

УДК 657

Світлана Шульга

**ВПЛИВ РЕГУЛЯТОРА НА АУДИТОРСЬКИЙ РИНОК: ПРИКЛАДИ
ВЕЛИКОБРИТАНІЇ ТА УКРАЇНИ**

Светлана Шульга

**ВЛИЯНИЕ РЕГУЛЯТОРА НА АУДИТОРСКИЙ РЫНОК: ПРИМЕРЫ
ВЕЛИКОБРИТАНИИ И УКРАИНЫ**

Svitlana Shulha

REGULATORS' IMPACT ON THE AUDIT MARKET: UK AND UKRAINE CASES

Регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів, що обумовлено посиленням тиску з боку Міністерства фінансів України та прямою загрозою незалежності професії через підміну регулятора, звинуваченнями у неякісній сертифікації та «слабкості» ринку, зростанням вартості послуг та поступовою концентрацією ринку.

*Втім, такі проблеми є типовими не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а для найбільш розвинених країн. Було проведено порівняльний аналіз впливу регуляторів ринку аудиторських послуг в Україні та Великобританії із застосуванням концепції *balanced scorecard* для регулятора на основі даних щорічних звітів палат аудиторів протягом 2010–2014 років. Як критерії для порівняння були використані базові індикатори (індекс концентрації ринку; загальна кількість учасників ринку; середній відсоток перевірених регуляторами аудиторських фірм/аудиторів; середній рівень успішного складання сертифікаційних іспитів) та специфічні показники для кожного з ринків (дані щодо кількості скарг, переглядів думки, структура ринку в розрізі професійних об'єднань).*

Встановлено, що за базовими критеріями ринку аудиторських послуг в Україні та Великобританії мають схожі тенденції: поступова концентрація ринку за рахунок Великої четвірки та мереж аудиторів другого ешелону; скорочення кількості аудиторських фірм; поступове зниження відсотка успішно складених іспитів та кількості перевірок з боку регуляторів.

Оцінювання результатів за специфічними критеріями засвідчило певне відставання України в інформаційному (статистичному) забезпеченні регулятора. Зокрема, наявна форма №1-аудит не дозволяє ідентифікувати аудиторів за участю у професійних об'єднаннях, оцінювати масштаб переглядів думки провідними аудиторськими мережами та успішність роботи зі скаргами. Саме в цьому напрямі, на нашу думку, і слід спрямувати поточну роботу з удосконалення аудиторського ринку в Україні.

Ключові слова: аудиторський ринок, регулятор, статистичне забезпечення.

Табл.: 6. Бібл.: 17.

Регулирование аудита в Украине уже длительное время является предметом дискуссии между разными группами стейкхолдеров, что обусловлено усилением давления со стороны Министерства финансов Украины и прямой угрозой независимости профессии из-за подмены регулятора, обвинениями в некачественной сертификации и «слабости» рынка, повышением стоимости услуг и постепенной концентрацией рынка.

*Впрочем, такие проблемы типичны не только для стран с развивающимися рынками, но и для наиболее развитых стран. Проведен сравнительный анализ воздействия регуляторов рынка аудиторских услуг в Украине и Великобритании с применением концепции *sbalanced scorecard* для регулятора на основе ежегодных отчетов палат аудиторів в 2010–2014 годах. В качестве критериев для сравнения были использованы базовые индикаторы (индекс концентрации рынка; общее количество участников рынка; средний процент проверенных регуляторами аудиторских фирм/аудиторів; средний уровень успешной сдачи сертификационных экзаменов), а также специфические показатели для каждого из рынков (данные о количестве жалоб, пересмотре мнений, структуре рынка в разрезе профессиональных объединений).*

Установлено, что по базовым критериям рынка аудиторских услуг в Украине и Великобритании имеют схожие тенденции: постепенная концентрация рынка за счет Большой четверки и сетей аудиторів второго эшелона; сокращение количества аудиторских фирм; умеренное сокращение количества успешно сданных экзаменов и количества проверок со стороны регуляторов.

Оценка результатов по специфическим критериям указала на определенное отставание Украины в информационном (статистическом) обеспечении регулятора. В частности, существующая форма №1-аудит не позволяет идентифицировать аудиторів по участию в профессиональных объединениях, оценивать масштаб пересмотра мнения ведущими аудиторскими сетями и успешность работы с жалобами. Именно в этом направлении, по нашему мнению, и стоит направлять текущую работу по совершенствованию аудиторского рынка в Украине.

Ключевые слова: аудиторский рынок, регулятор, статистическое обеспечение.

Табл.: 6. Библ.: 17.

Audit regulation in Ukraine has been the subject of discussion between various groups of stakeholders for a long period of time due to growing pressure on the Ministry of Finance of Ukraine part and direct threat for profession independence through regulator manipulation, charges in poor quality of certifying process and the market's "weaknesses", raise in fees and gradual market concentration.

*Thus, such problems are typical not only for countries with developing markets, but also for highly developed states. Comparative analysis of regulators' impact on audit markets in Ukraine and UK, based on *balanced scorecard* for regulators on annual reports of audit chambers during 2010-2014 was applied. As criteria for comparison were used basic*

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

indicators (market concentration index; total number of auditors; average percent of monitored firms/auditors; average successful rate of passed exam certification) and specific indicators for each market (number of complaints; revision of opinions; market structure within professional bodies).

According to basic criteria Ukraine and the UK have common tendencies: gradual market concentration by Big Four and Second Tier audit networks; decrease of auditors; moderate decrease of successfully passed exams and number of monitoring on the regulators' part.

Assessments, based on specific criteria, showed existing lag of Ukraine in informational (statistical) maintenance of regulator. In particular, existing survey form (No.1-audit) does not allow to identify auditors engaged in professional associations, evaluate the scope and scale of opinion revisions and success in work with complaints. In our opinion this should be priority in current development of Ukrainian audit market.

Key words: audit market, regulator, statistical maintenance.

Fig.: 6. Bibl.: 17.

JEL Classification: M42

Постановка проблеми. Регулювання аудиту в Україні вже тривалий час є предметом дискусії між різними групами стейкхолдерів: аудитори скаржаться на посилення тиску з боку Міністерства фінансів України та пряму загрозу незалежності професії через підміну регулятора, уряд критикує аудиторів за неякісну сертифікацію та «слабкість» ринку, представники бізнесу вказують на зростання вартості послуг та поступову концентрацію ринку.

Зазначені проблеми аудиторів є характерними не тільки для країн з ринками, що розвиваються, а для найбільш розвинених країн. У зв'язку з цим дослідження впливу регуляторів на ринки аудиторських послуг у різних країнах може стати важливим аргументом для забезпечення якісного вирішення наявних викликів для професії.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження М. Лепехо, Я. Петракова, М. Штупун [1–2] свідчать, що максимальне наближення аудиту в Україні до вимог міжнародної спільноти починаючи з 2002 року (затвердження МСА як національних та подальший перехід на міжнародну класифікацію аудиторських послуг), дозволило на початковому етапі підвищити загальну якість наданих послуг, але в цілому не створило підґрунтя для формування довгострокової довіри на ринках. Крім того, етичні виклики, обмежене статистичне забезпечення зовнішнього контролю якості послуг, загальноекономічні зміни в умовах слабких інститутів та рентоорієнтованої влади призвели до формування квазіконкурентного ринку аудиту в Україні [3–7].

Наші попередні дослідження вказують, що впродовж останніх 20 років внаслідок об'єктивних обмежень у платоспроможності клієнтів, а також когнітивних пасток головних стейкхолдерів, Аудиторська палата України як орган незалежного професійного контролю (далі – регулятор) мав істотно обмежені можливості діяти превентивно – для недопущення деградації якості послуг та сегментації національного ринку [8–11].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Разом з тим подібна слабкість (чи неефективність) регулятора є досить дискусійною, адже не можна стверджувати, що Аудиторська палата України не мала змоги впливати на ринок аудиторських послуг. Чи було це визначальним фактором, чи екзогенні фактори мали більший вплив на ринок, ніж регулятор?

Мета статті. Головною метою цього дослідження було порівняти наслідки діяльності (вплив) регуляторів аудиторського ринку в Україні та Великобританії виходячи з наявних тенденцій на ринках відповідних країн.

Виклад основного матеріалу. Для об'єктивності оцінювання регуляторів було використано концепцію збалансованих індикаторів («balanced scorecard» [12]) на основі даних щорічних звітів палат аудиторів у Великобританії та Україні та [13; 14] протягом 2010–2014 років. Її застосування дозволить не тільки порівняти між собою однотипні ринки різних країн, а й ідентифікувати прогалини в статистичному забезпеченні національних регуляторів. Як критерії для порівняння були використані індикатори, що є загальнодоступними та/або простими для розрахунку:

- 1) індекс концентрації ринку;

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

- 2) загальна кількість учасників ринку;
- 3) середній відсоток перевірених регуляторами аудиторських фірм/аудиторів;
- 4) середній рівень складання сертифікаційних іспитів.

Як видно з табл. 1, кількість сертифікованих аудиторів в Україні впродовж 2010–2014 років скоротилася на 40 % до 1272 суб'єктів при 3-кратному збільшенні частки великих аудиторів (з обсягом річного доходу понад 1 млн грн). Основним джерелом концентрації виступили компанії Великої четвірки та інші конкуруючі з ними професійні мережі, а рівень концентрації ринку за коефіцієнтом Херфіндала-Хіршмана стабільно перевищував 50 %, що підтверджують і розрахунки інших учених [5, с. 253–254].

Таблиця 1

Динаміка аудиторського ринку України за кількістю суб'єктів та загальним обсягом наданих послуг у 2010–2014 рр.

Інтервал вибірки аудиторських фірм (аудиторів) за загальним обсягом, тис. грн	Кількість суб'єктів, одиниць					Частка в загальній кількості суб'єктів, %				
	2010	2011	2012	2013	2014	2010	2011	2012	2013	2014
Обсяг не вказаний	167	161	172	147	160	8,15	8,98	8,15	10,13	12,58
Від 0,1 до 1,0	8	4	6	3	4	0,39	0,22	0,39	0,21	0,31
Від 1 до 10,0	98	69	61	55	42	4,79	3,85	4,79	3,79	3,30
Від 10,1 до 100,0	658	508	419	361	291	32,13	28,35	32,13	24,81	22,88
Від 100,1 до 200,0	341	330	275	238	183	16,65	18,42	16,65	16,4	14,39
Від 200,1 до 300,0	237	198	155	153	121	11,57	11,05	11,57	10,54	9,51
Від 300,1 до 400,0	143	113	106	95	94	6,98	6,31	6,98	6,55	7,39
Від 400,1 до 500,0	152	119	85	78	67	7,42	6,64	7,42	5,38	5,27
Від 500,1 до 1000,0	162	175	173	162	154	7,91	9,77	7,91	11,16	12,11
Від 1000,1 до 10000,0	74	107	148	150	146	3,61	5,97	3,61	10,34	11,48
Більш як 10000,0	8	8	9	10	10	0,39	0,45	0,39	0,69	0,79
Разом по Україні	2048	1792	1609	1452	1272	100	100	100	100	100

Джерело: [14].

Поряд з цим незначну частку ринків займали «фіктивні» аудитори (суб'єкти з сертифікатами, які не одержували дохід за професійним спрямуванням, чи його обсяг був незначним), яка не перевищувала 5 % за період аналізу. Натомість, як показує табл. 2, ринок аудиторських послуг у Великобританії не мав подібного рівня концентрації, в першу чергу за рахунок юридичної незалежності аудиторів.

Таблиця 2

Динаміка кількості головних аудиторів у Великобританії

Кількість головних аудиторів	ACCA	AAPA	ICAEW	CAI	ICAS	Всього
На 31.12.2010	2 217	61	3 958	986	235	7 457
На 31.12.2011	2 224	57	3 864	995	235	7 375
На 31.12.2012	2 255	49	3 728	986	221	7 239
На 31.12.2013	2 139	39	3 592	972	220	6 962
На 31.12.2014, у т. ч.	2 032	30	3 435	930	208	6 635
1	1 417	22	1 409	503	70	3 421
2-6	601	8	1 762	404	118	2 893
7-10	8	0	131	11	12	192
11-50	6	0	94	10	6	116
50+	0	0	9	2	2	13

Джерело: [13, с. 28].

Зауважимо, що кількість головних аудиторів у Великобританії за аналізований період скоротилася в середньому лише на 12 %.

Для більшої обґрунтованості оцінки впливу регуляторів на ринки аудиторських послуг були також використані специфічні для кожного з них дані (зокрема, щодо кількості скарг, переглядів думки, структура ринку в розрізі професійних об'єднань). Як видно з табл. 3, у 2014 році із 267 запланованих в Україні перевірок було здійснено лише

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

125 (або 10 % усіх суб'єктів), у той час суб'єктами моніторингу британського регулятора були від 15,8 до 19,3 % усіх суб'єктів.

Таблиця 3

Динаміка зовнішніх перевірок системи контролю якості в Україні у 2014 році

Країна	Заплановано перевірок	Перевірено	% виконання плану	Відмова/перенесення
Україна	267	125	47	142
Перевірено на основі	вимог реєстратора	оцінених підвищених ризиків	випадкового відбору	публічного інтересу
Великобританія	76	104	1081	56

Примітка: відмова від зовнішньої перевірки системи контролю якості або виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів (відповідно до звернень суб'єктів аудиторської діяльності).

Джерело: [13; 14].

Причому більшість суб'єктів моніторингу становили випадково обрані компанії, і лише 1,5 % від загальної кількості – суб'єкти з підвищеними ризиками діяльності.

Дані табл. 4 і 5 розкривають пріоритети діяльності британського регулятора – попередження неякісного чи неетичного надання аудиторських послуг. Попри поступове скорочення кількості нових справ щодо скарг і тривалості їх розгляду протягом 2012–2014 років, більшість справ розглядається безпосередньо Комітетом з етики.

Таблиця 4

Динаміка роботи зі скаргами над аудиторами

Індикатор	Період	ACCA	ICAEW	CAI	ICAS	Всього
Кількість нових справ	2012	32	84	21	3	140
	2013	48	87	44	3	182
	2014	32	64	22	3	121
Кількість справ під безпосереднім наглядом FRC	2012	0	0	0	0	0
	2013	0	0	0	0	0
	2014	0	0	0	0	0
Кількість справ, розглянутих Комітетом	2012	3	54	5	0	62
	2013	8	49	11	2	70
	2014	27	56	21	1	105
Кількість скарг, закритих протягом року	2012	22	82	3	3	110
	2013	16	61	4	1	82
	2014	32	86	25	2	145
Середня тривалість розгляду скарги (місяців)	2012	12,1	11	5,3	3,4	
	2013	11,2	13	4,0	3,2	
	2014	5,0	13	3,6	2,9	

Джерело: [13, с. 36].

Таблиця 5

Кількість переглядів з боку аудиторських компаній у Великобританії

Компанія	2012/13	2013/14	2014/15
Deloitte LLP	16	17	20
Ernst&Young LLP	14	16	16
KPMG LLP/KPMG Audit Plc	15	17	20
PwC LLP	16	19	22
Велика четвірка всього	61	69	78
Baker Tilly UK LLP	-	6	-
BDO LLP	7	-	8
Crowe Clark Whitehill LLP	-	-	5
Grant Thornton UK LLP	10	-	8
Mazars LLP	-	-	5
Спільні перегляди	-	-	(1)
Разом з іншими аудиторами	78	75	103

Джерело: [13, с. 30].

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

Оцінюючи динаміку переглядів результатів перевірок з боку аудиторів у Великобританії, їх більшість припадала на представників Великої четвірки і становила 78 з 103 у 2014 році, що вказує на істотний тиск на аудиторів з боку стейкхолдерів та замовників аудиту, з яким перші не завжди справляються.

Узагальнюючи вплив регуляторів на аудиторські ринки у Великобританії та Україні на основі системи збалансованих індикаторів (табл. 6), варто зазначити, що наявна форма щорічних статистичних спостережень АПУ (№1-аудит) не дозволяє оцінювати якість послуг аудиторів за участю у професійних об'єднаннях, оцінювати масштаб переглядів думки провідними аудиторськими мережами та успішність роботи зі скаргами.

Таблиця 6

Збалансовані індикатори впливу регуляторів на аудиторські ринки у Великобританії та Україні в 2012–2014 роках

Індикатор	Великобританія			Україна		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Індекс концентрації ринку, %	33,2	34	36,3	50,6	51,3	52,4
Загальна кількість учасників ринку, суб'єктів	7239	6962	6635	1609	1452	1272
Середній відсоток перевірених суб'єктів, %	-	-	19,7	-	-	10,0
Успішність складання сертифікаційних іспитів, %	33–52*			67–92**		
Кількість скарг на неякісні послуги	140	182	121	н/д	н/д	н/д
Кількість переглядів думки	78	75	103	н/д	н/д	н/д
Структура ринку за професійними об'єднаннями	+	+	+	-	-	-

Примітки: * – рівень успішно складених іспитів за програмою АССА в 2014 році; ** – рівень успішно складених іспитів за 1 і 2 етапами сертифікації АПУ в 2014 році.

Джерело: розраховано автором на основі [13–17].

Висновки і пропозиції. За наслідками порівняльного аналізу встановлено, що за базовими критеріями (1-4) ринки аудиторських послуг в Україні та Великобританії мають схожі тенденції: поступова концентрація ринку за рахунок Великої четвірки та мереж аудиторів другого ешелону; скорочення кількості аудиторських фірм; поступове зниження відсотка успішно складених іспитів та кількості перевірок з боку регуляторів.

Оцінювання результатів за специфічними критеріями засвідчило певне відставання України в інформаційному (статистичному) забезпеченні регулятора. Зокрема, наявна форма №1-аудит не дозволяє ідентифікувати аудиторів за участю у професійних об'єднаннях, оцінювати масштаб переглядів думки провідними аудиторськими мережами та успішність роботи зі скаргами. Саме в цьому напрямі, на нашу думку, і слід спрямувати поточну роботу регулятора з коригування аудиторського ринку в Україні.

Список використаних джерел

1. *Лепехо М. В.* Концептуальні підходи до класифікації аудиторських послуг / М. В. Лепехо, Я. В. Петраков // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – № 38. – С. 265–276.
2. *Кошарна В. В.* Модифікація аудиторського висновку: причини надання та наслідки для суб'єкта господарювання / В. В. Кошарна, Я. В. Петраков // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – № 39. – С. 196–202.
3. *Петраков Я. В.* Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг в Україні / Я. В. Петраков // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – № 38. – С. 189–198.
4. *Петраков Я. В.* Статистичні індикатори оцінки ефективності фіскальних інструментів екологічного регулювання / Я. В. Петраков // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. – 2012. – № 4. – С. 142–156.
5. *Петраков Я. В.* Теория квазиконкурентных рынков и аудиторский бизнес: проблемы идентификации / Я. В. Петраков // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 68. – С. 248–258.

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

6. *Петраков Я. В.* Криза етичних стандартів як наслідок цивілізаційних перетворень / Я. В. Петраков, М. П. Штупун // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2009. – № 39. – С. 299–306.
7. *Shkarlet S.* Environmental Taxation Evolution in Ukraine: Trends, Challenges and Outlook / Serhiy Shkarlet, Yaroslav Petrakov // The Herald of Chernihiv State Technological University. – 2013. – No.4 (64). – Pp. 287–301.
8. *Шульга С. В.* Реформа аудиту в Україні: Quo Vadis / С. В. Шульга // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 2. – С. 418–422.
9. *Шульга С. В.* Вплив стратегій компаній "Великої четвірки" на їх глобальну конкурентоспроможність / С. В. Шульга // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 3. – С. 237–242.
10. *Шульга С. В.* Когнітивні пастки в аудиті / С. В. Шульга // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2014. – № 1. – С. 32–36.
11. *Shulha S.* Integrated Reporting as Competitive Advantage for Ukrainian Companies: Determinants vs. Biases / S. Shulha, Ya. Petrakov // Business-inform. – 2015. – № 10. – Pp. 26–30.
12. The Balanced Scorecard - Applying a Private Sector Technique to the Public Sector. – WorldBank, 1998.
13. Key Facts and Trends in the Accountancy Profession. – FRC: London, 2015.
14. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні у 2014 році : звіт Аудиторської палати України. – К., 2015. – 56 с.
15. The UK Competition regime. – London: CMA, 2016. – 51 p.
16. The impact of the audit reform on audit committees in Europe // Federation of European Accountants Briefing Paper, Jan.2016. – 19 p.
17. ACCA Professional Exams Pass Rates [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.accaglobal.com/ng/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/pass-rates-professional-exams.html>.

References

1. Lepekho, M.V., Petrakov, Ya.V. (2009). *Konceptualni pidhody do klasyfikacii audytorskih poslug* [Conceptual Approaches for Audit Services Classification]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnoho Tehnologichnoho Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 38, pp. 265–276 (in Ukrainian).
2. Kosharna, V.V., Petrakov Ya.V. (2009). *Modyfikaciia audyirskoho vysnovku: prychny nadannia ta naslidky dlia subiektiv hospodariuvannia* [Modification of Auditor's Report: Reasons for Issuing and Outcomes for Entities]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnoho Tehnologichnoho Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 39, pp. 196–202 (in Ukrainian).
3. Petrakov, Ya.V. (2009). *Metodolohichni zasady kontroliu yakosti audytorskykh poslug v Ukraini* [Methodological approaches for audit services control in Ukraine]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnoho Tehnologichnoho Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 38, pp. 189–198 (in Ukrainian).
4. Petrakov, Ya.V. (2012). *Statystychni indykatory otsinky efektyvnosti fiskalnykh instrumentiv ekolohichnoho rehuliuвання* [Statistical Indicators of Environmental Regulation Fiscal Instruments' Assessment]. *Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audit: problemy teorii, metodolohii, organizatsii – Accountancy, analysis and audit: problems of theory, methodology, organization*, no. 4, pp. 142–156 (in Ukrainian).
5. Petrakov, Ya. (2013). *Teoriia kvazionkurentnyh rynkiv i audytorskij biznes: problemy identyfikacii* [Theory of Contestable Markets and Audit Business: Identification Problem]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnoho Tehnologichnoho Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 68, pp. 248–258 (in Ukrainian).
6. Petrakov, Ya. & Shtupun, M. (2009). *Kryza etychnykh standartiv jak naslidok tsivilizatsijnykh peretvoren* [Ethical Standards' Crisis as a Consequence of Societal Shifts]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnoho Tehnologichnoho Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 39, pp. 299–306 (in Ukrainian).

ОБЛІК, КОНТРОЛЬ ТА АУДИТ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ АСПЕКТ

7. Shkarlet, S., Petrakov, Ya. (2013). Environmental Taxation Evolution in Ukraine: Trends, Challenges and Outlook. *The Herald of Chernihiv State Technological University*, no. 4(64), pp. 287–301.

8. Shulha, S. (2013). Reforma audytu v Ukraini: Quo Vadis [Audit Reform in Ukraine: Quo Vadis]. *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnogo Tehnologichnogo Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 2(66), pp. 418–422 (in Ukrainian).

9. Shulha, S. (2013). Vplyv strategij kompanij “Velykoji Chetvirky” na jih globalnu konkurentospromoznist [Influence of Big4 Companies’ Strategies on their Competitiveness], *Visnyk Chernihivskoho Derzhavnogo Tehnologichnogo Universytetu – Visnyk Chernihiv State Technological University*, no. 3 (68), pp. 237–242 (in Ukrainian).

10. Shulha, S. (2014). Kognityvni Pastky v audyiti [Cognitive Traps in Audit]. *Naukovyi Visnyk Natsionalnoi Akademii Statystyky, Obliku i Audity – Scientific journal of National Academy of statistics, accountancy and auditing*, no. 1, pp. 32–36 (in Ukrainian).

11. Shulha, S. & Petrakov Ya. (2015). Integrated Reporting as Competitive Advantage for Ukrainian Companies: Determinants vs. Biases. *Business-inform*, no. 10, pp. 26–30.

12. The Balanced Scorecard – Applying a Private Sector Technique to the Public Sector. – WorldBank, 1998.

13. Key Facts and Trends in the Accountancy Profession. – FRC: London, 2015.

14. *Uzahalnena informacija pro stan audytorskoji dijalnosti v Ukraini u 2014 rotsi [General information on auditing in Ukraine in 2014]* (2015). Kyiv: ACU (in Ukrainian).

15. The UK Competition regime. – London: CMA, 2016. – 51 p.

16. The impact of the audit reform on audit committees in Europe // Federation of European Accountants Briefing Paper, Jan.2016. – 19 p.

17. ACCA Professional Exams Pass Rates. Retrieved from <http://www.accaglobal.com/ng/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/pass-rates-professional-exams.html>.

Шульга Світлана Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту, Національна академія статистики, обліку та аудиту (вул. Підгірна, 1, м. Київ, 04107, Україна).

Шульга Светлана Владимировна – кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита, Национальная академия статистики, учета и аудита (ул. Подгорная, 1, г. Киев, 04107, Украина).

Shulha Svitlana – PhD in Economics, Associate Professor of The Department of Audit, National Academy of Statistics, Accountancy and Auditing (1 Pidhirna Str., Kyiv, 04107 Ukraine).

E-mail: Stshylga@ukr.net