

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528) [www. economy.nauka.com. ua](http://www.economy.nauka.com.ua) | № 10, 2018 | 31.10.2018 р.

УДК 657.6

*В. В. Фесенко,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аудиту, аналізу і оподаткування,
Університет митної справи та фінансів*

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ТА РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ АУДИТОРСЬКОГО ЗАВДАННЯ В КОНТЕКСТІ АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ ПОВ'ЯЗАНИХ ПІДПРИЄМСТВ

*V. V. Fesenko
PhD, associate professor of the department of accounting, audit, analysis and taxation,
University of customs and finance*

EVALUATION OF EFFICIENCY AND RESULT OF AUDITING TASK IN THE CONTEXT OF AUDIT OF ACTIVITIES OF RELATED ENTERPRISES

Стаття присвячена розробці показників оцінки ефективності та результативності аудиторського завдання в контексті аудиту діяльності пов'язаних підприємств. Запропоновано моделі показників ефективності та результативності аудиторського завдання для зовнішнього та внутрішнього аудиту, що дозволяє визначити ефективність використання ресурсів аудиторів з урахуванням впливу чинників на обсяг часу, необхідний для виконання аудиту на достатньо якісному рівні, а саме – врахувати досвід співпраці незалежного аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта. На даних підприємства проведено розрахунок ефективності аудиту фінансової звітності підприємства за умов мінімального ризику суттєвого викривлення. Використання запропонованих моделей в ході проведення аудиту на підприємствах, які входять до складу групи або є пов'язаними, дозволяє оцінити ефект від виправлення помилок, які були виявлені в ході зовнішнього та внутрішнього аудиту, а також ефект від інформаційної взаємодії між внутрішнім та зовнішнім аудиторами.

The article is devoted to the development of indicators for assessing the efficiency and result of the audit task in the context of auditing the activities of related enterprises. The limitation of the audit as a special type of audit in accordance with the requirements of the International Standards on Auditing indicates the need for an audit within the specified timeframe, which can not affect the audit result and the quality of audit reporting of enterprises that are members of international companies. Indicators of efficiency and result of an audit task should determine the effectiveness of the use of attracted human resources within the framework of a separate audit task. The models of indicators of efficiency and result of the audit task for external and internal audit are suggested, which allows to determine the efficiency of using auditors' resources taking into account the influence of factors on the amount of time required to perform the audit on a sufficiently high quality level, namely, to take into account the experience of cooperation of the independent auditor with the

client and the level the risk of material misstatement of client reporting. At the enterprise data, an audit of the financial statements of an enterprise was performed on the basis of a minimum risk of material distortion. The assessment of the effectiveness of the internal audit should be determined by the ratio of the results of the implementation of the recommendations of the internal auditor (saving fines, tax liabilities, the cost of external audit and obtaining additional economic benefits) and the cost of maintaining the department for the period. The use of the proposed models in the course of an audit in the enterprises that are part of the group or are related, allows us to assess the effect of the correction of errors found during the external and internal audit, as well as the effect of the information interaction between internal and external auditors.

Ключові слова: аудит; ефективність аудиту; аудиторське завдання; внутрішній аудит; пов'язані особи.

Key words: audit; audit effectiveness; audit task; internal audit; related parties.

Постановка проблеми. В сучасних умовах глобалізації міжнародного бізнесу актуалізуються питання аудиту звітності груп підприємств та зовнішньоекономічних операцій між пов'язаними підприємствами. Актуальність цього питання виникає не тільки на рівні професійного незалежного аудиту звітності підприємств, але і на рівні податкового контролю з боку Державної фіскальної служби України та з боку внутрішньо корпоративних аудиторів групи підприємств. Проведення аудиторських перевірок незалежно від їх цілеспрямованості передбачає залучення відповідних людських ресурсів та призводить до необхідності оцінки доцільності, економічної ефективності та результативності залучення аудиторських кадрів різного рівня кваліфікації. Обмеження аудиту як особливого виду перевірки відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту вказує на необхідність проведення аудиту в зазначені терміни, що не може вплинути на результат аудиту та якість аудиторських перевірок звітності підприємств, які входять у склад міжнародних компаній. Аудитори у приватному секторі (внутрішні та зовнішні незалежні) більш зосереджені на оцінці ефективності та результативності аудиту. Такі обставини формують нову сферу досліджень – розробка економічних показників, які б могли забезпечити об'єктивну оцінку ефективності та результативності аудиторських перевірок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питаннями оцінки ефективності аудиту різних видів займалися багато вчених, серед яких слід виокремити роботи Т.О. Каменської [1], Г.Ю. Коблянської [2], Л.Г. Михальчишиної [3], О.М. Гимченко [4]. Дослідження у цій сфері більш присвячені оцінці ефективності та якості внутрішнього аудиту чи ефективності податкового аудиту як критерію оцінки роботи податкової інспекції Державної фіскальної служби України. Дослідники зазначають, що оцінити ефективність аудиту не завжди можливо за допомогою кількісних критеріїв і більшу увагу слід приділяти якості аудиторської перевірки.

Недостатньо дослідженим питанням залишається питання оцінки ефективності зовнішнього незалежного аудиту, який має бути також оцінений через кількісні показники.

Метою статті є розробка показників оцінки ефективності виконання аудиторського завдання внутрішнім та зовнішнім аудитором в контексті аудиту діяльності пов'язаних підприємств.

Виклад основного матеріалу. В першу чергу, слід розрізнити оцінку ефективності і результативності окремого аудиту як аудиторського завдання та оцінку ефективності та результативності аудиту за відповідний період.

Так, показники ефективності і результативності аудиторського завдання мають визначати ефективність використання залучених людських ресурсів в рамках окремої послуги (аудиторського завдання). А показники ефективності і результативності аудиту як діяльності групи аудиторів за період мають визначати економічний ефект від самої діяльності за визначений період.

Критерії та методика оцінки ефективності аудиторських завдань і аудиту як діяльності буде відрізнятися в залежності від того, для якого виду аудиту виконується оцінка.

Для оцінки окремих аудиторських завдань в рамках зовнішнього незалежного аудиту більш доцільно проводити в рамках діяльності приватних аудиторських фірм з метою планування і контролю часу виконання завдання. Міжнародні стандарти аудиту розглядають термін «ефективність аудиту» через оцінку часу, який витрачається при виникненні додаткових процедур аудитора для визначення того, що початкові висновки були неправильні. Такий додатковий час може виникнути у разі, якщо аудитор визнав викривлення у фінансовій звітності при його відсутності або недооцінив засоби контролю в організації тоді, коли він мав можливість покладатись на засоби контролю в організації та скоротити обсяг своїх процедур. Оптимальним рівнем

ефективності аудиторського завдання можемо визначити такий рівень, при якому обґрунтованість аудиторських висновків досягається з використанням мінімального часу не впливаючи на якість цих висновків.

Визначення мінімально можливого часу на виконання аудиту фінансової звітності можна засновувати на рекомендаціях Аудиторської палати України (АПУ). Оцінка мінімального обсягу часу на виконання обов'язкового аудиту фінансової звітності здійснюється на основі показника обсягу діяльності клієнта (сума сукупних активів (валюта балансу), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), іншого операційного доходу та інших доходів). Таким чином, враховується масштаб діяльності клієнта та обсяг генеральної сукупності статей обліку, які необхідно перевірити та підтвердити (або спростувати) аудиторам.

Основа для розрахунку вартості виконання аудиторського завдання та винагороди аудитора може варіюватись залежно від складності суб'єкта господарювання, звітного періоду, організації системи внутрішнього контролю на підприємстві, обсягу діяльності клієнта та багатьох інших факторів.

Аудиторська палата України у своєму Положенні з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» сформулила рекомендації щодо оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для виконання завдання з обов'язкового аудиту (табл. 1).

Головний критерій під час визначення мінімальної кількості годин роботи аудиторів під час виконання завдання за вимогами АПУ – обсяг діяльності клієнта з аудиту, який розраховується як сума його сукупних активів (*A*), чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (*ЧД*), іншого операційного доходу (*ІОД*) та інших доходів (*ІД*). Формула розрахунку показника обсягу діяльності:

$$ОД_x = A + ЧД + ІОД + ІД \quad (1)$$

де *ОД_x* – обсяг діяльності клієнта, грн; *A* – вартість активів клієнта на дату балансу як сума кінцевих сальдо за всіма рахунками наявних оборотних і необоротних активів клієнта, грн; *ЧД* – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) як сума оборотів за кредитом рахунку 70 (ст. 2000 звіту про фінансові результати), грн; *ІОД* – інший операційний дохід як сума кредитових оборотів рахунку 71 (рядок 2120 звіту про фінансові результати), грн; *ІД* – інші доходи як сума кредитових оборотів рахунків 72, 73 і 74 (сума рядків 2200, 2220, 2240 звіту про фінансові результати), грн.

Таблиця 1.

Приклад оцінювання мінімального обсягу часу, достатнього для якісного виконання завдання з обов'язкового аудиту залежно від обсягу діяльності клієнта з обов'язкового аудиту відповідно до вимог АПУ

| Обсяг діяльності клієнта з аудиту, млн. грн. | Мінімальний обсяг часу, людино-години |
|--|---------------------------------------|
| До 5 | 40 |
| Від 5 до 10 | 60 |
| Від 10 до 50 | 80 |
| Від 50 до 100 | 120 |
| Від 100 до 500 | 250 |
| Від 500 до 1000 | 400 |
| Від 1000 | 600 |

Джерело: [5].

Важливо, що зазначений мінімальний обсяг часу включає не тільки години роботи аудиторів як членів групи із завдання, але й враховують витрати часу осіб, відповідальних за огляд і контроль якості завдання з обов'язкового аудиту. При цьому витрати часу спеціалістів, що мають сертифікат аудитора, має становити не менше 25 % від загального бюджету часу аудиторської групи із завдання.

У положенні передбачено, якщо керівництво аудиторської фірми планує менший обсяг часу для виконання конкретного завдання з обов'язково аудиту порівняно із часом, що слідує за певних обставин завдання з наведеної вище таблиці, то керівництво аудиторської фірми має обґрунтувати свій підхід до визначення обсягу часу в аудиторській документації до завдання з аудиту.

Слід пам'ятати, що даний мінімальний обсяг часу враховує потребу аудиторських процедур за умов нормальної системи внутрішнього контролю й відсутності додаткових складних питань у ході аудиту. Якщо в процесі виконання завдання аудитори досліджують незвичайне складне питання, що розширює обсяг аудиту, то кількість людино-годин може бути збільшено. Кількість часу для досягнення високої якості аудиту визначає безпосередньо аудитор на основі професійного судження з відповідним обґрунтуванням.

Відповідно до цього можемо визначати ефективність аудиту як окремого аудиторського завдання за формулою:

$$E_{аз} = \frac{ОЧ_{факт}}{ОЧ_{мін}} \quad (2)$$

де $E_{аз}$ – ефективність аудиту як окремого аудиторського завдання, що виконується групою аудиторів або одноосібно;

$ОЧ_{факт}$ – обсяг часу, який був витрачений при виконанні аудиторського завдання, людино-години;

$ОЧ_{мін}$ - мінімальний обсяг часу, який необхідно витратити на завдання з урахуванням обсягу діяльності клієнта та відповідно до рекомендацій професійної організації аудиторів.

Значення показника $E_{аз}$ має прямувати до 1, що буде підтверджувати виконання аудиторського завдання максимально ефективно. Але використання такого розрахунку має свої особливості, оскільки передбачає використання мінімального обсягу часу для досягнення достатньої впевненості у достовірності показників звітності клієнта. Тому доцільно корегувати показник на коефіцієнт невизначеності, який би враховував досвід співпраці незалежного аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта (табл. 2).

Таблиця 2.
Алгоритм оцінки коефіцієнту невизначеності

| КН _д - коефіцієнт невизначеності за досвідом (від 0 до 1) | Досвід співпраці з клієнтом | КН _р - коефіцієнт невизначеності за ризиком (від 0 до 1) | РСВ |
|--|---|---|----------|
| 0,1-0,3 | Перше завдання з аудиту фінансової звітності клієнта | 0,1-0,3 | Високий |
| 0,4-0,7 | Досвід виконання аудиту фінансової звітності клієнта від 1 до 4 років | 0,4-0,7 | Середній |
| 0,8-1 | Досвід виконання аудиту фінансової звітності клієнту від 5-7 років | 0,8-1 | Низький |
| КН – коефіцієнт невизначеності | | КН = (КН _д +КН _р)/2 | |

Джерело: розроблено автором.

З урахуванням коефіцієнту невизначеності модель оцінки ефективності аудиторського завдання незалежного зовнішнього аудитора має вигляд:

$$E_{аз} = \frac{ОЧ_{факт}}{ОЧ_{мін}} * \frac{(КН_д + КН_р)}{2} \quad (3)$$

де $E_{аз}$ – показник оцінки ефективності виконання аудиторського завдання незалежним зовнішнім аудитором; $ОЧ_{факт}$ – обсяг часу, який був витрачений при виконанні аудиторського завдання, людино-години; $ОЧ_{мін}$ - мінімальний обсяг часу, який необхідно витратити на завдання з урахуванням обсягу діяльності клієнта та відповідно до рекомендацій професійної організації аудиторів; $КН_д$ – коефіцієнт невизначеності за досвідом, який враховує досвід співпраці аудитора з клієнтом; $КН_р$ – коефіцієнт невизначеності за ризиком, який враховує результати оцінки ризику суттєвого викривлення звітності, який існує до початку аудиторського завдання і впливає на обсяг аудиторських послуг.

В реальній практиці не завжди аудиторська перевірка може здійснюватись за мінімальним обсягом часу, оскільки існує специфіка діяльності та обліку на різних підприємствах.

Доречно застосовувати запропонований показник в ході постійних аудитів (щорічно для одного клієнта) для конкретного клієнта, що допоможе в динаміці оцінити якість аудиторських послуг. Так, наприклад, можна привести дані за результатами аудиту фінансової звітності підприємства, яке за останні роки мало різні обсяги діяльності та звітність якого перевірялась аудиторською фірмою (табл. 3).

Таблиця 3.
Розрахунок ефективності аудиту фінансової звітності підприємства за умов мінімального ризику суттєвого викривлення

| Показники | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 | 2017 | 2018 (план) |
|---|-------|------|------|------|------|-------|----------------|
| Обсяг діяльності клієнта, млн. грн | 12 | 14,5 | 11 | 9 | 8 | 11 | х |
| Мінімальний обсяг часу, людино-години | 80 | 80 | 80 | 60 | 60 | 80 | х |
| Фактичний обсяг часу, людино-години | 102 | 95 | 80 | 75 | 79 | 82 | |
| Ефективність аудиторського завдання без врахування КН | 1,28 | 1,19 | 1 | 1,25 | 1,32 | 1,025 | х |
| Коефіцієнт невизначеності (КН) | 0,55 | 0,7 | 0,75 | 0,8 | 0,85 | 0,9 | 0,95 |
| Ефективність аудиторського завдання з врахуванням КН | 0,704 | 0,83 | 0,75 | 1 | 1,12 | 0,92 | х |

Джерело: розраховано автором.

Як видно з табл. 3, показник ефективності аудиторського завдання без врахування коефіцієнту невизначеності засвідчує, що у всіх роках аудит був проведений на достатньо якісному рівні ($E_{аз} > 1$). Але, в дійсності, результати засвідчують лише те, що кількість часу, витраченого на аудит, була більшою, ніж рекомендовано Аудиторською палатою України. Застосування коефіцієнту невизначеності дозволяє врахувати не тільки вимоги АПУ, а також особливості впливу чинників на обсяг часу, необхідний для виконання аудиту на достатньо якісному рівні. Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторського завдання за показником $E_{аз}$ наведено у табл. 4.

Таблиця 4.
Інтерпретація результатів оцінки ефективності аудиторського завдання

| Значення показника | Інтерпретація рівнів оцінки | Якісна оцінка продуктивності | Якість та обґрунтованість аудиторського висновку |
|------------------------|---|---|--|
| $0 \leq E_{аз} \leq 1$ | Аудиторське завдання вважається виконане неякісно, оскільки не було витрачено мінімально необхідний обсяг часу на перевірку. | - | Недостатня |
| $E_{аз} = 1$ | Для виконання аудиту було використано мінімально-необхідний обсяг часу. | Нормальна продуктивність | Достатня |
| $E_{аз} > 1$ | Аудиторське завдання виконано неефективно з використанням зайвого часу. Або оцінка рівнів невизначеності була здійснена некоректно. | Низька продуктивність (необхідна оцінка в динаміці) | |

Джерело: розроблено автором.

Разом із оцінкою ефективності аудиторського завдання для незалежних аудиторів в рамках виконання незалежного підтвердження достовірності даних фінансової звітності доцільно використання оцінки результативності виконання аудиторського завдання, який дозволяє оцінити ефект від виправлення помилок, які були виявлені в ході аудиту.

Показник результативності аудиторського завдання пропонується розраховувати наступним чином:

$$P_{аз} = \frac{\sum Ш - \sum ПЗ}{V_a} \quad (5)$$

де $P_{аз}$ – показник оцінки результативності виконання аудиту фінансової звітності підприємства, грн/грн; $\sum Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленим в ході аудиту помилкам в обліку, грн; $\sum ПЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донраховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн; V_a – вартість аудиту, грн.

Інтерпретація результатів оцінки показника результативності аудиту наведено у табл. 5.

Таблиця 5.
Інтерпретація результатів оцінки результативності аудиту

| Значення показника | Інтерпретація рівнів оцінки |
|------------------------|---|
| $0 \leq P_{аз} \leq 1$ | Аудит звітності підприємства не надає економічних вигід. |
| $P_{аз} = 1$ | Уникнуті економічні втрати (отримані економічні вигоди) покрили витрати підприємства на замовлення аудиту. Вартість аудиту виправдана з економічної точки зору. |
| $P_{аз} > 1$ | Виконання аудиту дозволило уникнути додаткових втрат (отримати додаткові економічні вигоди) підприємству, звітність якого перевірялась. |

Джерело: розроблено автором.

В рамках діяльності групи компаній при функціонуванні відділу внутрішньокорпоративного аудиту доцільним стає визначення критеріїв та оцінки результативності та ефективності виконання внутрішнього аудиту.

Зовнішній незалежний аудит часто стає неминучим у зв'язку з законодавчими вимогами та конкретними цілями замовлення на аудит (отримання позики, вимоги інвесторів та ін.), що обумовлює використання показників результативності аудиту як додаткові критерії оцінки. Але внутрішній корпоративний аудит вимагає оцінки ефективності та якості, оскільки створюється саме з метою отримання додаткових економічних переваг.

Оскільки внутрішньому аудиту більш притаманий формат надання рекомендацій з покращання діяльності компанії, то і оцінку ефективності внутрішнього аудиту слід визначати через співвідношення результатів виконання рекомендацій внутрішнього аудитора та вартості на утримання відділу за період.

Показник ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту пропонується розраховувати за формулою:

$$E_{вна} = \frac{\sum Ш - \sum ПЗ + \sum Е + \sum Вза}{Оч} \Rightarrow \max \quad (6)$$

де $E_{вна}$ – показник оцінки ефективності діяльності відділу внутрішнього аудиту, грн/людино-година; $\sum Ш$ – сума штрафів, яких вдалося уникнути, завдяки виявленням в ході аудиту помилок в обліку, грн; $\sum ПЗ$ – сума податкових зобов'язань, які були донараховані за результатами виправлення виявлених аудитором помилок, грн; $\sum Е$ – сума отриманої економії у господарській діяльності підприємства за рахунок рекомендацій внутрішніх аудиторів, грн; $\sum Вза$ – сума отриманої економії вартості часу зовнішніх незалежних аудиторів за рахунок інформаційної взаємодії внутрішнього та зовнішнього аудиторів, грн; $Оч$ – обсяг часу, витрачених за аналізований період, людино-години.

Для оцінки результатів діяльності відділу внутрішнього аудиту також є доцільним застосування показника завантаженості внутрішнього аудитора:

$$Z_{вна} = \frac{Од}{Ка} \quad (7)$$

де $Z_{вна}$ – показник завантаженості відділу внутрішнього аудита, грн/особу; $Од$ – обсяг діяльності підприємства, визначеного за формулою 1, грн; $Ка$ – кількість працівників відділу внутрішнього аудита, осіб.

Як відомо, діяльність відділу внутрішнього аудиту може бути використана зовнішнім незалежним аудитором для скорочення обсягу своїх аудиторських процедур, що дозволяє отримувати додаткову економію підприємству, яке замовляє аудит.

Висновки. Таким чином, можна стверджувати, що особливості проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту та їх обмеження вимагають застосування відповідних економічних показників оцінки ефективності і результативності виконання окремого аудиторського завдання як критеріїв оцінки економічних переваг, що отримує підприємство за результатами таких аудитів. Таку оцінку слід здійснювати з урахуванням кількісно виміряного економічного ефекту від проведення аудиту та виконання рекомендацій аудиторів. Запропоновані моделі оцінки дозволяють врахувати вплив чинників на обсяг часу, необхідний для виконання аудиту на достатньо якісному рівні, а саме – врахувати досвід співпраці незалежного аудитора з клієнтом та рівень ризику суттєвого викривлення звітності клієнта. Окремим напрямком дослідження має стати розробка

показників ефективності зовнішніх незалежних аудитів фінансової звітності підприємств, виконаних сертифікованими аудитором та аудиторськими фірмами за відповідний період.

Література.

1. 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.
2. Коблянська Г.Ю. Оцінка ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту / Г.Ю. Коблянська, М.О.Вовк // Облік і фінанси АПК. – 2011. – Вип.2. – С. 77 – 81.
3. Михальчишина Л.Г. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту / Л.Г. Михальчишина // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 2 (26). – С. 144-148.
4. Тимченко О.М. Ефективність податкового аудиту в Україні / О.М. Тимченко // Економіка та держава. – 2009. - № 3. – С. 19-22.
5. Положення з національної практики аудиту 1 «Особливості узгодження умов завдання з обов'язкового аудиту та укладання договору про проведення обов'язкового аудиту з врахуванням вимог національного законодавства» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN96832.html (18.06.2018).

References.

1. Kamens'ka, T.O. (2010), «Performance and quality of internal audit», *Visnyk Chernivets'koho torh.-ekon. in-tu*, vol. 3 (39), pp. 301-306.
2. Koblians'ka, H.Yu. and Vovk, M.O. (2011), «An assessment of the effectiveness of the functioning of the internal audit service», *Oblik i finansy APK*, vol.2, pp. 77-81.
3. Mykhal'chyshyna, L.H. (2014), «An assessment of the effectiveness of the internal audit service», *Zbirnyk naukovykh prats' Tavrijs'koho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, vol. 2 (26). pp. 301-306.
4. Tymchenko, O.M. (2009), «The effectiveness of tax audit in Ukraine», *Ekonomika ta derzhava*, vol. 3, pp. 19-22.
5. Audytorsjka palata Ukrainy. (2013). *Polozhennja z nacionaljnoji praktyky audytu 1 «Osoblyvosti uzghodzhennja umov zavdannja z obov'jazkovogho audytu ta ukladannja doghovoru pro provedennja obov'jazkovogho audytu z vrakhuvannjam vymogh nacionaljnogho zakonodavstva» [Provisions from the National Auditing Practices 1 «Features of the coordination of the conditions of the task of mandatory audit and the conclusion of an agreement on conducting a statutory audit taking into account the requirements of national legislation»]*. Retrieved from : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN96832.html.

Стаття надійшла до редакції 19.10.2018 р.