

УДК 657

О. М. Дмитренко,
к. е. н., старший викладач кафедри бухгалтерського обліку оподаткування та аудиту,
Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ СУБ'ЄКТІВ СУСПІЛЬНОГО ІНТЕРЕСУ

O. Dmytrenko
Ph.D, senior lecturer, Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr

EFFICIENCY ESTIMATION OF INTERNAL AUDITING OF PUBLIC-INTEREST ENTITIES

Обґрунтовано важливість та необхідність використання внутрішнього аудиту як інструменту покращення системи внутрішнього контролю суб'єктів суспільного інтересу. Сформульовано перелік основних завдань та окреслено організаційні аспекти внутрішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу. Визначено передумови та важливість оцінки ефективності внутрішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу з позиції як управління, так і дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту. На основі аналізу наукових праць та власних досліджень запропоновано методика оцінки ефективності внутрішнього аудиту окремого об'єкта та діяльності служби внутрішнього аудиту суб'єкта суспільного інтересу з використанням окремих систем якісних і кількісних показників, побудованих за етапами здійснення та напрямками відповідно. Також розкрито основні напрями підвищення ефективності внутрішнього аудиту в сучасних умовах.

The importance and necessity of the usage of internal auditing as an instrument for improving the internal control system of public-interest entities is substantiated. The list of main tasks is formulated and organizational aspects of internal auditing of public-interest entities are outlined. The preconditions and importance of evaluating the effectiveness of internal auditing of public-interest entities in terms of management and compliance with International standards for the professional practice of internal auditing are determined. Based on the scientific papers analysis and own studies, the procedure of evaluating the effectiveness of the internal auditing of a separate object and the activity of the internal auditing service of public-interest entities with the usage of separate systems of qualitative and quantitative indicators constructed according to the stages of implementation and directions respectively is proposed. Also the main directions of increasing efficiency of internal auditing in modern conditions are considered.

Ключові слова: суб'єкти суспільного інтересу, внутрішній аудит, служба внутрішнього аудиту, завдання внутрішнього аудиту, ефективність системи внутрішнього аудиту, показники оцінки ефективності, напрями підвищення ефективності.

Key words: public-interest entities, internal auditing, internal auditing service, internal auditing tasks, efficiency of internal auditing, efficiency indexes, directions of increasing efficiency.

Постановка проблеми. Підписавши Угоду про асоціацію з Європейським Союзом, Україна зобов'язалася поступово привести національне законодавство у відповідність до його законодавчих актів, зокрема, це стосується і сфери аудиту. Директивами Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС і 2014/56/ЄС введено нову для вітчизняного простору категорію «суб'єктів суспільного інтересу» (ССІ), під якими розуміються суб'єкти, що регулюються законодавством держави-члена та чії передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена; кредитні установи; страхові компанії; суб'єкти, визначені державами-членами як суспільно значимі суб'єкти, наприклад, підприємства, що мають істотне суспільне значення внаслідок характеру їхньої діяльності, розміру чи кількості працівників [3, 4], тобто, згідно нашого законодавства, визначені як великі підприємства [5]

Директивами обґрунтовано необхідність проведення обов'язкового аудиту ССІ через їх економічну важливість і значний вплив на громадськість внаслідок масштабів та обсягу або характеру їх бізнесу, а також зазначено, що до них мають застосовуватися суворіші вимоги, якщо йдеться про обов'язковий аудит їхньої річної або консолідованої звітності. Зокрема, Регламентом (ЄС) №537/2014 з метою забезпечення незалежності аудиту, аудиторським фірмам, які здійснюють обов'язковий аудит ССІ, заборонено надавати останнім такі послуги: що стосуються оподаткування; що включають участь в управлінні об'єктом аудиту чи у прийнятті ним рішень; ведення бухгалтерського обліку та підготовка облікових записів та фінансових звітів; з нарахування заробітної плати; з внутрішнього контролю чи управління ризиками; з оцінювання; юридичні послуги; пов'язані з функціями внутрішнього аудиту об'єкта аудиту; пов'язані з фінансуванням, зміною структури капіталу та його розподілом, та інвестиційною стратегією об'єкта аудиту; просування, торгівлі чи підписки на акції об'єкта аудиту; кадрові послуги [10].

Враховуючи вищезазначене, особливо актуальним для ССІ є внутрішній аудит як інструмент покращення системи внутрішнього контролю відповідно до потреб, які виникають в процесі їх функціонування. Важливість внутрішнього аудиту з-поміж інших форм контролю для ССІ проявляється у використанні системного і послідовного підходу, виявленні прихованих резервів, попередженні порушень шляхом своєчасного внесення коректив, наданні гарантій, консультацій та рекомендацій щодо підвищення якості та ефективності окремих об'єктів аудиту і діяльності ССІ в цілому, а також взаємодії із зовнішніми аудиторами. Разом з тим, прийняття рішення про впровадження та реалізацію внутрішнього аудиту в діяльності ССІ обумовлене пошуком аргументів щодо його доцільності та ефективності, що і визначає актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика організації та методики внутрішнього аудиту на підприємствах знайшла відображення в працях Білухи М., Бутинця Ф., Каменської Т., Корінька М., Кулаковської Л., Макеєвої О., Немченко В., Нетикши О., Пантелєєва В., Пічи Ю., Пшеничної А., Редька О., Рудницького В., Цал-Цалка Ю. та ін. Зважаючи на значну увагу до внутрішнього аудиту, на сьогодні питання оцінки ефективності внутрішнього аудиту є недостатньо дослідженими та потребують більш детального висвітлення, зокрема, в контексті чинників, критеріїв, показників та індикаторів ефективності внутрішнього аудиту ССІ, що і визначає актуальність даного дослідження.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування комплексного підходу до оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту ССІ з деталізацією критеріїв та показників, а також формування напрямів підвищення ефективності внутрішнього аудиту в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит (ВА) сьогодні не є новим поняттям та досліджується досить широко в наукових колах. В загальному розумінні внутрішній аудит розглядається як форма внутрішнього контролю, що діє в інтересах керівництва підприємства та регламентована внутрішніми документами. Варто зазначити, що це незалежна, об'єктивна діяльність з надання гарантій та консультаційних послуг, що має приносити користь організації та покращувати її діяльність. Водночас, питання організації та функціонування внутрішнього аудиту на національному рівні врегульовані лише для окремих категорій суб'єктів, зокрема фінансових установ, міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади (хоча, досі не вступив в силу проект Закону України «Про внутрішній аудит», положення якого орієнтовані на сферу державного сектору). Не розроблені на сьогодні Національні стандарти внутрішнього аудиту, законодавчо не вирішені організаційні питання внутрішнього аудиту на підприємствах різних форм власності.

Для ССІ функціонування внутрішнього аудиту (служби внутрішнього аудиту) є більш доцільним та необхідним, ніж для малих та середніх підприємств, враховуючи їх розмір, диверсифікованість, складність організаційної структури, а також обробку значних інформаційних потоків. На відміну від зовнішнього, внутрішній аудит виходить за рамки оцінки фінансових ризиків і звітності та охоплює питання, які принципово важливі для ефективної діяльності та розвитку ССІ. Так, МСА 610 зазначає, що «цілі та обсяг діяльності внутрішніх аудиторів, характер їх відповідальності та їхній організаційний статус, включаючи повноваження і підзвітність, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання і вимог управлінського персоналу та, де це застосовно, тих, кого наділено найвищими повноваженнями [8, с. 667].

До переліку основних завдань внутрішнього аудиту ССІ можна віднести:
- перевірку та оцінку фінансово-господарської діяльності ССІ;

- оцінку ефективності системи внутрішнього контролю та систем управління ризиками;
- оцінку дотримання вимог законодавства, внутрішніх регламентів та процедур;
- оцінку надійності інформаційних систем та комп'ютерної безпеки;
- сприяння керівництву в удосконаленні бізнес-процесів та реалізації обраної стратегії;
- забезпечення аудиторського комітету достовірною інформацією та підготовку пропозицій щодо вдосконалення діяльності ССІ за результатами здійснення ВА;
- здійснення контролю за виконанням рекомендацій;
- оцінку правильності ведення, достовірності, повноти, об'єктивності бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- оцінку ефективності використання ресурсів та системи і методів забезпечення збереження майна ССІ;
- викриття випадків зловживань та шахрайства;
- надання різного роду консультаційних послуг;
- ефективну взаємодію із зовнішніми аудиторами тощо.

Обов'язки щодо реалізації внутрішнього аудиту ССІ можуть покладатись на конкретну особу (зокрема, в публічних акціонерних товариствах і акціонерних товариствах, 50 і більше відсотків акцій яких прямо або побічно належать державі, на незалежного члена наглядової ради (незалежного директора)) або відокремлений підрозділ тобто службу внутрішнього аудиту. Керівник служби, як правило, призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо одному з членів наглядової ради – голові аудиторського комітету (комітету з питань аудиту), створення якого відповідно до Директиви Європейського Парламенту та Ради 2006/43/ЄС є обов'язковим для кожного ССІ. Можливий також і аутсорсинг внутрішнього аудиту за умови укладання договорів з аудиторськими фірмами, що не здійснюють обов'язковий аудит ССІ. Хоча, за умови створення аудиторського комітету, аутсорсинг внутрішнього аудиту є недоцільним.

Водночас, об'єктивні причини не дозволяють сьогодні внутрішньому аудиту зайняти гідне місце на ринку послуг та в організаційних структурах суб'єктів господарювання. Так, порушення принципів організаційної незалежності внутрішнього аудиту в компаніях, відсутність чітких кваліфікаційних та професійних вимог, а також належної сертифікації внутрішніх аудиторів, знижують якість та ефективність внутрішнього аудиту, а отже посилюють недовіру замовників до внутрішнього аудиту та, в свою чергу, все частіше відмову зовнішніх аудиторів залучати внутрішніх аудиторів до виконання певних завдань в межах обов'язкового зовнішнього аудиту. Саме тому, питання оцінки ефективності внутрішнього аудиту є визначальним з позиції його спроможності та дієвості, а також ефективності управління ССІ в цілому.

Відповідно до Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту керівник внутрішнього аудиту повинен розробити та підтримувати програму забезпечення та підвищення якості, що охоплюватиме всі аспекти діяльності внутрішнього аудиту та повинна включати як внутрішні, так і зовнішні оцінки [9]. Внутрішня оцінка якості повинна здійснюватись на підґрунті аналітичної роботи – постійного та періодичного аналізу діяльності служби внутрішнього аудиту (СВА) [6]. Зовнішні оцінки повинні проводитися щонайменше один раз на п'ять років кваліфікованим незалежним експертом або групою експертів, які не є співробітниками організації. Дана програма формується з метою оцінки відповідності внутрішнього аудиту Міжнародним стандартам, дотримання внутрішніми аудиторами Кодексу етики та передбачає оцінку продуктивності і ефективності внутрішнього аудиту та можливості їх покращення [9].

Ефективність будь-якого процесу вимірюється співвідношенням затрат ресурсів та результатом (ефектом) від його функціонування. Систему внутрішнього аудиту можна вважати ефективною лише тоді, коли вона забезпечує виконання поставлених завдань при можливих найменших витратах. На практиці, як стверджує Т. Каменська, досить важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту, тому що:

- результат не завжди вимірюється кількісно;
- ефективність залежить не тільки від самих аудиторів, але значною мірою від наступних дій замовників аудиторського завдання;
- значну роль відіграє суб'єктивізм оцінок замовників у підході до отриманих результатів [6].

Для аналізу ефективності внутрішнього аудиту доцільно використовувати кількісні та якісні показники, які повинні характеризувати ступінь виконання поставлених цілей і завдань, ступінь виконання рекомендацій внутрішнього аудиту, ступінь задоволеності замовників внутрішнього аудиту тощо.

Варто також зауважити, що оцінку ефективності внутрішнього аудиту потрібно розглядати в різних аспектах. В залежності від того, хто є оцінювачем внутрішнього аудиту (чи керівництво підприємства, чи зовнішні аудитори), визначається методика та процес оцінки. Так, керівництво ССІ, в першу чергу, буде цікавити результативні показники: скорочення витрат, кількість виявлених та усунутих недоліків і порушень, доцільність створення служби внутрішнього аудиту тощо. Власне ж зовнішні аудитори акцентують увагу на об'єктивності та ступені довіри до внутрішніх аудиторів з можливістю використання їх роботи при здійсненні обов'язкового зовнішнього аудиту. Показники та напрями оцінки ефективності будуть також залежати від того, ефективність чого оцінюється: чи діяльність служби внутрішнього аудиту за певний період, чи сам процес внутрішнього аудиту окремого об'єкта.

Враховуючи напрацювання авторів з даної проблематики [1, 2, 6, 7] та власні дослідження, нами запропоновано для оцінки ефективності внутрішнього аудиту окремого об'єкта та діяльності служби

внутрішнього аудиту ССІ використовувати окремі системи з 25 показників (табл. 1 і 2). Кожному показнику присвоюється бал від 1 до 3 за певним критерієм. Загальна сума балів від 60 до 75 балів свідчить про високий рівень ефективності внутрішнього аудиту/діяльності СВА; від 45 до 59 балів – про середній рівень ефективності; від 25 до 44 балів – про неефективність внутрішнього аудиту/діяльності СВА.

Варто зазначити, що запропоновані системи показників не є вичерпними та можуть бути доповнені відповідно до потреб та цілей керівництва ССІ. В такому разі, доцільно переглянути також критеріальні межі при визначенні загальної оцінки ефективності внутрішнього аудиту/діяльності СВА.

Таблиця 1.
Кількісні та якісні показники ефективності процесу ВА* ССІ за етапами здійснення

Показники/критерії		Оцінка
<i>1. Планування та організація внутрішнього аудиту:</i>		
Кількісні	1.1. коефіцієнт доцільності проведення внутрішнього аудиту службою внутрішнього аудиту ССІ (співвідношення запланованих витрат на аудит СВА та вартості аналогічних послуг сторонньої організації);	< 1 – 3 бали = 1 – 2 бали > 1 – 1 бал
	1.2. коефіцієнт виконання плану та програми ВА (співвідношення кількості виконаних завдань до загальної кількості запланованих);	> 1 – 3 бали = 1 – 2 бали < 1 – 1 бал
Якісні	1.3. наявність належного методичного забезпечення;	так – 3 бали ні – 1 бал
	1.4. наявність та дотримання стандартів ВА та кодексу етики;	
	1.5. наявність розподілу повноважень;	
	1.6. високий рівень кваліфікації та компетентності суб'єктів ВА;	
	1.7. наявність сертифікатів у внутрішніх аудиторів.	
<i>2. Реалізація внутрішнього аудиту:</i>		
Кількісні	2.1. повнота охоплення об'єкта аудиту (% вибірки документації);	75-100% – 3 бали 50-75% – 2 бали до 50% – 1 бал
	2.2. коефіцієнт зайнятості внутрішніх аудиторів (співвідношення кількості зайнятих аудиторів, до кількості необхідних згідно плану та обсягу робіт);	= 1 – 3 бали < 1 – 1 бал > 1 – 1 бал
	2.3. коефіцієнт використання робочого часу (відношення фактично використаного часу внутрішніми аудиторами до максимально можливого);	< 1 – 3 бали = 1 – 2 бали > 1 – 1 бал
Якісні	2.4. адекватність методичного інструментарію реальним потребам та стандартам;	так – 3 бали ні – 1 бал
	2.5. адаптивність та гнучкість внутрішнього аудиту;	
	2.6. використання системного та послідовного підходів при здійсненні внутрішнього аудиту;	
	2.7. своєчасність внутрішнього аудиту;	
	2.8. відповідність строків внутрішнього аудиту фактичному перебігу;	
	2.9. правильність ведення внутрішнього аудиту;	
	2.10. достатність робочої документації внутрішніх аудиторів.	
<i>3. Оцінка та узагальнення результатів внутрішнього аудиту:</i>		
Кількісні	3.1. коефіцієнт співвідношення вартості виявлених резервів до витрат на внутрішній аудит;	> 1 – 3 бали = 1 – 2 бали < 1 – 1 бал
	3.2. коефіцієнт своєчасності завершення ВА (відношення кількості завершених у передбачені терміни завдань/етапів аудиту до кількості запланованих);	0,75-1 – 3 бали 0,5-0,75 – 2 бали до 0,5 – 1 бал
Якісні	3.3. високий рівень відповідальності за наслідками ВА;	так – 3 бали ні – 1 бал
	3.4. достовірність та об'єктивність результатів ВА;	
	3.5. повнота та правильність складання підсумкових документів.	
<i>4. Моніторинг результатів впровадження аудиторських рекомендацій:</i>		
Кількісні	4.1. коефіцієнт впровадження пропозицій, сформованих за наслідками ВА (відношення кількості впроваджених рекомендацій до загальної кількості наданих рекомендацій);	0,75-1 – 3 бали 0,5-0,75 – 2 бали до 0,5 – 1 бал
	4.2. коефіцієнт усунення виявлених недоліків за результатами ВА (відношення кількості усунутих недоліків до загальної кількості виявлених);	
Якісні	4.3. високий рівень участі внутрішніх аудиторів у заходах удосконалення управління господарською діяльністю.	так – 3 бали ні – 1 бал

Таблиця 2.
Кількісні та якісні показники ефективності діяльності СВА ССІ за напрямками

Показники/критерії		Оцінка
<i>1. Планування та організація діяльності СВА:</i>		
Кількісні	1.1. коефіцієнт доцільності організації СВА (співвідношення суми витрат на організацію та діяльність СВА за звітний період та вартості аналогічних послуг сторонньої організації);	< 1 – 3 бали = 1 – 2 бали > 1 – 1 бал
	1.2. % щорічних перевірок об'єктів аудиту з високим рівнем ризику;	75-100% – 3 бали 50-75% – 2 бали до 50% – 1 бал
	1.3. % своєчасності завершення ВА (відношення кількості аудитів, завершених у передбачені терміни до кількості всіх аудитів, проведених за звітний період, що множиться на 100%);	
	1.4. коефіцієнт виконання планів та програм ВА (співвідношення кількості аудитів відповідно до планів та програм та загальної кількості аудитів, проведених СВА за звітний період);	> 1 – 3 бали = 1 – 2 бали < 1 – 1 бал
Якісні	1.5. наявність планування діяльності СВА;	так – 3 бали ні – 1 бал
	1.6. наявність належного методичного забезпечення;	
	1.7. рівень налагодженої взаємодії між замовником та виконавцем ВА;	
	1.8. оптимальність структури СВА;	
	1.9. стандартизація діяльності СВА;	
	1.10. наявність достатнього технічного забезпечення.	
<i>2. Компетентність та професійна підготовка внутрішніх аудиторів:</i>		
Кількісні	2.1. коефіцієнт сертифікації внутрішніх аудиторів (відношення кількості сертифікованих аудиторів до загальної кількості внутрішніх аудиторів);	0,75-1 – 3 бали 0,5-0,75 – 2 бали до 0,5 – 1 бал
Якісні	2.2. наявність вищої економічної освіти за фахом;	так – 3 бали ні – 1 бал
	2.3. наявність сертифікатів з ВА (чи інших професійних сертифікатів);	
	2.4. великий досвід роботи за фахом чи в сфері аудиту (позитивні професійні рекомендації);	
	2.5. знання специфіки діяльності ССІ, його структурних підрозділів;	
	2.6. організація системи підготовки та самопідготовки спеціалістів.	
<i>3. Рівень вагомості служби в структурі управління та межі функціональності:</i>		
Кількісні	3.1. коефіцієнт впровадження пропозицій, сформованих за наслідками ВА (розраховується як відношення кількості впроваджених рекомендацій до загальної кількості наданих рекомендацій);	0,75-1 – 3 бали 0,5-0,75 – 2 бали до 0,5 – 1 бал
	3.2. коефіцієнт повторних аудиторських рекомендацій за звітний період (відношення кількості повторних рекомендацій до кількості наданих);	
Якісні	3.3. високий рівень участі СВА у заходах удосконалення управління господарською діяльністю;	так – 3 бали ні – 1 бал
	3.4. високий рівень організаційної незалежності СВА;	
	3.5. високий рівень функціональної незалежності СВА.	
<i>4. Наслідки функціонування:</i>		
Кількісні	4.1. коефіцієнт співвідношення вартості виявлених резервів за звітний період до витрат звітного періоду на СВА;	> 1 – 3 бали = 1 – 2 бали < 1 – 1 бал
	4.2. коефіцієнт усунення виявлених недоліків за звітний період (відношення кількості усунутих недоліків до загальної кількості виявлених);	0,75-1 – 3 бали 0,5-0,75 – 2 бали до 0,5 – 1 бал
Якісні	4.3. оперативність та повнота звітування СВА замовнику внутрішнього аудиту (ССІ);	так – 3 бали ні – 1 бал
	4.4. задоволеність замовників внутрішнього аудиту.	

Також, при оцінці ефективності системи внутрішнього аудиту в динаміці доцільним є визначення таких показників, як: чисельність СВА (кількість внутрішніх аудиторів), рівень завантаженості внутрішніх аудиторів, кількість виявлених порушень, фінансовий результат від впровадження аудиторських рекомендацій, відсоток економії від впровадження та рівень виконання рекомендацій внутрішнього аудиту, обсяг витрат на внутрішній аудит в структурі адміністративних витрат, рентабельність внутрішнього аудиту тощо.

Враховуючи складність оцінки певних якісних показників ефективності (наприклад, рівень методичного забезпечення, адаптивність та гнучкість, правильність ведення внутрішнього аудиту, рівень

організаційної та функціональної незалежності тощо), пропонується використання методів експертних оцінок, а саме: анкетування, опитування, метод комісії тощо.

До основних напрямів підвищення ефективності внутрішнього аудиту в сучасних умовах можна віднести такі:

- формування та удосконалення нормативно-правової бази внутрішнього аудиту на національному рівні (розробка національних стандартів внутрішнього аудиту, прийняття відповідних законів);
- здійснення професійної підготовки внутрішніх аудиторів в Україні;
- формування загальнодержавної системи сертифікації внутрішніх аудиторів;
- забезпечення функціональної та організаційної незалежності служби внутрішнього аудиту на рівні окремого ССІ;
- чітке слідування та дотримання стандартів, кодексу етики та принципів внутрішнього аудиту;
- комплексне планування внутрішнього аудиту;
- розробка та дотримання програми забезпечення та підвищення якості внутрішнього аудиту;
- використання позитивного досвіду організації роботи системи внутрішнього аудиту в діяльності ССІ;
- розширення методичного інструментарію, розробка організаційно-технологічних схем та процедур внутрішнього аудиту;
- систематичне підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- автоматизація окремих ділянок внутрішнього аудиту.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В результаті проведених досліджень можна зробити висновки, що ефективність системи внутрішнього аудиту можна оцінити лише комплексно, застосовуючи систему кількісних та якісних показників. Основними чинниками і водночас критеріями ефективності системи внутрішнього аудиту є: наявність системи внутрішніх регламентів та стандартів; дотримання кодексу етики та принципів внутрішнього аудиту; правильне планування роботи/діяльності; комплексний підхід до використання методичного інструментарію внутрішнього аудиту; високий рівень кваліфікації та компетентності внутрішніх аудиторів; рівень витрат на внутрішній аудит; кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для користувачів тощо. Запропоновані в статті показники ефективності можуть бути використані на розсуд ініціатора оцінки при здійсненні як зовнішніх, так і внутрішніх оцінок ефективності внутрішнього аудиту. З метою підвищення аналітичності та оперативності аналізу ефективності доцільним є використання реєстрів обліку даних показників. Це, в свою чергу, надасть можливість проводити аналіз в динаміці, формувати систему звітності та планувати перспективи розвитку внутрішнього аудиту суб'єктів суспільного інтересу.

Подальші дослідження варто зосередити на більш детальному висвітленні використання методів експертних оцінок при аналізі окремих якісних показників ефективності системи внутрішнього аудиту.

Література.

1. Аудит: навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко, Ю.Ю. Мороз., Л.А. Суліменко [та ін.]; під заг. ред. Цал-Цалка Ю.С. – Житомир: ПП «Рута», 2012. – 392 с.
2. Бардаш С. В. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / С. В. Бардаш, Т. С. Осадча // Економіка та держава. – 2011. – № 11. – С. 16-19. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6
3. Директива Європейського Парламенту та Ради «Про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄС та 83/349/ЄС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄС» від 17 травня 2006 р. № 2006/43/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_844
4. Директива Європейського парламенту та Ради «Про обов'язковий аудит річних звітів та консолідованих звітів, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС» від 16 квітня 2014 р. № 2014/56/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Каменська Т.О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Т.О. Каменська. – Режим доступу: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v3/NV-2010-V3_47.pdf
7. Михальчишина Л. Г. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Л. Г. Михальчишина, Л. Маловічко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 2. – С. 144-148. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2014_2_33
8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг 2015, видання 2016 р. International Federation of Accountants (IFAC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf

9. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (Стандарти). Редакція 2013 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>
10. Регламент Європейського Парламенту і Ради «Про конкретні вимоги стосовно обов'язкового аудиту суспільно значимих суб'єктів господарювання та який припиняє дію Рішення Комісії 2005/909/ЄС» від 16 квітня 2014 року № 537/2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://minjust.gov.ua/m/str_45877

References.

1. Tsal-Tsalko, Yu.S. Moroz, Yu.Yu. and others (2012), *Audyt [Audit]*, PP «Ruta», Zhytomyr, Ukraine, p.392.
2. Bardash, S. V. and Osadcha, T. S. (2011), "Separate aspects of qualitative and quantitative evaluation of the effect and effectiveness of internal control", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 11, pp. 16-19, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2011_11_6
3. Directive of the european parliament and of the council on the statutory audit of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660 / EEC and 83/349 / EEC and terminating the validity of Council Directive 84/253 / EEC of 17 May 2006 No. 2006/43 / EC, available at: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_844
4. Directive of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on the statutory audit of annual and consolidated reports amending Directive 2006/43 / EC, available at: <http://www.apu.com.ua/attachments/article/762/Direktiva%202014-56-EU.pdf>
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Kamenska, T.O. "Performance and quality of internal audit", [Online], available at: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v3/NV-2010-V3_47.pdf
7. Mykhalchyshyna, L. H. and Malovichko, L. (2014), "Evaluation of the effectiveness of the internal audit service", *Zbirnyk naukovykh prats Tavriiskoho derzhavnogo ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, vol. 2, pp. 144-148, [Online], available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2014_2_33
8. International Standards for Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services 2015, edition 2016 r. International Federation of Accountants (IFAC), [Online], available at: http://www.apu.com.ua/attachments/article/1038/Part_1_2015.pdf
9. International Standards for the Professional Practice of Internal Audit (Standards). Editing 2013, [Online], available at: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Ukrainian.pdf>
10. Regulation of the European Parliament and of the Council "On Specific Requirements Regarding Mandatory Audit of Socially Significant Business Entities and which terminates the Commission Decision 2005/909 / EC of 16 April 2014, No. 537/2014, [Online], available at: https://minjust.gov.ua/m/str_45877

Стаття надійшла до редакції 14.06.2018 р.