400, it contributes to increased assurance about the accuracy and reliability of financial or non-financial information. As the business environment evolves and new financial challenges

arise, the application of ISRS 4400 adapts to new trends and provides assurance in areas that may not have been covered by traditional auditing standards, so this standard has been updated and implemented from January 01, 2022. The main changes in the requirements of ISRS 4400 in the new edition compared to ISRS 4400 in the old edition are analyzed. The main areas of improvement in the implementation of the tasks of the agreed procedures are identified, with special attention paid to the quality control system and documentation.

Keywords: audit, audit services, audit documentation, report on agreed procedures, practitioner, related services, agreed procedures.

Постановка проблеми. При виконанні супутніх послуг в аудиторській діяльності виникають питання та складнощі. Супутні послуги включають в себе два види послуг: перший – це завдання з виконання узгоджених процедур, другий – завдання з підготовки інформації для фінансової звітності. При виконанні супутніх послуг визначається їх обсяг, що допомагає аудиторським фірмам планувати, виконувати та звітувати про виконання завдань. Виконання супутніх послуг передбачає врахування різних факторів, таких як галузь, регуляторні вимоги, технологічні процеси, організаційної структури та потенційних ризиків. Наприклад, якщо відповідною супутньою послугою є завдання з виконання узгоджених процедур щодо фінансових та нефінансових показників компанії з метою оцінки точності розкриття таких показників і надання відповідних висновків, то розробка чіткого та вичерпного формулювання проблеми має важливе значення, оскільки допомагає аудиторським фірмам визначити конкретні цілі, обсяг та критерії завдань з виконання узгоджених процедур, гарантуючи, що вони зможуть ефективно вирішити унікальні проблеми, що пов'язані з відповідною супутньою послугою, та надати обґрунтовані висновки та рекомендації зацікавленим сторонам.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз публікацій останніх років свідчить, що в основному у науковій літературі досліджувалися загальні проблеми розвитку аудиту та аудиторських послуг, удосконалення аудиторських процедур, організації системи контролю якості аудиту, але не приділялась достатня увага питанням удосконалення надання інших професійних послуг, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності. Так, дослідження Г. П. Бессонової присвячені основним проблемам аудиту та визначені шляхи їх подолання, а також зазначені перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні [1].

Жуковою Т. А., Ганус І. С. та Плікус І. Й. проведено аналіз ринку аудиторських послуг, який виявив суттєве коливання кількості і вартості послуг у різних регіонах в залежності від концентрації промислових підприємств,

платоспроможності самих замовників аудиту та вартості аудиторських послуг. Результати їх дослідження надали можливість виділити пріоритетні напрями розвитку вітчизняного ринку аудиторських послуг [2].

У дослідженнях Фабіянської В. Ю. акцентовано увагу на цінності аудиторської діяльності в суспільстві, яка визначається її здатністю задовольняти потреби користувачів фінансової звітності у достовірній та надійній інформації для прийняття поточних та перспективних рішень. Вона визначила зміст поняття «якість аудиторських послуг» як створення аудиторською фірмою (аудитором) такого інформаційного продукту (аудиторського звіту), який відповідає вимогам професійних стандартів, законодавчих та нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність та здатний задовольняти потреби користувачів, що дало змогу ідентифікувати поняття якості аудиторської інформації з двох взаємопов'язаних сторін [3].

Дослідження Лубенченко О. Е. присвячені питанням створення системи управління якістю в аудиторській фірмі, що потребує залучення всіх фахових та інтелектуальних ресурсів аудиторської фірми. Вона зазначила, що кожний з елементів системи потребує ідентифікації та оцінки ризиків якості; розробила робочі документи щодо ідентифікації загроз незалежності під час комунікацій з управлінським персоналом клієнтів, регуляторними органами, іншими особами, а також визначила шляхи та способи повідомлення аудиторською фірмою інформації зацікавленим сторонам щодо якості аудиторських послуг, що дозволить наповнити систему управління якістю практичними доробками [4].

Царенко О. В. зазначила, що впровадження та функціонування системи управління якістю як складової загальної системи управління, базується на ризиках, які мають найбільший вплив на досягнення цілей якості, та детермінує щільність взаємодії всередині фірми та зовнішньої комунікації з розбудовою структурного взаємозв'язку, що включає взаємопов'язані компоненти системи управління якістю, що поєднують її ког-

нітивно-інформаційний характер та дієвість. Вона обґрунтовує новий підхід до управління якістю, відповідно до результатів аналізу ризиків включає перехід від лінійної і розмежованої системи до системи, яка функціонує у циклічний та інтегрований спосіб [5].

Незважаючи на значний доробок науковців, що досліджують дану проблематику, все ще є доцільним розглянути питання щодо основних вимог при виконанні супутніх послуг аудиторської діяльності та визначити напрями їх удосконалення.

Мета статті. Метою статті є дослідження одного із виду супутніх послуг в аудиторській діяльності, а саме завдання з виконання узгоджених процедур; аналіз змін відповідного міжнародного стандарту супутніх послуг та визначення напрямів удосконалення порядку виконання завдання узгоджених процедур.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аудиторськими послугами вважаються аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються суб'єктами аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, стандартів аудиту Великої Британії або Сполучених Штатів Америки з урахуванням вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. [6].

В сучасному економічному середовищі, яке характеризується невизначеністю, аудиторські процедури поширюються на ситуації, за якими виникає необхідність суб'єктам господарювання використовувати аудиторські процедури не обов'язкового характеру [7]. Одним із видів інших професійних послуг в аудиті є супутні послуги, що включають завдання з виконання узгоджених процедур. Завдання з виконання узгоджених процедур регулюється Міжнародним стандартом супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур». В Україні з 01 січня 2022 р. було введено в дію оновлений МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур», який суттєво змінив порядок виконання та оформлення завдання узгоджених процедур [8].

МССП 4400 надає практикам рекомендації щодо виконання завдань, коли вони залучаються для виконання конкретних процедур щодо фінансової інформації та надання звіту про результати, не висловлюючи загального висновку. Такі завдання часто запитують клієнти, які мають конкретні потреби у фінан-

совій або нефінансовій інформації, але не потребують повного аудиту чи огляду.

Обсяг завдання визначається конкретними процедурами, узгодженими між практикуючим фахівцем і стороною, що наймає. Процедури можуть включати тести, перевірки, порівняння або будь-які інші дії, необхідні для досягнення цілей завдання. Як і в інших завданнях з надання впевненості, при виконанні завдань з виконання узгоджених процедур відповідно до МССП 4400, практикуючі фахівці повинні зберігати незалежність як за зовнішніми ознаками, так і по суті.

На відміну від завдань з аудиту фінансової звітності, які надають обґрунтовану впевненість, завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до МССП 4400 надають лише обмежену впевненість. У звіті практикуючого фахівця описуються виконані процедури та робляться свої власні висновки щодо виконаної роботи, але не надається загальний висновок щодо фінансової інформації в цілому. Звіт, отриманий в результаті виконання завдання узгоджених процедур відповідно до МССП 4400, як правило, призначений для конкретних сторін, які погодилися на проведення процедур, і не призначений для загального розповсюдження. У звіті має бути чітко зазначено, що він є результатом узгоджених процедур і що ці процедури були виконані відповідно до МССП 4400. Предмет завдання може бути різним і може включати як фінансову, так і нефінансову інформацію.

Аналіз положень, що введено МССП 4400 у новій редакції, дозволив визначити основні ключові моменти таких змін.

По-перше, якщо відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції [9] завдання узгоджених процедур виконувались аудитором, то відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у новій редакції введено поняття як «практикуючий фахівець» (Practitioner) як особи, що виконує завдання. Практикуючий фахівець, також як і аудитор, повинен дотримуватися обов'язково етичних вимог, а саме об'єктивності та незалежності. Крім того, він повинен обов'язково проявляти професійне судження при прийнятті, проведенні та поданні звітності по завданню з виконання узгоджених процедур [8].

По-друге, стандартом МССП 4400 у новій редакції введена відповідальність аудиторської фірми за систему, політику та процедури контролю якості при виконанні завдань узгоджених процедур, що раніше не було встановлено таким стандартом. Аудиторська фірма

повинна обов'язково створити власну систему контролю якості завдань з супутніх послуг. Система контролю якості завдань супутніх послуг повинна забезпечувати впевненість у тому, що аудиторська фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів, правових і нормативних вимог, та включає елементи, що пов'язані з відповідальністю керівництва за якість всередині фірми, відповідності етичних вимог, прийнятності та подовженості відносин з клієнтами і конкретними завданнями, людськими ресурсами, виконання завдань і моніторингу [8]. Всі ці елементи системи контролю якості визначено Міжнародним стандартом управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг» [10].

По-третє, відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції завдання з виконання узгоджених процедур включали виконання процедур окремих статей фінансових даних (наприклад, дебіторської або кредиторської заборгованості, придбання у пов'язаних сторін і обсягів продажу та прибутку сегмента суб'єкта господарювання), фінансового звіту або навіть повного пакета фінансової звіт-

ності [9]. Стандартом МССП 4400 у новій редакції визначено чіткий перелік фінансових і нефінансових питань, що включається до предметів завдання з виконання узгоджених процедур [8]. Перелік таких питань представлено схематично на рис. 1.

Треба зазначити, що вищезазначений перелік питань під час виконання завдання узгоджених процедур не є вичерпаним.

По-четверте, відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції метою завдання було виконання тих аудиторських процедур, які були узгоджені аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми особами, а також надання звіту про фактичні результати [9]. Починаючи з введенням в дію стандарту МССП 4400 у новій редакції метою завдання з виконання узгоджених процедур є виконання процедур практикуючим фахівцем, що узгоджені зі стороною, яка наймає, та повідомлення відповідних висновків шляхом надання звіту про узгоджені процедури. Тобто найменування та структура звіту під час виконання завдання узгоджених процедур змінено [9]. У таблиці 1 узагальнено зміни щодо оформлення звіту під час виконання завдання узгоджених процедур.

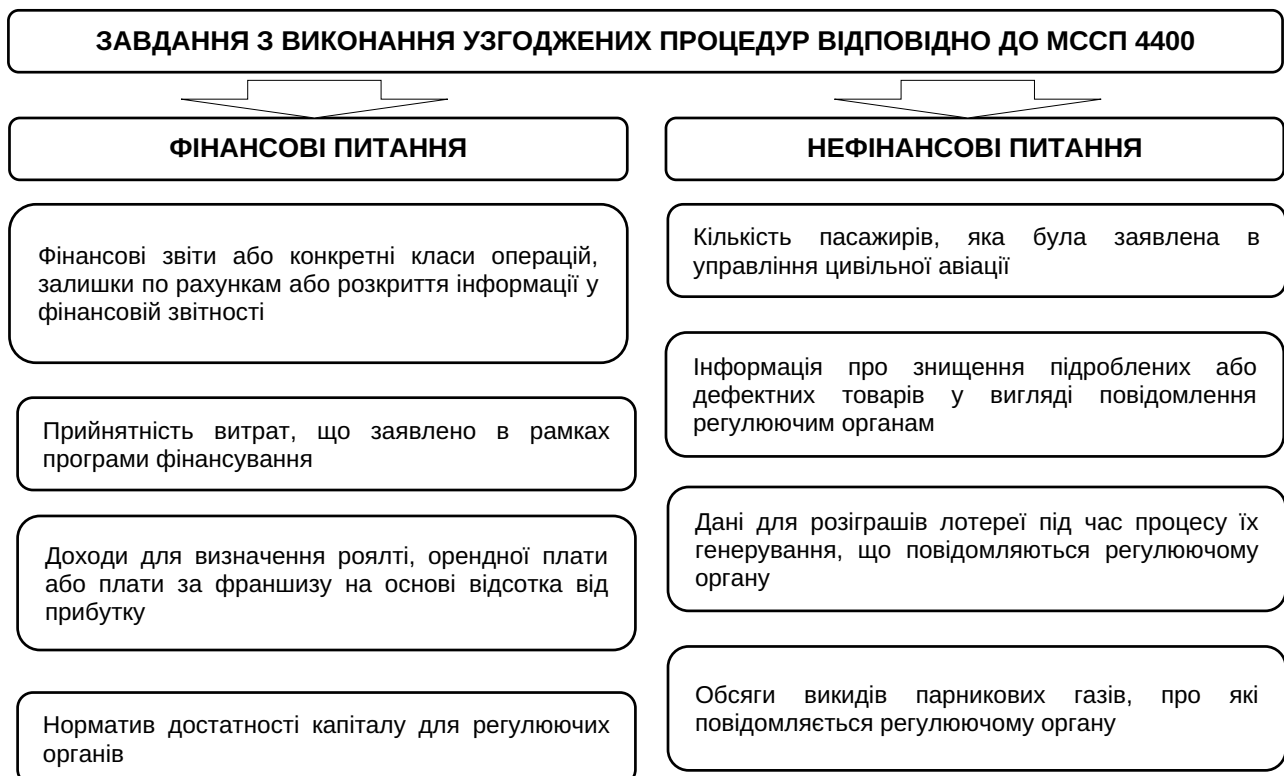


Рис. 1. Перелік питань, що є предметом завдання з виконанням узгоджених процедур відповідно до вимог МССП 4400 у новій редакції

Джерело: побудовано авторами на основі [8]

Таблиця 1

Вимоги щодо оформлення звіту під час виконання завдання узгоджених процедур

МССП 4400 у старій редакції [9]	МССП 4400 у новій редакції [8]
Звіт про фактичні результати	Звіт про узгоджені процедури
Кому [Адресати]	
<p>Ми виконали узгоджені з вами і перелічені далі процедури стосовно перевірки кредиторської заборгованості компанії ABC станом на (дата), наведеної в графіках погашення, що додаються (не подані в цьому прикладі). Наше завдання виконане згідно з Міжнародним стандартом супутніх послуг (або зазначити відповідні національні стандарти чи практики), який застосовується до завдань з узгоджених процедур</p>	<p>Ціль цього звіту про узгоджені процедури Наш звіт призначений виключно для надання допомоги [сторона, що наймає] у визначенні того, чи відповідає її закупівля [хуз] продуктів її політиці закупівлі продуктів, і чи підходить вона для інших цілей</p>
	<p>Обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони [Сторона, що наймає] визнала, що узгоджені процедури підходять для цілей завдання. [Відповідальна сторона], як визначено [стороною, що наймає], несе відповідальність за предмет узгоджених процедур</p>
	<p>Обов'язки практикуючого фахівця Ми реалізували завдання з виконання узгоджених процедур відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур». Завдання з виконання узгоджених процедур передбачає виконання нами процедур, які були узгоджені з [стороною, що наймає], і представлення результатів, які є фактичними результатами виконаних узгоджених процедур. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності узгоджених процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з надання впевненості. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості. Якби ми виконали додаткові процедури, наша увага могла бути привернута до інших питань, про які було б повідомлено</p>
	<p>Професійна етика та контроль якості Ми виконали етичні вимоги в [опишіть відповідні етичні вимоги]. Для цілей цього завдання не існує вимог до незалежності, яких ми повинні дотримуватися. Наша фірма застосовує положення Міжнародного стандарту контролю якості (МСКЯ) 1, «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги», і, відповідно, підтримує комплексну систему контролю якості, що включає офіційні політики і процедури, що стосуються дотримання етичних вимог, професійних стандартів, застосованих правових норм та нормативних вимог</p>

Продовження Таблиці 1

МССП 4400 у старій редакції [9]	МССП 4400 у новій редакції [8]
<p>Процедури та результати Процедури виконано винятково з метою надання вам допомоги в оцінці достовірності стану кредиторської заборгованості й підсумовано так:</p> <p>1. Ми отримали й перевірили збільшення пробного балансу кредиторської заборгованості станом на (дата), складеного компанією ABC, а також порівняли загальну суму із залишком відповідного рахунку в Головній книзі.</p> <p>(Детальний перелік процедур) Ми наводимо далі наші результати:</p> <p>1) стосовно пункту 1 ми виявили, що збільшення здійснено правильно і загальна сума збігається з даними первинних документів;</p> <p>(Детальний перелік результатів за кожною процедурою)</p>	<p>Процедури та висновки Ми виконали описані нижче процедури, які були узгоджені з [сторона, що наймає], для закупівлі [хуз] продуктів.</p> <p>1 Отримати від керівництва [відповідальної сторони] список всіх контрактів, підписаних в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1] для [хуз] продуктів («список»), і визначити всі контракти на суму понад 25 000.</p> <p>Ми отримали від керівництва список всіх контрактів на [хуз] продукти, які були підписані в період з [1 січня 20x1] по [31 грудня 20x1]. З 125 контрактів, включених до списку, ми знайшли 37 контрактів на суму понад 25 000 доларів США. доларів США.</p> <p>(Детальний перелік кожної процедури та відповідного висновку)</p>
<p>Оскільки зазначені вище процедури не є аудитом або оглядом, проведеним відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду (або національних стандартів чи практик), ми не висловлюємо впевненості стосовно стану кредиторської заборгованості на (дата).</p> <p>За умов проведення додаткових процедур, аудиту або огляду фінансової звітності згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду (або відповідними національними стандартами чи практиками) нашу увагу могли б повернути інші питання, які ми повідомили б Вам.</p> <p>Наш звіт надається винятково з метою, зазначеною в першому параграфі цього звіту. Звіт призначений для Вас і не повинен використовуватися в будь-яких інших цілях та надаватися будь-яким іншим сторонам. Цей звіт стосується лише рахунків і статей, зазначених вище, і не поширюється на будь-яку фінансову звітність компанії ABC у цілому</p>	
ПІДПИС АУДИТОРА	ПІДПИС ПРАКТИКУЮЧОГО ФАХІВЦЯ
	ДАТА
	АДРЕСА

Структура звіту про узгоджені процедури, що введено МССП 4400 у новій редакції, суттєво відрізняється від звіту про фактичні результати, що діяв відповідно до вимог МССП 4400 у старій редакції. Основною відмінністю є те, що у звіті про фактичні результати зазначалися фактичні результати виконання узгоджених процедур, а у новому звіті про узгоджені процедури зазначаються висновки, які є фактичними результатами виконання узгоджених процедур. Висновки повинні бути об'єктивно перевірені, це означає, що різні фахівці, які виконують одні й ті ж завдання, отримують еквівалентні результати. Висновки виключають вираження точки зору, а також надання будь-яких рекомендацій практикуючого фахівця. Також допускається використання терміну «фактичні висновки» замість «висновки», наприклад, в тих випадках, коли практикуючий фахівець стурбований тим, що термін «висновки» можуть зрозуміти неправильно [8].

Слід підкреслити, що як і раніше, завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням з аудиту, перевірки або іншим завданням з надання впевненості.

У новому звіті про узгоджені процедури порівняно зі звітом про фактичні результати чітко зазначаються обов'язки сторони, що наймає та відповідальної сторони, обов'язки практикуючого фахівця, пояснення щодо дотримання вимог професійної етики та контролю якості.

По-п'яте, стандартом МССП 4400 у новій редакції встановлено основні вимоги прийняття та продовження завдання. Визначено обставини, при наявності яких практикуючий фахівець не повинен погоджуватися або продовжувати виконання завдання. До таких обставин відносяться випадки, коли процедури не підходять для завдання з виконання узгоджених процедур, а саме: процедури впливають на прийняття рішень, які передбачено користувачами; предмет узгоджених процедур є ненадійним; замість процедур для задоволення потреб сторони краще виконати завдання з надання впевненості або взагалі надати консультативні послуги [8]. Основні умови щодо погодження або продовження завдання з виконання узгоджених процедур представлено схематично на рис. 2.

По-шосте, відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції аудитор підтверджував прийняття завдання шляхом надання листа-зобов'язання, в якому викладав основні умови завдання, включав перелік

процедур та твердження про те, що розсилку звіту про фактичні результати обмежено [9]. Починаючи з введенням в дію стандарту МССП 4400 у новій редакції, практикуючий фахівець узгоджує умови завдання з виконання узгоджених процедур із стороною, що наймає і фіксує узгоджені умови завдання у листі-угоді [8]. У таблиці 2 узагальнено зміни щодо оформлення листа стосовно виконання завдання узгоджених процедур.

Структура листа стосовно виконання завдання узгоджених процедур суттєво змінилася. Зміни полягають у назві такого листа, тобто відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у старій редакції лист мав назву «лист-зобов'язання», а відповідно до вимог стандарту МССП 4400 у новій редакції лист має назву «лист-угода» [8; 9]. У листі-угоді більш детально визначається предмет, за яким виконуватимуться узгоджені процедури, мета завдання і передбачувані користувачі звіту про узгоджені процедури, підтвердження відповідних етичних вимог, яких практикуючий фахівець буде дотримуватися, наявність заяви про зобов'язання дотримуватися вимог незалежності тощо.

По-сьоме, МССП 4400 у новій редакції чітко визначено механізм виконання узгоджених процедур шляхом здійснення запитів про отримання письмових пояснень за наступними умовами: має право подати запит про отримання письмового пояснення відповідей, які надані в усній формі, а також може домовитись про включення в якості узгодженої процедури на письмові пояснення від відповідальної сторони [8].

По-восьме, МССП 4400 у новій редакції затверджено порядок використання експерта для отримання допомоги практикуючому фахівцю при виконанні завдання узгоджених процедур. Прикладами залучення експертів є використання роботи юриста для надання пропозиції щодо розробки юридичних аспектів контрактів, або хіміка для визначення рівня токсинів у зразку зерна. Такі експерти можуть бути як і зовнішні, так і внутрішні, але вони обов'язково підпадають під систему контролю якості фірми. На етапі прийняття рішення щодо доцільності роботи експерта, практикуючий фахівець обов'язково повинен оцінити компетентність, об'єктивність експерта та узгодити з ним характер, обсяг і цілі його роботи [8].

По-дев'яте, у старій редакції стандарту МССП 4400 була надана рекомендація щодо документування доказів, які є важливими, для

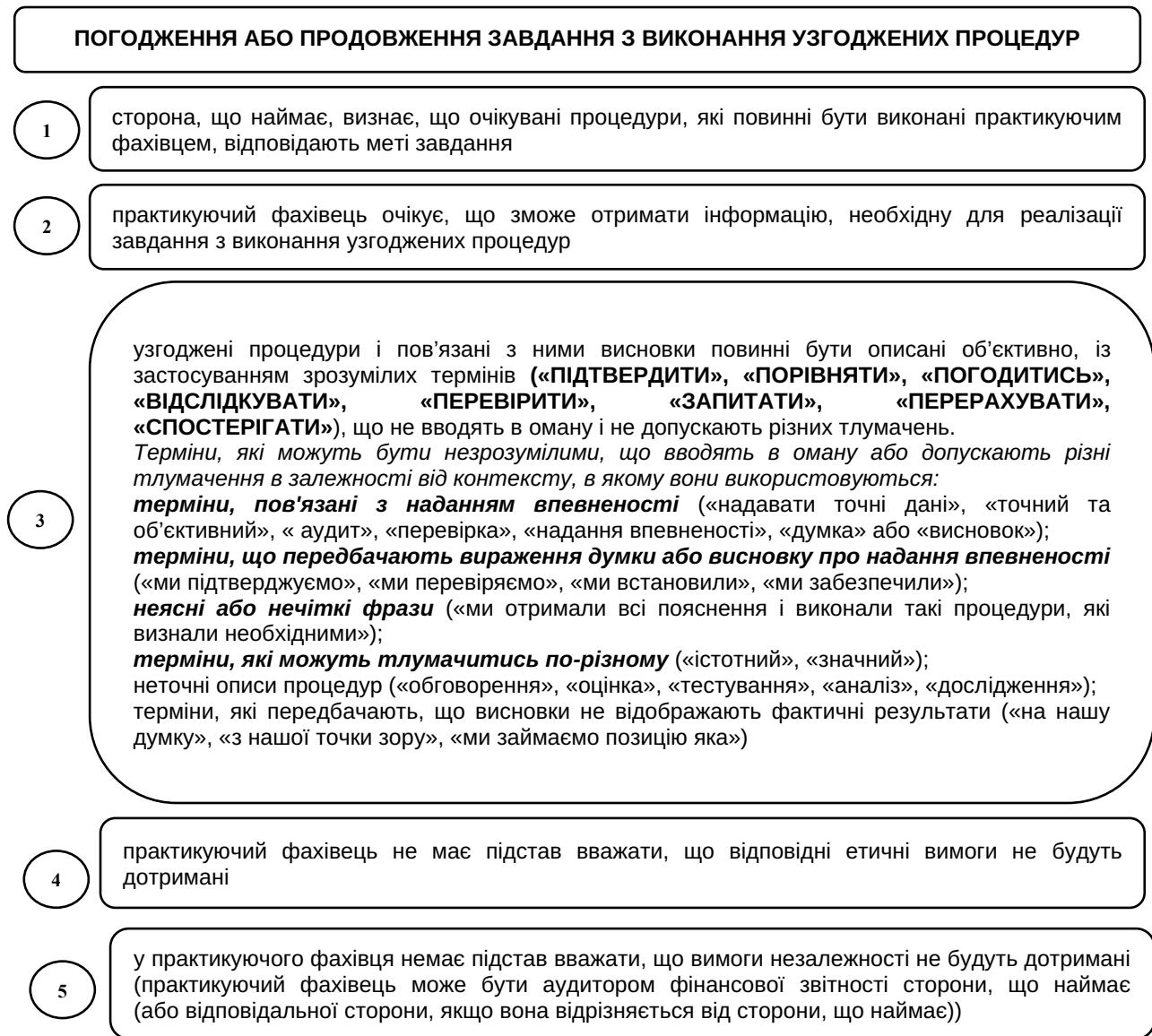


Рис. 2. Основні умови погодження або продовження завдання з виконання узгоджених процедур

Джерело: побудовано авторами на основі [8]

обґрунтування звіту про фактичні результати завдання узгоджених процедур [9]. У новій редакції стандарту МССП 4400 встановлено перелік включення в документацію письмової умови завдання, характеру, терміну і обсягу виконаних узгоджених процедур, а саме ідентифікуючу характеристику об'єкта, документів, вибору на певну суму із заданої кількості або уся сукупність, опитування конкретного персоналу та документування запитів, процесів або предметів та висновків, які отримані у результаті їх виконання [8].

При впровадженні узгоджених процедур для виконання завдань відповідно до МССП 4400 слід враховувати кілька напрямків для вдосконалення, які полягають:

- у розробці комплексного плану взаємодії, який чітко визначить обсяг узгоджених процедур, включаючи конкретну фінансову або нефінансову інформацію, що підлягає перевірці, та процедури, які мають бути застосовані;
- у впровадженні надійного процесу документування для фіксації виконаних узгоджених процедур, отриманих доказів та результатів процедур, тому що чітка і стисла документація забезпечить прозорість і полегшить перевірку третіми сторонами, якщо це буде необхідно;
- у запровадженні процесу контролю якості для перевірки та моніторингу виконання завдань, що включитиме відповідні процедури перевірки та затвердження виконаних процедур і остаточного звіту;

Таблиця 2

Оформлення листа стосовно виконання завдання узгоджених процедур

МССП 4400 у старій редакції [9]	МССП 4400 у новій редакції [8]
Лист-зобов'язання завдання з узгоджених процедур	Лист-угода стосовно завдання з узгоджених процедур
Кому [сторона, що наймає]	
Цей лист має підтвердити наше розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру та обмежень обсягу послуг, які ми надамо. Наше завдання виконуватиметься згідно з Міжнародним стандартом супутніх послуг (або зазначити відповідні національні стандарти чи практики), який застосовується до завдань з узгоджених процедур, що буде зазначено в нашому звіті	Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур по закупівлі [хуз] продуктів. Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий), Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися [описати відповідні етичні вимоги], що не вимагає від нас незалежності
Ми погодилися виконати наведені далі процедури й надати вам звіт про фактичні результати, отримані у процесі нашої роботи: (Описати характер, строки і обсяг процедур, що виконуватимуться, включаючи (де це доречно) конкретне посилання на автентичність документів і записів, з якими треба ознайомитися, а також навести перелік контактних осіб і сторін, від яких будуть отримані підтвердження)	Ви надіслали нам запит про реалізацію завдання з виконання узгоджених процедур по закупівлі [хуз] продуктів. Цей лист призначений для підтвердження нашого розуміння умов і цілей нашого завдання, а також характеру і обмежень послуг, які ми будемо надавати. Ми будемо здійснювати завдання відповідно до Міжнародного стандарту супутніх послуг (МССП) 4400 (переглянутий), Завдання з виконання узгоджених процедур. При виконанні узгоджених процедур ми будемо дотримуватися [описати відповідні етичні вимоги], що не вимагає від нас незалежності
Метою процедур, які ми виконуватимемо, є винятково надання Вам допомоги у (зазначити мету). Наш звіт призначений лише для Вас і не повинен використовуватися в жодних інших цілях	Завдання з виконання узгоджених процедур, виконані відповідно до МССП 4400 (переглянутий) передбачає виконання узгоджених з вами процедур і повідомлення висновків у звіті про узгоджені процедури. Висновки – це фактичні результати виконаних узгоджених процедур. Ви [і, якщо це доречно, інші сторони] визнаєте, що процедури відповідають цілям завдання. Ми не робимо жодних заяв щодо доцільності процедур. Це завдання з виконання узгоджених процедур буде виконуватись на основі того, що [відповідальна сторона] несе відповідальність за предмет узгоджених процедур. Крім того, це завдання з виконання узгоджених процедур не є завданням по забезпеченню гарантій. Відповідно, ми не висловлюємо думки та не даємо висновки про надання впевненості
Процедури, які ми виконаємо, не будуть аудитом чи оглядом, проведеним згідно з Міжнародними стандартами аудиту або Міжнародними стандартами завдань з огляду (або зазначити відповідні національні стандарти чи практики), а отже, ми не будемо висловлювати впевненості. Ми сподіваємось на повноцінну співпрацю з Вашими працівниками і на те, що нам будуть надані всі записи, документація та інша інформація, яка потрібна у зв'язку з нашим завданням	Процедури, які ми будемо виконувати, призначені виключно для того, щоб допомогти вам визначити, чи відповідає ваша закупівля [хуз] продуктів вашій політиці закупівель. Відповідно, наш звіт буде адресований вам, і наш звіт може не підходити для інших цілей

Продовження Таблиці 2

МССП 4400 у старій редакції [9]	МССП 4400 у новій редакції [8]
	Ми погодилися виконати наступні процедури і повідомити вам про результати нашої роботи: (детальний перелік процедур)
	Процедури повинні бути виконані в період між [дата] та [дата]
	Наш звіт про узгоджені процедури В рамках нашого завдання ми опублікуємо наш звіт, в якому описано узгоджені процедури і результати виконаних процедур [вставити відповідне посилання на очікувану форму і зміст звіту про узгоджені процедури]. Будь ласка, підпишіть і поверніть додану копію цього листа, щоб вказати, що ви підтверджуєте та згодні з домовленостями про нашу співпрацю, а також з конкретними процедурами, які, як ми домовилися, буде виконано, і що вони відповідають цілям завдання
Наш гонорар виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт; його розраховано відповідно до часу, витраченого фахівцями на виконання завдання, з урахуванням поточних витрат. Узгоджена оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та потрібної кваліфікації. Просимо Вас підписати й повернути доданий примірник цього листа як свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов завдання, включаючи конкретні узгоджені нами процедури, які будуть виконані	[При необхідності вкажіть іншу інформацію, таку як порядок здійснення оплати, виставлення рахунків та інші конкретні умови]
[Назва фірми]	
Підтверджено та погоджено від імені [назва сторони, що наймає]: [Підпис] [Ім'я та посада] [Дата]	

– у забезпеченні постійного навчання та можливості розвитку для практикуючих фахівців, що виконують такі завдання, з метою підвищення їхньої технічної компетентності та розуміння відповідних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту;

– у чіткості інформування сторін, що беруть участь у завданні, про обсяг, процедури та обмеження завдання. Це дозволить переконатися, що у звіті висновки та результати представлені у стислій та зрозумілій формі;

– у забезпеченні повної відповідності вимогам стандарту МССП 4400, включаючи дотримання етичних принципів, професійного скептицизму та керівних принципів звітності;

– у регулярності оцінювання процесу залучення та визначення сфери для вдосконалення. Впровадження механізму зворотнього зв'язку для збору інформації від залучених сторін та зацікавлених осіб;

– у спритності встановлення міцних відносин з клієнтами, підтримуючи відкриту комунікацію, вирішуючи їхні проблеми та демонструючи цінність результатів завдань з надання впевненості. Зосередившись на цих сферах і цілях, практикуючі фахівці можуть підвищити ефективність і цінність узгоджених процедур для завдань з надання фінансової інформації, що виконуються відповідно до МССП 4400.

Впровадження процесу контролю якості для перевірки та моніторингу виконання

завдань є важливим аспектом виконання завдань за стандартом МССП 4400 у новій редакції. Цей процес допомагає гарантувати, що узгоджені процедури виконуються ефективно, точно і послідовно. З метою удосконалення системи контролю якості завдання з виконання узгоджених процедур можна визначити наступні напрями:

По-перше, розробити чітко визначений процес контролю якості, який окреслює кроки, що слід дотримуватися від етапу планування до завершення підготовки звіту про узгоджені процедури. Цей процес повинен визначити ролі та обов'язки практикуючих фахівців або інших експертів, які залучаються до виконання завдання узгоджених процедур.

По-друге, створити систему перевірки та затвердження, щоб гарантувати, що кожне завдання з виконання узгоджених процедур буде ретельно перевірено на точність, повноту та відповідність плану завдань і вимог МССП 4400.

По-третє, задокументувати процедури перевірки, яких слід дотримуватися для кожного завдання з виконання узгоджених процедур. Це може включати конкретні контрольні списки, шаблони або інструкції для стандартизації процесу перевірки та забезпечення послідовності у виконанні завдань.

По-четверте, переконатися, що вся документація, що пов'язана із завданням з виконанням узгоджених процедур, включаючи робочі документи, докази та звіти, є точною, повною і добре організованою.

Впроваджуючи надійний процес контролю якості, практикуючі фахівці можуть підвищити надійність результатів завдань з виконання узгоджених процедур, зменшити ризики та надати впевненості сторонам, що беруть участь у завданнях, у тому, що узгоджені процедури були виконані старанно і точно.

При виконанні завдань узгоджених процедур відповідно до МССП 4400 аудиторська документація має важливе значення для підтримки роботи, яку виконує практикуючий фахівець, і для демонстрації дотримання відповідних стандартів і вимог. Належна та правильно організована документація допомагає надати докази виконаних процедур, висновків та підстав для звіту, який видається практикуючим фахівцем.

З метою удосконалення змісту документації завдання з виконання узгоджених процедур, до документації необхідно включити умови завдання, характер, терміни та обсяг виконаних процедур, отримані результати та

будь-які суттєві професійні судження, зроблені під час виконання завдання. Вона також повинна включати будь-яку відповідну комунікацію зі стороною, що наймає, та будь-якими іншими передбачуваними користувачі.

Крім того, документація повинна бути повною і включати всю суттєву інформацію, що стосується завдання з виконання узгоджених процедур. Практикуючий фахівець повинен задокументувати виконані процедури, включаючи причини вибору конкретних процедур, а також будь-які обмеження обсягу завдань. Документацію з виконання завдання узгоджених процедур слід готувати своєчасно, в міру виконання завдання. Вона повинна реєструватися в реальному часі, тобто створюватися у процесі надання супутніх послуг, а не збиратися заднім числом після завершення процедур.

Розглянемо приклад того, як практикуючий фахівець може вдосконалити документацію відповідно до МССП 4400 для завдання з виконання узгоджених процедур щодо оцінки системи управління запасами компанії. Метою завдання є надання звіту за узгодженими процедурами щодо ефективності та точності процесу відстеження та оцінки запасів. Документування починається з чіткого визначення цілей завдання. Наприклад, «Метою цього завдання є виконання узгоджених процедур для оцінки ефективності та точності системи управління запасами компанії XYZ за фінансовий рік, що закінчується 31 грудня 2023 року». Чітко перелічіть конкретні процедури, які необхідно виконати, наприклад: «провести вибірку інвентаризацію в різних місцях і порівняти результати з інвентаризаційними записами». Якщо у процедурах використовується вибірка, надати чітке пояснення застосованої методології вибірки. Вказати розмір вибірки, метод відбору та обґрунтування обраного підходу. Для кожної процедури документувати отримані докази. Це може бути фотографії підрахунку запасів, копії переглянутих інвентаризаційних записів та будь-яка додаткова інформація, що зібрана під час виконання завдання. Чітко пов'язати кожну процедуру з узгодженими критеріями. Наприклад, якщо критерії передбачають, що підрахунки в інвентаризації мають бути точними з допуском 2%, показати, як процедури перевіряють відповідність цьому критерію. Зробіть перехресні посилання на кожну процедуру з відповідними висновками і доказами в документації. Якщо під час виконання процедур буде виявлені

будь-які проблеми або винятки, чітко задокументувати їх разом з їхніми наслідками. Наприклад, «під час фізичної інвентаризації ми помітили розбіжність у 5% між фактичною кількістю та зареєстрованою вартістю запасів, що призвело до потенційного завищення вартості запасів».

Підсумуючи результати проведених процедур, надати чіткі та стислі висновки. Наприклад: «на основі проведених узгоджених процедур ми встановили, що система управління запасами загалом ефективно відстежує та оцінює запаси. Однак є певні сфери, які потребують вдосконалення, про що свідчать наші висновки». Переконалися, що документація перевірена та схвалена партнером по завданням або іншим відповідним рецензентом для підтвердження відповідності професійним стандартам і політиці фірми.

Дотримуючись цих рекомендацій, практикуючий фахівець може покращити чіткість, повноту та організацію документації для завдань з виконання узгоджених процедур щодо оцінки системи управління запасами згідно з МССП 4400, що зробить її більш ефективною для демонстрації виконаної роботи та результатів, отриманих під час перевірки системи управління запасами.

Висновки. МССП 4400 містить вимоги щодо завдань, коли практикуючий фахівець залучається до виконання конкретних процедур з фінансовою та нефінансовою інформацією. Ці процедури узгоджуються між практикуючим фахівцем і особою, що наймає, а звіт практикуючого фахівця містить висновки, що зроблені за результатами цих процедур. Стандарт окреслює обов'язки як практикуючого фахівця, так і сторони, що наймає. Процедури, що виконуються, можуть включати широкий спектр завдань, таких як перевірка конкретних фінансових даних, перевірка дотримання нормативних вимог або дослідження окремих аспектів фінансової або нефінансової інформації. Визначення напрямів удосконалення належної документації при виконанні завдання узгоджених процедур дозволить продемонструвати, що завдання було сплановано, виконано та проаналізовано відповідно до стандарту. Ця документація допоможе забезпечити якість і достовірність процесу та результатів залучення. У подальших дослідженнях планується зосередити увагу на удосконаленні документації іншого виду супутніх послуг як завдання з підготовки інформації для фінансової звітності відповідно до вимог МССП 4410.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бессонова Г. П. Проблеми розвитку аудиту і аудиторських послуг в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf.
2. Жукова Т. А., Ганус І. С., Плікус І. Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісник СумДУ. Серія «Економіка»*. 2019. № 2. С. 63–69. URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/media/attachments/2019/12/17/8-63-69.pdf>.
3. Фабіянська В. Ю. Поняття якості в аудиторській практиці. *Агросвіт*. 2017. № 9. С. 62–68. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/12.pdf.
4. Лубенченко О.Е. Нова система управління якістю в аудиті. *Інформація та комунікації. Статистика України*. 2022. № 2. С. 85–94. URL: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/379/355/>.
5. Царенко О. В. Методологічні підходи розбудови домінант системи управління якістю аудиторських послуг в Україні. *Економіка та держава*. 2022. № 4. С. 4–7. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2022/3.pdf.
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
7. Савченко В., Кононенко Л., Назарова Г. Використання методів фінансового аналізу при виконанні аудиторських процедур. *Економіка та суспільство*. 2023. № 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-38>
8. Міжнародний стандарт супутніх послуг «Завдання з виконання узгоджених процедур». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. Київ : Видавництво «Фенікс», 2010. С. 409.
10. Міжнародний стандарт управління якістю 1 «Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості з надання впевненості чи супутніх послуг». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)

REFERENCES:

1. Bessonova H. P. (2020). Problemy rozvytku audytu i audytorskykh posluh v Ukraini [Problems of development of audit and audit services in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efektivna ekonomika*, 12. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf. [in Ukrainian]
2. Zhukova T. A., Hanus I. S., Plikus I. I. (2019). Analiz rynku audytorskykh posluh v Ukraini [Analysis of the market of audit services in Ukraine]. *Visnyk SumDU. Seriiia «Economika» – Bulletin of Sumy State University. Series "Economics"*, 2, 63–69. Available at: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/media/attachments/2019/12/17/8-63-69.pdf> [in Ukrainian]
3. Fabiianska V. Iu. (2017). Poniattia yakosti v audytorskii praktytsi [The concept of quality in audit practice]. *Ahrosvit – Agrosvit*, 9, 62–68. Available at: http://www.agrosvit.info/pdf/9_2017/12.pdf. [in Ukrainian]
4. Lubenchenko O. E. (2022). Nova systema upravlinnia yakistiu v audyti [New quality management system in audit]. *Informatsiia ta komunikatsii. Statystyka Ukrainy – Information and communications. Statistics of Ukraine*, 2, 85–94. Available at: <https://su-journal.com.ua/index.php/journal/article/download/379/355/> [in Ukrainian]
5. Tsarenko O. V. (2022). Metodolohichni pidkhody rozbudovy dominant systemy upravlinnia yakosti audytorskykh posluh v Ukraini [Methodological approaches to the development of the dominants of the quality management system of audit services in Ukraine]. *Ekonomika ta derzhava – Economy and state*, 4, 4–7. Available at: http://www.economy.in.ua/pdf/4_2022/3.pdf [in Ukrainian]
6. The Law of Ukraine "On the Audit of Financial Statements and Auditing Activities" No. 2258-VIII of December 21, 2017. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
7. Savchenko, V., Kononenko, L., & Nazarova, H. (2023). Vykorystannia metodiv finansovoho analizu pry vykonnanni audytorskykh protsedur. [Application of financial analysis methods in the performance of audit procedures]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*, 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-38> [in Ukrainian]
8. International Standard on Related Services 4400 "Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information". Available at: https://mof.gov.ua/storage/files/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf
9. International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services (2010). Part 2. Edition 2010. Kyiv: Phoenix Publishing House,
10. International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or other Assurance or Related Services Engagements. Available at: [https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_\(Not_Formatted\)\(uk\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/4_ISQM_1_Final_Standard_(Not_Formatted)(uk).pdf)