

Задания по предоставлению прочей уверенности в системе аудиторских услуг: сущность, виды, отличительные характеристики

Андрощук Ирина Ивановна,
*ассистент кафедры аудита и налогообложения
Кировоградского национального технического университета
(г. Кировоград, Украина)*

Раскрыта взаимосвязь широкого определения аудита и термина «задания по предоставлению уверенности», используемого в международной практике. Рассмотрена структура международных стандартов в сфере аудиторской деятельности и услуг, которые они регламентируют. Определены специфические характеристики заданий по предоставлению прочей уверенности, которые не являются аудитом или обзором финансовой отчетности, и их виды. Представлены результаты анализа рынка аудиторских услуг в Украине и роли заданий по предоставлению прочей уверенности. Раскрыты причины и характеристики отличий заданий по предоставлению прочей уверенности от аудита финансовой отчетности и консультационных услуг.

The intercommunication of broad definition of «audit» and the term «assurance engagements» which are used in international practice has been disclosed. The structures of the international standards in the sphere of audit activity and the services that are regulated by them have been considered. The specific characteristics of assurance engagements that is not an audit or review of the financial statements and its kinds have been substantiated. The results of analysis of the audit services market in Ukraine and the role of other assurance engagements have been provided. The causes and characteristics of the differences between other assurance engagements, audit of financial statements and consulting services have been disclosed.

Аудит как особый вид предпринимательской деятельности занял определенную нишу в социально-экономических отношениях, но на современном этапе развития происходят эволюционные процессы как в экономической системе в целом, так и в сфере аудита, в частности. Исторически первоначальным, а потому и самым распространенным является аудит финансовой отчетности. Вместе с тем растет спрос на другие виды аудиторских услуг, в которых предметом проверки выступает не финансовая отчетность, ее компоненты, статьи и счета, а другие объекты и информация.

Ситнов А.А. подчеркивает, что в настоящее время сложились две основные концепции понимания того, что же следует считать аудитом: во-первых, аудит в узком смысле слова, под которым понимается, главным образом, лишь проверка соблюдения бухгалтерских стандартов, а также пра-

вил представления бухгалтерской (финансовой) отчетности; во-вторых, аудит в широком смысле слова, под которым в эпоху информационного (постиндустриального) общества стали понимать не столько аудит отчетности, сколько аудит всего бизнеса [23, с. 18]. Эта тенденция абсолютно логична, поскольку информационное общество требует от аудиторов расширение круга услуг и включение в состав объектов аудита любой информации.

Однако необходимо учитывать, что сегодня широкое толкование аудита трансформировалось в определение задания по предоставлению уверенности, которое изложено в п. 7 Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности, подготовленной Советом по международным стандартам аудита и предоставлению уверенности (International Auditing and Assurance Standard Board — IAASB)

Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accounting — IFAC): «задание, согласно которому специалист-практик дает заключение, предназначенное повысить степень доверия определенных пользователей, отличающихся от ответственной стороны, в отношении результатов оценки или определения предмета проверки в соответствии с надлежащими критериями» [15, с. 6].

Учитывая положения этих международных документов, которые применяются и на Украине в качестве национальных, обоснованной является позиция тех ученых, которые считают, что «существующие классификации аудита по различным признакам, несомненно, важны, но исходной базой для создания классификации аудита должны выступать Международные стандарты аудита, предоставления уверенности и этики, учитывая их определяющую роль в регулировании и стандартизации аудита, а также необходимость соблюдения требований именно этих документов в процессе осуществления аудиторской деятельности» [25, с. 163]. С этих позиций классификация видов аудита на данный момент должна рассматриваться с точки зрения классификации заданий по предоставлению уверенности, предложенной в Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, предоставления прочей уверенности и сопутствующих услуг, выданных Советом по международным стандартам аудита и предоставлению уверенности, которая включает:

- аудит исторической финансовой информации (регламентируется Международными стандартами аудита — International Standards on Auditing (ISAs));
- обзор исторической финансовой информации (регламентируется Международными стандартами заданий по обзору — International Standards on Review Engagements (ISREs));
- задания по предоставлению уверенности, которые не касаются исторической финансовой информации, а соответственно не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации (регламентируются Международными стандартами по предоставлению уверенности — International Standards on Assurance Engagements (ISAEs));
- сопутствующие услуги (регламентируются Международными стандартами сопутствующих услуг — International Standards on Related Services (ISRSs)).

Вопросы организации и методики выполнения заданий по предоставлению прочей уверенности регламентированы блоком международных

стандартов «Задания по предоставлению уверенности, не являющиеся аудитом или обзором финансовой отчетности» (3000–3699). Этот блок стандартов разделен на две группы: стандарты 3000–3399 «Применяемые ко всем заданиям по предоставлению уверенности» и стандарты 3400–3699 «Стандарты для специализированных сфер». На Украине применяются международные стандарты в редакции издания 2010 г., в составе которых — три международных стандарта заданий по предоставлению прочей уверенности: 3000 «Задания по предоставлению уверенности, не являющиеся аудитом или обзором финансовой отчетности», 3400 «Проверка прогнозной финансовой информации», 3402 «Отчеты по предоставлению уверенности относительно мер контроля в организации, предоставляющей услуги». В стандартах 2013 г., размещенных на сайте IAASB [27], дополнительно включены два новых стандарта: 3410 (в оригинале — «Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements») и 3420 (в оригинале — «Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus»).

Решением Аудиторской палаты Украины от 27 сентября 2007 г. № 182/5 был утвержден Перечень услуг, которые могут предоставлять аудиторы (аудиторские фирмы) [19], в котором выделен ряд заданий по предоставлению уверенности, не являющиеся аудитом или обзором финансовой отчетности (рис. 1). Анализ представленных заданий позволяет сделать вывод, что для их обозначения используется такая комбинация терминов: оценка эффективности, оценка соответствия, проверка соответствия, экономические экспертизы, оценка (тестирование), проверка информации. Таким образом, можно сделать вывод, что такие виды аудиторских услуг, как «аудит на соответствие» и «управленческий (операционный) аудит» фактически трансформировались в задания по предоставлению прочей уверенности, в которых предметом исследования выступает не финансовая отчетность и данные бухгалтерского учета, а другие объекты: системы, процессы, поведение, политики, прочие нефинансовые показатели.

Анализ рынка аудиторских услуг (табл. 1), проведенный на основании аналитических данных, подготовленных Аудиторской палатой Украины с использованием данных отчетов субъектов аудиторской деятельности [1, 2], показывает, что задания по предоставлению прочей уверенности занимают незначительную нишу на рынке аудиторских услуг Украины. В целом на Украине су-



Рис. 1 — Виды заданий по предоставлению уверенности, не являющихся аудитом или обзором финансовой отчетности

ществовала тенденция к уменьшению количества субъектов аудиторской деятельности (по состоянию на 31 декабря 2010 г. в официальный реестр было включено 2252 субъекта аудиторской деятельности, а по состоянию на 31 декабря 2012 г. — 1672 субъекта), что было вызвано и требованиями прохождения проверок систем контроля качества и изменениями в налоговом законодательстве, и к уменьшению количества заказов — с 56 471 в 2010 г. до 50 125 в 2012 г.

Но несмотря на это, объем оказанных услуг субъектами аудиторской деятельности в целом по стране вырос по сравнению с 2010 г. Так, объем выручки от выполнения аудиторских услуг в 2010 г. составил 1 213 098 тыс. грн., а в 2012 г. — 1 266 827 тыс. грн. Учитывая уменьшение количества субъектов аудиторской деятельности, увеличился ежегодный средний доход на одного субъекта аудиторской деятельности — с 21,48 тыс. грн. в 2010 г. до 25,27 тыс. грн. в 2012 г. В составе всего

объема услуг и услуг по выполнению всех заданий по предоставлению уверенности существенно снизилась доля заданий по предоставлению прочей уверенности по всем исследуемым показателям. Количество заказов уменьшилось с 1559 до 964, стоимость услуг — с 41 275 тыс. грн. до 17 617 тыс. грн., а средняя стоимость одного заказа — с 27 тыс. грн. до 18 тыс. грн.

Следует отметить, что средняя стоимость одного заказа по выполнению заданий по предоставлению уверенности, не являющихся аудитом или обзором исторической финансовой информации, в 2010 г. почти в три раза превышала среднюю стоимость одного заказа по выполнению обязательного аудита финансовой отчетности, а в 2012 г. стоимость этих услуг почти сравнялась.

В структуре заказов наибольший удельный вес принадлежит сопутствующим и профессиональным услугам, в частности консультациям. Доля заданий по предоставлению прочей уверенности

Таблица 1 — Характеристика рынка аудиторских услуг в Украине в 2010 и 2012 гг.

Название показателей	Количество заказов (соглашений), единиц		Фактический объем предоставленных услуг (без НДС), тыс. грн.		Средняя стоимость одного заказа, тыс. грн.	
	2010	2012	2010	2012	2010	2012
Объем предоставленных услуг	56 471	50 125	1 213 098	1 266 827	21,48	25,27
Задания по предоставлению уверенности, всего, в том числе	16 559	13 987	650 879	674 296	39,31	48,21
обязательный аудит финансовой отчетности	10 458	9520	94 254	157 147	9,01	16,51
инициативный аудит финансовой отчетности	3918	2935	453 070	431 016	115,64	146,85
обзор исторической финансовой информации	624	568	62 281	68 517	99,81	120,63
задания по предоставлению уверенности, которые не являются аудитом или обзором исторической финансовой информации	1559	964	41 275	17 617	26,47	18,27
Сопутствующие услуги, всего, в том числе	5321	4904	127 194	127 912	23,90	26,08
задания по выполнению согласованных процедур	4692	4314	112 198	119 327	23,91	27,66
задания по подготовке финансовой отчетности	629	590	14 996	8585	23,84	14,55
Прочие профессиональные услуги, всего, в том числе	33 965	30 543	432 785	460 191	12,74	15,07
ведение бухгалтерского учета	6 162	6 703	107 676	146 882	17,47	21,91
восстановление бухгалтерского учета	447	181	6320	3419	14,14	18,89
консультационные услуги, всего	23 648	20 786	233 480	257 765	9,87	12,40
из них — консультирование по вопросам налогообложения	12 931	11 547	105 625	129 971	8,17	11,26
представление интересов заказчика по вопросам учета, аудита, налогообложения в государственных органах, организациях или в суде	1737	743	8779	11 341	5,05	15,26
прочие виды аудиторских услуг	1 971	2 130	76 530	40 785	38,83	19,15
Организационное и методическое обеспечение аудита, всего, в том числе	626	691	2240	4427	3,58	6,41
проведение профессиональных тренингов и разработка методических материалов	397	580	1542	4170	3,88	7,19
осуществление мероприятий по контролю качества аудиторских услуг	229	111	698	257	3,05	2,32

в общем объеме услуг, которые предоставлялись субъектами аудиторской деятельности Украины в 2012 г. как по количеству заказов, так и по стоимости не превышала 2 %. В составе всех заданий по предоставлению уверенности, доля таких заданий по количеству заказов составила 7 %, а по стоимости — всего 3 %.

Важным, с точки зрения исследования причин такой ситуации, является определение содержания и целей заданий по предоставлению прочей уверенности, их отличий от основных видов услуг, предоставляемых субъектами аудиторской деятельности: аудита финансовой отчетности и консультационных услуг. На наш взгляд, основным препятствием на пути эффективного использования заданий по предоставлению прочей уверенности является тот факт, что в экономиче-

ской литературе не всегда четко разграничиваются данные понятия, а потому и пользователи не могут осознать различия между этими видами услуг, преимущества и недостатки каждого из них.

Анализ приведенных определений операционного и управленческого аудита, предлагаемых в профессиональной литературе показывает, что в большинстве из определений конечной целью операционного (управленческого) аудита, что и обуславливает его отличительные характеристики, выделяется «оценка объекта с точки зрения его эффективности (производительности и т.п.)» [4, с.11–12; 5, с. 39; 6, с. 25; 9, с. 49; 12, с. 13; 13, с. 29; 16, с. 198; 18, с. 25; 24, с. 28; 26, с. 40] или «формулирование рекомендаций» [3, с. 22; 7, с. 4–5; 8, с. 41; 17, с. 16; 20, с. 467; 21, с. 20; 22, с. 10]. Следует отметить, что формулировка рекомендаций



Рис. 2 — Структура заказов и объема предоставляемых аудиторских услуг в Украине в 2012 г.

не является целью и задачами, которые должны быть достигнуты в процессе выполнения задания по предоставлению уверенности. Это может быть лишь побочным продуктом, но необязательным, поскольку в международном стандарте 3000 «Задания по предоставлению уверенности, не являющиеся аудитом или обзором финансовой отчетности» указано, что специалист — практик может, но не обязан, расширить отчет по предоставлению уверенности и включить в него другую информацию и пояснения, которые не влияют на вывод, в частности, рекомендации (п. 50).

На наш взгляд, различия между заданиями по предоставлению прочей уверенности и консультационными услугами обусловлены, в первую очередь характеристиками таких заданий. Если обобщить требования Международной концептуальной основы заданий по предоставлению уверенности относительно предмета задачи и критериев оценки (пп. 31–38 [15, с. 13–15]), можно выделить следующие обязательные условия признания заданий по предоставлению прочей уверенности: предмет задания может быть идентифицирован, то есть должен подвергаться определению; предмет задания должен подвергаться последовательной оценке или измерению;

существуют критерии для оценки и измерения предмета; критерии приемлемы, т. е. имеют необходимые характеристики (значимость, полнота, надежность, нейтральность, понятность); критериями не являются ожидания, суждения или собственный опыт практика; критерии доступны для пользователей. Подчеркивается, что аудитор не должен принимать задания по предоставлению прочей уверенности, если не соблюдено хотя бы одно из вышеперечисленных условий, а изменение или разработка альтернативных критериев, которые бы подошли к исходному предмету задания разрешается только на этапе определения возможности принятия задания по предоставлению прочей уверенности.

Именно в наличии четких требований по отбору предмета и критериев оценки заключается принципиальное отличие заданий по предоставлению прочей уверенности и консультационных услуг. Вместе с тем наиболее сложным вопросом для аудитора при принятии заданий по предоставлению прочей уверенности является установление критериев, необходимых для оценки предмета задания. Даже поверхностный анализ объектов проверки, которые включены в состав заданий по предоставлению уверенности, не яв-

ляющихся аудитом или обзором финансовой отчетности, которые могут предоставлять аудиторы (аудиторские фирмы) и представлены на рис. 1, а именно: системы внутреннего контроля (аудита), использование производственных мощностей, функционирования системы управления, системы морального стимулирования и оплаты труда персонала, системы управления персоналом, информационные системы (технологии), системы информационной безопасности деятельности предприятий, системы корпоративного управления, надежность системы бухгалтерского учета, соответствие уровня профессиональных знаний персонала, задействованного в финансово-хозяйственной деятельности, показывает, что выполнить их проверку в рамках заданий по предоставлению уверенности достаточно сложно, поскольку критериев, которые были бы уже разработанными и считались формальными, не существует. Только оценить соответствие деятельности предприятия, управленческих решений или отдельных хозяйственных операций требованиям законодательства (налогового, таможенного, хозяйственного и др.) представляется возможным. При этом следует учитывать, что эффективность операций объективно оценить сложнее, чем их соответствие инструкциям, соответствующие критерии для оценки информации при каждой конкретной проверке крайне субъективны, а разнообразие объектов затрудняет выбор критериев оценки эффективности их функционирования.

Вместе с тем, выполнение заданий по предоставлению уверенности, на наш взгляд, имеет более высокий уровень значимости для пользователей, поскольку четко устанавливает уровень соответствия предмета задания определенным критериям, а предоставление рекомендаций — это уже прерогатива других услуг, в том числе управленческого консультирования. Из этого следует содержание принципиальных отличий заданий по предоставлению прочей уверенности от консультационных услуг — возможность их выполнения только сертифицированным аудитором, необходимость соблюдения аудитором определенных требований независимости, создание системы контроля качества.

Рассмотрим особенности заданий по предоставлению прочей уверенности, обусловленные их статусом в совокупности аудиторских услуг по сравнению, например, с аудитом финансовой отчетности. Во-первых, при проведении заданий по предоставлению прочей уверенности используются менее жесткие требования соблюдения принципа независимости членами группы по вы-

полнению задания, регламентированные разделом 291 части Б Кодекса этики, подготовленного Международной Федерацией Бухгалтеров [10], по сравнению с аудитом в целом и обязательным в частности. Во-вторых, для таких заданий установлены менее жесткие требования в отношении систем контроля качества. Так, в соответствии с международным стандартом контроля качества 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудит или обзор исторической финансовой информации, а также другие задания по предоставлению уверенности, сопутствующие услуги» обязательность проведения внутренней проверки контроля качества выполнения задания по предоставлению прочей уверенности не предусмотрена. Подчеркивается, что фирма самостоятельно определяет критерии оценки таких заданий, учитывая характер задания, степень интереса общества, идентификации необычных обстоятельств или рисков задания, требования национальных законодательных и нормативных документов в сфере обзора контроля качества задания (п. 35 [14, с. 52]). Кроме того, в большинстве стран, в том числе и в Украине (Концепция системы обеспечения качества аудиторских услуг в Украине, утвержденная решением Аудиторской палаты Украины № 279/7 от 26 сентября 2013 г. [11]), приоритет при отборе субъектов аудиторской деятельности для проведения внешнего контроля качества установлен тех субъектов, которые осуществляют обязательный аудит.

Проанализированные отличия, представленные на рис. 3, показывают потенциал и ту часть рынка информационных услуг, которую они по праву могут занимать.

Подводя итоги, необходимо констатировать тот факт, что, если бы в составе функций аудита оставили бы проверку только финансовой отчетности, то это не дало бы возможности в полной мере использовать его потенциал в менеджменте, маркетинге, корпоративном управлении и т. д. Потребности в выполнении заданий по предоставлению прочей уверенности значительно шире имеющихся теоретических разработок, поскольку на современном этапе развития экономических отношений заказчики аудита считают себя защищенными не только при условии наличия надлежащим образом составленной финансовой отчетности, но и после тщательной проверки и оценки управленческих решений с точки зрения их эффективности, оптимальности, целесообразности. Однако практика проведения в Украине заданий по предоставлению прочей уверенности в соответствии с международными стандартами

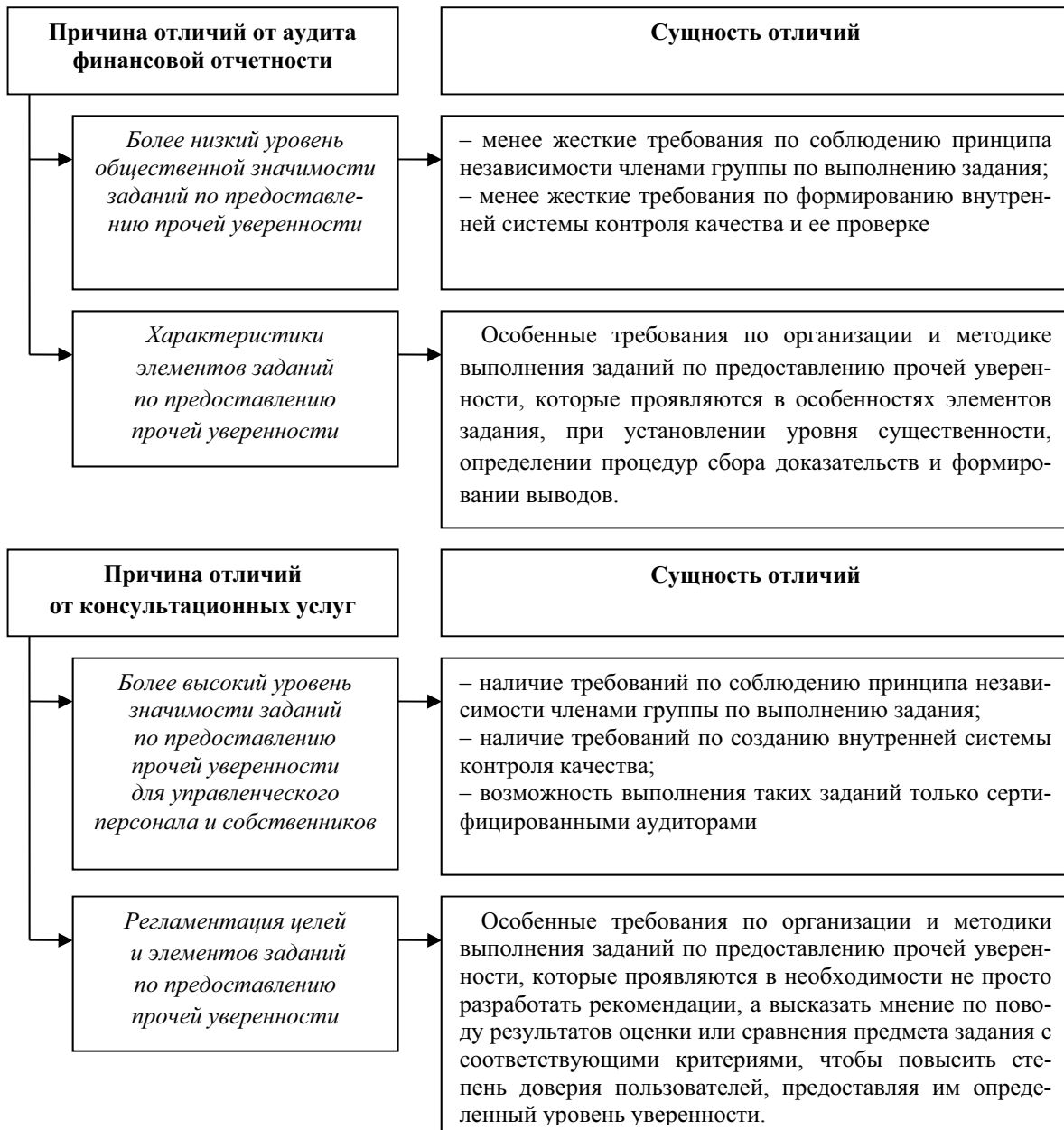


Рис. 3 — Характеристики различий заданий по предоставлению прочей уверенности от аудита финансовой отчетности и консультационных услуг

является недостаточно репрезентативной, и, соответственно, уровень использования потенциала таких заданий достаточно низок, что можно объяснить такими причинами. Во-первых, отсутствие четко разработанных критериев не позволяет принять такие задания именно как задания по предоставлению прочей уверенности, что увеличивает долю сопутствующих и других профессиональных услуг, в первую очередь консультационных. Во-вторых, вопросам организации и методики выполнения таких заданий с учетом требований международных стандартов уделяется недостаточное внимание, а отсутствие методических рекомендаций заставляет субъек-

тов аудиторской деятельности с осторожностью подходить к их принятию.

Заданиям по предоставлению прочей уверенности в наибольшей мере свойственны системность и комплексность, поскольку при их выполнении необходимо учитывать всю целостность функционирования экономического субъекта, а также взаимосвязь и взаимодействие отдельных его подсистем. Вместе с тем понятие задания по предоставлению прочей уверенности является не только комплексным, но и достаточно открытым. Открытость этого понятия и сферы применения этих видов услуг означает, что круг объектов и критериев их оценки не является постоянным, а

наоборот, допускает много вариативности. Соответственно дальнейшие исследования должны осуществляться отдельно для каждого вида и объекта таких заданий с учетом интересов пользователей, а также существования действительно реальной потребности в выполнении именно заданий по предоставлению уверенности, а не других аудиторских услуг.

Литература

1. Аналітична інформація щодо ринку аудиторських послуг за 2010 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/457243971.xls>.
2. Аналітична інформація щодо ринку аудиторських послуг за 2012 рік [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://apu.com.ua/files/temp/2648895668.xls>.
3. Андреев, В.Д. Внутренний аудит: Учеб. пос./ В.Д. Андреев. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 464 с.
4. Аренс, А. Аудит: [Пер. с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 560 с.
5. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р.Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 542 с.
6. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. — 655 с.
7. Бурцев, В.В. Управленческий аудит системы сбыта готовой продукции. / В. В. Бурцев. — М.: ИВЦ «Маркетинг», 1999. — 48 с.
8. Бутинець, Ф.Ф. Аудит [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. — 2-ге вид., перероб. і доп.]. / Ф.Ф. Бутинець. — 2-ге вид., перероб. та доп. — Житомир: ПП «Рута», 2002. — 672 с.
9. Дорош, Н.І. Аудит: теорія і практика / Н.І. Дорош. — К.: Знання, 2006. — 495 с.
10. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародна Федерація Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич. — К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010. — 124 с.
11. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затверджена рішенням рішення Аудиторської палати України від 26.09.2013 р. № 279/7 [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://www.apu.com.ua/files/2/cq_kszyap.doc.
12. Кулаковська, Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. — К.: Каравела, 2004. — 568 с.
13. Миронова, О.А. Аудит: теория и методология: учеб. пос. для чтения курсов «Аудит» студентам и магистрам спец-й «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет и аудит», «Налоги и налогообложение» /

О.А. Миронова, М.А. Азарская. — 2-е изд., испр. — М.: Омега-Л, 2006. — 176 с.

14. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : видання 2010 року, ч. 1 / Пер. з англ. : Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: «Фенікс», 2011. — 846 с.

15. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, ч. 2 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.О., Гик О.В., Біндер С.Г. — К.: «Фенікс», 2011. — 414 с.

16. Муруева, И.К. Исследование операционного аудита в государственном секторе РФ / И.К. Муруева // Экономика и управление. — 2008. — № 2. — С. 197–199.

17. Нетыкша, О. Эффективность операционного аудита / О. Нетыкша // Финансовый директор. — 2008. — № 3. — С. 14–20.

18. Огітчук, М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / М.Ф. Огітчук, І.Т. Новікова, І.І. Рагуліна. — К.: Алерта, 2010. — 584 с.

19. Перелік послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми), затверджений рішенням Аудиторської палати України від 27 вересня 2007 року № 182/5. [Електронний ресурс] — Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/files/reestr/1011111899.pdf>.

20. Робертсон, Дж. К. Аудит: Пер. с англ. / Дж. К. Робертсон — М.: КPMG и Контракт, 1993. — 496 с.

21. Рудницький, В.С. Методологія і організація аудиту [Монографія] / В. С. Рудницький. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. — 196 с.

22. Ситнов, А.А. Метод операционного аудита / А. А. Ситнов // Аудиторские ведомости. — 2007. — № 3. — С. 3–12.

23. Ситнов, А.А. Операционный аудит: теория и организация: учебное пособие / А.А. Ситнов. — М.: ФОРУМ, 2011. — 240 с.

24. Суйц, В.П. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник. / Суйц В.П., Ахметбекова А.Н., Дубровина Т.А. — М.: ИНФРА — М, 2002. — 556 с.

25. Шалімова, Н.С. Соціально-економічні аспекти аудиту: теорія і практика: Монографія / Н.С. Шалімова. — Кіровоград: ТОВ «ІмексЛТД», 2012. — 672 с.

26. Шеремет, А.Д. Аудит: Учебник. / Шеремет А.Д., Суйц В.П. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2004. — 410 с.

27. 2013 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance>.

Матеріал посту­п­ил в редакцію 29.01.2014.