

І. В. Христюфорова,  
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту, Донецький інститут залізничного транспорту  
Ю. О. Маслова,  
студентка IV курсу спеціальності "Облік і аудит", Донецький інститут залізничного транспорту

## ПЕРЕВІРКА ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ ТА ЄВРОПІ: ВНУТРІШНІЙ ТА ЗОВНІШНІЙ АСПЕКТ

I. Khrystoforova,  
Ph.D. in Economics, associate Professor, Accounting and Auditing Department, Donetsk Institute of Railway Transport  
Y. Maslova,  
Fourth year student, speciality of 'Accounting and Auditing', Donetsk Institute of Railway Transport

### AUDIT SERVICES QUALITY CONTROL IN UKRAINE AND EUROPE: INTERNAL AND EXTERNAL ASPECTS

**У статті досліджено стан та проблеми впровадження конкретних заходів для формування в Україні ефективної системи контролю якості аудиту. Констатація цих заходів відбулася через ретельне вивчення сучасної законодавчої та нормативної бази. Проаналізовано форми здійснення контролю якості аудиторських послуг Аудиторською палатою України та доведена необхідність удосконалення організаційних та методичних його аспектів як на державному рівні, так і на рівні аудиторських фірм. Крім того, наведено основні результати зовнішніх перевірок, які проведені АПУ, з питань якості. Досліджено зарубіжний досвід контролю за якістю аудиторських послуг, зокрема деяких держав Європейського Союзу, а також можливості адаптації деяких вдалих елементів такого контролю до умов вітчизняної економіки. Надано рекомендації щодо підвищення ефективності системи контролю за якістю аудиту в Україні.**

**In the article the current state and problems of implementation of specific activities to form the effective audit quality control system in Ukraine are examined. Statement of these events took place after a thorough study of modern legal and regulatory framework. The forms of audit services quality control are analyzed by the Audit Chamber of Ukraine and the necessity of the improvement of organizational and methodical aspects both at the state level and at the audit firms' level is demonstrated. In addition, the basic results of external audits on quality conducted by the Audit Chamber of Ukraine are shown. Foreign experience of the audit services quality control, in particular of some States of the European Union, as well as the adaptability of some successful elements of this control to the conditions of the domestic economy are studied. Recommendations on increasing efficiency of audit quality control in Ukraine are considered.**

*Ключові слова: аудит, якість аудиторських послуг, контроль якості аудиторських послуг, Міжнародні стандарти аудиту, контрольні заходи, стягнення, система нагляду.*

*Key words: audit, audit services quality, quality control audit services, International standards of audit, inspection, enforcement, supervision system.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одна з проблем аудиторської діяльності — контроль за якістю аудиторських послуг. Це викликає серйозну стурбованість про якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Вказане питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Дослідженнями проблем перевірки якості аудиторських послуг займалися такі вітчизняні та зарубіжні дослідники, як Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Палій В.Ф., Соколов Я.В., Дорош Н.І., Дрозд І.К., Завгородній А.Г.,

Усач Б.Ф., Кулаковська Л.П., Петрик О.А., Подольський, В.І., Рудницький В.С., Савіна О.О., Сотнікова Л.В. та ін.

#### ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Вивчити та проаналізувати стан внутрішнього та зовнішнього контролю якості аудиторських послуг в Україні; виявити основні проблеми в цьому напрямку. Дослідити зарубіжний досвід та можливості його впровадження в національну практику контролю за якістю аудиторських послуг.

#### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах розвитку ринкових відносин, виникнення приватної форми власності дуже сильно змінилася система фінансового контролю в Україні. Суттєва потреба

в достовірності, об'єктивності та законності фінансової звітності для широкого кола її користувачів зумовила виникнення і подальший розвиток в Україні аудиту як незалежної форми контролю.

Мета зовнішнього контролю якості роботи аудиторів — впевнитися в тому, що аудитори, задовольняючи потреби суспільства, виконують роботу найвищої якості, та зміцнити у громадськості (не податкової інспекції чи замовника) впевненість у високій професійній майстерності аудитора.

Ринок українського аудиту помітно розширився, і сьогодні охоплює окрім усіх галузей національного господарства, ще й державний сектор економіки. А з фінансової точки зору — це самостійний сегмент бізнесу з річним оборотом в десятки мільйонів гривень. Самі аудитори досить самокритично відносяться до своєї діяльності та вважають, що важливою якістю аудитора є вміння "тримати планку". Тобто чітко утримувати портфель клієнтських замовлень і надавати високоякісні послуги, що і забезпечить стійкі конкурентні позиції на ринку. У зв'язку з цим, багато аудиторів навчилися грамотно застосовувати ті прийоми, які в межах даного сегменту ринку, є основою ведення конкурентної боротьби: якість, професійність, глибоке володіння тонкощами чинного законодавства в області бухгалтерського, податкового, фінансового та управлінського обліку. Висока якість послуг може досягатись накопиченим досвідом роботи, стабільним штатом з високою кваліфікацією, володінням галузевими методиками і комерційними аспектами бізнесу, гнучкістю в реагуванні на усі зміни, що відбуваються в країні. І головне — конфіденційністю. Лише за дотримання таких вимог буде зростати довіра до порад аудиторів, що і спостерігається протягом останніх років у сфері великого, середнього і малого бізнесу України. Однак стверджувати, що вітчизняний ринок аудиторських послуг у повній мірі відповідає всім вимогам бізнесу ще зарано. Саме тому питання становлення та розвитку даного сектора ринку є актуальним [7, с. 76].

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується Аудиторською палатою України відповідно до Рішення Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/3 "Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні" і передбачає такі заходи:

- затвердження та забезпечення видання стандартів аудиту, їх актуалізацію з урахуванням щорічних змін і доповнень, а також впровадження стандартів у практику;
- затвердження положень з національної практики аудиту;
- забезпечення підготовки й видання навчальної та науково-методичної літератури з питань аудиту;
- проведення науково-практичних конференцій з питань аудиторської діяльності;
- організація обміну національним і міжнародним досвідом, а також дискусії з питань практики аудиту в офіційному виданні АПУ;
- організація і проведення постійного удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів;
- розробка й затвердження форм річної звітності суб'єктів аудиторської діяльності;

— розгляд й затвердження Положення про здійснення зовнішніх перевірок аудиторів та аудиторських фірм, Положення про моніторинг з питань контролю аудиторської діяльності;

— оприлюднення інформації про функціонування системи контролю аудиторської діяльності в Україні.

Нині у світовій практиці аудиту не існує універсальних рецептів контролю якості аудиторських робіт. Проте необхідність створення процедур і механізмів, що дозволяють значною мірою скоротити вірогідність помилкових висновків і істотно підвищити якість аудиторських послуг, зажадала їх цілеспрямованої впровадженості тобто стандартизації.

З цієї причини був розроблений МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи", метою якого є регламентація і представлення рекомендацій стосовно контролю якості у відношенні:

— політики і процедур аудиторської організації, що застосовуються до аудиторської роботи в цілому;

— процедур, спрямованих на контроль за роботою асистентів аудитора, що виконують окремі аудиторські перевірки [1].

Таким чином, вимоги стандарту спрямовані не лише на застосування єдиної політики контролю якості аудиторських перевірок, але і на діяльність усіх учасників цих перевірок

Критерієм якості при проведенні аудиту вважається, насамперед, виконання аудиторами вимог міжнародних нормативів аудиту. Однак суворе дотримання нормативів пов'язане із збільшенням витрат праці аудиторів, збором додаткової інформації, документуванням процесу перевірки, розрахунками, але такі затрати рідко відшкодовуються замовником.

На сьогоднішній день можна визначити таку гіпотезу: в Україні аудит прижився саме тому, що в аудитора і замовника є одна мета — отримання прибутку. Тому можна підкреслити, що поки професійні етичні норми будуть на останньому місці, а гроші — на першому, розмови про якість аудиторських послуг (як і консультаційних, освітнянських, інформаційних тощо) вести зарано.

Для підвищення ефективності контролю за якістю аудиторських послуг МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи" рекомендує суб'єктам аудиторської діяльності застосування тих процедур контролю, які є доречними для кожного конкретного замовлення аудиторських послуг [9, с. 46].

Фірма повинна встановити систему контролю якості, яка б надала їй обґрунтовану впевненість, що сама фірма та її персонал діють згідно з професійними стандартами, регуляторним і законодавчим вимогам, а звіти, надані фірмою або партнерами по завданню, відповідають обставинам. Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи — підприємці, зобов'язані розробити та впровадити в свою практику таку систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що сама Фірма та її персонал діють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, Кодексом етики професійних бухгалтерів і законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, а висновки (звіти), що надаються фірмою, відповідають умовам завдання.

**Таблиця 1. Результати зовнішніх перевірок якості надання аудиторських послуг**

Види стягнень	2010 рік	2011 рік	2012 рік	2013 рік
Попередження	7	8	26	46
Анулювання сертифікату	5	5	1	42
Зупинення чинності сертифіката на певний строк	5	4	7	10
Додатково пройти курси з удосконалення професійних знань питань застосування стандартів в аудиторській практиці	5	4	10	10

Отже, цілі для створення системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг для всіх суб'єктів аудиторської діяльності визначені єдині. При цьому п. 14 "Положення про контроль якості 1" свідчить про наступне: "політика та процедури контролю якості встановлюються фірмою для підвищення внутрішньої культури і розуміння персоналом того, що якість це головне при наданні аудиторських послуг" [2].

У процитованому вище Положенні щодо системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг говориться, що аудиторська фірма "повинна" і "зобов'язана". Таким чином, створення і впровадження в практику системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг — це прямий обов'язок суб'єкта аудиторської діяльності.

Отже, можна сказати, що не створення системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг у затвердженій на законодавчому рівні термін загрожує своєрідною штрафною санкцією. Адже саме за такі дії, вірніше, бездіяльність (згідно з вимогами Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості), суб'єкту аудиторської діяльності загрожує "вища міра" — виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів і, відповідно, неможливість здійснювати аудиторську діяльність взагалі.

Для будь-якого суб'єкта аудиторської діяльності можна позначити наступні об'єкти внутрішнього контролю якості аудиторських послуг:

- 1) безпосередньо сама створена в аудиторській фірмі система внутрішнього контролю якості надаваних аудиторських послуг;
- 2) внутрішньофірмові стандарти, затверджені і використовуються суб'єктом аудиторської діяльності для виконання завдань з надання аудиторських послуг;
- 3) окремі завдання, що виконуються аудиторською фірмою (як єдиний об'єкт контролю, так і в розрізі окремих робочих етапів, робочих документів і т. д.).

Також, згідно з нормами Положення про контроль якості 1 відповідальність за організацію контролю якості аудиторських послуг в аудиторській фірмі покладається на керівництво, воно зобов'язане показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва та відповідними установками персоналу.

У даний час діє Порядок застосування стягнень до керівника фірми [4], яким передбачено:

- 1) дисциплінарне провадження: здійснюється відповідно до Положення про Дисциплінарну комісію АПУ [3]. У коло питань дисциплінарного провадження входять:
  - процедури отримання замовлення на аудиторські послуги;

- офіційні результати надання аудиторських послуг;

- професійна незалежність аудитора;
- професійні етичні норми і правила, їх застосування в аудиторській практиці;

- практика застосування стандартів аудиту;

- 2) за порушення норм Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів, рішень АПУ, що регулюють аудиторську діяльність, до аудиторів (аудиторських фірм)

рішенням АПУ, згідно з чинним законодавством можуть бути застосовані такі стягнення: попередження, призупинення дії сертифіката строком до одного року, анулювання сертифіката, виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Результати перевірок контролю якості аудиторських послуг за 2010—2013 рр. в Україні наведені в таблиці 1.

Крім того, "не проходження" аудиторською фірмою (аудитором — приватним підприємцем) процедур підтвердження ефективності застосування розробленої внутрішньої системи контролю якості загрожує втратою частини клієнтів [10, с. 141].

Оскільки Україна декларує європейську інтеграцію, саме тому вітчизняній аудиторській спільноті важливо вивчити досвід країн Європейського Союзу у побудові системи незалежного нагляду за професією аудитора та за якістю аудиторських послуг. Такий зовнішній нагляд має відповідати вимогам законодавчих актів Європейського Союзу та насамперед має бути незалежним. Отже, щоб наблизитися до рівня країн ЄС у сфері якості підготовки спеціалістів в області аудиту, необхідно удосконалити систему контролю та моніторингу на двох рівнях підготовки фахівців:

- 1) з боку АПУ та вузів, адже саме від цього і буде залежати рівень якості аудиторських послуг;

- 2) на законодавчому рівні: удосконалення нормативної бази, враховуючи всі аспекти аудиторської сфери діяльності в країні.

Саме тоді Україна зможе вийти на міжнародну арену надання якісних аудиторських послуг. Але слід враховувати, що будь — яка система має місцеві особливості, а також те, що "еквівалентність" не завжди означає "ідентичність". Тому навіть в межах ЄС є відмінності в оформленні кожної конкретної національної системи. Проте всі вони ґрунтуються на спільних принципах, що є основою для вільної та чесної конкуренції.

У світовій практиці також існує проблема недостатнього контролю за якістю вітчизняного аудиту. На противагу цьому факту, в усіх країнах Європи існують спеціальні інституції, які на постійній основі здійснюють моніторинг роботи аудиторських фірм (аудиторів) [6].

Подібні системи контролю за якістю аудиторських послуг існують у Великій Британії, Ірландії, Австрії, Бельгії, Данії, Фінляндії, Норвегії, Франції, Німеччині, Греції, Італії, Португалії, Нідерландах, Іспанії, Швеції, Чехії, Румунії, Словенії та Швейцарії [6;8].

При проведенні перевірки якості у Франції застосовуються два підходи:

- горизонтальний: відповідно до якого перевіряються всі професійні аудиторів та всі види аудиторських завдань;

— вертикальний: передбачає детальне вивчення файлів аудиторських перевірок суспільнозначимих компаній; одночасно здійснюється перевірка застосовуваних аудитором процедур.

Контроль якості здійснюється на національному або регіональному рівні залежно від виду перевірки. Крім того, на національному рівні діє комітет, який займається веденням списку осіб, допущених до виконання аудиторських обов'язків, дисциплінарна палата і контрольні органи, що здійснюють нагляд за діяльністю Вищої Ради.

Таким чином, систему контролю аудиторської діяльності можна оцінити як досить сувору і чітку саме з боку держави.

Види контролю з нагляду за професією аудитора в Німеччині наступні: контроль за здійсненням аудиторської діяльності; контроль якості аудиторських послуг. Головною особливістю аудиторської діяльності в Німеччині є те, що всі аудитори та аудиторські фірми повинні бути в обов'язковому порядку членами Аудиторської палати. Аудиторський контроль в Німеччині здійснюється за кількома напрямками:

1) аудиторський контроль підприємства наприкінці фінансового року;

2) спеціальний аудиторський контроль: у період утворення, за дорученням загальних зборів директорів і т.п.

Контроль за здійсненням професії застосовують у випадках, коли існує підозра у тому, що аудитор допустив помилку або є скарга клієнта чи повідомлення у пресі тощо. Тобто є конкретне обвинувачення, і це стає відомо Аудиторській палаті — *Wirtschaftsprüferkammer* (WPK). За результатами проведеної перевірки WPK може вживати такі заходи:

1) виносити догану;

2) призначати штрафи (максимальний розмір — до 50000 євро);

3) передавати справу до суду.

Інститут сертифікованих аудиторів Греції "Some Orkoton Elegton (SOE)" — це офіційна професійна організація аудиторів цієї країни. Керівним органом SOE виступає Спостережна Рада, яка формується шляхом делегування до її складу семи представників, які обираються З'їздом сертифікованих аудиторів. Ця Спостережна Рада уповноважена здійснювати моніторинг діяльності аудиторів, зареєстрованих SOE, а також контролювати дотримання аудитором чинного законодавства країни. Інститут сертифікованих аудиторів також визначає професійні та етичні норми і стандарти та уповноважений, у разі потреби, виключати окремих членів із реєстру. Не так давно SOE провела значну реорганізацію і сьогодні розробляє плани стосовно стандартів аудиту та законоположень на майбутнє.

У Норвегії існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів. Ця ж Комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів і реагує на скарги.

У країні діють дві різні інституції для аудиторів: NSRF — для державних аудиторів та NRRF — для зареєстрованих аудиторів. Аудитори NRRF (зареєстровані аудитори) здійснюють перевірку виключно на підприємствах малого та середнього бізнесу.

У 1991 р. NSRF вирішила запровадити систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг. Ця

система націлена на перевірку діяльності кожного аудитора, який входить до її складу. Такий контроль є обов'язковим для усіх членів NSRF без винятку. Крім того, усі члени організації, які здійснюють зовнішню перевірку, підлягають перевірці один раз на п'ять років, яку проводять один із 20 аудиторів, що мають на це повноваження. Обов'язковою умовою для таких аудиторів є десятирічний фаховий досвід роботи у громадському секторі.

Організація NRRF також займається здійсненням зовнішнього контролю. Ця система функціонує на добровільній основі, її система, як і система організації NSRF направлена на перевірку кожного аудитора, котрий є членом NRRF. Перевірка охоплює роботу фірми направляються зауваження і накладаються санкції стосовно окремих конкретних аудиторів — членів їх організації. Із 535 зареєстрованих членів 124 аудитори перевірялись. Отже, кожен підлягає перевірці один раз на п'ять років.

У Португалії аудитори, що здійснюють зовнішній контроль, належать до професійної організації CROC, яка функціонує як спостережна організація. Аудиторська палата (CROC) відповідає за реєстрацію аудиторів, дисципліну, аудиторські стандарти, контроль якості аудиту та дотримання етичних норм.

Палата затвердила склад спеціальної Комісії для впровадження у життя системи зовнішнього контролю. Спочатку вона діяла виключно по відношенню до аудиторських фірм, які були зареєстровані на фондовій біржі. З часом ця система зовнішнього контролю якості аудиту поширилась і охопила усіх аудиторів, зареєстрованих Палатою. У 1997 р. перевірку проводили 30 перевіряючих. Досвід професійної діяльності кожного з них мав складати більше п'яти років.

Після проведеного контролю перевіряючий пише аудиторський звіт і передає Комісії з питань зовнішнього контролю, яка після розгляду таких звітів може передати їх до Спостережної ради Палати, якщо у цьому є необхідність [9, с. 31].

Якщо порівняти умови роботи працівників таких інститутів контролю за якістю аудиту, як CROC (Португалія), SOE (Греція), NRRE і NRRF (Норвегія), IDW і WPK (Німеччина), наприклад, з можливостями Аудиторської палати та Спілки аудиторів України, то порівняння, на жаль, не на користь останніх. В АПУ п'ять осіб з Контрольно-реєстраційної комісії, які працюють на громадських засадах, повинні охопити контролем більш як 1700 суб'єктів аудиту в усій Україні. Зараз АПУ делегувала право перевірки дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики САУ його територіальним відділенням. Але ж у відділеннях САУ ще менше людей, ніж в АПУ [8].

## ВИСНОВКИ

В Україні, попри наявність встановлених законодавством основ контролю якості аудиту, сьогодні практично відсутня ефективна методологічна база для такого контролю.

Таким чином, слід констатувати, що сучасна система контролю за якістю аудиту в Україні є незадовільною та формує в аудиторів уяву про їх цілковиту "незалежність", що інколи сприймається як безконтрольність. Відповідно, існує нагальна потреба у перегляді підходів до реалізації контролю з боку регулюючого органу, і в

цьому контексті важливим є вивчення досвіду країн, у яких ці системи функціонують більш ефективно, ніж в Україні, наприклад в США, Португалії, Норвегії. Вивчення та впровадження зарубіжного досвіду в національну практику контролю за якістю аудиторських послуг є цілком слушним [5, с. 11].

Для підвищення якості аудиторських послуг шляхом реформування систем аудиту на засадах Директиви Європейського парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності 2006/43/ЄС від 17.05.2006 в Україні необхідно:

- забезпечити застосування міжнародних стандартів аудиту;
- залучити професійних громадських організацій аудиторів і бухгалтерів України до регулювання аудиторської діяльності;
- реформувати Аудиторську палату України шляхом розмежування функцій нагляду, сертифікації і контролю якості та забезпечення більшості у її складі не практикуючих осіб;
- знизити бар'єри входження в професію, зокрема встановити необмежений термін чинності сертифіката, покласти функції з сертифікації на колегіальний орган, обмежити плати за складання іспитів;
- удосконалити системи забезпечення якості аудиторських послуг та незалежності аудитора;
- забезпечити прозорість діяльності Аудиторської палати та аудиторів.

Окрім зазначених заходів в Україні також доречно організувати контроль за трьома рівнями: 1) на рівні держави; 2) на внутрішньому рівні аудиторських фірм; 3) на рівні громадськості. Кроки щодо організації контролю на перших двох рівнях вже здійснені. Нерозв'язаним залишається питання організації громадського контролю і доведення до спільноти його результатів. При організації громадського контролю доречним буде скористатися досвідом Німеччини, де контроль над професією аудитора поділений між двома організаціями, та врахувати вимоги законодавчих актів ЄС щодо побудови системи незалежного контролю, з огляду на євроінтеграційний вектор розвитку країни [8].

Література:

1. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, затверджена рішенням АПУ № 182/3 від 27.09.2007 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/>
2. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", затверджене рішенням АПУ № 264/6 від 31.01.2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/>
3. Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України, затверджене рішенням АПУ № 252/11 від 05.07.2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/>
4. Порядок про застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, затверджене рішенням АПУ № 264/12 від 31.01.2013 року [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/>

5. Гуцаленко Л.В. Аудит в Україні: проблеми та шляхи їх вирішення / Л.В. Гуцаленко, Н.В. Пришляк // Інноваційна економіка. — 2011. — № 20. — С. 97—101.

6. Зовнішній контроль якості аудиту: міжнародний досвід та вітчизняна практика // Економічні науки. Вісник Хмельницького національного університету. — 2010. — № 2, Т. 2. — С. 174.

7. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні // Облік і фінанси АПК. — 2011. — № 1. — С. 76—80.

8. Проскуріна Н.М., Коваленко В.П. Методологічні засади контролю якості аудиторських послуг: адаптація міжнародного досвіду до умов вітчизняної економіки [Електронний ресурс] / Н.М. Проскуріна, В.П. Коваленко // Ефективна економіка. — 2010. — № 8. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>

9. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія // Бухгалтерський облік і аудит. — 2009. — № 1. — С. 46—53.

10. Утенкова К., Клімов А., Міронов О. Практичний аудит: анфАС і ПРОФіль. — Х.: Фактор, 2010 — 720 с.

References:

1. Audit Chamber of Ukraine (2007), "Conceptual framework of control auditing practices in Ukraine", available at: <http://apu.com.ua/>
2. Audit Chamber of Ukraine (2013), "Provisions of the national practice of quality control audit services 1 "Organization of audit firms and auditors of quality management auditing services", available at: <http://apu.com.ua/> (Accessed 29 April 2014).
3. Audit Chamber of Ukraine (2012), "Provisions on Disciplinary Commission of Audit Chamber of Ukraine", available at: <http://apu.com.ua/> (Accessed 29 April 2014).
4. Audit Chamber of Ukraine (2013), "The procedure for applying for auditors penalties for the improper performance of professional duties", available at: <http://apu.com.ua/> (Accessed 29 April 2014).
5. Hutsalenko, L.V. and Pryshliak, N.V. (2011), "Audit in Ukraine: Problems and Ways of Solutions", *Innovatsijna ekonomika*, vol. 20, pp. 97—101.
6. Shalimova, N.S. (2010), "External quality control of audit: the international experience and local practices", *Ekonomichni nauky. Visnyk Khmel'nyts'koho natsional'noho universytetu*, vol. 2, no. 2, pp. 174.
7. Kasych, A.O. (2011), "Development of the market for audit services in Ukraine", *Oblik i finansy APK*, vol. 1, pp. 76—80.
8. Proskurina, N. M. and Kovalenko, V.P. (2010), "Methodological principles of quality control of audit services: adaptation international experience to the terms of the national economy", [online], *Efektivna ekonomika*, vol. 8, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua> (Accessed 29 April 2014).
9. Red'ko, O. (2009), "Quality of auditing services: philosophy and mythology", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 1, pp. 46—53.
10. Utenkova, K. Klimov, A., and Mironov O. (2010), *Praktychnyj audyt: anfAS i PROFil'* [Practical audit: full face and profile], Faktor, Kharkiv, Ukraine.

*Стаття надійшла до редакції 04.05.2014 р.*