



ДОКУМЕНТУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Сафонов Т.І.,

аспірант кафедри «Облік і аудит» економічного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

А Статтю присвячено дослідженню проблемних аспектів документування результатів діяльності внутрішнього аудитора та винесенню пропозицій щодо формування аудиторського висновку з урахуванням усіх норм, зазначених у стандартах внутрішнього аудиту.

К Внутрішній аудит, документування, уніфікований звіт, документація.

ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА

Сафонов Т.И.,

аспирант кафедры «Учет и аудит» экономического факультета Киевского национального университета имени Тараса Шевченко

А Статья посвящена исследованию проблемных аспектов документирования деятельности внутреннего аудитора и вынесению предложений по формированию аудиторского вывода с учетом всех норм, упомянутых в стандартах внутреннего аудита.

К Внутренний аудит, документирование, унифицированный отчет, документация.

DOCUMENTATION OF THE INTERNAL AUDIT RESULTS

Safonov T.I.,

PhD Student of Department of Accounting and Audit, Economic Faculty National Taras Shevchenko University of Kyiv

A The article focuses on studying the problematic aspects of documenting the activity of the internal auditor and suggesting the formation of an auditor's report to suit all standards of internal audit.

K Internal audit, documenting, unified report, documentation.

Постановка проблеми

Відповідно до останньої редакції Міжнародних стандартів аудиту, мета аудитора – отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності й надати звіт і повідомити інформацію згідно з результатами, отриманими аудитором.

Таким чином, як бачимо, чітке та грамотне формулювання результатів роботи й подальше їх документування мають виключно важливе значення. Норми стосовно документування результатів аудиту містяться в МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» – стосовно зовнішнього аудиту й у стандартах ІА – щодо внутрішнього аудиту, проте вони мають загальний характер і не містять важливих деталей,

що цікавлять практикуючих аудиторів. Отже, на сьогодні фактично відсутня чітко визначена форма документації результатів аудиторської перевірки, а тому визначення потрібних складових і створення подібної форми – актуальне питання, яке потребує досить детального дослідження.

Мета статті: дослідження проблемних аспектів документування результатів діяльності внутрішнього аудитора та винесення пропозицій щодо формування аудиторського висновку за результатами внутрішнього аудиту з урахуванням усіх норм, зазначених у стандартах внутрішнього аудиту.

Аналіз останніх джерел та невирішені раніше частини загальної проблеми

Питанням методології та організації аудиторської діяльності присвячені роботи багатьох сучасних вітчизняних вчених, таких як В.П. Бондар,

Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, О.А. Петрик, Н.М. Проскуркіна, О.Ю. Редько, К.С. Сурніна тощо. Проте варто зазначити, що більшість авторів недостатньо глибоко висвітлюють проблему документування результатів аудиторської перевірки, зосереджуючи увагу на дослідженні методології та організації аудиту як загалом, так і окремих частин аудиторської перевірки. Що стосується статей у періодичних виданнях, присвячених цій тематиці, то вони або застаріли, або належать іноземним авторам. Зокрема, досить глибоко тему документування результатів аудиту та складання й оформлення аудиторських висновків вивчали такі російські вчені, як Л.В. Сотнікова [12], Л.Г. Макарова [7] та О.М. Селяніна [11]. Серед вітчизняних науковців найдетальніший аналіз цього питання наводиться в напрацюваннях І. Пожарицької, що глибоко досліджує проблемні аспекти формування аудиторського висновку. Стосовно дисертаційних робіт питання документування результатів аудиту найглибше дослідив Д.В. Єременко, висвітлюючи результати своїх досліджень у роботі «Аудит агропромислових підприємств: організація та методологія» [6]. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що питання документування результатів внутрішнього аудиту не є висвітленим у необхідному обсязі, а тому потребує подальшого детального дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Письмова інформація (звіт) аудитора за результатами проведення аудиту – документ, адресований керівникам та (або) власникам економічного суб'єкта, що вміщує детальні відомості про хід аудиторської перевірки, з'ясовані відхилення від

установленого порядку ведення бухгалтерського обліку, істотні порушення підготовки бухгалтерської звітності, а також інші дані, отримані в ході проведення перевірки та передбачені договором на проведення аудиту.

Звернімося в нашому дослідженні до нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність у Російській Федерації, зокрема до Федеральних правил (стандартів) регулювання аудиторської діяльності, оскільки в них зазначене питання розглядається більш детально. Правило (стандарт) аудиторської діяльності № 22 «Надання інформації, отриманої за результатами аудиту, керівництву особи, що перевіряється, та представникам його власника» надає право вибору між усною та письмовою формами передачі цієї інформації, що робить підготовку письмового звіту необов'язковою та ставить під питання необхідність існування цього документа. Причому вибір усної форми передачі інформації не звільняє аудитора від необхідності документальної систематизації цієї інформації у формі копій протоколів обговорень та інших письмових підтверджень щодо будь-яких усних повідомлень аудиторів [7, с. 3–4]. Як бачимо, у законодавстві Російської Федерації це питання також не є глибоко опрацьованим і містить певні розбіжності з дійсними потребами практикуючих аудиторів.

Основним положенням, що регулює документування результатів зовнішньої аудиторської перевірки, є МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності». Нова редакція цього положення визначає вимоги до формулювання думки аудитора щодо фінансової звітності (таблиця 1).

ВИМОГИ ДО ФОРМУВАННЯ ДУМКИ АУДИТОРА ЩОДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Таблиця 1

ВИМОГА	ПУНКТ МСА	КРИТЕРІЙ
1	2	3
Фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності	Пункт 10 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Відповідність
Обґрунтована впевненість щодо відсутності у фінансової звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства чи помилки:	Пункт 11 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Суттєвість
А) висновок аудитора щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;	МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Достатність, належність
Б) висновок аудитора щодо суттєвості не виправлених викривлень	МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»	Суттєвість

Закінчення таблиці 1

1	2	3
Оцінка якісних аспектів існуючих практик обліку, у т.ч. ознак можливої упередженості суджень управлінського персоналу	Пункт 12 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Нейтральність
Фінансова звітність забезпечує розкриття суттєвих обраних та застосованих облікових політик, які є належними	Пункт 13 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Суттєвість, належність
Облікові оцінки, здійснені управлінським персоналом, є обґрунтованими	МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	Обґрунтованість
Інформація, подана у фінансовій звітності, є доречною, достовірною, порівнюваною та зрозумілою	Пункт 13 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Доречність, достовірність, порівнюваність, зрозумілість
Адекватне розкриття даних щодо суттєвих операцій і подій	Пункт 13 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Адекватність
Термінологія, використана у фінансовій звітності, є належною	Пункт 13 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Належність
Достовірне подання структури та змісту фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки	Пункти 14, 15 МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	Достовірність

Розділ «Аудиторський звіт» МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» містить докладний перелік параграфів звітного документа аудитора. Окрім того, у цьому положенні зазначається структура аудиторського звіту. Відповідно до вказаного стандарту, аудиторський висновок має містити такі елементи:

- а) заголовок;
- б) адресат;
- в) вступний або початковий параграф:
 - і) перелік перевірених фінансових звітів;
 - ii) відомості про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та про відповідальність аудитора;
- г) параграф, що описує обсяг (опис характеру аудиторської перевірки):
 - і) посилання на МСА або відповідні національні стандарти й практику;
 - ii) опис роботи, виконаної аудитором;

г) параграф, у якому висловлено думку аудитора щодо фінансових звітів:

- і) посилання на концептуальну основу фінансової звітності, використану під час складання фінансових звітів (із зазначенням країни походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо концептуальна основа не є МСБО);
- ii) висловлення думки щодо фінансових звітів;
- д) дата аудиторського висновку;
- е) адреса аудитора;
- е) підпис аудитора [1, с. 4–5].

Очевидно, що ця структура зорієнтована на звіт зовнішнього аудитора, але в разі внесення змін із поправкою на використання у внутрішньому аудиті вона може стати корисною базою для створення звіту, що документує результати внутрішнього аудиту на підприємстві.

Під час розгляду проблеми документування результатів аудиту також вкрай важливо проаналізувати положення двох стандартів: МСЗНВ 3000

«Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації» та МСА 230 «Аудиторська документація». У МСЗНВ 3000 на питання документування відводиться три параграфи (42–44), у яких наводяться загальні положення щодо необхідності документування питань, які є важливими для забезпечення доказів, що підтверджують висновок аудитора. Що стосується МСА 230, то, згідно з цим документом, документація з аудиту означає запис виконаних аудиторських процедур, отриманих відповідних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор. Також використовуються терміни «робоча документація» або «робочі документи». На жаль, у жодному з МСА не наводяться форми робочого документа аудитора чи вказівки щодо складу показників таких документів, проте МСА акцентує увагу аудитора на таких особливостях робочої документації аудитора, як форми зібраних доказів:

- характер документації (п. 7–8);
- форма, зміст та обсяг документації (п. 9–11);
- документи про розпізнавальні ознаки конкретних статей або питань, що перевіряються (п. 12–13);
- важливі питання (п. 14–19);
- документування відхилення від основних принципів або важливих процедур (п. 20–22);
- ідентифікація особи, яка веде, й особи, яка перевіряє документацію (п. 23–24);
- формування остаточного аудиторського файлу (п. 25–30);
- зміни в документації за виняткових обставин після дати аудиторського висновку (п. 31–32).

У вказаних пунктах документації зазначається, що робочі документи аудитора мають відображати характер, час та обсяг аудиторських процедур, а також наводяться чинники, від яких

залежить форма, зміст та обсяг цих процедур (характер процедур, ідентифіковані ризики суттєвих викривлень, характер та обсяг ідентифікованих винятків тощо). Важливими є параграфи 18 і 19, норми яких містять поради щодо документування суперечності інформації, зібраної під час аудиту, що не відповідає остаточному висновку аудитора. Норма п. 19 дозволяє аудиторю не зберігати документацію, яка є неправильною чи заміненою, що дає можливість залишати лише інформацію, яка не суперечить остаточному висновку аудитора. Також варто зазначити пункт, що вимагає документувати альтернативні аудиторські процедури в разі відступу аудитора від основного принципу чи важливої процедури. У підсумку за рахунок такого документування має бути досягнута мета перевірки. Норма п. 20 вимагає також задокументувати причини відхилень (відступу) від основного принципу чи важливої процедури. Вимога про документування не застосовується до основних принципів і процедур, які є недоречними за конкретних обставин. Не менш важливим моментом у відображенні результатів є проблема ідентифікації особи, яка веде, й особи, яка перевіряє документацію. На практиці це означає наявність підписів як виконавця, так і контролера-перевіряючого на всіх робочих документах аудитора, що містять характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур. На іншого роду документах підписи аудиторів не є винятково важливими, зокрема на різного роду копіях, наприклад, установчих документів, балансу, податкових декларацій тощо [2, с. 6–7].

Виходячи з аналізу зазначених вище нормативно-правових актів, можна сформулювати перелік документів, що фіксують результати діяльності аудитора (таблиця 2).

ПЕРЕЛІК ДОКУМЕНТІВ, ЩО ФІКСУЮТЬ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ АУДИТОРА

Таблиця 2

ЕТАП АУДИТУ	ЗМІСТ РОБОТИ	НАЙМЕНУВАННЯ ДОКУМЕНТА
Планування	Складання плану перевірки	Аудиторський запит керівництву Детальний (робочий) план
Дослідницький	Проведення аудиторських процедур отримання доказів	Робочі документи загального призначення Робочі документи спеціального призначення
Завершальний	Складання підсумкової документації	Аудиторський звіт

Зважаючи на те, що діяльність внутрішнього аудитора регулюється відповідними внутрішніми положеннями, у зазначених документах необхідно чітко прописати формат документів, що фіксуватимуть результати роботи внутрішніх аудиторів. Базою для цих документів можуть стати форми звітності незалежних аудиторів.

Розробка уніфікованого документа полягає у створенні еталонного зразку, що являє собою сукупність реквізитів, установлених згідно із задачами, що вирішуються, і розташованих у відповідному порядку на носії інформації. У процесі уніфікації форми звіту необхідно:

- Визначити типову структуру тексту звіту.
- Максимально використати форми презентації уніфікованого тексту звіту (трафарет, таблиця, анкета).
- Виділити однотипні елементи тексту звіту, що повторюються (слова та словосполучення), і встановити правила їх використання.
- Сформулювати єдині вимоги до стилю тексту звіту.

При створенні типової структури тексту звіту спочатку необхідно визначити порядок структурування тексту. Це пов'язано з необхідністю розділу текстів великого обсягу на складові частини, наприклад, глави, розділи, підрозділи, пункти, підпункти тощо. При цьому кожна з цих частин

повинна мати власний номер, що включає номери частин більш високих ступенів ділення. Спеціалісти практично одностайні в тому, щоб формувати типову структуру тексту звіту на основі типової програми аудиторської перевірки, розробленої аудиторською організацією з урахуванням специфіки своєї діяльності [8, с. 23–25].

Створену типову структуру необхідно закріпити у формі типового змісту звіту. Типовий зміст має обов'язково коригуватися (налаштовуватися) з урахуванням особливостей програми кожної аудиторської перевірки. На цьому етапі найбільш відчутною буде різниця між незалежним аудитом і внутрішнім, оскільки якщо незалежний аудит виконується разово за визначений період часу, внутрішній аудит – це перманентний процес, а тому багатьох розділів, що були б присутніми у звіті незалежного аудитора, можна уникнути. У першу чергу це стосується наведення загальної інформації щодо підприємства, детальної оцінки облікової політики та її недоліків організаційно-технічного та методологічного характеру тощо. Ці питання розглядаються внутрішнім аудитором раз, а згодом переглядаються лише у випадках зміни законодавства чи інших суттєвих змін, що могли б вплинути на вказані параграфи. Отже, можна використовувати таку форму змісту звіту внутрішнього аудитора:

ФОРМА ЗМІСТУ ЗВІТУ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТОРА

Таблиця 3

№/ЗП	ВСТУП
1.	Загальна інформація
1.1.	Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю
2.	Аналіз змін нормативно-правових актів, що регулюють різні аспекти діяльності підзвітного підприємства
2.1.	Зміни в нормативно-правових актах, що стосуються операційної діяльності
2.2.	Зміни в нормативно-правових актах, що стосуються ведення бухгалтерського обліку діяльності підприємства
2.3.	Зміни в нормативно-правових актах, що стосуються оподаткування діяльності підзвітного підприємства
3.	Виявлені в ході перевірки порушення
3.1.	Зведена відомість виявлених порушень
3.2.	Порушення в системі обліку бізнес-процесів
3.3.	Порушення при калькулюванні витрат підприємства
—	Порушення при калькулюванні постійних витрат
—	Порушення при калькулюванні змінних витрат
—	Порушення при калькулюванні собівартості продукції
—	Порушення при розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства
4.	Рекомендації з покращення організації бухгалтерського обліку на підприємстві
	Висновки
	Додатки

Вступ складається з інформації про період аудиторської перевірки, посилання на внутрішню інструкцію, що регулює проведення внутрішнього аудиту на регулярній основі, та склад спеціалістів, які беруть участь в аудиторській перевірці.

У розділі 1.1 наводиться інформація з розрахунку ефективності системи внутрішнього контролю. Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах досягнення намічених цілей. Ефективність контролю залежить від: точного визначення його завдань; планування роботи; участі в ньому всіх служб управління; використання в комплексі різних видів, форм та методів контролю; систематичного підвищення ділової кваліфікації кадрів; чітко налагодженої інформації про чинність законодавчих актів; правильної взаємодії контрольних і правоохоронних органів, прийнятих за матеріалами контролю; постійного вивчення передового досвіду та вдосконалення методики здійснення контролю.

Критеріями ефективності контролю є фактори, які призначені для визначення ступеня досягнення поставлених цілей:

- а) витрати часу на здійснення контролю (чим менше витрачається робочого часу, тим ефективнішим вважається контроль);
- б) витрати коштів на здійснення контролю (вони повинні бути мінімальними);
- в) організаційні витрати, пов'язані із залученням інших працівників до процесу внутрішнього аудиту, що відповідно відриватиме їх від виконання своїх безпосередніх обов'язків;
- г) кількість і цінність інформації для потреб управління, яка отримується в результаті контролю.

Ураховуючи той факт, що українське законодавство досить сильно схильне до змін, є необхідність систематичного моніторингу змін у законодавстві та їх детальне зазначення у звіті в разі наявності. Ця позиція є досить важливою, оскільки деякі порушення чи помилки можуть бути скоєні через незнання про внесення змін до тих або інших положень нормативно-правових актів, але, як відомо, незнання законодавства не звільняє від відповідальності за порушення його норм.

Українським важливим елементом структури є зведена відомість виявлених порушень, що дозволяє оцінити, наскільки всі фактично виявлені та прогнозовані помилки й порушення вплинули на окремі статті бухгалтерської (фінансової) звітності. Найбільш зручною в цьому випадку вбачається таблична форма вказаного розділу. Далі в підрозділах міститься деталізація помилок з аналітичною частиною, в якій наведено можливі причини скоєння порушення, імовірний ступінь умисності його скоєння та можливі або наявні наслідки.

У розділі «Висновки» в тезисній формі узагальнюються результати проведеної аудиторської перевірки. Що стосується додатків, то вони не є обов'язковою складовою аудиторського звіту. У додатках можуть міститися таблиці, що займають більше ніж одну сторінку, діаграми, розрахунки фінансових показників тощо. Кожен із додатків повинен мати свою назву й номер.

Використання наведеної вище структури звіту допоможе працівникам підрозділів внутрішнього аудиту формалізувати результати своєї роботи, надаючи при цьому користувачам звіту вичерпну інформацію. Подібна формалізація допоможе проводити якісний безперервний контроль за діяльністю підприємства, а також легко й оперативно реагувати на виявлені помилки чи порушення.

Висновок

Із розвитком економічних реалій в Україні та світі внутрішній аудит стає невід'ємним засобом стратегічного управління підприємством. Водночас виняткового значення набуває питання документування процесу внутрішнього аудиту, для розкриття якого були детально досліджені нормативно-правові акти, що регулюють документування зовнішнього аудиту й можуть надати теоретичну базу для формування концепції документування внутрішнього аудиту. За результатами цього дослідження було створено уніфіковану форму звіту, що, на думку автора, надає можливість найбільш вдало формалізувати результати внутрішнього аудиту.

Дослідження питання документування результатів внутрішнього аудиту розглядається автором у напрямку виокремлення універсального підходу до вирішення зазначеної проблеми з метою подальшого впровадження на підприємствах України.

1. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 2-х ч. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів; аудиторська палата України, 2010. – Ч. I – 842 с.
2. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг : у 2-х ч. – К. : Міжнародна фе-

дерация бухгалтерів; аудиторська палата України, 2010. – Ч. II – 407 с.
3. Андреев П.П., Дрозд І.К., Чечуліна О.О., Ян ван Тайнен Внутрішній контроль та аудит у секторі державного управління України та європейський досвід. – К. : Кафедра, 2011. – 120 с.
4. Дорош Н.І. Аудит: теорія і практика. – К. : Знання, 2009. – 495 с.

5. *Дорош Н.І.* Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук «Методологічні та організаційні аспекти аудиту». – К. : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2004. – 39 с.
6. *Єременко Д.В.* Автореферат дисертації на здобуття ступеня кандидата економічних наук «Аудит агропромислових підприємств: організація і методологія». – К. : Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» Української академії аграрних наук, 2008. – 19 с.
7. *Макарова Л.Г.* Требования к составлению и оформлению аудиторских заключений и отчетов // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 5 – С. 3–13.
8. *Малишкін О.* Аудит податків: підходи до документування // Аудитор України. – 2012. – № 2 (196) – С. 22–27.
9. *Немченко В.В., Редько О.Ю.* Аудит (Основи державного, незалежного, професійного та внутрішнього аудиту). – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
10. *Ложарицька І.* Проблемні аспекти формування аудиторського висновку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 2 – С. 49–56.
11. *Селянина Е.Н.* Итоги аудиторской проверки: практические аспекты // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 10 – С. 66–69.
12. *Сотникова Л.В.* Письменная информация (отчет) по результатам аудита: действующие нормы // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 10 – С. 3–7.
13. *Kurt F. Reding* Internal Auditing: Assurance and Consulting Services, 2nd Edition – The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2009. – 570 p.
14. *Lawrence S. Sawyer's* Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. – The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2011. – 1449 p.

1. International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services: in 2 parts (2010). Kyiv, International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, Ch.I, 842 p.
2. International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services: in 2 parts (2010). Kyiv, International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine, Ch.II, 407 p.
3. *Andreev, P., Drozd, I., Chechulina, O., van Tuinen, Jan* (2011), Internal control and audit of public sector Ukraine and Europe. Kyiv, Department, 120 p.
4. *Dorosh, N.I.* (2009), Audit: theory and practice. Kyiv, Knowledge, 495 p.
5. *Dorosh, N.* (2004), Dissertation for the degree of Doctor of Economics "Methodological and organizational aspects of the audit". Kyiv, National Scientific Center "Institute of Agricultural Economics", 39 p.
6. *Yeremenko, D.* (2008), Dissertation for PhD in Economics "Audit of agricultural enterprises: organization and methodology". Kyiv: National Scientific Center "Institute of Agricultural Economics", Ukrainian Academy of Agrarian Sciences, 19 p.
7. *Makarova, L.* (2009), The requirements for registration and drawing of auditor's results and reports, Audytorskye vedomosti, No. 10.
8. *Malyshkin, A.* (2012), Audit taxes: approaches to documenting, Auditor of Ukraine, No. 2 (196), pp. 22–27
9. *Nemchenko, V., Redko, O.* (2012), Audit (Principles of public, independent, professional and internal audit). Kyiv, Center of educational literature, 540 p.
10. *Pozharytska, I.* (2013), Problematic aspects of the auditor's report, Accounting and Audit, No. 2, pp. 49–56
11. *Selyanina, E.* (2009), Results of Audit: practical aspects, Audytorskye vedomosti, No. 10
12. *Sotnykova, L.* (2009), Written information (report) on the results of the audit: legal norms, Audytorskye vedomosti, No. 10, pp. 3–7
13. *Reding, K.F.* (2009), Internal Auditing: Assurance and Consulting Services, 2nd Edition, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 570 p.
14. *Sawyer, L.* (2011), Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1449 p.

Дата подання рукопису: 04.09.2014 р.