

РОЗВИТОК УЯВЛЕНЬ ПРО ЗМІСТ АУДИТУ

РЯДСЬКА В. В.

УДК 336.225

Рядська В. В. Розвиток уявлень про зміст аудиту

У статті проведено аналіз змісту аудиту як професійної практики, що виникла та розвивається в системі тристоронніх відносин. Тристоронні відносини розглядаються як об'єктивна форма існування аудиту як такого. Такий підхід дозволив прослідкувати зміни в уявленнях про аудит у взаємозв'язку зі змінами характеру відносин, які складаються між користувачем і відповідальною стороною. Основні метаморфози відбуваються внаслідок розвитку відносин власності та відносин контролю з боку користувача до відповідальної сторони. Імплементация аудиту у країнах посттоталітарної економіки відбувалась в умовах, що відповідали найнижчому рівню організації відносин «користувач – відповідальна сторона», а саме: домінування відносин власності та прямого контролю користувачів по відношенню до відповідальної сторони. Такий тип організації відносин «користувач – відповідальна сторона» мав об'єктивним наслідком формування завдань аудиту через делегування частини контрольних функцій незалежному суб'єкту – аудитору. Цим пояснюється спосіб відокремлення аудиту від інших видів контролю через застосування ознаки «незалежний» у формулюваннях його змісту. Розвиток відносин «користувач – відповідальна сторона» мав наслідком втрату відносин власності та відносин контролю. Такий тип відносин формує новий зміст завдань аудиту – зменшення інформаційних ризиків шляхом проведення незалежної оцінки фінансової інформації. Таким чином, було ідентифіковано конфлікт між історично сформованим уявленням про аудит як форму або метод незалежного фінансового контролю та його актуальним станом як формою оцінки фінансової інформації та методом зменшення інформаційних ризиків.

Ключові слова: аудит, тристоронні відносини, користувач, відповідальна сторона, незалежний контроль.

Бібл.: 13.

Рядська Валентина Володимирівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант, кафедра аудиту, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03068, Україна)

E-mail: ppafotos@gmail.com

УДК 336.225

UDC 336.225

Рядская В. В. Развитие представлений о содержании аудита

В статье проведен анализ содержания аудита как профессиональной практики, которая возникла и развивается в системе трехсторонних отношений. Трехсторонние отношения рассматриваются как объективная форма существования аудита. Такой подход позволил проследить изменения в представлениях об аудите во взаимосвязи с изменениями характера отношений, которые складываются между пользователем и ответственной стороной. Основные метаморфозы происходят в результате развития отношений собственности и отношений контроля со стороны пользователя к ответственной стороне. Имплементация аудита в странах посттоталитарной экономики происходила в условиях, соответствующих низкому уровню организации отношений «пользователь – ответственная сторона», а именно: доминирование отношений собственности и прямого контроля пользователей по отношению к ответственной стороне. Такой тип организации отношений «пользователь – ответственная сторона» имел объективным следствием формирование задач аудита через делегирование части контрольных функций независимому субъекту – аудитору. Этим объясняется способ отделения аудита от других видов контроля путем применения признака «независимый» в формулировках его содержания. Развитие отношений «пользователь – ответственная сторона» имело следствием потерю отношений собственности и отношений контроля. Такой тип отношений формирует новое содержание задач аудита – уменьшение информационных рисков путем проведения независимой оценки финансовой информации. Таким образом, был идентифицирован конфликт между исторически сложившимся представлениям об аудите как форме или методе независимого финансового контроля и его актуальным состоянием как формой оценки финансовой информации и методом уменьшения информационных рисков.

Ключевые слова: аудит, трехсторонние отношения, пользователь, ответственная сторона, независимый контроль.

Библ.: 13.

Рядская Валентина Владимировна – кандидат экономических наук, доцент, докторант, кафедра аудита, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03068, Украина)
E-mail: ppafotos@gmail.com

Ryadska V. V. Development of Ideas on the Essence of Audit

The article analyses the essence of audit as a professional practice, which appeared and is developed in the system of triangular relationship. It considers triangular relationship as an objective form of audit existence. This approach allowed tracing changes in understanding audit in connection with changes of the character of relations, which are established between the user and responsible party. Main metamorphoses occur in the result of development of property relationship and control relationship from the direction of the user towards the responsible party. Implementation of audit in the countries of post-totalitarian economy took place under conditions that correspond with a low level of organisation of "user – responsible party" relationship, namely: domination of property relationship and direct control of users with respect to the responsible party. This type of organisation of "user – responsible party" relationship had an objective consequence of formation of audit tasks through delegation of a part of control functions to an independent subject – auditor. This explains the method of separation of audit from other types of control through application of the "independent" property in wording of its essence. Development of "user – responsible party" relationship resulted in loss of property relationship and control relationship. This type of relationship forms a new content of audit tasks – reduction of information risks through conduct of independent assessment of financial information. Thus, the article identifies a conflict between historical views on audit as a form or method of independent financial control and its actual state as a form of assessment of financial information and method of reduction of information risks.

Key words: audit, triangular relationship, user, responsible party, independent control.

Bibl.: 13.

Ryadska Valentyna V. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Candidate on Doctor Degree, Department of audit, Kyiv National Economic University named after. V. Getman (pr. Peremogy, 54/1, Kyiv, 03068, Ukraine)

E-mail: ppafotos@gmail.com

Сучасні представлення про аудит як форму незалежного контролю сформувався перш за все на підґрунті того, що він виник та розвивається як професійна практика. За висловом професора Г. М. Давидова, «теоретична сторона процесу взаємодії теорії та практики в економічній сфері починається з аналізу дійсності. У результаті подібних досліджень накопичується різноманітна інформація про різні економічні процеси і явища, яка потребує узагальнення й осмислення, результатом чого є наступна ланка – передбачувана ідея» [7, с. 42]. Отже, відправною точкою дослідження питання про місце і роль аудиту в сучасних економічних відносинах повинен стати аналіз поглядів на зміст аудиту.

У публікаціях з теорії аудиту можна зустріти різні підходи до розкриття змісту аудиту як незалежної професійної діяльності та галузі наукових знань. Особливий інтерес з цього питання представляють роботи групи російських вчених Я. В. Соколова, С. М. Бичкової, А. В. Газаряна, К. І. Козлової, а також представників української наукової школи, зокрема Ф. Ф. Бутинця, О. А. Петрик, О. Ю. Редька, Г. М. Давидова, Н. С. Шалімової. Як правило, зміст аудиту визначається його кінцевою метою, що обумовлюється суспільнонеобхідною потребою у підвищенні якісних характеристик фінансової інформації. Виходячи з цього основний акцент робиться на те, що сучасний аудит представляє собою форму, або метод незалежного контролю, внаслідок реалізації якого формується аудиторська думка, що надає користувачам відповідний рівень впевненості щодо достовірності фінансової інформації.

Основна проблема полягає в тому, що за понад двадцятирічний досвід аудиторської практики в Україні стало словосполучення «незалежний контроль» починає викликати наукові дискусії з приводу того, а чи дійсно аудит можна розглядати як самостійну систему контролю, чи взагалі притаманні аудиту контрольні функції? Сам факт постановки таких питань необхідно розглядати як результат розвитку аудиту, який відбувається під впливом соціально-економічних зрушень у цілому й змісту тристоронніх відносин зокрема.

Метою цієї статті є дослідження розвитку уявлень про зміст аудиту як професійної практики у взаємозв'язку між процесами трансформації тристоронніх відносин.

Існують різні погляди вчених щодо першопричин виникнення аудиту. Так, О. Ю. Редько висловлює припущення, що «... першоосною появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника – учасника ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо в економічних відносинах, при абсолютно невизначеному навколишньому ринковому середовищі та недовірою людини-власника до будь якої інформації, які він сам не створював але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси, – це і народило феномен аудиту» [4, с. 27].

Така точка зору вченого фактично віддзеркалює базову концепцію теорії агентів. Треба зазначити, що Р. Адамс, досліджуючи аудит з позиції цієї теорії, більш точно обґрунтовує необхідність аудиту, акцентуючи увагу на наслідки процесу поступового відділення влас-

ника від управління підприємством [1, с. 86]. Саме ці обставини стали визначальними для виникнення та формування так званих тристоронніх відносин, які й сьогодні є фундаментальним елементом Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості [9, с. 10 – 11]. Отже, тристоронні відносини необхідно розглядати як об'єктивну форму існування аудиту. Тристоронні відносини як першооснова незалежної аудиторської діяльності передбачають участь трьох окремих сторін: фахівця-практика (незалежного аудитора), відповідальної сторони та визначених користувачів. Таким чином, зміст процесів, що відбуваються в системі тристоронніх відносин, приймаються нами як базові для проведення подальшого дослідження змісту аудиту в процесі його еволюційного розвитку.

Практика аудиту як в Україні, так і на пострадянському просторі, отримала свій початок внаслідок перетворень в економіці, що відбулись наприкінці ХХ сторіччя. Професор О. А. Петрик так описує процес зародження незалежної аудиторської діяльності: «Наслідком залучення іноземного капіталу в економіку СРСР і, згодом, країн СНД стало створення спільних підприємств, діяльність яких не підлягала відомчому контролю. З метою здійснення фінансових перевірок їх господарської діяльності у 1987 – 1989 рр. були створені спеціальні ревізійні групи та консалтингова фірма «Інаудит» у Москві (а в Києві – її дочірнє підприємство «Інаудит-Україна»), яка в основному здійснювала контроль підприємств, створених з участю іноземного капіталу. Незалежних перевірок насамперед вимагали зарубіжні інвестори.» [11, с. 12 – 13]. Зафіксований історичний факт якнайкраще втілює в собі всі суттєві обставини, що супроводжували становлення аудиту як складової ринкової інфраструктури.

По-перше, превалююча більшість суб'єктів господарювання, які складали галузеву структуру економіки України, знаходилась у державній власності, тобто можна говорити про те, що не було сформовано сталого підґрунтя для появи тристоронніх відносин: одноосібний власник – держава мав прямий контроль над діяльністю підприємств.

По-друге, іноземний інвестор, який фактично був відокремлений від процесів прямого контролю об'єкта інвестування, став носієм зовнішнього спонукального мотиву для утворення суб'єктів аудиторської діяльності. Але поєднання перших і других обставин мало наслідком те, що аудиторські послуги сприймались лише з позицій накопиченого досвіду контрольно-ревізійної практики, що, у свою чергу, проявилось у формулюваннях перших термінів понятійного апарату, якими описувався зміст незалежної аудиторської діяльності. Так, у довідковому посібнику «Практичний аудит» 1993 р. видання В. Д. Андреев застосовує термін «аудиторська ревізія», а працівників суб'єкта аудиторської діяльності називає «бригадою ревізорів» [2, с. 49].

Перші дослідження, які були присвячені узагальненню практичного досвіду аудиторської діяльності, містили в собі спробу знайти спільний знаменник між накопиченим досвідом країн з розвинутою ринковою економікою,

сформованою теорією аудиту західних шкіл і тим новим, що сприймалось дещо як «чужорідне тіло» в системі взаємовідносин між господарюючими суб'єктами та користувачами інформації про результати їх діяльності. Цікавою є порівняльна характеристика професора Я. В. Соколова російського та західних підходів до проведення аудиторських перевірок, що існували наприкінці минулого сторіччя [10, с. 20 – 21]. Беручи до уваги, що обставини, які мали суттєвий вплив на оцінку соціально-економічного рівня розвитку України та Росії, на той час були ідентичними, можна вважати прийнятними ці характеристики і для процесів імплементації аудиту в Україні.

Описані відмінності практики аудиту на момент її становлення в порівнянні із західною практикою є свідченням реалізації завдань аудиту для випадку тристоронніх відносин, що характеризуються наявністю відносин прав власності та прямого контролю з боку користувачів по відношенню до відповідальної сторони. Основним користувачем результатів виконання аудиту були на той час державні контролюючі органи (податкова інспекція, бо фінансова звітність використовувалась як база оподаткування податком на прибуток) при цьому суттєвими під час перевірки визначались ті статті балансу, викривлення в яких могли відбутись внаслідок незаконного вилучення активів, а застосування аудиторських стандартів мало рекомендаційний (необов'язковий) характер. Таким чином, можна говорити про фактичне перенесення практики контрольно-ревізійної роботи за межі функцій державних контролюючих органів. Саме цим пояснюється проведення порівняння аудиту та ревізії та дослідження аудиту як складової системи фінансово-господарського контролю майже у всіх публікаціях, що містили в собі питання розкриття змісту та функцій аудиту на той час. Як приклад поглядів того часу на зміст аудиту може бути наведений один із перших підручників професора М. Т. Білухи «Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту» [6]. Тобто, теорія аудиту розглядалась як складова теорії контролю в цілому.

Ортодоксальний напрямок, що визначає аудит лише як форму або метод контролю, був розвинутий професором Ф. Ф. Бутинцом [5] та представниками його школи, і сьогодні служить підґрунтям для наукової полеміки.

Інституціональне формування аудиторської практики було започатковано із прийняттям в 22 квітня 1993 р. Закону України «Про аудиторську діяльність», яким було визначено основні регуляторні засади здійснення аудиторської діяльності через створення Аудиторської палати України як незалежного органу. Разом з тим, перші нормативні документи, якими визначались методологічні засади проведення аудиту, були прийняті Аудиторською палатою України лише в 1995 – 1997 рр. Таким чином, можна говорити про те, що майже п'ять років після отримання свого офіційного статусу аудиторська практика фактично базувалась на ідеології контрольно-ревізійної роботи.

Головним результатом проведених узагальнень першого практичного досвіду аудиторської практики в Україні стало те, що аудит визначається як незалежний

контроль, який розглядається як складова системи фінансового контролю. Такий статус аудиту закріплений сьогодні в нормах діючої редакції Закону України «Про аудиторську діяльність» [12, ст. 2]. При цьому сучасні погляди не тільки законотворців, але й науковців на місце аудиту в інфраструктурі ринкової економіки ґрунтуються на тому, що «дедалі невідкладнішим є інкорпороване вбудування незалежного ... аудиту в інфраструктуру контролю, здійсненого у загальнодержавних масштабах. Розбудова цієї інфраструктури має спиратися на досвід становлення аудиту і сприяти його розвитку» [4, с. 20].

Незалежність, як головна ознака, що відокремлює аудит від інших споріднених видів діяльності, пов'язаних із будь-якими перевітками інформації про факти та наслідки господарських операцій, присутня в більшості визначень аудиту. Цей факт є наслідком специфіки процесу входження аудиту як практики в ринкову інфраструктуру посттоталітарної економіки, який відбувався «зверху», і саме ознака незалежності, була першою відчутною відмінністю, яка й відокремлювала аудит від будь-чогось іншого. Синонімом цієї ознаки можна вважати застосування в окремих визначеннях словосполучення «позавідомчий контроль». Акцент на незалежність зберігається у визначенні, що містить діючу редакція Закону України «Про аудиторську діяльність» [12, ст. 3, п. 2]. Натомість трактування, що містять публікації західних видань, жодним способом не оперують «незалежністю» як корінною ознакою аудиту. Як відомо, питання незалежності аудитора розглядаються лише в контексті етичних норм, що супроводжують процес виконання професійних завдань аудитора.

Трактування змісту аудиту на початку 90-х років ХХ сторіччя містить в собі ще одну, досить важливу характеристику, яка розкриває його цільове призначення. Так, М. Т. Білуха визначає аудит як «незалежну форму економічного контролю, що надається суб'єктам підприємницької діяльності на договірних засадах з питань ефективності господарювання та достовірності її відображення у бухгалтерському обліку і звітності» [6, с. 41]. Як бачимо, на перше місце вчений ставить завдання, що направлене на підвищення «ефективності господарювання» суб'єкта підприємницької діяльності, і лише потім, як другорядне завдання називається оцінка «достовірності відображення господарської діяльності у бухгалтерському обліку та звітності». Якщо розглядати аудит як форму контролю, тоді, очевидно, він повинен володіти всіма притаманними йому функціональними завданнями, серед яких головним приймалось завдання виявлення резервів підвищення ефективності використання всіх наявних ресурсів суб'єкта господарювання. Пріоритет такого завдання є наслідком того, що на етапі започаткування аудиторської практики між користувачами та відповідальною стороною превалювали відносини, в яких користувач мав відносини власності та відносини контролю щодо відповідальної сторони. Отже, такі відносини орієнтують завдання аудиту на компенсацію окремих функцій контролю.

Визначення аудиту в трактуваннях західних фахівців, які наводились у різних публікаціях, починаючи з 1973 р.

по теперішній час, базуються на тому, що аудит розглядається перш за все як «оцінка» фінансової інформації на предмет її достовірності, або «оцінка» з метою надання впевненості користувачам щодо достовірності такої фінансової інформації. Тобто, абсолютно природним для країн з розвинутою ринковою економікою та сталою практикою аудиту є позиціонування аудиту як способу оцінки фінансової інформації, а не форми її контролю.

А. Аренс і Дж. Лоббек трактують аудит як «процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує й оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці і що належить до специфічної господарській системи, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям» [3, с. 7]. Такий підхід є цілком зрозумілим, бо відображає об'єктивну картину функціонування західної практики аудиту, яка здійснювалась в економіках з розвинутим фондовим ринком, що, у свою чергу, визначає найбільш високий рівень відносин «користувач – відповідальна сторона»: наявність відносин власності та непрямий контроль користувача щодо відповідальної сторони; відсутність відносин власності та відносин контролю користувача щодо відповідальної сторони; об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача – фінансова звітність та інша економічна інформація; пріоритетна потреба користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту, є підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації, що пов'язано зі зменшенням інформаційних ризиків під час прийняття управлінських рішень.

На наш погляд, відокремлення аудиту від інших видів діяльності у визначеннях західних фахівців є принципово важливим з огляду на те, що практика аудиту пов'язана із виконанням досить широкого спектру завдань, які не завжди мають наслідком висловлення суждення щодо достовірності фінансової інформації.

Натомість погляди окремих науковців щодо змісту аудиту не містять відокремлення аудиту як виду завдань з надання впевненості, від інших робіт. Внаслідок цього аудит трактується як «підприємницька діяльність аудиторів (аудиторських фірм) зі здійснення позавідомчих перевірок бухгалтерської (фінансової) звітності, документів бухгалтерського обліку, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань і вимог економічних суб'єктів, а також надання інших аудиторських послуг» [8, с. 6]. Таке розуміння змісту цілком характерне для тристоронніх відносин, в яких переважають відносини «користувач – відповідальна сторона» так званого перехідного типу: наявність відносин власності та непрямий контроль користувача щодо відповідальної сторони; об'єкт відповідальної сторони, на який направлений економічний інтерес користувача – результати діяльності, фінансова звітність та інша економічна інформація; пріоритетна потреба користувача, що визначає завдання зовнішнього аудиту, є забезпечення адекватності звітної інформації реальним фактам господарських операцій та встановленим параметрам

контролю, а також підвищення рівня довіри до фінансової звітності та іншої економічної інформації.

На наш погляд, таке «широке трактування» змісту аудиту є хибним з огляду на те, що виконання будь-яких завдань, у результаті яких користувач не знижує своїх інформаційних ризиків (не отримує впевненості щодо достовірності фінансової інформації), можуть виконуватись за межами існування тристоронніх відносин.

Закон України «Про аудиторську діяльність» оперує поняттям «аудиторська діяльність» [12, ст. 3, п. 1]. Тобто, аудиторська практика (діяльність) у цілому трактується як загальне поняття, що виходить за межі професійних стандартів аудиту. Таким чином, норми діючого законодавства окреслюють межі особливого виду підприємницької діяльності – аудиторської діяльності.

На відміну від визначень професійних стандартів утилітарний зміст аудиту значно ширше і фактично охоплює в себе все, що розуміється як «завдання з надання впевненості». У визначенні Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит розглядається як сукупність всіх аудиторських перевірок «даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів» [12, ст. 3, п. 2]. У свою чергу загальна сукупність аудиторських перевірок зводиться до більш стислого, концентрованого терміна – «аудит».

Отже, дефініція «завдання з надання впевненості», якою оперують «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», можна визначити як ідентичну дефініції «аудиторські перевірки», або «аудит», що використовується Законом України «Про аудиторську діяльність».

Наступна індикативна ознака, яка повинна бути досліджена у зв'язку зі змінами у трактуваннях змісту аудиту, – це «контроль». У цьому зв'язку необхідно зазначити важливість результатів наукового дослідження Н. С. Шалімової, які викладено у монографії «Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика» [13].

Н. С. Шалімова визначає, що аудит представляє собою «соціально-нейтральний інститут, який виконує функції збору та оцінки інформації і представлення висновку стосовно результатів своєї роботи в складних та великих системах контролю, зменшуючи інформаційний ризик та виступаючи одним із засобів забезпечення певного рівня інформаційної безпеки в суспільстві» [13, с. 70], якому не притаманні будь-які контрольні функції. Головна сентенція вченої може бути представлена таким чином: по-перше, аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю, по-друге, аудит є складовою системи контролю, яка «охоплює лише певну частину функцій контролю, реалізація яких дозволяє зафіксувати реальний стан об'єкта, що контролюється, і лише «допомагає» суб'єктові контролю при прийнятті рішень», по-третє, головна функція аудиту полягає у зменшенні інформаційних ризиків.

Наукова цінність дослідження Н. С. Шалімової полягає в тому, що вона з позицій інституціональної теорії зробила перший крок до обґрунтування змісту аудиту в системі соціально-економічних відносин. Разом з тим, висновок про те, що аудит не можна розглядати як самостійну систему незалежного контролю внаслідок відсутності у нього владних повноважень, вона не розвинула далі й визначила місце аудиту як складової загальної системи контролю, якому відводиться роль інструмента зменшення інформаційних ризиків. Така «зупинка», безумовно, є наслідком обмежень предметної області дослідження. Разом з тим, вважаємо, що подальший пошук відповіді на питання про місце аудиту в системі контролю повинен розглядатись через аналіз змісту контролю як процесу.

ВИСНОВКИ

Системне розуміння змісту аудиту вимагає визначити його як результат виникнення та розвитку тристоронніх відносин. В основі тристоронніх відносин знаходяться соціально-економічні відносини, що розкриваються через відносини власності та відносини контролю між користувачами та відповідальною стороною.

Традиційне розуміння аудиту як форми або методу незалежного фінансового контролю відповідає найбільш низькому рівню організації відносин «користувач – незалежна сторона», для яких притаманні відносини власності та відносини контролю. Натомість, зрушення у сучасних трактуваннях змісту аудиту як оцінки фінансової інформації, фактично входить у конфлікт із традиційним його розумінням його як складової системи фінансового контролю. Таким чином, подальший розвиток досліджень повинен здійснюватись в напрямку вирішення питання щодо місця та функцій аудиту в системі контролю в цілому. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. **Адамс Р.** Основы аудита / Адамс Р. / Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. **Андреев В. Д.** Практический аудит (справочное пособие) / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 336 с.
3. **Аренс А.** Аудит / А. Арэнс, Дж. Лоббек / Пер. с англ. / Гл. редактор Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Аудит. (Основы державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К. : Центр навчальної літератури, 2012. – 540 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець та ін. ; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 416 с.
6. **Білуха М. Т.** Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М. Т. Білуха – К. : Вища шк., 1994. – 364 с.
7. **Давидов Г. М.** Формування теоретичних основ аудиту // дис...доктора економічних наук: 08.00.09 / Г. М. Давидов. – К., 2006. – 463 с.
8. **Данилевский Ю. А.** Общий аудит в вопросах и ответах / Ю. А. Данилевский. – М. : Бух. учет, 1995. – 112 с.

9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 2 / Пер. з англ. : Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зеніна О. О., Гик О. В., Біндер С. Г. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 409 с.

10. Основы аудита : учебник / [С. М. Бычкова, А. В. Газарян, Г. И. Козлова и др.] / Под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2000. – 456 с.

11. **Петрик О. А.** Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

12. Про аудиторську діяльність : Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>

13. **Шалімова Н. С.** Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: монографія / Н. С. Шалімова. – Кіровоград : Імекс-ЛТД, 2012. – 672 с.

REFERENCES

- Adams, R. *Osnovy audita* [The fundamentals of auditing]. Moscow: Audit; YuNITI, 1995.
- Andreev, V. D. *Prakticheskiy audit* [Practical auditing]. Moscow: Ekonomika, 1994.
- Arens, A., and Lobbek, Dzh. *Audit* [Audit]. Moscow: Finansy i statistika, 1995.
- Audit. Osnovy derzhavnoho, nezaleznoho profesiinoho ta vnutrishnyoho audytu* [Audit. Fundamentals of public, independent and professional internal audit]. Kyiv: Tsentr uchbovivoi literatury, 2012.
- Butynets, F. F. *Audit i reviziya pidpriemnytskoi diialnosti* [Audit and audit business]. Zhytomyr: Ruta, 2001.
- Bilukha, M. T. *Teoriia finansovo-hospodarskoho kontroliu i audytu* [Theory of financial and economic control and audit]. Kyiv: Vyshcha shkola, 1994.
- Bychkova, S. M., Gazarian, A. V., and Kozlova, G. I. *Osnovy audita* [The fundamentals of auditing]. Moscow: Bukhgalterskiy uchet, 2000.
- Danilevskiy, Yu. A. *Obshchiy audit v voprosakh i otvetakh* [General audit in questions and answers]. Moscow: Bukhgalterskiy uchet, 1995.
- Davydov, H. M. "Formuvannya teoretychnykh osnov audytu" [Formation of the theoretical foundations of the audit]. *Dys...doktora ekonomichnykh nauk: 08.00.09*, 2006.
- Mizhnarodni standarty kontroliu yakosti, audytu, ohliadu, inshoho nadannia vpevnenosti ta suputnykh posluh* [International standards of quality control, auditing, review, other assurance and related services]. Kyiv: Mizhnarodna federatsiia bukhhalteriv; Audytorska palata Ukrainy, 2010.
- Petryk, O. A. *Audit: metodolohiia i orhanizatsiia* [Audit: methodology and organization]. Kyiv: KNEU, 2003.
- "Pro audytorsku diialnist" [On Auditing]. <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=3125-12>
- Shalimova, N. S. *Sotsialno-ekonomichni aspekty audytu: teoriia i praktyka* [Socio-economic aspects of the audit: Theory and Practice]. Kirovohrad: Imeks-LTD, 2012.