

Деякі питання щодо підвищення ефективності виконання аудиторського завдання

Питання ефективності аудиту належить до низки найбільш актуальних та дискусійних питань, які ще не повністю вирішені на теперішній час. Це питання розглянуто в контексті дотримання «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» у виданні 2016–2017 років. Запропоновано градацію показників якості виконання завдань з аудиту з точки зору необхідності досягнення повноти виконання завдання з аудиту, мінімізації витрат на його проведення та досягнення максимальної ефективності. Визначено узагальнені групи, на які доцільно поділити вимоги до оцінки ефективності виконання завдання з аудиту фінансової звітності та чітко розмежовано необхідність виконання двох типів аудиторських підтверджень: на відповідність вимогам законодавства та реальному стану справ на підприємстві. Розроблено п'ятирівневу класифікацію суб'єктів контролю за ефективністю виконання завдання з аудиту залежно від правового статусу. Узагальнено поняття об'єктів контролю. Запропоновано оцінювати ефективність виконання аудиторського завдання за трьома методами: непрямий метод зіставлення різних варіантів, оцінка за кінцевими результатами, оцінка за безпосередніми результатами. Розкрито сутність кожного методу. Визначено, що одним із вагомих показників, які впливають на ефективність, є аудиторська вибірка, та запропоновано методи створення нестатистичної вибірки. Вважаємо, що втілення в практику виконання завдань з аудиту запропонованих методів оцінки ефективності сприятиме формуванню в Україні високоякісної практики виконання завдань з аудиту.

Ключові слова: ефективність виконання аудиторського завдання; показники якості; суб'єкти контролю; аудиторська вибірка.

Актуальність теми. Ефективність виконання завдання з аудиту аудиторськими компаніями, які зокрема входять до третього та четвертого розділу Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, без перебільшення є виміром ефективності аудиторської діяльності в цілому в Україні та безпосередньо впливає на визнання національних фахівців з аудиту у світовій професійній спільноті. Таким чином, важливою є необхідність підвищення ефективності виконання завдання з аудиту, як на рівні суб'єктів аудиторської діяльності, так і на загальнодержавному рівні.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Проблемам підвищення ефективності виконання аудиторських перевірок присвячено низку фундаментальних досліджень закордонних вчених. Комплексні теоретичні дослідження якості та ефективності діяльності аудиторських фірм наведено в роботах Джері Р. Френсіса [1] та Д.Флінта [2]. Інституціональні аспекти питань підвищення якості та ефективності виконання завдань з аудиту фінансової звітності були досліджені в роботах Т.О. Каменської [3], В.П. Бондаря [4], В.В. Фесенко [5], С.В. Шульги [6].

Ретроспективний аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що фахівцями здебільшого приділяється увага питанням підвищення ефективності внутрішнього аудиту на підприємствах і в компаніях в Україні, в той час як імплементація прийнятого наприкінці 2017 року Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [7] та чинного Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8] потребує саме від суб'єктів аудиторської діяльності суттєвого підвищення якості та ефективності виконуваних завдань з аудиту, що неможливо без широкого обговорення серед спеціалістів з аудиту.

Метою статті є удосконалення показників та методів визначення ефективності виконання завдань з аудиту та впровадження дієвих методів контролю за показниками якості.

Викладення основного матеріалу. Діючі на теперішній час «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» (далі – МСА), виданні у 2016–2017 роках, чітко регламентують встановлення та підтримку системи контролю якості в аудиторській фірмі, яка б включала політики і процедури стосовно кожного з наведених нижче елементів [9, с. 66]:

- відповідальність керівництва за якість на фірмі;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття та продовження відносин з клієнтами і конкретних завдань;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Важливим аспектом дотримання вимог «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг» є здатність аудиторських фірм постійно підвищувати ефективність виконання прийнятих від клієнта завдань.

Якість та ефективність проведеного аудиту фінансової звітності як субстанціальна категорія нематеріальної якості об'єктивно впливає на прийняття рішення замовниками відносно вибору виконавця аудиторських послуг, тим самим визначаючи ефективність функціонування інституту аудиту в цілому.

Показником якості виконання завдання з аудиту є повнота, витрати на його проведення та ефективність.

Розуміння ефективності виконання завдання з аудиту не може бути ізольовано від його реалізації та обумовлено як якістю визначення аудиторських процедур, так і якістю їх виконання. До факторів, що впливають на якість виконання завдання з аудиту, доцільно зарахувати:

- методологічний рівень розробки аудиторських процедур;
- обсяг, достовірність, репрезентативність облікової інформації, яка використовується;
- обсяг часу, який використовується для проведення аудиту;
- безпосередню організацію процесу виконання завдання з аудиту;
- суб'єктивні фактори;
- компетентність суб'єкта, який приймає та виконує завдання з аудиту;
- рівень уніфікації та автоматизації аудиторських процедур.

Виходячи з того, що суть аудиту полягає в проведенні аналізу та перевірки фінансової звітності підприємства з метою висловлення думки про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, наслідком є своєчасне виявлення помилок у фінансовій звітності, скритих переplat або недоплат податків до бюджету. Тому економічна ефективність виконання аудиторського завдання досягається, зокрема, за рахунок попередження порушень податкового законодавства, своєчасного подання уточнюючих декларацій з податку на прибуток, значного скорочення штрафних та фінансових санкцій, обґрунтованого використання податкових пільг, формування оптимальної облікової політики, яка буде сприяти залученню додаткових інвестиційних ресурсів на підприємства.

Ефективність здійсненої аудиторської перевірки клієнта може бути оцінено такими показниками:

- затрати часу на проведення аудиту;
- затрати трудових ресурсів;
- раціональність організації процесу виконання завдання;
- результативність проведеної перевірки в контексті майбутніх перевірок клієнта з боку державних контролюючих органів;
- обсяг залучених додаткових інвестицій внаслідок удосконаленої облікової політики клієнта.

Призначення аудиторської діяльності, як і бухгалтерського обліку та фінансової звітності, та, як наслідок, ефективність наданої фінансової та аудиторської інформації визначається потребами користувачів фінансової інформації щодо діяльності суб'єкта господарювання. Разом з інституціональним ланцюгом інформаційної взаємодії «суб'єкт господарювання – користувачі фінансової звітності» після проведення аудиторської перевірки формується самостійний інституціональний ланцюг «замовник аудиту – аудитор – користувачі фінансової звітності», які функціонують в межах відкритої системи взаємовідношень «економічний суб'єкт – споживач – зацікавлені сторони». Серед таких зацікавлених сторін виокремлюються суб'єкти, які визначають якість аудиту та висувають вимоги до його ефективності.

Вимоги до ефективності виконання завдання з аудиту фінансової звітності можна поділити на дві групи:

1. Обов'язкові вимоги;
2. Потреби та очікування потенційних користувачів фінансової звітності.

Відповідність обов'язковим вимогам формує необхідний професійний рівень ефективності аудиту. Відповідність потребам та очікуванням потенційних користувачів визначає достатній професійний рівень ефективності аудиту. Отже, поняття «ефективності виконання завдання з аудиту» може бути визначено як ступінь обґрунтованості досягнутого аудитором розумного рівня впевненості як фінансової інформації замовника.

Таким чином, задача партнера із завдання під час проведення аудиту виявляється декілька складніше, ніж це передбачено діючими МСА, оскільки йому потрібно виконати як мінімум два типи підтверджень:

1. Відповідність інформації, поданій у фінансовій звітності, національним стандартам бухгалтерського обліку або міжнародним стандартам фінансової звітності, інакше кажучи «відповідність відображеного належному»;

2. Відповідність інформації, вказаній у фінансовій звітності реальному стану справ суб'єкта господарювання, який перевіряється, інакше кажучи «відповідність відображеного існуючому».

В інституціональному розумінні контроль за ефективністю аудиторської діяльності являє собою інструмент державного, суспільного нагляду та саморегулювання, а на мікрорівні контроль за ефективністю та якістю виконання завдання з аудиту є інструментом управління діяльністю аудиторської фірми.

Інституціональні механізми забезпечення ефективності роботи аудиторів складають систему контролю за ефективністю виконання аудиторських завдань в його нормативно-правовому значенні, кожний рівень якої характеризується відповідними суб'єктами та об'єктами контролю, цілями та предметом, набором організаційних, методологічних та технічних заходів щодо підвищення ефективності виконання завдань з аудиту.

Склад суб'єктів контролю може бути визначений з урахуванням їх правового статусу. А класифікація об'єктів контролю – аудиторських фірм та аудиторів – може бути здійснена за такими ознаками:

- 1) за статусом функціонування на ринку аудиторської діяльності;
- 2) залежно від суб'єкта контролю якості та ефективності аудиторської діяльності;
- 3) за ступенем допуску до здійснення аудиторської діяльності;
- 4) за формально-змістовною ознакою;

5) залежно від типу клієнтів аудиторської фірми, що має особливе значення під час здійснення зовнішнього та внутрішнього контролю за ефективністю виконання завдань з аудиту.

Особливу значущість становить остання класифікаційна ознака, згідно з якою можливо виокремити такі групи клієнтів, типи яких визначають підхід до визначення напрямів підвищення ефективності та виконання спеціальних процедур під час зовнішніх перевірок якості роботи аудиторських фірм як із боку органу суспільного нагляду, так і державних регуляторних органів.

Об'єкти контролю ефективності – аудитори – класифікуються за такими ознаками:

- 1) за формою трудових відносин з роботодавцем – аудиторською фірмою;

2) за ступенем допуску до участі у виконанні завдання з аудиту підприємств, що становлять суспільний інтерес.

В цілому ефективність виконання аудиторського завдання пропонується оцінювати за сукупністю показників внутрішньої (оцінка ефективності з боку керівників аудиторської фірми) та зовнішньої ефективності (оцінка ефективності з боку органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; вплив на вдосконалення облікової системи клієнта та усунення помилок, задоволеність замовника аудиту). Практичне значення такої послідовності оцінки ефективності виконання завдання з аудиту полягає в тому, що вона логічно формує якісну структуру висловленої аудиторської думки, складовими якої є такі інформаційні шари: базовий, перевірений та доказаний.

Базовий шар фінансової інформації ідентифікований як якісний стан фінансової інформації клієнта до виконання завдання з аудиту.

Перевірений шар фінансової інформації ідентифікований як якісний стан фінансової інформації клієнта після виконання завдання з аудиту та формулювання думки відносно наявних викривлень.

Доказаний шар – це шар, який відображає сукупність аудиторських оцінок, що підтверджуються достатніми та доречними аудиторськими доказами. Ступінь невизначеності відносно якісного стану фінансової інформації та прийняття відповідних економічних рішень потенційними користувачами фінансової звітності знижується по мірі зниження кількості достатніх доказів.

Критерієм ефективності можуть бути показники, які в числовому значенні надають можливість здійснити висновок щодо ступеня досягнення визначених цілей та вирішення поставлених завдань.

Однак визначення тільки числового значення критерію ефективності ще недостатньо для остаточного висновку про досягнення мети виконання завдання з аудиту. Необхідним вважається обґрунтування нормативів (заздалегідь встановлених значень критеріїв) для адекватних висновків.

Серед загальновідомих методів для оцінки ефективності, стосовно оцінки ефективності виконання завдання з аудиту пропонується використовувати такі:

- непрямий метод зіставлення різних варіантів;
- оцінка за кінцевими результатами;
- оцінка за безпосередніми результатами.

Розглянемо докладніше можливості використання зазначених методів.

1. Непрямий метод передбачає аналіз результатів та затрат на проведення аудиту шляхом аналізу результатів перевірок для одного й того ж типу об'єкта, реалізованих приблизно в однакових умовах та за однаковий період.

При цьому дуже важливо нівелювати вплив суб'єктивного фактора, який може як гальмувати, так і прискорювати процес перевірки.

Наприклад, можливо проаналізувати сприйняття якості виконання завдання з аудиту замовниками та іншими ймовірними користувачами фінансової звітності:

- до моменту отримання аудиторських послуг. Критерієм сприймання ефективності може слугувати рівень довіри партнерам із завдання з аудиту;

- після отримання аудиторської послуги. Критерієм ефективності є задоволеність замовника та інших ймовірних користувачів фінансової звітності результатами отриманих послуг.

2. Метод оцінки за кінцевими результатами заснований на розрахунку ефективності аудиторської перевірки на підставі фіксованого (статистично обґрунтованого) показника.

Наприклад, критерієм може слугувати ступінь доведеності встановлених порушень під час складання фінансової звітності, тобто показник наявності достатніх належних доказів, які є підставою для формування аудиторської думки.

Або можливо піти іншим шляхом та метод оцінки за кінцевими результатами застосовувати на підставі, наприклад, показника відносного приросту інвестицій у бізнес клієнта або коефіцієнта підвищення інвестиційної привабливості замовника.

Або як фіксований показник можливо визнати, наприклад, коефіцієнт невиявлення суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок обмежень, притаманних процесу виконання завдань з аудиту. Ступінь відповідальності аудитора має межу, встановлену МСА, що виражається в обмеженнях, що належать процесу аудиту та фінансовій звітності. Невід'ємні обмеження аудиту обумовлені характером аудиторських процедур і необхідністю виконання завдання з аудиту в розумні терміни та з розумними витратами.

У результаті аудиторської перевірки на підставі оцінки невиявлення можливо також сформулювати висновок щодо задовільності стану фінансової звітності з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень керівництвом суб'єкта господарювання, виходячи з інформації про те, яку кількість виявлених суттєвих викривлень було виправлено в результаті аудиторської перевірки.

Також як показник ефективності може бути визначений показник вірогідності настання професійної відповідальності аудиторів, який напряму залежить від аудиторського ризику та виражається мультиплікативним ефектом ризику невиявлення суттєвих викривлень фінансової звітності, ризику втрати незалежності аудиторів або аудиторської компанії та ризику розголошення аудиторської таємниці, що може бути визначено формулою:

$$PВa = PНCВ \times PВН \times PАТ, \quad (1)$$

де $PВa$ – показник професійної відповідальності аудитора;

$PНCВ$ – ризик невиявлення суттєвих викривлень;

$PВН$ – ризик втрати незалежності аудитора чи аудиторської фірми;

$PАТ$ – ризик розголошення аудиторської таємниці.

Розглянемо детальніше кожен складову ризику професійної відповідальності аудиторів:

- ризик невиявлення суттєвих викривлень ($PНCВ$), може бути визначений формулою:

$$PНCВ = PНCВ_{на} \times PНCВ_{п} \times PНCВ_{о}, \quad (2)$$

де $PНCВ_{на}$ – ризик невиявлення суттєвих викривлень внаслідок несумлінності партнера із завдання;

$PНCВ_{п}$ – ризик невиявлення суттєвих викривлень внаслідок певних подій;

$PНCВ_{о}$ – ризик невиявлення суттєвих викривлень у результаті обмежень притаманних аудиту фінансової звітності;

- ризик втрати незалежності аудитора чи аудиторської фірми ($PВН$). Ризик втрати незалежності існує за наявності загроз порушення незалежності. До них належать загрози особистої зацікавленості, втрати самоконтролю, заступництва, близького знайомства та шантажу.

Таким чином, ризик втрати незалежності аудитором чи аудиторською фірмою під час виконання завдання з аудиту фінансової звітності можливо визначити формулою:

$$PВН = PВН_{оз} \times PВН_{ск} \times PВН_{з} \times PВН_{бз} \times PВН_{ш}, \quad (3)$$

де $PВН_{оз}$ – ризик втрати незалежності внаслідок неусунення загроз особистої зацікавленості;

$PВН_{ск}$ – ризик втрати незалежності внаслідок неусунення загроз втрати самоконтролю;

$PВН_{з}$ – ризик втрати незалежності внаслідок неусунення загроз заступництва;

$PВН_{бз}$ – ризик втрати незалежності внаслідок неусунення загроз близького знайомства;

$PВН_{ш}$ – ризик втрати незалежності внаслідок неусунення загроз шантажу;

- ризик розголошення аудиторської таємниці ($PАТ$). Складовими ризику розголошення аудиторської таємниці можуть бути:

$$PАТ = PАТ_{км} \times PАТ_{дм}, \quad (4)$$

де $PАТ_{км}$ – ризик розголошення таємниці в частині відомостей та документів, які становлять комерційну таємницю;

$PАТ_{дм}$ – ризик розголошення таємниці в частині відомостей та документів, які становлять державну таємницю.

3. Метод визначення ефективності за безпосередніми результатами діяльності може бути заснований на оцінці безпосереднього ефекту від проведеної аудиторської перевірки при досягненні цілей, реалізації функцій, методів та ін.

Основними параметрами під час оцінки ефективності виконаного завдання з аудиту мають бути визначені нормативними документами стандарти – використання часу, ресурсів, фінансові та ін.).

Показник ефективності доцільно визначати зі співвідношення:

$$E_i = (C_i / P_i) \times 100 \%, \quad (5)$$

де C_i – стандарт на використання ресурсу i для виконання завдання з аудиту;

P_i – реальне використання i ресурсу для виконання завдання з аудиту.

Під час розрахунку ефективності виконання завдання з аудиту цим методом необхідно визначити показник цієї ефективності за декількома ресурсами (m) та після цього за пріоритетністю ресурсів (P_i) визначити середнє значення ефективності за формулою:

$$E = (\sum(E_i \times P_i)) / m. \quad (6)$$

Варто зауважити, що одним зі значних чинників, які впливають на ефективність виконання аудиторської перевірки, є аудиторська вибірка.

Відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка», розробляючи аудиторську вибірку, аудитор має враховувати мету аудиторської процедури та характеристики генеральної сукупності, з якої буде здійснюватися вибірка [2, с. 501]. Крім того, аудитор під час перевірки повинен оцінити, чи надало використання аудиторської вибірки достатні підстави для висновків щодо генеральної сукупності, яка пройшла тестування [2, с. 502].

Враховуючи, що метою вибірки є надання аудитору основи для формування висновку щодо генеральної сукупності, з якої й робилася вибірка, та те, що для аудитора важливо підібрати репрезентативну вибірку, вибираючи такі її елементи, характеристики яких типові для генеральної сукупності, попереджуючи в такий спосіб помилки [2, с. 504], пропонується така методика побудови нестатистичної аудиторської вибірки.

Нестатистична вибірка може формуватися із використанням таких методів, які не пов'язані з імовірністю:

- метод блочного відбору – відбір послідовності декількох елементів. Наприклад, відбір для проведення перевірки всіх актів виконаних робіт за вересень місяць фінансового року;

- метод неупорядкованого відбору – визначення елементів вибірки безвідносно до об'єму вибірки, її джерела або будь-яких інших характеристик;

- оціночних методів – визначення елементів вибірки на основі професійних суджень аудитора. У такому випадку, виходячи зі свого професійного судження, аудитор, наприклад, визначає елементи, які з найбільшою ймовірністю містять помилки, нетипові операції та періоди, в яких такі помилки найбільш вірогідні.

Загальний розмір помилок клієнта, виявлених під час проведення аудиту з використанням нестатистичної вибірки, визначається як сума помилок, виявлених під час аудиту:

- із використанням нестатистичної вибірки;

- елементів найбільшої вартості;

- ключових елементів.

Якщо вона в декілька разів менша за рівень суттєвості, то клієнту доцільно рекомендувати внести виправлення тільки по фактично виявленим помилкам. Якщо сума помилок близька рівню суттєвості, а також якщо нестатистичні вибіркові перевірки, проведені в різних областях обліку, надають в цілому помилку, зіставну за розміром або переважаючу рівень суттєвості, доцільно вжити такі заходи:

- запропонувати клієнту виправити фактично виявлені помилки;

- розглянути необхідність модифікації аудиторських процедур з метою отримання більш надійних даних (наприклад, збільшення обсягів вибірки);

- виконати альтернативні аудиторські процедури по відношенню до цього розділу фінансової звітності.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, наукові та практичні підходи до розробки, реалізації, оцінки та підвищення ефективності виконання завдання з аудиту знаходяться в стадії формування та вдосконалення. Постійні зміни в умовах функціонування підприємств в Україні, динамічний та бурхливий розвиток аудиторського середовища в останні декілька років створюють передумови для удосконалення методів та визначення нових пріоритетів щодо комплексу питань, які стосуються підвищення ефективності виконання завдань з аудиту. Запропоноване в статті вирішення питань підвищення ефективності виконання завдань з аудиту є необхідною умовою реалізації концепції ефективності та забезпечення якості аудиторських послуг відповідно до вимог «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг».

Перспективи подальших досліджень полягають у поглибленні та удосконаленні показників і напрямів визначення ефективності наданих аудиторських послуг, в застосуванні сучасних методів для удосконалення та уніфікації аудиторських процедур, зокрема здійснення максимально репрезентативної аудиторської вибірки.

Список використаної літератури:

1. Francis J.R. Auditing, hermeneutics, and subjectivity / J.R. Francis // *Accounting, Organizations and Society*. – 1994. – Vol. 19, No. 3. – P. 235–269.
2. Flint D. Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction / D.Flint. – London : Macmillan Education, 1988. – 208 p.
3. Каменська Т.О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту / Т.О. Каменська // Вісник Чернівецького торг.-екон. ін-ту. Економічні науки. – Чернівці, 2010. – Вип. III (39). – С. 301–306.
4. Бондар В.П. Якість в аудиті та деякі аспекти в управлінні якістю / В.П. Бондар, Ю.В. Бондар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1 (31). – С. 36–64.
5. Фесенко В.В. Оцінка ефективності та результативності аудиторського завдання в контексті аудиту діяльності пов'язаних підприємств / В.В. Фесенко // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2018. – № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2018/50.pdf.
6. Шульга С.В. Ефективність ринку аудиторських послуг: методичні засади та показники оцінки / С.В. Шульга // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2019. – № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2019/42.pdf.
7. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність станом на 1 січня 2020 року» / Відомості Верховної Ради України. – 2018. – № 9. – С. 50.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» / Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: вид. 2016–2017 рр. / Пер. з англ. мови О.Л. Ольховікова, М.К. Шульман. – К. : Фенікс, 2018. – Ч. 1. – 1142 с.
10. Несходовський І.С. Контроль якості аудиту ефективності діяльності підприємств / І.С. Несходовський, О.В. Юр'єв // Інноваційна економіка. – 2014. – Вип. 4 (53). – С. 354–358.

References:

1. Francis, J.R. (1994), «Auditing, hermeneutics, and subjectivity», *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 3, pp. 235–269.
2. Flin, D. (1988), *Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction*, Macmillan Education, London, 208 p.
3. Kamens'ka, T.O. (2010), «Efektyvnist' dij'al'nosti ta jakist' vnutrishn'ogo audytu», *Visnyk Chernivec'kogo torg.-ekon. in-tu. Ekonomichni nauky*, Chernivci, Issue III (39), pp. 301–306.
4. Bondar, V.P. and Bondar, Ju.V. (2015), «Jakist' v audyti ta dejaki aspekty v upravlinni jakistju», *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, Issue 1 (31), pp. 36–64.
5. Fesenko, V.V. (2018), «Ocinka efektyvnosti ta rezul'tatyvnosti audytors'kogo zavdannja v konteksti audytu dij'al'nosti pov'jazanyh pidpryjemstv», *Elektronne naukove fahove vydannja «Efektyvna ekonomika»*, No. 10, [Online], available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/10_2018/50.pdf
6. Shul'ga, S.V. (2019), «Efektyvnist' rynku audytors'kyh poslug: metodychni zasady ta pokaznyky ocinky», *Elektronne naukove fahove vydannja «Efektyvna ekonomika»*, No. 8, [Online], available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2019/42.pdf
7. Verhovna Rada Ukrainy (2018), *Zakon Ukrainy «Pro audyt finansovoi' zvitnosti ta audytors'ku dij'al'nist' stanom na 1 sichnja 2020 roku»*, No. 9, p. 50.
8. Verhovna Rada Ukrainy (1999), *Zakon Ukrainy «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini»*, No. 40, p. 365.
9. *Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, ogljadu, inshogo nadannja vpevnenosti ta suputnih poslug: vyd. 2016–2017 rr.* (2018), translated by Ol'hovikov, O.L. and Shul'man, M.K., Feniks, K., Part 1, 1142 p.
10. Neshodovskij, I.S. and Jur'jev, O.V. (2014), «Kontrol' jakosti audytu efektyvnosti dij'al'nosti pidpryjemstv», *Innovacijna ekonomika*, Issue 4 (53), pp. 354–358.

Ткаченко Катерина Леонідівна – кандидат економічних наук, сертифікований аудитор, заступник директора з фінансових питань ТОВ «Українська інвестиційна біржа».

Наукові інтереси:

– аудиторська діяльність в Україні.

Стаття надійшла до редакції 05.10.2020.