

## АДАПТАЦІЯ СТРУКТУРНО-ФУНКЦІОНАЛЬНОЇ МОДЕЛІ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПОСЛУГ АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ДО ЗАГРОЗ І РИЗИКІВ

*Визначено, що адаптацією системи контролю якості аудиторських послуг до нових вимог суспільного розвитку за допомогою нових інформаційних технологій, є впровадження інфокомунікаційної системи.*

*Вдосконалено інформаційно-аналітичне забезпечення та управління якістю аудиторських послуг за допомогою розробки загальної концепції інфокомунікаційної системи*

**Постановка проблеми.** Вітчизняний аудит в Україні перебуває на стадії свого становлення. Тому на сучасному етапі ринок аудиторських послуг нестабільний і поки що недостатньо ефективний. Це зумовлюється нерозумінням можливостей аудиту, недостатньо кваліфікованим кадровим забезпеченням, недосконалістю методологічної і нормативної бази аудиту. В цих умовах кожний суб'єкт аудиторської діяльності при здійсненні своєї господарської діяльності стикається з ризиком неякісного надання аудиторських послуг. Для підвищення ефективності аудиторської діяльності аудиторськими фірмами створюються внутрішньофірмові системи контролю якості аудиторських послуг.

У сучасних умовах господарювання недостатньо відповідати лише вимогам МСА, першорядне значення для забезпечення якості роботи аудиторських фірм набуває використання системного підходу у вирішенні завдань підвищення якості аудиторських послуг. Формування системи контролю якості аудиту є комплексним завданням з дослідження впливу на нього різних зовнішніх і внутрішніх факторів і є достатньо складним процесом.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Актуальність проблеми формування системи контролю якості аудиторських послуг підтверджується пильною увагою до неї вітчизняних та зарубіжних вчених. Питаннями формування ефективної системи контролю якості аудиторських послуг займається велика кількість вітчизняних та зарубіжних вчених: Р. Адамс, В.Д. Андреев, А. Арнс, Г.Н. Білоглазова, С.М. Бичкова, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, С.В. Драч, Л.В. Дікань, Л.П. Кроливецка, Дж. Лоббек, Н.М. Малога, О.В. Марчук, В.Н. Новосельова, В.І. Подольський, Н.І. Петренко, Н.А. Ремізова, О.Ю. Редько, О.Р. Суха, В.П. Суйц, С.А. Табаліна, Л.Г. Церетелі та багато інших. Проте методологія і методика формування ефективної системи контролю якості аудиту та її адаптації до загроз і ризиків не розроблені в достатній мірі. Нереалізованим аспектом підвищення якості аудиторських послуг залишається використання системного підходу до побудови механізму контролю якості аудиту, і створення такої системи на практиці ускладнюється недостатньою розробленістю її структури, а також методів, прийомів та інструментів побудови.

**Мета дослідження.** Полягає у детальному аналізі теоретико-методичних засад функціонування системи контролю якості послуг вітчизняних аудиторських фірм, та розробка концептуальних підходів її адаптації до загроз і ризиків.

### **Викладення основного матеріалу дослідження.**

Процес контролю якості є необхідною вимогою формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг. Загальновідомо, що контроль є однією з функцій управління. Тому, у нашому дослідженні впровадження системи контролю якості в існуючі інформаційно-керуючі підсистеми аудиторської фірми розглядається як складова частина механізму управління та забезпечення якості аудиторських послуг.

Ефективний контроль якості аудиторських послуг виступає запорукою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми, підвищення її конкурентоспроможності й скорочення часу на боротьбу з наслідками прорахунків. Зменшуючи ймовірність виникнення непередбачених ситуацій, і збільшуючи тим самим, число виконаних зобов'язань, керівництво аудиторської фірми змінює довіру до своєї діяльності, що забезпечує зростання іміджу й капіталу аудиторської фірми [4, 9, 10].

Отже, аудиторська фірма з метою гарантування якісного проведення аудиту відповідно до встановлених нормативів зобов'язана застосовувати таку систему контролю за якістю робіт, яка б забезпечувала впевненість у безпомилковості виконаної роботи. Варто зауважити, що створення системи контролю якості потребує значних фінансових витрат, разом з тим система може призвести до зростання цін на аудиторські послуги. Але побудована система контролю якості, в підсумку, призведе до її підвищення і дасть змогу аудиторській фірмі реально збільшити свої гонорари.

Організація контролю, безперечно, підвищить відповідальність аудиторів за свою роботу, але, з іншого боку, не зможе забезпечити стовідсоткову якість аудиторських послуг, адже головним аудиторським ризиком є людський фактор, котрий неможливо повністю вилучити, тому завжди існує ймовірність помилки аудитора, у цьому і полягає неоднозначність цього питання [4]. Як зазначає О.Е. Лубенченко [6, с. 114], у нашій країні внутрішньо фірмова система контролю якості аудиторських послуг тільки починає розвиватися та направлена на те, щоб задовольнити дотримання стандартів аудиту та норм професійної етики аудиторів при виконанні завдань.

О.Ю. Редько, О.О. Іваніна [2; 10] стверджують, що внутрішньофірмовий контроль є важливою і певною мірою основоположною категорією у загальній структурі контролю якості аудиту. Він залежить від рівня професійної підготовки окремо взятого аудитора, а також від функціонує в фірмі системи контролю роботи аудиторів. Для підвищення якості професійної діяльності кожної окремо взятої аудиторської фірми необхідна модель здійснення внутрішньофірмового контролю якості аудиту, що включає алгоритм проведення контролю якості аудиту, визначення місця працівника в загальній структурі здійснення аудиторської перевірки, його повноважень, а також встановлює контрольні-підлегли зв'язки між працівниками. Ми погоджуємося з думкою вчених [2; 6; 10], адже така модель дозволить впорядкувати і тим самим зробити більш ефективними процедури внутрішнього контролю якості аудиту.

Функціонування належної системи контролю якості в аудиторській фірмі сприяє наданню якісних аудиторських послуг. При цьому, контроль якості сприяє координації роботи людей, комп'ютерів і забезпеченню інформацією ключових підрозділів фірми, тому особливо важливо, щоб функція контролю якості була організована ефективно, економічно й охоплювала діяльність фірми на всіх рівнях управління.

Суб'єкти контролю якості аудиторських послуг ми класифікуємо, виходячи з видів контролю (зовнішній та внутрішній (попередній, поточний та наступний)). Зовнішній контроль здійснюється Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики. Внутрішній контроль здійснюється керівником фірми, керівником спеціального підрозділу, керівником групи. Таким чином, для надійного функціонування системи контролю управління якості аудиторських послуг провідна роль повинна належати керівництву фірми.

Залежно від ієрархічних рівнів контролю, контроль якості аудиторських послуг можна розділити на контроль уповноваженим органом; контроль в аудиторських організаціях; у робочих групах; індивідуальний. По ступеню охоплення контролюваної сукупності, ми виділяємо контроль: суцільний, простий вибіркового і

статистичний вибірковий. Ефективна система контролю дозволяє здійснювати своєчасний вплив на рівень якості надаваних послуг, попереджати всі можливі недоліки й порушення, забезпечувати їхнє оперативне виявлення й ліквідацію з найменшими витратами ресурсів.

Що стосується елементів системи контролю якості аудиторських послуг, то вона повинна містити в собі: систему зовнішнього контролю й систему внутрішнього контролю якості аудиторських послуг.

Таким чином, система контролю якості аудита охоплює різні рівні управління й припускає участь у зовнішньому контролі якості державних структур і професійних аудиторських об'єднань.

Аудиторські організації й індивідуальні аудитори самостійно розробляють систему внутрішньої мережі для ефективного здійснення контролю якості аудиторських послуг, що знаходить своє відображення у формуванні політики й процедур контролю якості, розробці й практичному застосуванні внутрішньофірмових стандартів аудиторської діяльності [5; 12].

Розгляд ролі контролю якості в механізмі управління якістю в аудиторській фірмі, зміст основних принципів контролю якості, класифікацію видів контролю якості аудиторських послуг, структурно-функціональна модель системи контролю якості аудита дозволяє перейти до побудови його концепції. Нами висунуто ряд концептуальних положень щодо формування ефективної системи контролю управління якістю аудиторських послуг, а саме:

1) контроль якості не самоціль, а невід'ємний процес управління якістю аудиторських послуг. Тобто, основне призначення контролю якості аудиторських послуг полягає в забезпеченні повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми, підвищення її конкурентоспроможності й скорочення часу на боротьбу з наслідками прорахунків на можливо більш ранній стадії, з тим, щоб мати можливість прийняти контролюючи та коригувальні заходи, а в окремих випадках, залучити винних до відповідальності й одержати компенсацію за заподіяний збиток або здійснити заходи щодо запобігання або скороченню таких порушень у майбутньому [6; 11];

2) процес контролю якості пов'язаний з оцінками; очікуваннями й розв'язками суб'єкта й не існує безвідносно до них. З цього випливає, що оцінки контролю якості суб'єктивні, і залежать від певних установок. Контроль якості здійснюється тільки особами, що ухвалюють рішення по управлінню якістю, (у першу чергу власників аудиторської організації, її керівників, партнерів і конкурентів, державних і суспільних органів та учасників аудиторського ринку) і тільки щодо доступних альтернативних варіантів цих розв'язків, що забезпечують більш відкритий, у порівнянні із плановим господарством, доступ на ринок аудиторських послуг для самостійно функціонуючих аудиторських фірм;

3) процес контролю якості аудиторських послуг забезпечує реалізацію рішень за допомогою яких скорочується час на виконання завдання. Це вказує на те, що орієнтири на раціональність виявляються більш вчасно; на доцільність управлінських рішень, за допомогою яких скорочується час на виконання завдання, хоча майбутнє не можливо стовідсотково прогнозувати; на аналіз та ефективну діагностику потоків інформації в часі;

4) вільної від контролю якості аудиторських послуг поведінки не існує. Тобто, навіть відмова керівників в наданні аудиторських послуг, сполучених з ризиком діяльності, несе ризик упущеної вигоди при успішному результаті (тобто ризик втрати можливого прибутку) і, природно – його оцінку та контроль [1, с. 30].

Враховуючи вищевикладене, можна обґрунтувати сутність і зміст поняття контролю управління якістю аудиторських фірм як невід'ємного процесу управління якістю аудиторських послуг на основі суб'єктивної оцінки використання процедур контролю, з метою повноцінної реалізації можливостей аудиторської фірми; підвищення її конкурентних переваг й скорочення часу на боротьбу з наслідками прорахунків через вживання коригувальних заходів щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому.

Система контролю якості аудиторських послуг застосовується для забезпечення якості, як комплексна підсистема організаційно-правового механізму управління якістю в аудиторській фірмі. Основними елементами цього механізму є: формування єдиних концептуальних засад системи контролю, у тому числі в сфері управління якістю аудиторських послуг; інтенсифікації процесів ефективності системи внутрішнього контролю в процесі управління якістю в певний проміжок часу; створення адекватної інформаційно-комунікаційної інфраструктури для порівняння запланованого рівня якості з досягнутим результатом, прийняття коригувальних, "м'яких" заходів при виявленні відхилень від запланованого рівня якості.

Ключовим принципом, що дозволяють системі контролю якості аудиторських послуг досягати поставлених цілей, є безперервність взаємозалежного функціонування її складових елементів (систем).

Дослідження якості послуг у практичній діяльності вітчизняних аудиторських фірм, дозволило виявити суттєві недоліки. У більшості організацій відсутні методики і внутрішні стандарти аудиту, не побудовані системи внутрішньофірмового контролю якості, недостатня увага приділяється формуванню кадрового потенціалу.

Для того щоб усунути перелічені недоліки, підвищити якість надаваних послуг і ефективність функціонування структури, методик, процесів і ресурсів, а разом з тим і підвищити довіру користувачів інформації до результатів роботи аудиторських фірм, потрібна ефективна внутрішньофірмова система контролю якості аудиторських послуг.

На нашу думку при організації та впровадженні внутрішньофірмової системи контролю якості аудиторських послуг необхідно забезпечити дотримання деяких вимог, а саме: збалансованість, підконтрольність, своєчасність повідомлення про відхилення, інтеграція відповідності, постійність, придатність методології, безперервність розвитку та вдосконалення, пріоритетність, комплексність, узгодженість пропускних здібностей різних ланок процесів контролю якості, оптимальна централізація, одинична відповідальність, безперервність, регламентація, дозвіл і схвалення та ефективність.

Дотримання вищеперелічених вимог забезпечить ефективність системи контролю якості, проте необхідно розз'ясувати, що ця система не може надати абсолютну впевненість, але лише з певним ступенем ймовірності підтвердити, що цілі, заради яких вона була створена, досягнуті. Причиною цього є наступні неминучі обмеження ефективності системи контролю якості аудиторських послуг:

– витрати на здійснення контрольних заходів повинні бути менше тих економічних вигод, які дає застосування таких заходів;

– властивість людини робити помилки через недбалість, через неухважність, невірних суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;

– умисне порушення системи контролю в результаті змови співробітників об'єкта контролю, як з іншими співробітниками даного об'єкта, так і з третіми особами;

– порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, відповідальних за функціонування даних аспектів контролю;

– наявність практики істотної зміни умов діяльності, в результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції [9].

Отже, за допомогою контролю якості забезпечується зворотній зв'язок, який повинен бути об'єктивною основою для ефективного втручання керівників в процес управління якістю аудиторських послуг.

Результати дослідження дозволили нам розробити структурно-функціональну модель системи контролю якості аудиторських послуг до загрози і ризиків. Виходячи з ознаки контрольованих етапів життєвого циклу аудиторських послуг нами виділено основні процеси систему контролю якості послуг, що включає: збір даних про економічного суб'єкта; планування

аудиту; розрахунки рівня суттєвості в аудиті, визначення аудиторського ризику; проведення аудиту; складання аудиторського висновку.

Кожний аудитор повинен впроваджувати ці процедури контролю якості, які в контексті політики й процедур організації є належними у відношенні окремої аудиторської перевірки.

До завдань політики й методів контролю якості входять удосконалення діяльності окремих виконавців і аудиторської організації в цілому, забезпечення технологічних і етичних стандартів [7; 8].

Отже, метою аудиторської фірми є створення та підтримання такої системи контролю якості, яка надала б їй достатню впевненість у тому, що:

- а) сама фірма та її персонал діють відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог;
- б) звіти, які надаються фірмою або партнерами із завдання, відповідають обставинам.

Але, вважаємо, що процеси системи контролю якості повинні бути вбудовані в структуру систем механізму управління якістю послуг в аудиторській фірмі, адже впровадження відповідних процесів в існуючі інформаційно-керуючі системи аудиторської фірми є кращим варіантом, ніж побудова окремих моделей.

Таким чином, система контролю якості аудиторських послуг повинна бути присутня на всіх стадіях життєвого циклу аудиторської послуги, а організаційно-правовий механізм управління якістю аудиторських послуг повинен враховувати регламенти контрольної діяльності з розподілом обов'язків, функцій, взаємодії структурних підрозділів, послідовності відповідних контрольних заходів через адаптацію структурно-функціональної моделі системи контролю якості аудиторських послуг до умов нестійкого економічного середовища.

Адаптацією системи контролю якості аудиторських послуг до нових вимог суспільного розвитку, який включає в себе безпосередньо послуги, які надає аудиторська фірма, її фінансово-господарську діяльність, взаємозв'язок і активну взаємодію з користувачами аудиторських послуг на основі підтримки та впровадження системи зворотного зв'язку (користувачі – аудиторська фірма – користувачі та навпаки) за допомогою нових інформаційних і комунікаційних технологій є впровадження інфокомунікаційної системи (рис. 1).

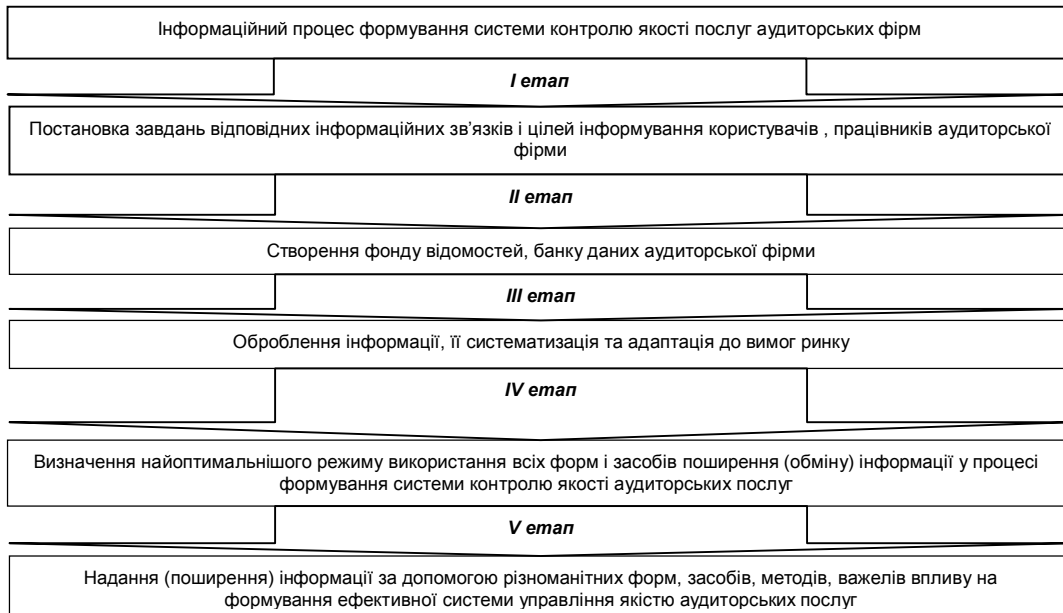


Рис. 1. Схема етапів інформаційного процесу при формуванні системи контролю якості послуг аудиторських фірм

Загальна концепція інфокомунікаційної системи складається з двох взаємозалежних складових – це внутрішня інформаційна інфраструктура аудиторської фірми, аналог корпоративної мережі, та зовнішня інформаційна інфраструктура, що взаємодіє з працівниками, фахівцями, суб'єктами підприємницької діяльності й організаціями. У рамках концепції "інфокомунікаційної системи" інтегруються інформаційні ресурси аудиторської фірми, зосереджується доступ до них, а також створюється система он-лайнних послуг (у тому числі тих, що мають вартісне вираження).

Таким чином, вважаємо, що інфокомунікаційна система – це спосіб забезпечення ефективного управління якістю аудиторських послуг за допомогою сукупності систем локальних інформаційних мереж і сегментів глобальної інформаційної мережі, яка забезпечує функціонування певних служб у режимі реального часу та робить максимально простим і доступним щоденне спілкування працівника, фахівця, суб'єкта підприємницької діяльності з аудиторською фірмою.

На основі аналізу зарубіжного досвіду формування інфокомунікаційних систем, нами виокремлено принципові положення їх створення: зосередженість на дійсних потребах громадян і бізнесу (підхід "від життя");

використання передових методів і рішень, співробітництво і партнерство з високотехнологічним бізнесом і промисловістю; оптимізація процедур взаємовідносин держави, громадян і бізнесу, відпрацювання механізмів цифрової демократії; порівняння з приватним сектором якості послуг; урахування специфіки потреб різних соціальних верств і груп населення, зосередження уваги на найбільш слабких темах суспільства; надання державних послуг через різні канали, включаючи цифрове телебачення, мобільні телефони, розвиток мереж центрів виклику і центрів суспільного доступу; підтримання проектів відомств і місцевих органів влади, здійснення координації і вироблення стандартів, які дають змогу створювати вертикально та горизонтально інтегровані державні мережні ресурси; ефективне вирішення питань захисту мереж та інформації; реалізація механізмів, що забезпечують захист прав особистості; оптимізація структури державного апарату і всієї системи державного управління, навчання державних службовців нових форм роботи, вдосконалення управлінської культури, створення системи стимулів і мотивів; визначення реальних і доступних для користувачів інформаційних показників ефективної системи управління якістю послуг.

Нами з'ясовано, що створення інфокомунікаційної системи у будь-якій країні світу забезпечується наявністю трьох основних компонентів:

- 1) забезпечення доступу до нових технологій широким верствам населення через зменшення вартості доступу до мережі Інтернет, процесу організації вивчення нових технологій, створення інтернет-кіосків;
- 2) створення розгалуженої телекомунікаційної інфраструктури, що сприятиме активному розвитку різноманітних сфер соціально-економічного життя суспільства;
- 3) затвердження відповідного законодавства, де чітко були б визначені права та обов'язки людини в "інформаційному суспільстві", а також базова термінологія.

Належною умовою успішного формування системи контролю якості послуг аудиторських фірм у конкурентному бізнес-середовищі є, зокрема, впровадження в структуру фірми відповідного органу функціональної моделі інформаційної системи (підсистеми) відповідних елементів, операції яких відзначалися узгодженістю між собою, послідовністю, оптимальністю застосування форм і засобів надання якісної інформації, визначенням достатнього обсягу відомостей тощо. На рис. 1 наведена схема, що лише в загальних рисах характеризує інформаційні процеси в аудиторській діяльності, їх технологічні аспекти; звісно вона не є універсальною.

Контрольна інформація в аудиторській фірмі відображає відповідність процесів і результатів функціонування систем, вимогам нормативної інформації. Вона містить відмінності між фактичним станом і нормою поведінки. Контрольна інформація розглядається як інформація для кількісної, так і для якісної оцінки явищ і процесів.

Паралельно зі збагаченням контрольної інформації якісним змістом вона насичується і директивами для усунення відхилень. На цій основі в контрольну інформацію включаються і відповідні пропозиції для усунення слабостей та недоліків, що є однією з необхідних умов для правильного формування та підвищення ступеня корисності інформації в аудиторській фірмі при наданні послуг.

Контрольна інформація, з одного боку, об'єктивно виражає стан явищ і процесів, а з іншого – сприяє усуненню відхилень. Відповідно, вона є фактором для підтримання рівноваги у взаємопов'язаних системах і засобах, інструментом, через який системи контролю якістю аудиторських послуг впливає на ці системи.

Формування інформації в системі контролю якістю аудиторських послуг представлено на рис. 2.

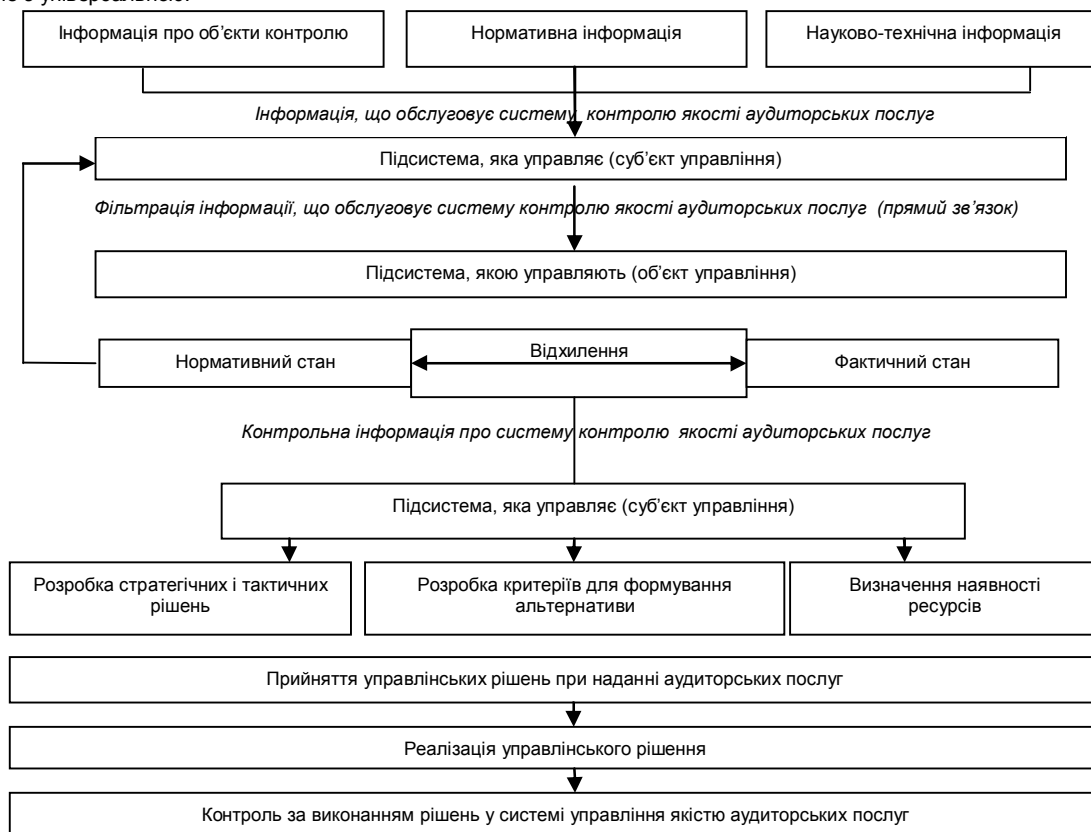


Рис. 2. Етапи формування інформації в системі контролю якості аудиторських послуг

У процесі дослідження ми дійшли висновку, що побудова оптимальної інфокомунікаційної системи у системі контролю якістю аудиторських послуг потребує виконання таких вимог:

- 1) інформаційна структура системи контролю якістю аудиторських послуг повинна будуватись одночасно з контрольною системою;
- 2) структура повинна забезпечувати своєчасність і достовірність інформації;
- 3) у системі повинна перероблятися лише та інформація, яка необхідна для оцінки ситуації та прийняття управлінських та інших рішень;
- 4) ступінь агрегування інформації зворотно пропорційна рівню управління та відповідальності;

5) повинна дотримуватись єдність процесів відбору, обробки, передачі та накопичення інформації на всіх рівнях управління. Ця єдність необхідна у відносинах з іншими системами, які є вищими, нижчими або знаходяться на одному рівні.

В інфокомунікаційній системі можна виділити такі елементи: ланки зосередження інформації (блоки інформації), канали руху інформації (зв'язок між блоками інформації), носії інформації та технічні засоби інформації.

Якщо звернутися до практики контролю, то слід зазначити недостатньо високий рівень інформаційного забезпечення контрольною діяльністю органів місцевого самоврядування, що являється у відсутності інформаційної підсистеми як єдиного цілого, локальний, некомпетентний її характер.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Отже, нами визначено, що є необхідною вимогою формування ефективної системи управління якістю аудиторських послуг є процес контролю якості. Упровадження системи контролю якості в існуючі інформаційно-керуючі підсистеми аудиторської фірми розглядаються як складова механізму управління якістю аудиторських послуг. Наголошено, що функціонування належної системи контролю якості в аудиторській фірмі сприяє наданню якісних аудиторських послуг. При цьому контроль якості допомагає координації роботи трудового потенціалу, комп'ютерів і забезпеченню інформацією ключових підрозділів аудиторської фірми, тому важливо, щоб функція контролю якості була організована ефективно, економічно й охоплювала діяльність фірми на всіх рівнях управління.

Визначено, що адаптацією системи контролю якості аудиторських послуг до нових вимог суспільного розвитку, яка включає в себе і безпосередньо послуги, які надає аудиторська фірма, і її фінансово-господарську діяльність, і взаємозв'язок, і активну взаємодію з користувачами аудиторських послуг на основі підтримки і впровадження системи зворотного зв'язку (користувачі – аудиторська фірма – користувачі та навпаки) за допомогою нових інформаційних технологій, є впровадження інфокомунікаційної системи. Отже, для підвищення ефективності системи управління якістю аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми необхідно створити спільну інформаційну базу, яка б об'єднала всі контролюючі органи та дозволила координувати їх діяльність. Покращення структури та змісту інформаційного забезпечення у сфері управління якістю аудиторських послуг у цілому не тільки спростить процедуру управлінського впливу на відповідні процеси, але й забезпечить створення ефективної передумови інформаційно-аналітичного забезпечення, реалізації контролюючої функції та адаптації системи контролю якості до загроз і ризиків.

**Список використаної літератури:**

1. *Бычкова С.М.* Понятие "качество" в аудите и бухгалтерском учете / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 3. – С. 28-32.  
2. *Іваніна О.О.* Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О.О. Іваніна. – Луганськ, 2004. – 18 с.

3. *Кизь В.В.* Качество аудита и аудиторские стандарты / В.В. Кизь // Аудитор. – 2010. – № 12. – С. 20-33.  
4. *Коваленко В.П.* Внутрішньофірмовий контроль якості аудиторської діяльності / В.П. Коваленко // Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і аудиту в сьогоденні: матеріали наук.-практ. конф. – К.: Національний авіаційний університет, 2009. – С. 30-31.  
5. Контроль якості аудиту. Матеріали Європейської федерації бухгалтерів і аудиторів підприємств малого та середнього бізнесу // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 52-54.  
6. *Лубенченко О.Е.* Оптимізація роботи незалежного аудитора як системи масового обслуговування / О.Е. Лубенченко // Держава та регіони. – 2002. – № 4. – С. 113-116.  
7. Организация аудиторскими фирмами и аудиторами системы контроля качества аудиторских услуг [Электронный ресурс]: Положение по национальной практике контроля качества услуг 1, утверждено решением АПУ от 27.09.2007 г. № 182/4.  
8. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс]: затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 66-74. – Режим доступу: <http://www.sau-aru.org.ua>.  
9. *Проскуріна Н.М.* 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 до журналу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.  
10. *Редько О.Ю.* Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності: практ. посіб. / О.Ю. Редько, Т.Л. Шпаковська. – К.: Держ. акад. статист. облік. аудиту, Нац. центр облік. аудиту, 2006. – 102 с.  
11. Auditing & Assurance Services / T.J. Louwers, R.J. Ramsay, D.H. Sinason, J.R. Strewser. – New York: Mc Graw – Hill International Edition, 2005. – 764 p.  
12. International Journal of Auditing [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ija-online.com>.

ПРОСКУРИНА Н.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту Запорізького національного університету.

ГРИНЬ В.П. – асистент кафедри обліку та аудиту Запорізького національного університету.

Стаття надійшла до редакції 04.11.11 р.