



УДК 657:336.22

<https://doi.org/10.31713/ve320244>

JEL: M42

Дячук О. О. [1; ORCID ID: 0009-0007-5745-3675]

аудитор

¹ТОВ-АФ «Інфо-сервіс-аудит», м. Рівне

ТРАНСФОРМАЦІЇ МІЖНАРОДНОГО СТАНДАРТУ СУПУТНІХ ПОСЛУГ 4400 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ) «ЗАВДАННЯ З ВИКОНАННЯ УЗГОДЖЕНИХ ПРОЦЕДУР»

У статті досліджено підстави для зміни та основні зміни у Міжнародному стандарті супутніх послуг 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур» (МССП 4400), які відбулися внаслідок перегляду Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародного стандарту супутніх послуг 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації».

Стаття акцентує увагу на тому, що оновлений МССП 4400 адаптований до сучасних тенденцій у бізнес-середовищах, забезпечуючи можливість виконання завдань з узгоджених процедур, які краще відповідають потребам користувачів. У статті також підкреслюється, що оновлений стандарт дозволяє практикуючим фахівцям надавати більш гнучкі рішення, орієнтовані як на фінансову, так і на нефінансову інформацію. Це розширює сферу застосування стандарту, дозволяючи підприємствам отримувати послуги, адаптовані до їхніх специфічних вимог. Чітке визначення сфери застосування стандарту надало беззаперечну можливість проведення узгоджених процедур щодо нефінансової інформації або нефінансової звітності та виконання завдань у екологічній та соціальній сферах, завдань щодо управлінської звітності та управлінських критеріїв.

Ключові слова: аудит; узгодженні процедури; супутні послуги; практикуючий фахівець; звіт про узгодженні процедури.

Актуальність теми. Дослідження, проведені Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), підкреслюють важливість перегляду цього стандарту для адаптації до сучасних тенденцій у фінансовому контролі та звітності. Крім того, в умовах сучасного бізнес-середовища зростає увага до екологічних, соціальних та управлінських аспектів, які дедалі більше інтегруються в корпоративні стратегії та бізнес-практики підприємств. Враховуючи зростаючу складність фінансових операцій та

специфічні потреби підприємств, зокрема щодо нефінансової інформації, підтвердження цільового використання коштів та грантів, Міжнародний стандарт супутніх послуг 4400 переглянутий саме для забезпечення якісного та ефективного виконання завдань з узгоджених процедур, які відповідають потребам ринку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз останніх публікацій свідчить, що значна увага до теоретичних та практичних аспектів супутніх послуг в аудиторській діяльності приділялася недостатньо. Основні наукові роботи зосереджуються на традиційних аспектах аудиту та наданні впевненості, тоді як супутні послуги, зокрема завдання з виконання узгоджених процедур, часто залишаються поза увагою дослідників.

Теоретичним та практичним аспектам і аналізу супутніх послуг в аудиторській діяльності присвячені праці Г. П. Бессонової, Т. А. Жукової, І. С. Ганус, І. Й. Плікус, О. В. Царенко та ін.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз змін у оновленому Міжнародному стандарті супутніх послуг 4400 (переглянутий) «Завдання з виконання узгоджених процедур», які суттєво впливатимуть на практику виконання таких завдань.

Викладення основного матеріалу. Суб'єкти господарювання часто не потребують повного аудиту діяльності, такого як обов'язковий аудит. Водночас у всьому світі зростає потреба у надійності фінансової та нефінансової інформації, яка відповідає певним критеріям.

Завдання з виконання узгоджених процедур широко використовується у багатьох юрисдикціях і попит на них продовжує зростати, особливо через посилення вимог до звітування щодо цільового фінансування та грантів. Минула редакція стандарту була розроблена більше ніж 20 років тому і вже не відповідала сьогоднішнім змінам, що відбулися у бізнес-середовищах, та іншим вимогам і потребам зацікавлених сторін [1]. Переглянутий стандарт набув чинності для завдань з виконання узгоджених процедур, для яких умови завдання узгоджені 1 січня 2022 року або після цієї дати. Виходячи з умов завдання на кілька років, практикуючі фахівці могли виявити бажання оновити умови завдання таким чином, щоб завдання з виконання узгоджених процедур виконувалися відповідно до вже оновленого МССП 4400 на дату набрання його чинності або після цієї дати [2].

Метою переглянутого стандарту було вирішення питань суспільного інтересу, які пов'язані з завданнями з виконання узгоджених процедур, зокрема:



- відповідати потребам зацікавлених сторін. У зв'язку з цим сфера застосування стандарту була розширена, щоб задовільнити попит на завдання з виконання узгоджених процедур як з фінансових, так і нефінансових питань;

- забезпечити чіткість та прозорість у звіті про узгоджені процедури;

- підвищити послідовність виконання завдань з узгоджених процедур, наприклад: щодо здійснення професійного судження при виконанні завдань, розгляду умов прийняття та продовження роботи, використання експертів, розкриття інформації про дотримання вимог щодо незалежності тощо.

Суттєві зміни насамперед вплинули та розширили сферу дії стандарту. В оновленому стандарті чітко вказано, що він охоплює як фінансові, так і нефінансові питання. При використанні попередньої редакції стандарту на практиці до завдань з узгоджених процедур також включали нефінансові питання, проте це викликало дискусії у професійній спільноті, оскільки попередня назва стандарту вказувала на те, що завдання з виконання узгоджених процедур стосуються саме фінансової інформації, без додаткових вказівок щодо його використання для інших потреб. Тепер оновлений стандарт однозначно регламентує, що завдання з узгоджених процедур можуть охоплювати як фінансові, так і нефінансові питання. У стандарті наведені приклади таких нефінансових питань, зокрема:

- кількості пасажирів, яка була заявлена в управлінні цивільної авіації;

- повідомлення інформації про знищення підроблених або дефектних товарів в регулюючий орган;

- процесів генерування даних для розіграшів лотереї, про які повідомляється регулюючому органу;

- обсягів викидів парникових газів, про які повідомляється регулюючому органу.

Стандарт не зазначає, що цей перелік є вичерпним, але демонструє, що сфери дії оновленого МСПП 4400 суттєво розширилися та можуть охоплювати екологічні питання, питання взаємодії з регулюючими органами тощо.

Нові вимоги та пояснювальні матеріали уточнюють обов'язки практикуючого фахівця щодо різних учасників завдання з виконання узгоджених процедур, таких як сторона, що наймає, передбачені користувачі звіту, а також відповідальна сторона за предмет, щодо

якого виконуються узгоджені процедури. Ці уточнення допомагають забезпечити чітку комунікацію між сторонами, визначити їхні права та обов'язки, а також підвищити прозорість і відповідальність під час виконання завдань, що, своєю чергою, сприяє підвищенню якості наданих послуг та їх відповідності Міжнародним стандартам супутніх послуг.

Оновлений МССП 4400 містить цілі практикуючого фахівця. Цілі призначені для того, щоб допомогти практикуючому фахівцеві зрозуміти ключові потреби в межах завдання з виконання узгоджених процедур.

У переглянутому стандарті термін «фактичні результати» замінено на термін «результати», який визначається як фактичні результати проведених узгоджених процедур. Зазначається, що цей термін «результати» виключає думки або висновки в будь-якій формі, а також будь-які рекомендації. Тобто ці зміни відповідають основній концепції завдань з виконання узгоджених процедур, згідно з якою практикуючий фахівець не робить жодних висновків щодо предмету завдання та не висловлює впевненості. Його роль полягає виключно в наданні результатів виконаних процедур, без будь-яких висновків або оцінки цих результатів.

Переглянутий стандарт не містить передумови для того, щоб практикуючий фахівець був незалежним при виконанні завдань з виконання узгоджених процедур (так само, як і попередня редакція МСПП 4400), однак нові вимоги та пояснювальні матеріали зазначають, що навіть якщо від практикуючого фахівця не вимагається (наприклад, законом або нормативно-правовими актами, етичним кодексом або контрактом) дотримання вимог незалежності, він може домовитися із стороною, що наймає, про те, що дотримання вимог незалежності є доречним для цілей завдання з виконання узгоджених процедур.

Звіт про узгоджені процедури тепер повинен містити заяву про незалежність – необхідна заява залежить від того, чи повинен практикуючий фахівець відповідати визначеним вимогам незалежності з метою виконання завдання, чи ні.

З'явилася нова вимога до практикуючого фахівця застосовувати професійне судження протягом усього завдання, в тому числі при прийнятті, проведенні та звітуванні за завданням з виконання узгоджених процедур, беручи до уваги обставини, що склалися під час виконання завдання. Нові допоміжні матеріали пояснюють та наводять приклади того, як здійснюється професійне судження під час виконання завдань з узгоджених процедур, а



також надають приклади.

Впровадженні нові вимоги щодо прийняття або продовження реалізації завдання з виконання узгоджених процедур. Практикуючий фахівець повинен погодитися або продовжити завдання з виконання узгоджених процедур тільки в тому випадку, якщо:

- сторона, що наймає, визнає, що очікувані процедури, які повинні бути виконані практикуючим фахівцем, відповідають меті завдання;

- практикуючий фахівець очікує, що зможе отримати інформацію, необхідну для реалізації завдання з виконання узгоджених процедур;

- узгоджені процедури і пов'язані з ними висновки повинні бути описані об'єктивно, із застосуванням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень;

- практикуючий фахівець не має підстав вважати, що відповідні етичні вимоги не будуть дотримані;

- якщо від практикуючого фахівця вимагається дотримання вимог незалежності, у практикуючого фахівця немає підстав вважати, що вимоги незалежності не будуть дотримані [2].

Практикуючий фахівець має розуміти мету завдання та відмовитися від завдання, якщо він дізнається про будь-які факти або обставини, що вказують на невідповідність процедур меті завдання з узгоджених процедур.

Додаткові пояснювальні матеріали в підтримку нових вимог, роз'яснюють специфіку опису узгоджених процедур та отриманих результатів виконання завдання. Вони також містять інформацію про терміни, які можуть бути або не бути доречними в контексті конкретного завдання. Наголошується на тому, що узгоджені процедури мають бути описані об'єктивно, з використанням зрозумілих термінів, що не вводять в оману і не допускають різних тлумачень. Це означає, що опис виконаних процедур має бути достатньо специфічним, щоб передбачуваний користувач міг чітко зрозуміти характер, обсяг виконуваних процедур і, за необхідності, терміни їх виконання.

Переглянутий стандарт визначає терміни, які є доречними для опису виконаних узгоджених процедур, зокрема такі як: підтвердити, порівняти, погодитись, відслідкувати, перевірити, запитати, перерахувати, спостерігати.

Також наводяться терміни, які можуть бути незрозумілими, що

вводять в оману або допускають різні тлумачення залежно від контексту, в якому вони використовуються, наприклад:

- терміни, пов'язані з наданням впевненості відповідно до стандартів РМСАНВ, а саме «надавати точні дані» або «точний та об'єктивний», «аудит», «перевірка», «надання впевненості», «думка» або «висновок»;

- терміни, що передбачають вираження думки або висновку про надання впевненості, такі як «ми підтверджуємо», «ми перевіряємо», «ми встановили» або «ми забезпечили» щодо висновків;

- неясні або нечіткі фрази, такі як «ми отримали всі пояснення і виконали такі процедури, які визнали необхідними»;

- терміни, які можуть тлумачитись по-різному, такі як «істотний» або «значний»;

- неточні описи процедур, таких як «обговорення», «оцінка», «тестування», «аналіз» або «дослідження», без зазначення характеру та обсягу, а також, якщо застосовано, термінів виконання процедур. Наприклад, використання слова «обговорити» може бути неточним без зазначення того, з ким проводиться обговорення, або конкретних запитань;

- терміни, які передбачають, що висновки не відображають фактичні результати, такі як «на нашу думку», «з нашої точки зору» або «ми займаємо позицію, яка» [2].

Переглянутий стандарт також включає нові вимоги у разі використання експерта практикуючого фахівця. Нові вимоги та пояснювальні матеріали містять вказівки щодо того, як експерт може допомогти практикуючому фахівцю у виконанні завдання з виконання узгоджених процедур. Крім того, якщо робота експерта буде використовуватися у завданні, то практикуючий фахівець повинен мати можливість брати участь у роботі експерта в обсязі, достатньому для того, щоб взяти на себе відповідальність за результати, включені до звіту про узгоджені процедури. Практикуючий фахівець може посилатися на роботу, виконану експертом, у звіті про узгоджені процедури, як добровільно, так і відповідно до закону або нормативно-правових актів. У такому випадку формулювання звіту не повинно означати, що відповідальність практикуючого фахівця за виконання процедур і звітування про результати зменшується через залучення експерта [2].

Новий МСПП 4400 передбачає підвищену прозорість до звіту про узгоджені процедури. На відміну від попередньої редакції стандарту, МСБО 4400 (переглянутий) не вимагає від аудитора



включати заяву про те, що звіт обмежується тими сторонами, які погодилися на виконання процедур. Таке обмеження тепер ґрунтується на розсуді практикуючого фахівця. Нові пояснювальні матеріали допомагають практикуючому фахівцю ухвалити рішення щодо обмеження використання або розповсюдження звіту про узгодженні процедури.

Висновки і перспективи подальших розвідок. У статті розглянуто підстави для зміни та основні зміни в Міжнародному стандарті супутніх послуг 4400 (переглянутому) «Завдання з виконання узгоджених процедур». Основною метою цих змін є забезпечення більшої гнучкості та актуальності стандарту, що дозволяє охоплювати різні сфери діяльності в бізнес-середовищах. Оновлення сприяють підвищенню послідовності виконання завдань з узгоджених процедур та здійсненню професійного судження під час їх реалізації. Переглянутий стандарт враховує умови прийняття завдання або його продовження, залучення експертів, а також розкриття інформації про дотримання вимог щодо незалежності. Ці зміни мають на меті покращити якість виконання завдань з узгоджених процедур і забезпечити відповідність сучасним вимогам ринку, що, у свою чергу, підвищує довіру до результатів аудиторської діяльності. Подальші дослідження щодо цієї теми слід акцентувати на вивченні реальних прикладів впровадження нових вимог в аудиторських компаніях, що дозволить виявити ефективні підходи та практики, що сприятимуть покращенню якості виконання цих завдань.

1. Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB. ISRS (Revised) Agreed-Upon Procedures Engagements. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISRS-4400-Revised-final.pdf>. (дата звернення: 28.06.2024).
2. Міжнародний стандарт супутніх послуг «Завдання з виконання узгоджених процедур». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf. (дата звернення: 28.06.2024).
3. Бессонова Г. П. Проблеми розвитку аудиту і аудиторських послуг в Україні. *Ефективна економіка*. 2020. № 12. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf. (дата звернення: 28.06.2024).
4. Жукова Т. А., Ганус І. С., Плікус І. Й. Аналіз ринку аудиторських послуг в Україні. *Вісник СумДУ. Сер. Економіка*. 2019. № 2. С. 63–69. URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/media/attachments/2019/12/17/8-63-69.pdf>. (дата звернення: 28.06.2024).
5. 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#Text>. (дата звернення: 28.06.2024).
6. 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). (дата звернення: 28.06.2024).

REFERENCES:

1. Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB. ISRS (Revised) Agreed-Upon Procedures Engagements. URL: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Basis-for-Conclusions-ISRS-4400-Revised-final.pdf>. (data zvernennia: 28.06.2024).
2. Mizhnarodnyi standart suputnikh posluh «Zavdannya z vykonannya uzghodzhenykh protsedur». URL: https://mof.gov.ua/storage/files/Hide/3_ISRS_4400_Revised_Final_Text_of_Full_Standard_uk.pdf. (data zvernennia: 28.06.2024).
3. Bessonova H. P. Problemy rozvytku audytu i audytorskykh posluh v Ukraini. *Efektivna ekonomika*. 2020. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2020/96.pdf. (data zvernennia: 28.06.2024).
4. Zhukova T. A., Hanus I. S., Plikus I. Y. Analiz rynku audytorskykh posluh v Ukraini. *Visnyk SumDU. Ser. Ekonomika*. 2019. № 2. S. 63–69. URL: <https://visnyk.fem.sumdu.edu.ua/media/attachments/2019/12/17/8-63-69.pdf>. (data zvernennia: 28.06.2024).
5. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist : Zakon Ukrainy vid 21 hrudnia 2017 r. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>. (data zvernennia: 28.06.2024).
6. Mizhnarodnyi standart upravlinnia yakistiu 1 «Upravlinnia yakistiu dlia firm, shcho vykonuiut audyty chy ohliady finansovoi zvitnosti, abo inshi zavdannya z nadання vpevnenosti z nadання vpevnenosti chy suputnikh posluh». 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). (data zvernennia: 28.06.2024).

Diachuk O. O. [1; ORCID ID: 0009-0007-5745-3675],
Auditor

¹LLC-AF «Info-service-audit», Rivne

TRANSFORMATIONS OF THE INTERNATIONAL STANDARD ON RELATED SERVICES 4400 (REVISED) «AGREED-UPON PROCEDURES ENGAGEMENTS»

The article examines the grounds for changes and the main modifications in the International Standard on Related Services 4400 (Revised) «Agreed-Upon Procedures Engagements» (ISRS 4400), which occurred as a result of the revision by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) of the International Standard on Related Services 4400 «Engagements to perform agreed-upon procedures regarding financial information».

The article emphasizes that the updated ISRS 4400 is adapted to contemporary trends in business environments, providing the opportunity to



perform agreed-upon procedure engagements that better meet the needs of users. It also highlights that the revised standard allows practitioners to offer more flexible solutions, focused on both financial and non-financial information. This expands the scope of the standard, enabling enterprises to receive services tailored to their specific requirements. The clear definition of the scope of the standard provides undeniable opportunities to conduct agreed-upon procedures regarding non-financial information or non-financial reporting and to perform tasks in environmental and social areas, as well as in management reporting and management criteria.

Keywords: audit; agreed-upon procedures; related services; practitioner; agreed-upon procedures report.

Отримано: 02 липня 2024 року
Прорецензовано: 07 липня 2024 року
Прийнято до друку: 27 вересня 2024 року