

Олена Олександрівна РАЗБОРСЬКА

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Донецький національний університет імені Василя Стуса
E-mail: o.rozborska@donnu.edu.ua

Христина Олександрівна ПУДКАЛЮК

Донецький національний університет імені Василя Стуса
E-mail: pudkaliuk.k@donnu.edu.ua

ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

Разборська О. О., Пудкалюк Х. О. Якість аудиторських послуг в Україні. *Економічний аналіз*. Тернопіль, 2018. Том 28. № 4. С. 67-75.

Анотація

Вступ. У статті розглянуто проблемні питання щодо якості аудиторських послуг. Глобалізація економічних відносин, створюючи додаткові переваги для учасників ринку, несе в собі низку ризиків. Саме тому щораз більше людей, які представляють різні сегменти суспільства, приймаючи рішення на основі інформації, яку вони самі не можуть своєчасно і правильно сприймати та контролювати; звертаються до незалежних аудиторів з метою оцінки надійності такої інформації.

Мета. Метою наукового дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка методичних рекомендацій щодо підвищення якості аудиторських послуг.

Результати. Для досягнення поставленої мети досліджено поняття якості аудиторських послуг, а також зіставлено два поняття «якість аудиторських послуг» та «якість фінансової звітності», адже основним інформаційним продуктом аудиторської перевірки є фінансова звітність. Розглянуто потребу користувачів фінансової звітності та їх інтереси в якісних аудиторських послугах, а також розроблено модель системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності, яку можна представити двома складовими: внутрішньою структурою та зовнішнім оточенням. Реалізація зазначеної моделі на практиці полягає в розробці та документальному оформленні принципів і процедур контролю якості аудиту, їх безперервному аналізі, оцінці та проведенні коригувальних впливів. Також розглянуто три рівні контролю якості аудиторських послуг та нормативно-правове регулювання аудиторської діяльності. Обґрунтовано необхідність удосконалення теоретичних та практичних аспектів якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудит; аудиторські послуги; якість аудиторських послуг; контроль якості аудиторських послуг; система внутрішнього контролю.

Olena Oleksandrivna RAZBORSKA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting, Analysis and Audit,
Vasyl` Stus Donetsk National University
E-mail: o.rozborska@donnu.edu.ua

Khrystyna Oleksandrivna PUDKALIUK

Vasyl` Stus Donetsk National University
E-mail: pudkaliuk.k@donnu.edu.ua

QUALITY OF AUDIT SERVICE IN UKRAINE

Abstract

Introduction. *The article deals with problematic issues concerning the quality of audit services. Globalization of economic relations, creating additional advantages for market participants, carries a number of risks. That is why more and more people represent different segments of society, making decisions based on information that they themselves can't perceive and control in a timely and correct manner; seek independent auditors to assess the reliability of such information.*

Purpose. *The purpose of scientific research is theoretical substantiation and development of methodological recommendations for improving the quality of audit services.*

Results. *To achieve the goal, the concept of the quality of audit services has been investigated, as well as the comparison of the two concepts of "quality of audit services" and "quality of financial reporting", since the main information product of the audit is financial statements. The necessity of users of financial reporting and their interests in qualitative audit services is considered, as well as the scheme of the model of the system of internal quality control of audit activity, which can be represented by two components: internal structure and external environment. Realization of the presented model in practice consists in developing and documenting the principles and procedures for auditing the quality of the audit, their continuous analysis, evaluation and corrective actions. Three levels of quality control of audit services and regulatory legal regulation of audit activity are also considered. The necessity of improvement of theoretical and practical aspects of the quality of audit services is substantiated.*

Keywords: *audit; audit services; quality of audit services;; quality control of audit services; internal control system.*

JEL classification: M40, M41, M49

Вступ

На сьогодні в умовах євроінтеграції та глобалізації виникає потреба в розширенні зовнішньоекономічних зв'язків. Щораз більше суб'єктів господарювання виходять на зовнішні ринки, оскільки це пов'язано з максимізацією одержуваного прибутку, розширенням меж ринку, з реалізацією науково-технічного потенціалу підприємств, обміном політичною, економічною, науково-технічною і культурною інформацією.

Залучення іноземних інвестицій у вітчизняну економіку вимагає від підприємств підвищення їх статусу як господарюючих суб'єктів, а також їх ділової репутації. Визначення цього статусу і ділової репутації підприємств є результатом не тільки грамотного ведення бізнесу, а й підсумком аудиторських перевірок. Саме учасники аудиторської мережі як незалежні експерти дозволяють зробити внесок у визначеність питання про довіру того чи іншого підприємства. Усі ці аспекти змушують суб'єктів аудиторської діяльності накопичувати високий рівень своєї ділової репутації для того, щоб їх думці могли довіряти на ринку, як вітчизняному, так і міжнародному.

На сучасному етапі аудиторські послуги є невід'ємним елементом вітчизняного ринку і спрямовані на захист законних майнових інтересів підприємств шляхом незалежного фінансового контролю, підтвердження достовірності фінансової звітності про результати господарської діяльності і надання послуг за профілем діяльності. Аудиторські послуги сприяють задоволенню цих потреб, оскільки часто аудит стає необхідною умовою для встановлення зовнішньоекономічних відносин господарюючих суб'єктів.

Отож, основоположними в цьому напрямку є питання якості аудиторських послуг.

Питаннями контролю якості аудиторських послуг займається велика кількість вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: Р. Адамс, В. Д. Андреев, А. Аренс, Г. Н. Белоглазова, С. М. Бичкова, В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Драч, Л. В. Дікань, Л. П. Кроливецька, Дж. Лоббек, Н. М. Малюга,

О. В. Марчук, В. Н. Новосьолов, Н. І. Петренко, В. І. Подольський, О. Ю. Редько, Н. А. Ремизова, О. Р. Суха, В. П. Суйц, С. А. Табалина, Л. Г. Церетел та багато інших.

Проблеми підвищення якості аудиторських послуг досліджуються у різних напрямках. Безліч робіт ґрунтується на підходах контролю якості на основі створення і розвитку єдиної системи контролю якості на державному рівні і на рівні професійних аудиторських організацій, що потребує її постійного вивчення та удосконалення.

Мета та завдання статті

Метою наукового дослідження є теоретичне обґрунтування та розробка методичних рекомендацій щодо підвищення якості аудиторських послуг.

Виклад основного матеріалу дослідження

Перш за все необхідно розглянути поняття «якість аудиторських послуг», адже існує чимало думок щодо розкриття його сутності. Наприклад:

- Ф. Ф. Бутинець зазначає, що під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг та супутніх аудиту робіт відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та «Кодексу професійної етики аудиторів» [2].
- О. Р. Суха та О. В. Марчук звертають увагу на те, що якість послуг гарантує довіру громадськості до результатів роботи аудиторів, які мають демонструвати перед спостережними органами адекватність виконання своїх обов'язків [10].
- С. В. Драч та інші автори зауважують, що підвищення якісного рівня аудиторських послуг сприятиме очищенню аудиторів від випадкових людей, які ставлять прибутковість понад професійні стандарти [10, с. 150].

Також, на нашу думку, необхідним для дослідження є зіставлення двох понять – «якість фінансової звітності» та «якість аудиторських послуг». Адже основним інформаційним продуктом аудиторської перевірки є фінансова звітність. Що якісніше сформована фінансова інформація, то якіснішою буде перевірка. Тому в статті ми запропонували модель, яка дозволяє визначити подальші напрямки наукових досліджень у контексті підвищення рівня якості аудиторських послуг (рис. 1).

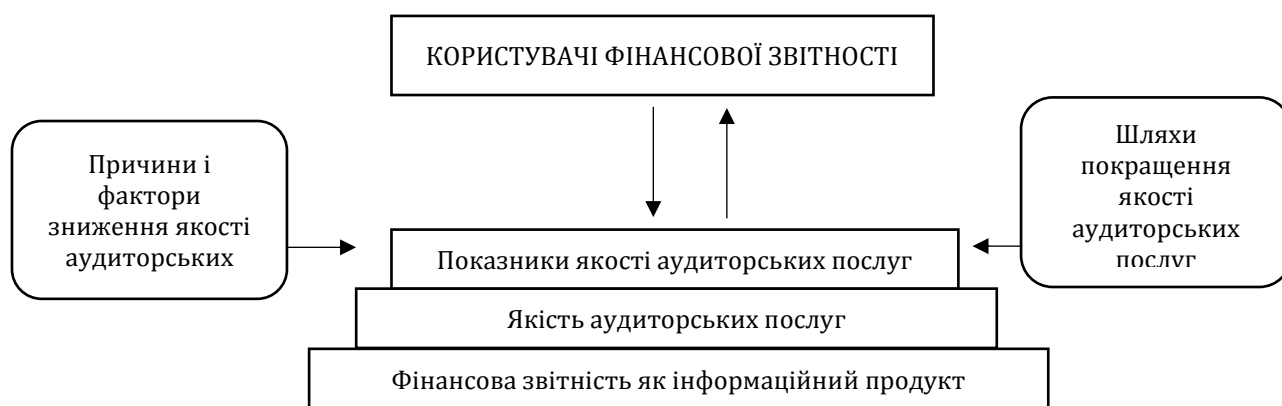


Рис. 1. Модель взаємозв'язку аудиторських послуг і користувачів фінансової звітності

Розглянута нами модель доводить, що аудит корисний рівно ж настільки, наскільки корисна фінансова звітність, щодо якої надається висновок. У межах цього документа фінансова звітність не розглядається в деталях, хоча багато науковців вважають, що прагнення охопити більш прогностичні, якісні і нефінансові дані могли б підвищити її значення. Роль аудиту та характер методики його проведення також повинні змінитися відповідним чином [7, с. 195].

Вагомим фактором довіри користувачів фінансової звітності до керівництва підприємства та аудиторів є проблема якості фінансової звітності. Кожен користувач прагне отримати достовірну інформацію про фінансове становище підприємства, систему внутрішнього контролю, правильну організацію бухгалтерського обліку, фінансову звітність підприємства [3, с. 229].

У достовірності та якості фінансової звітності зацікавленими можуть бути не лише інвестори. З урахуванням суспільних груп користувачів інформації, що подана у фінансовій звітності, інтереси користувачів нами узагальнено на рис. 2.

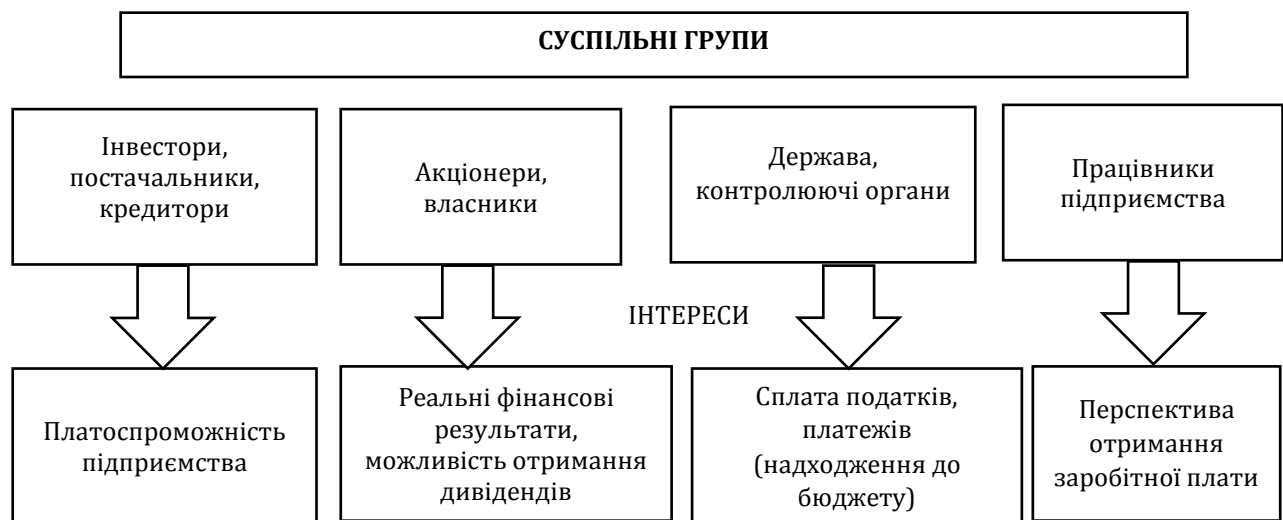


Рис. 2. Користувачі фінансової інформації та їх інтереси

Зауважимо, що хоча основна відповідальність щодо якості фінансової звітності і лягає на плечі управлінського персоналу, який готує таку звітність, саме незалежні зовнішні аудитори забезпечують впевненість стосовно її якості.

На сьогодні за відсутності сприятливих умов кредитування діяльності особливої уваги вимагають інтереси інвесторів. Так інвестори мають бути впевнені у тому, що фінансова інформація, на основі якої приймаються економічні рішення щодо розміщення капіталу, є достовірною та надійною. Досягнення якісних характеристик звітності забезпечують аудиторські перевірки фінансової звітності [8].

Тому у «діловому світі» важливим питанням є якість аудиту, адже стабільність та постійний розвиток як окремого підприємства, так і економіки країни загалом залежить від конкретних результатів аудиту та його якості.

Оцінка якості аудиту має на меті досягнення заданих параметрів якості його елементів, окремих етапів і всього процесу загалом.

На нашу думку, аудитори не звертають належної уваги на один з вагомих етапів аудиту – планування. Адже на цьому етапі відбувається вироблення загальної стратегії аудиту: складається план, який деталізується за напрямками у програму аудиту. Тому аудиторам необхідно уникати механічного підходу до аудиту та планувати свою роботу за індивідуальним підходом, незважаючи на попередні перевірки. Також на етапі планування варто зосередитись на оцінюванні стану внутрішнього контролю, тому що це допоможе аудитору виявити, які ділянки суб'єкта господарювання необхідно аналізувати більш детально, а які поверхнево, та дасть змогу розробити послідовність проведення аудиторських процедур.

Схему моделі системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності можна репрезентувати за двома складовими (рис. 3):

- внутрішньою структурою;
- зовнішнім оточенням – «виходом», «входом»; зворотним зв'язком і зовнішнім середовищем.

Зовнішнє оточення і внутрішня структура системи взаємопов'язані. Внутрішня структура переробляє «вхід» у «вихід». «Входом» є інформація по процесах забезпечення якості в аудиторській організації, вимоги до якості аудиторської діяльності та інформація з організації та здійснення внутрішнього контролю за фактами господарського життя; «Виходом» – розпорядчий документ з контролю якості (внутрішній стандарт або типові положення) і інформація щодо оцінки ефективності системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності [8].

У процесі свого функціонування система реагує на дії зовнішнього середовища і розвивається під цими впливами. Зовнішній вплив здійснюється через зовнішній контроль якості аудиту, що проводиться уповноваженим органом з контролю і нагляду та саморегулюючими організаціями аудиторів. Зворотній зв'язок здійснюється через вимоги, рекламації клієнтів і інформацію від споживачів, що виникла у зв'язку з незадовільною якістю аудиту та іншими факторами. Реалізація цієї моделі на практиці полягає в розробці та документальному оформленні принципів і процедур контролю якості аудиту, їх безперервному аналізу, оцінці та проведенні коригувальних впливів.



Рис. 3. Модель системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності

Серед проблем щодо організації і функціонування системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності слід виокремити такі:

- організаційні проблеми;
- проблеми розробки її методичної основи і процесу функціонування, що пов'язані з відсутністю методологічного відділу і обмеженістю кадрів [3, с. 230].

Тому оптимальною реалізацією цієї моделі в практичній діяльності з точки зору витрат і кінцевого результату стане документальне оформлення принципів і процедур контролю якості аудиту за елементами внутрішньої структури цієї моделі в типовому положенні з внутрішнього контролю якості аудиту, оцінка функціонування системи внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності з використанням тестування і запитальника, проведення коригувальних дій за виявленими порушеннями.

Як основні принципи внутрішнього контролю якості в аудиторській мережі можна виокремити такі: орієнтація діяльності на підвищення якості, відповідальність, збалансованість, своєчасне повідомлення про відхилення, системність, розподіл обов'язків, дотримання норм аудиторської етики [7, с. 196].

На нашу думку, підвищення якості аудиторських послуг можливе через запровадження нормативних вимог, внутрішніх стандартів та формування системи управління якістю учасників аудиторської мережі.

Першочергового значення для підвищення якості інформації аудиторів набуває функціонування системи внутрішнього контролю якості в аудиторській мережі. У цих умовах існує об'єктивна необхідність розробки методичної бази контролю якості аудиторської діяльності на рівні учасника аудиторської мережі. Контроль якості аудиторської діяльності в Україні містить три рівні (табл. 1).

Однозначно великим досягненням є впровадження у 2003 році в Україні Міжнародних стандартів аудиту та етики, що стало умовою для підвищення якості аудиторських послуг та дозволило аудиторам України працювати за міжнародними вимогами. Відповідне нововведення дозволило українським аудиторам працювати за вимогами світового ринку [6].

Виникнення аудиту в Україні асоціюється з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» у 1993 році, який втратив чинність. На зміну йому був прийнятий 21 грудня 2017 року Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», який набув чинності 1 жовтня 2018 року, та покликаний суттєво змінити засади аудиторської діяльності, запровадити нову систему регулювання та нагляду за нею та посилити вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності [5].

Таблиця 1. Рівні контролю якості аудиторської діяльності в Україні

Рівень контролю якості	Суб'єкт контролю якості	Реалізація контролю
Державний контроль	Орган виконавчої влади – Міністерство фінансів України	Здійснює контроль (нагляд) за діяльністю саморегульованих учасників аудиторської мережі щодо дотримання вимог нормативно-правових актів, які регулюють аудиторську діяльність
Зовнішній контроль	Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю	Забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд щодо контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності
	Аудиторська палата України	Здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес [1]
Внутрішній контроль	Аудиторські фірми, індивідуальні аудитори	Здійснюють контроль якості щодо дотримання встановлених правил внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності

Визнання кваліфікацій аудиторів в Європейському Союзі регламентується на даний момент Директивою 2006/43 / ЄС Європейського парламенту та Ради Європейського Союзу «Про обов'язковий аудит річної та консолідованої бухгалтерської звітності» 1, (далі – Директива 2006/43).

Кваліфікаційні вимоги, що висуваються особам, які хочуть працювати як бухгалтер або аудитор, стосуються рівня освіти, професійного досвіду і професійної атестації, що схоже з Директивою 2005/36 про визнання професійних кваліфікацій.

Незважаючи на те, що прийняття Закону обґрунтовувалося необхідністю імплементації Директиви 2006/43/ЄС про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, фактичною метою є суттєве підвищення якості аудиторських послуг та забезпечення на цій основі довіри до фінансової звітності з боку усіх категорій користувачів, починаючи від регуляторів і закінчуючи громадськістю [4].

Директивою 2006/43/ЄС визначено, що нагляд за аудиторською діяльністю має бути організований на основі принципу, згідно з яким: «по відношенню до аудиторів та аудиторських фірм має застосовуватися система забезпечення якості, організована у спосіб, який забезпечує її незалежність від суб'єктів, що контролюються».

Директивою визначено, що кожна держава-член повинна стежити за тим, щоб до всіх аудиторів та аудиторських фірм застосовувалася система забезпечення якості, яка повинна відповідати принаймні таким критеріям [3, 4]:

- система забезпечення якості повинна бути організована так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляду;
- фінансування системи забезпечення якості має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;
- система забезпечення якості повинна мати достатні ресурси;
- особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід у сфері обов'язкового аудиту та фінансової звітності, поєднаний із тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості;
- підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами та аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється;
- в обсязі перевірки забезпечення якості, що спирається на адекватну перевірку відібраних аудиторських справ, має передбачатися оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми;
- за результатами перевірки з метою забезпечення якості повинен складатися звіт, що має містити основні висновки перевірки для забезпечення якості;
- перевірки з метою забезпечення якості повинні проводитися принаймні один раз на шість років, але перевірка з метою забезпечення якості щодо аудиторів або аудиторських фірм, що проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу, – не рідше одного разу на три роки (ця вимога викладена статті 43 Директиви 2006/43/ЄС);
- загальні результати системи забезпечення якості мають оприлюднюватися раз на рік;

-
- зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості повинні враховуватися аудитором або аудиторською фірмою в розумний строк;
 - у разі неврахування зауважень до аудитора чи аудиторської фірми, за необхідності, має застосовуватися система дисциплінарних заходів чи санкцій.

Критерієм якості при проведенні аудиту вважається насамперед виконання аудиторами нормативних вимог.

Відомо, що одним із реальних способів покращення якості аудиторських послуг є підвищення відповідальності аудиторських фірм та аудиторів. Відповідно до законодавства України, розмір майнової відповідальності аудиторів не може перевищувати суми фактично завданої замовнику шкоди з вини аудитора. До аудиторів у випадку виявлення неодноразових фактів низької якості перевірок можуть застосовуватися стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або його анулювання.

Також аудиторам слід оцінювати бізнес-моделі компаній з урахуванням властивих їм ризиків. Роль полягає не в оцінці бізнес-моделі, а скоріше в оцінці можливих результатів певної бізнес-моделі.

Авторами розглядається два напрями оцінки якості [2]:

- якість внутрішньофірмової політики та її реалізація на рівні управління діяльністю аудиторської фірми (регламентація контролю якості визначена МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності») [6];
- якість роботи з аудиту фінансово-господарської діяльності конкретного підприємства-замовника (визначається Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність») [5].

Контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадження її на всіх етапах виконання завдання. Однак через нечітку та неповне виконання вимог МСА спостерігаються певні недоліки при створенні та впровадженні систем контролю якості аудиторських послуг, зокрема [1; 6]:

- не завжди виконуються процедури, пов'язані із прийняттям нових клієнтів або продовженням роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдань;
- отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;
- детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур;
- не розмежовується моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості з поточним моніторингом керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання.

Прозорість щодо функціонування системи забезпечення якості передбачає щорічне представлення такою системою звіту про результати функціонування, який повинен містити інформацію про надані за результатами інспектування рекомендації, запроваджені аудитором та аудиторськими фірмами коригуючі заходи та застосовані дисциплінарні заходи та санкції, якісну інформацію про результати функціонування системи забезпечення якості, а також важливу фінансову інформацію про фінансове та ресурсне забезпечення системи, її ефективність та результативність [8].

Висновки та перспективи подальших розвідок

Розглянуте нами вище доводить, що якість є важливим і невід'ємним фактором у роботі аудитора. Якість – сукупність характеристик та вимог, що ставляться до здатності задовольнити встановлені і передбачувані потреби. Звичайна якість містить: прийняття користувачами послуги стандартів, ступінь, з якої послуга відповідає стандарту, доступність (у тому числі вартісна) і надійність послуги.

Проведене дослідження дозволило доповнити та поглибити уявлення про «якість аудиту» як економічну категорію визначенням поняття «якість аудиторської послуги». Якість аудиторської послуги – це характеристика аудиторської діяльності, що виявляється в сукупності теоретичних, методологічних та організаційних властивостей аудиторської послуги, які здатні задовольняти потреби зацікавлених користувачів і підвищувати довіру до аудитора.

З наведених визначень можна зробити висновок, що якість аудиторських послуг має два аспекти:

- по-перше, якість аудиторської перевірки, при якій об'єктом забезпечення якості є незалежна перевірка фінансової звітності та системи бухгалтерського обліку;
- по-друге, якість аудиторської діяльності, при якій об'єктом забезпечення якості є робота суб'єкта аудиторської діяльності загалом.

У зв'язку з тим, що до аудиторської діяльності різні користувачі можуть висувати різні вимоги, то рівень її якості буде змінюватися. Поняття «якість» щодо аудиторської перевірки залежить від мінливих

вимог стандартів і потреб користувачів. Відповідно, слід вивчати якість аудиторських послуг з декількох сторін і виносити інтегровану оцінку його рівня.

З огляду на вищесказане можна зробити висновок, що нині контроль за якістю аудиторських послуг в Україні не дає потрібних результатів. Тому для формування ефективної системи контролю за якістю аудиторських послуг, на нашу думку, необхідно забезпечити виконання таких вимог:

1) регулярний контроль якості аудиторських послуг повинен здійснюватися на рівні всіх суб'єктів аудиторської діяльності;

2) запровадження критеріїв, стандартів оцінювання аудиторських послуг, які дозволять об'єктивно оцінювати роботу суб'єктів аудиторської діяльності, як на зовнішньому, так і на внутрішньому рівні;

3) удосконалення методик і процедур роботи суб'єктів аудиторської діяльності.

Однак подальший розвиток аудиту в Україні потребує зміцнення його нормативної бази, збереження основоположних принципів аудиторської діяльності, без яких вона втрачає свою незалежність і самостійність. І це нині основна проблема якості аудиту, рішення якої залежить від кожного працівника цієї сфери послуг. При вирішенні зазначеної проблеми необхідно враховувати специфіку сучасної економічної реальності і особливості сформованої практики аудиту в країні. А також необхідно пам'ятати, що якісний аудит служить інтересам не тільки власників, але і держави та суспільства.

Список використаних джерел

1. Аудиторська Палата України : офіційний сайт. URL : <http://www.apu.com.ua>.
2. Бутинець Ф. Ф., Малуґа Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: монографія / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2014. 564 с.
3. Васильюк М. М., Григорів О. О. Організація й забезпечення гарантій якості аудиторських послуг та механізм їх реалізації у сучасній професійній практиці аудиту. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки"*. 2014. Вип. 8. Частина 7. С. 226-230.
4. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (Directive 2006/43/EC on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts). URL: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
5. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» 2258-VIII від 21.12.2017. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, 2015, видання 2016 р. International Federation of Accountants (IFAC). Видання у 3-х частинах. Частина 1. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2016. 1250 с.
7. Петраков Я. В., Короткий В. В. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні та світі. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 38. С. 189-198.
8. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки. URL : www.economy.nayka.com.
9. Разборська О. О., Мошура Л. О. Внутрішній аудит оцінки якості прийняття управлінських рішень: поняття, призначення та роль в системі управління підприємством. *Фінанси, облік, банки*. 2017. Вип. №1 (22). С. 146-153.
10. Суха О., Марчук В. URL : www.rstu.rv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.doc.

References

1. *Public accountant Chamber of Ukraine*. (2018). Retrieved from: <http://www.apu.com.ua>.
2. Butynets', F. F., Malyuha, N. M., Petrenko, N. I. (2014). *Audit: stan i tendentsiyi rozvytku v Ukraini*. Zhytomyr: ZhDTU.
3. Vasyliuk, M. M. and Hrugoriv, O. O. (2014). Organization and providing of quality of public accountant services guarantees and mechanism of their realization are in modern professional practice of audit. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriya "Ekonomichni nauky"*, 8(7), 226-230.
4. *Directive 2006/43 / EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audit of annual accounts and consolidated accounts*. (2006). Retrieved from: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
5. Law of Ukraine "On Audit of Financial Reporting and Audit Activity" 2258-VIII of December 21, 2017. (2017). Retrieved from: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
6. *International Standards on Quality Control, Audit, Review, Other Assurance and Related Services*. (2016). International Federation of Accountants (IFAC). Edition in 3 parts. Part 1. Kyiv: International Federation of Accountants, Audit Chamber of Ukraine.

-
7. Petrakov, Ya. V., Short, V. V. (2010). Methodological principles of quality control of audit services in Ukraine and in the world. *Bulletin of the Chernihiv State Technological University. Series "Economic Sciences"*, 38, 189-198.
 8. Proskurina, N. M. and Kovalenko, V. P. (n. d.). *Methodological principles of quality control of audit services: adaptation of international experience to the conditions of the national economy*. Retrieved from: www.economy.nayka.com.
 9. Razborska, O. O., Moshura, L. O. (2017). Internal audit of the assessment of the importance of management decisions: understanding, assignment of that role in the system of management of the company. *Finansy, oblik, banky*, 1 (22), 146-153.
 10. Sukha, O., Marchuk, V. (n. d.). URL : www.rstu.rv.ua/metods/asp/vd/v39ek39.doc.

Стаття надійшла до редакції – 02.12.2018 р., прийнята до друку – 16.12.2018 р.