

Бухгалтерський облік, аналіз і аудит

УДК 657.6

Войналович Олена Петрівна

*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансового обліку за МСФЗ та П(С)БО
Міжнародна академія сертифікації бухгалтерів та аудиторів*

Войналович Елена Петровна

*кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры финансового учета за МСФО и П(С)БУ
Международная академия сертификации бухгалтеров и аудиторов*

Voynalovich Olena

*Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Financial Accounting Department
According to IFRS and P(S)A
International Academy of Certification of Accountants and Auditors*

**ЗОВНІШНЯ СИСТЕМА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ
ПОСЛУГ В УКРАЇНІ
ВНЕШНЯЯ СИСТЕМА КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА АУДИТОРСКИХ
УСЛУГ В УКРАИНЕ
EXTERNAL SYSTEM OF QUALITY CONTROL OF AUDIT SERVICES
IN UKRAINE**

Анотація. У статті представлено: основні положення нормативно-правових актів України, а також міжнародних стандартів, які прийняті в якості національних, що стосуються зовнішнього контролю якості надання аудиторських послуг; зовнішню систему контролю якості аудиторських послуг, що склалася в Україні; вимоги, щодо контролю якості надання аудиторських послуг, які ставляться

перед аудиторами та аудиторськими фірмами; вимоги контролюючих органів, які мають право проводити перевірки контролю якості надання аудиторських послуг аудиторами та аудиторськими фірмами, проведено аналіз їх повноважень, а також здійснено опис процедур, які застосовуються контролюючими органами у процесі проведення перевірки контролю якості. Додатково визначені: фактори, які сприяють підвищенню рівня якості надання аудиторських послуг; проблеми та перспективи подальшого розвитку системи зовнішнього контролю якості аудиторів та аудиторських фірм в Україні. Проведено аналіз основних положень, що містяться у прийнятому проекті Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» в частині зовнішнього контролю якості аудиторів та аудиторських фірм.

Ключові слова: *контроль якості, зовнішні перевірки, система якості, аудит, контроль.*

Анотація. *В статті представлено: основні положення нормативно-правових актів України, а також міжнародних стандартів, прийнятих в якості національних, що стосуються зовнішнього контролю якості надання аудиторських послуг; зовнішню систему контролю якості аудиторських послуг, що діє в Україні; вимоги, що пред'являються до контролю якості надання аудиторських послуг, які пред'являються перед аудиторами та аудиторськими фірмами; вимоги контролюючих органів, які мають право проводити перевірки контролю якості надання аудиторських послуг аудиторами та аудиторськими фірмами, проведено аналіз їх повноважень, а також здійснено опис процедур, що застосовуються контролюючими органами у процесі проведення перевірки контролю якості. Додатково визначені: фактори, які сприяють підвищенню рівня якості надання аудиторських послуг; проблеми та перспективи подальшого розвитку системи зовнішнього контролю якості аудиторів та аудиторських фірм в Україні.*

развития системы внешнего контроля качества аудиторов и аудиторских фирм в Украине. Проведен анализ основных положений, содержащихся в принятом проекте Закона Украины «Об аудите финансовой отчетности и аудиторской деятельности» в части внешнего контроля качества аудиторов и аудиторских фирм.

Ключевые слова: *контроль качества, внешние проверки, система качества, аудит, контроль.*

Summary. *In the article it is presented: substantive provisions of normatively-legal acts of Ukraine, and also the international standards accepted as national, touching external control of quality of grant of public accountant services; external checking of quality of public accountant services system, folded in Ukraine; requirements, on control of quality of providing of public accountant services that is put before public accountants and auditing firms; requirements of supervisory organs, having a right to conduct verifications of control of quality of grant of public accountant services public accountants and auditing firms, the analysis of their plenary powers is conducted, and also description of the procedures applied by supervisory organs in the process of realization of verification of control of quality is carried out. Additionally certain: factors that assist the increase of level of quality of grant of public accountant services; problems and prospects of further development of the external checking of quality of public accountants and auditing firms system are in Ukraine. The analysis of the substantive provisions contained in the accepted project of Law of Ukraine "About the audit of the financial reporting and public accountant activity" in part of external control of quality of public accountants and auditing firms is conducted.*

Key words: *control of quality, external verifications, system of quality, audit, control.*

Постановка проблеми. Перехід національної економіки до ринкових відносин та поява різних ринкових інститутів призвели до становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні. Метою аудиту є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності суб'єкта господарювання. При цьому аудитор висловлює думку у Звіті незалежного аудитора (аудиторському висновку), що, у свою чергу, зачіпає поняття «якості» такої думки, оскільки від аудитора не вимагають виступати гарантом надійності фінансової звітності, яку він перевіряв. З іншого боку, замовник і користувачі фінансової звітності повинні бути впевнені, що аудиторська перевірка виконана на високому професійному рівні. Одним із критеріїв забезпечення якості аудиту є зовнішня система контролю якості аудиторських послуг.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання контролю якості досліджували у своїх наукових працях вітчизняні вчені: Бутинець Ф. Ф. [1], Драч В. І. [3], Єременко Д. В. [4], Козак В. Є. [5], Кузуб О. А. [6], Макеєва О. [7], Проскуріна Н. М. [8], Редько О.Ю. [9] та ін.

Постановка завдання. Метою дослідження в статті є аналіз існуючої в Україні системи контролю якості аудиторських послуг через систему зовнішніх перевірок та визначення подальших перспектив її розвитку.

Виклад основного матеріалу. Починаючи з 2003 р., Рішенням Аудиторської палати України (далі – АПУ) № 122/2 в якості національних стандартів аудиту прийняті Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів 2003 року, які підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності [18; 19].

На сьогодні Рішенням АПУ № 344 від 04.05.2017 р. прийняті для обов'язкового застосування Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2015 року, перекладені українською мовою [12]. Серед них Міжнародний

стандарт контролю якості (МСКЯ) 1 розглядає відповідальність аудиторської фірми за розроблену та впроваджену систему контролю якості для аудиту та огляду фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» розглядає особливу відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності, а також, де це доречно, відповідальність особи, що здійснює огляд контролю якості завдання.

Окрім зазначених стандартів вимоги до якості аудиту зазначені у Директиві 2006/43/ЕС від 17 травня 2006 р. про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності (далі – Директива 2006/43/ЄС).

На національному рівні українські аудитори також зобов'язані застосовувати Положення з національної практики контролю якості 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», прийняте рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 (далі – ПНПКЯ 1) [13].

У Директиві 2006/43/ЕС передбачено, що до всіх аудиторів та аудиторських фірм повинна застосовуватися система забезпечення якості, яка відповідає наступним критеріям:

- 1) система забезпечення якості організовується так, щоб забезпечити її незалежність від аудиторів і аудиторських фірм, що контролюються, з урахуванням суспільного нагляду;
- 2) фінансування системи забезпечення якості має бути гарантованим і вільним від будь-якого можливого неналежного впливу з боку аудиторів чи аудиторських фірм;
- 3) система забезпечення якості повинна мати достатні ресурси;
- 4) особи, що проводять перевірки з метою забезпечення якості, повинні мати належну професійну освіту та відповідний досвід у царині обов'язкового аудиту та фінансової звітності, поєднаний із

тематичним навчанням з питань проведення перевірок для забезпечення якості;

- 5) підбір контролерів для виконання перевірок з метою забезпечення якості має проводитися за об'єктивною процедурою, спрямованою на забезпечення відсутності конфлікту інтересів між контролерами й аудитором чи аудиторською фірмою, що перевіряється;
- 6) в обов'язі перевірки для забезпечення якості, що базується на адекватній перевірці відібраних аудиторських справ, має передбачатися оцінка дотримання чинних стандартів аудиту та вимог щодо незалежності, кількості та якості витрачених ресурсів, очікуваної винагороди за аудит та внутрішньої системи контролю якості аудиторської фірми;
- 7) за результатами перевірки з метою забезпечення якості складається звіт, що має містити основні висновки за результатами перевірки для забезпечення якості;
- 8) перевірки з метою забезпечення якості проводяться принаймні один раз на 6 років;
- 9) загальні результати системи забезпечення якості оприлюднюються раз на рік;
- 10) зауваження за результатами перевірок для забезпечення якості враховуються аудитором або аудиторською фірмою в розумний строк.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [11] здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні аудиту та організації контролю за якістю аудиторських послуг покладено на АПУ. В свою чергу, в структурі АПУ створено Комісію з контролю якості та професійної етики, якому підзвітний Комітет контролю якості аудиторських послуг.

Виконання функцій зовнішніх перевірок систем контролю якості, моніторингу з питань контролю якості, застосування додаткових процедур для забезпечення контролю якості, застосування дисциплінарних заходів за наслідками контролю забезпечує безпосередньо Комітет з контролю якості аудиторських послуг [15], основним завданням якого є здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики та організації контролю якості аудиторських послуг.

Зовнішні перевірки контролю якості проводяться також шляхом залучення до перевірок уповноважених контролерів. Під час проведення перевірки завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості контролерами здійснюється об'єктивна оцінка ступеня:

- відповідності розробленої системи контролю якості вимогам професійних стандартів;
- дотримання суб'єктом аудиторської діяльності професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;
- повноти і обґрунтованості документування політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- відповідності кількості та якості витрачених ресурсів очікуваній винагороді;
- фактичного виконання політики та процедур контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності [14].

Зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських фірм та аудиторів проводяться відповідно до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, затвердженому АПУ.

За результатами проведеної зовнішньої перевірки системи контролю якості, яка діє в аудиторській фірмі, АПУ приймає рішення про визнання

такого аудитора чи аудиторської фірми такими, що пройшли або не пройшли перевірку системи контролю якості аудиторських послуг.

Якщо аудитор чи аудиторська фірма пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає Свідоцтво про відповідність системи контролю якості, термін дії якого становить 5 років.

Якщо аудитор чи аудиторська фірма не пройшла перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ надає від 6 до 12 місяців на усунення недоліків. Після чого проводиться повторна перевірка на предмет усунення виявлених недоліків. Якщо аудитор чи аудиторська фірма не усунуть виявлені недоліки, результати перевірки системи контролю якості таких аудиторів чи аудиторської фірми підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ, що тягне за собою застосування стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків, зокрема попередження, зупинення терміну чинності сертифіката на строк до одного року, анулювання сертифіката або виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів [16].

Для підвищення якості аудиторських послуг Директивою 2006/43/ЕС передбачено створення системи суспільного нагляду над зовнішніми аудиторами та аудиторськими фірмами. Основною функцією даної системи є проведення незалежного контролю якості аудиторських послуг, що надаються компаніям суспільного значення. Для управління системою суспільного контролю Директивою передбачено залучення непрактикуючих фахівців – осіб, які ніколи не мали відношення до аудиторської спільноти, або колишніх аудиторів, які компетентні в областях, пов'язаних з проведенням аудиту. Існує три варіанта створення такого органу суспільного нагляду, зокрема [10]:

- незалежне та окремо фінансоване відомство;
- управління, відділ або частина органу, що виконує ширшу функцію управління;

- відділ або департамент Міністерства фінансів країни.

В Україні дане завдання покликаний вирішити новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», законопроект якого прийнято 21 грудня 2017 року [17].

Відповідно до даного законопроекту суспільний нагляд за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм покликаний здійснювати Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який буде складатися з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Однак даний орган забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності. Безпосередньо проводити перевірку контролю якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності буде Інспекція із забезпечення якості. За результатами перевірки даний орган формує публічний звіт за результатами контролю якості аудиторських послуг, який повинен бути затверджений Радою нагляду за аудиторською діяльністю.

Що стосується всіх інших суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес) та проводять ініціативний аудит, то Контроль якості аудиторських послуг здійснюється за їх власною ініціативою фахівцями АПУ.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України.

Висновки. Зовнішні перевірки контролю якості аудиторських послуг, які проводить Аудиторська палата України, дають змогу створити

в кожній аудиторській фірмі ефективну внутрішню систему контролю якості, яка, в свою чергу, забезпечує певного роду впевненість замовнику та відповідним користувачам, що аудиторська перевірка проведена на належному професійному рівні. В Україні сформована певна система контролю за якісним виконанням аудиторами своєї роботи, однак для підвищення рівня проведення аудиту суб'єктами аудиторської діяльності, особливо у компаній, які мають суспільне значення, доцільно використовувати додаткові міри контролю, зокрема створення додаткових структур.

Новий Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», законопроект якого прийнято 21 грудня 2017 року, покликаний вирішити дане завдання. З іншого боку, послаблюється контроль за суб'єктами аудиторської діяльності, які проводять ініціативний аудит, що може знизити якість таких послуг та довіру користувачів до наданого висновку.

Література

1. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підруч. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець. – [3- те вид., доп. і перероб.]. – Житомир: Рута, 2006. – 430 с.
2. Деккер Дж. Функция общественного надзора: институциональные механизмы и деятельность [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1380634652337/9346897-1422881054858/kyiv_21Jan_3.pdf
3. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. – 2009. – № 5-6. – С. 60-61.
4. Єременко Д. В. Якість аудиторських послуг в Україні / Д. В. Єременко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №2. – С. 94-96.

5. Козак В. Є. Контроль якості аудиторських послуг в Україні / В. Є. Козак, А. А. Пономарьов // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5, Т. 3. – С. 220.
6. Кузуб О. А. Контроль якості аудиторських послуг – реалії та сподівання / О. А. Козуб // Аудитор України. – 2008. № 15 (143). – С. 12-15.
7. Макеева О. Суспільний нагляд в аудиті: виклики для України та майбутні стратегічні рішення Європейської комісії / О. Макеева // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – 12. – С. 44-49.
8. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Економічний часопис XXI. – 2010. – №9.
9. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 1. – С. 46-53.
10. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_844/page
11. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
12. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2015 року, частина 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku>
13. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами

системи контролю якості аудиторських послуг», затверджено Рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 № 182/4 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>

14. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затверджено рішенням АПУ від 30.10.2014 р. № 302/9 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>

15. Положення про Комітет з контролю якості аудиторських послуг, затверджено рішенням аудиторської палати України № 215/9 від 20.05.2010 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>

16. Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків рішення Аудиторської палати України від 15.11.2007 № 184/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703

17. Проект закону «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62776

18. Рішення Аудиторської палати України № 122/2 від 18.04.2003 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>

19. Рішення Аудиторської палати України № 344 від 04.05.2017 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>

References

1. Butynets F. F. Audyt: pidruch. dla studentiv spetsialnosti «Oblik i audyt» vyshchych navchalnykh zakladiv / F. F. Butynets. – [3- te vyd., dop. i pererob.]. – Zhytomyr: Ruta, 2006. – 430 s.
2. Dekker Dzh. Funktsyia obshchestvennoho nadzora: ynstytutsyonalnye mekhanyzmy y deiatelnost [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREF/Resources/4152117-1380634652337/9346897-1422881054858/kyiv_21Jan_3.pdf
3. Drach V. I. Nastupnyi krok: zabezpechennia yakosti audytorskykh posluh / V. I. Drach // Audytor Ukrainy. – 2009. – # 5-6. – S. 60-61
4. Yeremenko D. V. Yakist audytorskykh posluh v Ukraini / D. V. Yeremenko // Oblik i finansy APK. – 2010. – #2. – S. 94-96.
5. Kozak V. Ye. Kontrol yakosti audytorskykh posluh v Ukraini / V. Ye. Kozak, A. A. Ponomarov // Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. – 2010. – # 5, T. 3. – S. 220.
6. Kuzub O. A. Kontrol yakosti audytorskykh posluh – realii ta spodivannia / O. A. Kuzub // Audytor Ukrainy. – 2008. # 15 (143). – S. 12-15.
7. Makieieva O. Suspilnyi nahliad v audyti: vyklyky dla Ukrainy ta maibutni stratehichni rishennia Yevropeiskoi komisii / O. Makieieva // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2010. – 12. – S. 44-49.
8. Proskurina N. M. Yakist audytorskykh posluh v Ukraini: realii ta perspektyvy / N. M. Proskurina, V. P. Kovalenko // Ekonomichni chasopys KhKhI. – 2010. – #9.
9. Redko O.Yu. Yakist audytorskykh posluh: filosofiiia ta mifolohiia / O. Redko // Bukhhalterskyi oblik i audyt. – 2009. – # 1. – S. 46-53
10. Dyrektyva 2006/43/Yes Yevropeiskoho Parlamentu ta Rady pro obov'yazkovyi audyt richnoi zvitnosti ta konsolidovanoi zvitnosti [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/994_844/page

11. Zakon Ukrainy «Pro audytorsku diialnist» vid 22.04.1993 r. # 3125-XII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
12. Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnikh posluh: vydannia 2015 roku, chastyna 1 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-audit-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku>
13. Polozhennia z natsionalnoi praktyky kontroliu yakosti audytorskykh posluh 1 «Orhanizatsiia audytorskymy firmamy ta audytoramy systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh», zatverdzheno Rishenniam Audytorskoi palaty Ukrainy vid 27.09.2007 # 182/4 [Elektronnyi resurs] Rezhym dostupu: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>
14. Polozhennia pro zovnishni perevirky systemy kontroliu yakosti audytorskykh posluh, zatverdzheno rishenniam APU vid 30.10.2014 r. # 302/9 [Elektronnyi resurs] Rezhym dostupu: <http://apu.com.ua/kontrol-yakosti>
15. Polozhennia pro Komitet z kontroliu yakosti audytorskykh posluh, zatverdzheno rishenniam audytorskoi palaty Ukrainy # 215/9 vid 20.05.2010 roku [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>
16. Poriadok zastosuvannia do audytoriv (audytorskykh firm) stiahnen za nenalezhne vykonannia profesiinykh oboviazkiv rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy vid 15.11.2007 # 184/4 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://www.apu.com.ua/apu.com.ua/index.php?option=com_content&view=article&layout=edit&id=703

17. Proekt zakonu «Pro audyt finansovoi zvitnosti ta audytorsku diialnist» Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=62776
18. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy # 122/2 vid 18.04.2003 roku [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>
19. Rishennia Audytorskoi palaty Ukrainy # 344 vid 04.05.2017 roku [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.apu.com.ua/kontrol-yakosti>