

УДК 657.631

DOI: 10.25140/2411-5215-2018-4(16)-222-229

Світлана Гончарук

**СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ
ТА НЕОБХІДНІСТЬ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ**

Светлана Гончарук

**СИСТЕМА КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ
И НЕОБХОДИМОСТЬ ЕЕ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

Svitlana Honcharuk

AUDIT QUALITY CONTROL SYSTEM AND NECESSITY OF ITS IMPROVEMENT

У статті обґрунтовано необхідність підвищення якості аудиторських послуг за допомогою створення системи громадського нагляду за аудиторською професією, що є вирішальним елементом у підтримці й підсиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості, особливо для суб'єктів суспільного інтересу, відповідно до Директив ЄС. Нагляд за аудиторською діяльністю має бути організований на основі принципу, який має забезпечити підвищення якості аудиту фінансової звітності в інтересах суспільства, що організована у спосіб, який забезпечує її незалежність від суб'єктів, що контролюються. В Україні доцільно застосувати досвід європейських країн щодо посилення контролю за якістю проведеного аудиту. Зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг надають практичну допомогу суб'єктам аудиторської діяльності у створенні та подальшому розвитку власних систем контролю якості та запобіганні ризиків визнання їх такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторські послуги; система контролю якості аудиту громадський нагляд за аудиторською професією; незалежність аудитора; робочі документи суб'єкта аудиторської діяльності; орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Рис.: 1. Табл.: 1. Бібл.: 7.

В статье обосновывается необходимость повышения качества аудиторских услуг посредством создания системы общественного надзора за аудиторской профессией, что является решающим элементом в поддержке и усилении доверия к деятельности аудиторов со стороны общественности, особенно для субъектов общественного интереса, в соответствии с Директивами ЕС. Надзор за аудиторской деятельностью должен быть организован на основе принципа, который должен обеспечить повышение качества аудита финансовой отчетности в интересах общества, организованная таким образом, который обеспечивает ее независимость от субъектов, которые контролируются. В Украине целесообразно применить опыт европейских стран по усилению контроля за качеством проведенного аудита. Внешние проверки систем контроля качества аудиторских услуг оказывают практическую помощь субъектам аудиторской деятельности в создании и дальнейшем развитии собственных систем контроля качества и предотвращении рисков признания их такими, которые не прошли проверку системы контроля качества аудиторских услуг.

Ключевые слова: аудиторские услуги; система контроля качества аудита; общественный надзор за аудиторской профессией; независимость аудитора; рабочие документы субъекта аудиторской деятельности; орган общественного надзора за аудиторской деятельностью.

Рис.: 1. Табл.: 1. Библ.: 7.

The article deals with the necessity of improvement the quality of audit services through the creation of public oversight system of the audit activity. It is a crucial element in maintaining and enhancing public confidence in auditors, especially for public interest entities, in accordance with the EU Directives. Audit supervision should be organized on the principle that should ensure improvement quality of the audit of financial statements in the interests of society, organized independently from controlled entities. The experience of European countries should be used for strengthening control over the quality of the audit in Ukraine. External audits of quality control systems for audit services provide practical assistance in establishing and further developing their own quality control systems and help to avoid risks of their acknowledgement as non-audited for the quality control system of audit services.

Keywords: audit services; audit quality control system; public oversight of the audit activity; auditor independence; working documents of the audit engagement subject; public oversight body of audit activity.

Fig.: 1. Table: 1. References: 7.

JEL Classification: H83

Постановка проблеми. У сучасних економічних умовах, коли розвиток України спрямований на інтеграцію економіки у світовий економічний простір, залучення в країну іноземного капіталу та характеризується проблемами конкурентоспроможності окремих галузей економіки, виникає проблема якості фінансової звітності та її підтвердження. Усе це є ключовим фактором довіри користувачів інформації до керівництва підприємства та аудиторів. Кожен користувач хоче отримувати достовірну інформацію про господарську діяльність, фінансову звітність та функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Попит на аудиторські послуги зростає, що викликає зростання пропозиції. Виникає проблема забезпечення якості аудиторських послуг. Прагнення суб'єктів господарювання розвивати ринкові відносини цивілізованим шляхом зумовлюється необхідністю забезпечення довіри між діловими партнерами. Здійснення цього можливе тільки за наявності достовірної та своєчасної інформації про їхній фінансовий стан.

Висока якість послуг може досягатись різними шляхами: накопиченням відповідного досвіду роботи, стабільним штатом аудиторів із високою кваліфікацією та досвідом, володінням знаннями у відповідній галузі бізнесу, своєчасним реагуванням на всі зміни, що відбуваються в країні, а також забезпеченням конфіденційності інформації. Із дотриманням таких вимог буде зростати довіра до послуг аудиторів у сфері великого, середнього та малого бізнесу України. Стверджувати, що вітчизняний ринок аудиторських послуг в повній мірі відповідає всім вимогам бізнесу зарано. Тому питання становлення та розвитку цього сектору ринку й покращення його якості залишається актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розробку теоретичних основ та методологічних підходів до проблеми якості аудиту, проблем аудиту фінансових звітів та громадського нагляду за аудиторською діяльністю зробили провідні вчені-економісти, як вітчизняні – М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. П. Коваленко, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Г. Лінник, Н. Ф. Огійчук, Н. І. Петренко, Н. М. Проскуріна, О. Ю. Редько, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, Н. Н. Шишкоєдова, так і зарубіжні – А. Аренс, Дж. Лоббек, Р. Адамс, Дж. К. Робертстон, Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлі тощо.

Дослідження сучасного стану наукової думки дає змогу встановити, що потреба в підтвердженні фінансової звітності аудитором прямо пропорційна рівню професійної відповідальності аудиторів. Тому необхідно змістити акценти в суспільній свідомості про роль аудиту в суспільстві. Аудит не тільки визначається як незалежний фінансовий контроль в інтересах власника, а являє собою професійну інтелектуальну діяльність, що спрямована на зменшення до певного рівня інформаційних ризиків для користувачів фінансової звітності.

О. Ю. Редько зазначає, що якість аудиторських послуг є системним дотриманням вимог чинного законодавства та вимог стандартів аудиту та кодексу професійної етики [6, с. 182]. Він вважає, що якість аудиторських послуг є категорією, що перманентно змінюється залежно від рівня суспільних відносин та господарської практики країни [6, с. 181].

На думку Ф. Ф. Бутинця, під якістю в аудиторській практиці слід розуміти максимальне задоволення інформаційних потреб користувачів результатами виконаних аудитором робіт, послуг відповідно до інтересів власника, суспільства та конкретного замовника в межах вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та «Кодексу професійної етики аудиторів» [5, с. 479].

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Ринок аудиторських послуг України не в повній мірі задовольняє вимоги споживачів. Такий стан справ має низку причин, які здебільшого не залежать від суб'єктів аудиторської діяльності. Насамперед, це стосується недосконалої законодавчої та нормативної бази. Основні скарги з боку користувачів аудиторських послуг такі:

- незадоволення результатами аудиторських послуг або наслідками їх надання;
- втрата аудиторською фірмою незалежності;
- низька якість аудиторських послуг;
- неетичні висловлювання аудитора в офіційних документах;
- пропуск або не встановлення фактів помилок, обману та шахрайських дій в обліку під час аудиторської перевірки.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Тому й виникає нерозуміння важливості аудиту та соціально-економічних переваг інформації, яка підтверджена аудитором. Такій інформації можна довіряти, але в разі виникнення проблем із її використанням, необхідно мати можливості оскарження та відшкодування збитків, що виникли внаслідок використання такої інформації. Таким чином, покращення якісної складової аудиторських послуг дасть змогу збільшити довіру користувачів.

Виклад основного матеріалу. Контроль якості аудиторських послуг здійснюється в країнах ЄС з боку державних органів та громадськості (громадський нагляд), і цьому з року в рік приділяється більше уваги. При цьому громадський нагляд організовується не із представників професії, а з представників замовників аудиторських послуг та користувачів фінансової звітності. У 2014 році була підписана Угода про асоціацію з ЄС. Тим самим Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати своє законодавство з європейськими нормами. Насамперед це стосується ділового законодавства, включаючи сферу фінансової звітності та аудиту. У 2017 році закінчився 3-річний перехідний період, який встановлений Угодою про асоціацію. Це було зроблено для адаптації нашого законодавства до Постанови ЄС № 1606/2002 про перехід на МСФЗ та Директиви ЄС № 2006/43/ЄС щодо обов'язкового аудиту. Усе це сприяло прийняттю нового законодавства.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1], який набув чинності 1 жовтня 2018 року, має докорінно змінити засади аудиторської діяльності, встановити принципово нову систему регулювання та нагляду за нею та посилити вимоги до суб'єктів аудиторської діяльності.

Цей Закон охоплює широке коло питань, які включають вимоги щодо забезпечення незалежності та об'єктивності аудиторів, оцінки ризиків, інформаційної безпеки, запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань, запровадження системи внутрішнього контролю тощо.

Обов'язком України в межах Угоди про асоціацію з ЄС та одним із напрямів стратегії «Україна-2020», є гармонізація законодавства у сфері аудиту до європейських стандартів. А це буде сприяти позитивному інвестиційному клімату та забезпечить підвищення рівня довіри з боку інвесторів до фінансової звітності вітчизняних підприємств і діяльності українських аудиторів. Гармонізація допоможе уникнути надання неякісних аудиторських послуг підприємствам, що становлять публічний інтерес, а також буде впливати на прозорість та достовірність фінансової звітності.

Директива 2006/43/ЄС визначає, що нагляд за аудиторською діяльністю має бути організований на основі принципу, що має забезпечити підвищення якості аудиту фінансової звітності в інтересах суспільства та сформований таким чином, щоб бути незалежним від суб'єктів, які контролюються [2].

Ефективний громадський нагляд за аудиторською професією є вирішальним елементом у підтримці та підсиленні довіри до діяльності аудиторів з боку громадськості. На сьогодні брак такої довіри частково ґрунтується на тому, що громадськість сприймає професію аудитора як саморегулюючу, якій притаманний серйозний ризик конфліктів інтересів, що й породжує недоліки в їхній роботі. Тому надійним і необхідним елементом професійної діяльності аудитора є громадський нагляд.

У Директиві 2006/43/ЄС принципи й вимоги до суспільного нагляду викладені в главі VIII «Суспільний нагляд та регуляторні домовленості між державами-членами». Це такі принципи [2; 7]:

- принципи суспільного нагляду (стаття 32) [2];
- вимоги щодо співпраці між системами суспільного нагляду на рівні Співтовариства (стаття 33) [2];

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

- порядок взаємного визнання заходів із регулювання між державами-членами (стаття 34) [2];

- порядок призначення компетентних органів (стаття 35) [2];

- обов'язки у сфері професійної таємниці та регуляторної співпраці між державами-членами (стаття 36) [2].

Системи нагляду за професією аудитора в зарубіжних країнах за організаційною ознакою можна поділити на такі види:

1. Нагляд за якістю аудиторських послуг здійснює приватна суспільна організація за дорученням держави. У США в 2002 році був створений Комітет з нагляду за звітністю публічних компаній (РСаОВ) на підставі акта Сарбейнса-Окслі, який є приватною неприбутковою корпорацією. РСаОВ була створена з метою захисту інвесторів та громадських інтересів шляхом забезпечення об'єктивності й незалежності аудиторських звітів та має право виносити вироки та штрафи, що вимірюються мільйонами доларів США. Таку ж систему запроваджено й у Великобританії.

2. В Австралії, Голландії та Італії нагляд за якістю послуг, які надає аудиторська фірма, здійснює державний орган, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу біржових структур.

3. У Німеччині діє комбінована модель. Її сутність полягає в тому, що існуюча суспільна організація аудиторів – Аудиторська палата й надалі здійснює нагляд за професією, але Аудиторську палату, у свою чергу, контролює незалежний державний орган – Комісія з нагляду за професією аудитора.

Україна тільки починає будувати свою систему громадського нагляду за якістю аудиту, оскільки аудит не може існувати без якісної незалежної системи зовнішнього контролю за аудиторською діяльністю.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» обґрунтовано, що здійснювати нагляд за аудиторською діяльністю має спеціальний інститут – Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який складатиметься з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції з забезпечення якості [1].

У Законі реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності передбачає ведення Реєстру, відомості до якого вносяться Аудиторською палатою України. Реєстр складається з таких розділів [1]:

- аудитори;

- суб'єкти аудиторської діяльності;

- суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності;

- суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний інтерес [1].

З метою дотримання вимог Директиви 2006/43/ЄС у Положенні про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженому рішенням АПУ від 30.10.2014 р. № 302/9 (зі змінами) визначений Порядок проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг [3]. Усі суб'єкти аудиторської діяльності в Україні повинні дотримуватись вимог Порядку. Обов'язкова зовнішня перевірка системи контролю якості аудиторських послуг повинна проводитись не рідше одного разу на п'ять років. Усі суб'єкти господарювання, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, повинні підлягати обов'язковій зовнішній перевірці системи контролю якості аудиторських послуг [3].

Зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг надають практичну допомогу суб'єктам аудиторської діяльності. Це стосується створення та подальшого розвитку власних систем контролю якості та запобігання ризиків визнання їх такими, що не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

У таблиці наведена порівняльна характеристика результатів зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності в 2015–2017 роках.

Згідно з Планом зовнішніх перевірок системи контролю якості на 2017 рік, який затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27.10.2016 р. № 332/6 (зі змінами), протягом 2017 року було заплановано здійснити перевірку системи контролю якості 206 суб'єктів аудиторської діяльності (САД). Комітетом з контролю якості протягом 2017 року перевірено 101 САД. Підстави не проведення перевірок інших суб'єктів аудиторської діяльності, включених до Плану перевірок також наведені в таблиці.

Таблиця

Порівняльна характеристика результатів зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг САД у 2015–2017 роках

№ з/п	Показник	Кількість суб'єктів аудиторської діяльності		
		2015	2016	2017
1.	Включено до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, всього	184	229	206
2.	Фактично здійснено перевірок СКЯ суб'єктів аудиторської діяльності відповідно до затвердженого Плану зовнішніх перевірок:	56	103	100
	• пройшли перевірку СКЯ відповідно до п. 8.2.1 та п. 8.4. Положення;	43	70	76
	• пройшли повторну перевірку СКЯ відповідно до п. 8.2.1 та п. 8.4. Положення	-	-	1
	• пройшли перевірку СКЯ відповідно до п. 1.6. Положення, як новостворені;	8	13	-
	• не пройшли перевірку СКЯ відповідно до п. 8.2.2 та п. 8.4. Положення;	5	19	19
	• не пройшли перевірку СКЯ відповідно до п. 8.2.2 та п. 8.4. Положення (повторно);	-	4	4
	• виключені із реєстру аудиторські фірми, що не пройшли повторну перевірку СКЯ;	-	1	-
	• перешкоджання проведенню перевірок СКЯ	-	1	-
3.	Перевірку перенесено на наступний рік (дозволяється один раз за рішенням Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики з поважних причин)	46	14	14
4.	Виключено з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів упродовж року аудиторські фірми за власним бажанням, що входили до Плану зовнішніх перевірок СКЯ	39	22	17
5.	Компанії у яких відсутні завдання для повторної перевірки на предмет усунення недоліків СКЯ	28	68	9
6.	Немає можливості здійснити перевірку з причини знаходження суб'єктів у зоні проведення АТО	15	5	-
7.	Перевірено фірми з Плану 2016 у січні 2017 року	-	19	-
8.	Відмова від проведення зовнішньої перевірки СКЯ	-	-	66
9.	Включено САД в план зовнішніх перевірок СКЯ за власним бажанням:	-	2	20
	• пройшли перевірку СКЯ за власним бажанням відповідно до п. 8.2.1 та п.8.4. Положення;	-	2	14
	• не пройшли перевірку СКЯ відповідно до п. 8.2.2 та п. 8.4. Положення	-	-	3
10.	Виключено САД з плану зовнішніх перевірок СКЯ за власним бажанням (відповідно до п. 9)	-	-	2

Джерело: [4].

Треба зазначити, що аудитор та аудиторська фірма можуть нести кримінальну, адміністративну, цивільну та професійну відповідальність [1]. Кримінальна та адміністративна відповідальність полягає в здійсненні певних злочинів, передбачених Кримінальним кодексом України, таких як навмисне приховування істини, розголошення конфіденційної інформації, ухилення від сплати податків та інше. Професійна відповідальність полягає в недостатній кваліфікації та компетенції аудитора, що може тягнути за собою як попередження, так і припинення або анулювання дії сертифіката [1]. Цивільну відповідальність аудитор несе перед своїми клієнтами та третіми особами у вигляді матеріального відшкодування за видачу висновку, що призвів до збитків.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Протягом 2017 року за результатами розгляду скарг щодо неналежного виконання професійних обов'язків аудиторськими фірмами та аудиторами Аудиторською палатою України було прийнято 24 рішення (враховуючи скарги, що надійшли в 2016 році). Згідно з ними було застосовано стягнення у вигляді:

- попередження (до вісімнадцяти аудиторів та двох аудиторських фірм);
- призупинення дії сертифіката аудитора на три місяці (до одного аудитора);
- призупинення дії сертифіката аудитора на п'ять місяців (до одного аудитора);
- анулювання сертифіката (до одного аудитора);
- виключення із Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (до трьох суб'єктів аудиторської діяльності).

Дані щодо застосованих АПУ стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) у 2017 році наведено на рисунку.



Рис. Інформація про стягнення, застосовані АПУ упродовж 2017 року до аудиторів (аудиторських фірм) за результатами розгляду скарг, заяв, інформації, звернень, що надходили до АПУ від державних органів, фізичних та юридичних осіб, а також за результатами планових та позапланових перевірок

Джерело: [4].

Висновки і пропозиції. Незалежність аудитора забезпечується дотриманням ним вимог Міжнародних стандартів аудиту, правил професійної етики, які викладені в Кодексі професійної етики Міжнародної федерації бухгалтерів. А для цього важливим кроком у напрямку побудови ефективної системи регулювання аудиторської діяльності має стати чітке та прозоре законодавство. Воно має забезпечити підвищення якості аудиту фінансової звітності в інтересах суспільства.

Орган громадського нагляду за аудиторською діяльністю повинен сприяти відповідальному ставленню до тих осіб, які очолюватимуть орган суспільного нагляду, та до інспекторів, які перевірятимуть систему контролю якості аудиторських послуг.

Відповідно до вимог ЄС, для підвищення якості аудиторських послуг необхідно:

- робочі документи суб'єкта аудиторської діяльності повинні бути складені та систематизовані таким чином, щоб висловлення незалежної аудиторської думки й основа для аудиторського звіту ґрунтувались на достатніх та відповідних аудиторських доказах того, що аудит планувався та виконувався відповідно до професійних стандартів, застосованих законодавчих та нормативних вимог;

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

- аудитор має дотримуватись незалежності як під час аудиту, так і під час надання інших послуг;

- аудитор повинен передбачати всі можливі ризики втрати незалежності та вживати необхідних заходів щодо їх зниження;

- політика та процедури системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності повинні бути розроблені відповідно до вимог професійних стандартів, чинних законодавчих і нормативних актів та реалізовані, як на рівні аудиторської фірми, так і на рівні виконання окремих завдань і повинні бути доведені до відома кожного співробітника аудиторської фірми.

Список використаних джерел

1. 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>.

2. Директива Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС від 17 травня 2006 року про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС, і припиняє дію. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844.

3. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг: Рішення Аудиторської палати України від 30.10.2014 р. № 302/9. https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14.

4. Інформація про результати зовнішніх перевірок СКЯ аудиторських послуг САД в 2015-2017 роках: Рішення Аудиторської палати України від 29.03.2018 р. (протокол № 356). URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN044545.html.

5. Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні: Монографія / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ЖДТУ, 2004. 564 с.

6. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: монографія. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. 493 с.

7. Шалімова Н. С. Система суспільного нагляду за аудиторською професією: світовий досвід та шляхи його використання в Україні. *Економічний простір*: збірник наукових праць. 2011. № 56/1. С. 113–121.

References

1. Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist [On Audit of financial statements and audit activities] № 2258-VIII (December 21, 2017). Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.

2. Dyrektyva Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady 2006/43/YES vid 17 travnia 2006 roku pro oboviazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti, shcho vnosyt zminy do Dyrektyv Rady 78/660/YeES ta 83/349/YEES, i pryypniaie diiu Dyrektyvy Rady 84/253/YeES [Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC]. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844.

3. Polozhennya pro zovnishni perevirky systemy kontrolyu yakosti audytorskykh posluh: Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy [Regulation on external audits of the quality control system of audit services: Decision of the Chamber of Auditors of Ukraine] № 302/9 (October 30, 2014). Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr2_9230-14.

4. Rishennia Audytorkoi palaty Ukrainy (protokol № 356) Informatsiia pro rezultaty zovnishnikh perevirok SKYA audytorskykh posluh SAD v 2015–2017 rokakh [Information about the results of external audits of SKJ auditing services of GAD in 2015-2017: The decision of the Audit Chamber of Ukraine] (29 March, 2018). Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN044545.html.

5. Butynets, F. F. Maliuha, N. M. and Petrenko, N. I. (2004). *Audyt: stan i tendentsii rozvytku v Ukraini* [Audit: State and Development Trends in Ukraine]. Zhytomyr: ZhDTU [in Ukrainian].

6. Redko, O. Yu. (2008). *Audyt v Ukraini* [Audit in Ukraine]. Kyiv: DP «Inform.-analit. Ahentstvo» [in Ukrainian].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

7. Shalimova, N. S. (2011). Systema suspilnoho nahliadu za audytorskoiu profesiieiu: svitovy dosvid ta shlyakhy ioho vykorystannia v Ukraini [The system of public supervision of the auditor's profession: world experience and ways of its use in Ukraine]. *Ekonomichnyy prostir – Economic scope*, 56/1, 113-121 [in Ukrainian].

Гончарук Світлана Марківна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Факультету управління фінансами та бізнесу, Львівський національний університет імені Івана Франка (вул. Коперника, 3, м. Львів, 79000, Україна).

Гончарук Светлана Марковна – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и аудита, Факультета управления финансами и бизнеса, Львовский национальный университет имени Ивана Франка (ул. Коперника, 3, г. Львов, 79000, Украина).

Honcharuk Svitlana – PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Accounting and Audit Department, Faculty of Financial Management and Business, Lviv National University named after Ivan Franko (3 Kopernika Str., 79000, Lviv, Ukraine).

E-mail: yvgoncharuk@i.ua

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